

**КОНЦЕПТУАЛЬНЫЕ ОСНОВЫ ФИНАНСОВОЙ  
ОТЧЕТНОСТИ ОБЩЕГО НАЗНАЧЕНИЯ  
ОРГАНИЗАЦИЙ ОБЩЕСТВЕННОГО СЕКТОРА**



**IPSASB**

International Public  
Sector Accounting  
Standards Board®

Настоящий документ разработан и одобрен Советом по международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора (МСФО ОС) (International Public Sector Accounting Standards Board® (IPSASB®)).

Целью МСФО ОС (IPSASB) является служение общественным интересам путем установления высококачественных стандартов финансовой отчетности общественного сектора и содействия их принятию и внедрению, тем самым способствуя улучшению качества и согласованности практики применения указанных стандартов, повышению прозрачности и контролируемости финансов общественного сектора во всем мире.

Для достижения этой цели МСФО ОС (IPSASB) разрабатывает МСФО ОС (IPSAS®) и Руководства по практическому применению (РПП) (Recommended Practice Guidelines (RPGs)) для использования организациями общественного сектора, включая национальные, региональные и местные органы власти, а также соответствующие правительственные учреждения.

МСФО ОС (IPSAS) относятся к финансовой отчетности общего назначения (general purpose financial statements) (финансовая (бухгалтерская) отчетность) и устанавливают официальные требования. РПП (RPGs) - это документы, содержащие рекомендуемые практики по подготовке финансовой отчетности общего назначения (general purpose financial reports) (ФООН (GPFR)), не включаемой в состав финансовой (бухгалтерской) отчетности. В отличие от МСФО ОС (IPSAS) РПП (RPGs) не устанавливают требования. В настоящее время все документы, касающиеся ФООН, не включаемой в состав финансовой (бухгалтерской) отчетности, представляют собой РПП (RPGs). РПП (RPGs) не содержат рекомендаций по подтверждению степени достоверности (если это применимо) информации, представленной на рассмотрение.

Структуры и процессы, которые поддерживают деятельность МСФО ОС (IPSASB®) обеспечиваются Международной федерацией бухгалтеров (МФБ (International Federation of Accountants® (IFAC®))).

Права на издание © апрель 2016 г. принадлежат Международной федерации бухгалтеров (МФБ (International Federation of Accountants® (IFAC®))). Информацию об авторском праве, торговом знаке и разрешениях, пожалуйста, смотрите на [странице 116](#).

# КОНЦЕПТУАЛЬНЫЕ ОСНОВЫ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ ОБЩЕГО НАЗНАЧЕНИЯ ОРГАНИЗАЦИЙ ОБЩЕСТВЕННОГО СЕКТОРА

## СОДЕРЖАНИЕ

---

	Страница
Предисловие .....	4–7
Раздел 1: Значение и влияние концептуальных основ .....	8-11
Раздел 2: Цели и пользователи финансовой отчетности общего назначения .....	12-25
Раздел 3: Качественные характеристики .....	26-40
Раздел 4: Отчитывающаяся организация .....	41-46
Раздел 5: Элементы финансовой отчетности .....	47-69
Раздел 6: Признание в финансовой отчетности .....	70-74
Раздел 7: Оценка активов и обязательств в финансовой отчетности .....	75-100
Раздел 8: Представление финансовой отчетности общего назначения .....	101-114
Приложение: Концептуальные основы. Публикации в рамках необходимых процедур	

---

## Предисловие к Концептуальным основам финансовой отчетности общего назначения организаций общественного сектора

### Введение

1. Настоящие Концептуальные основы финансовой отчетности общего назначения организаций общественного сектора (далее Концептуальные основы) устанавливают принципы которые должны применяться при разработке международных стандартов финансовой отчетности для организаций общественного сектора (МСФО ОС) и руководств по практическому применению (РПП), которые применяются при подготовке и представлении финансовой отчетности общего назначения (ФООН (GPFR)) организациями общественного сектора<sup>1</sup>.
2. Основная цель большинства организаций общественного сектора предоставлять услуги обществу, а не создавать прибыль и доход на капитал инвесторов. Следовательно, результаты деятельности таких организаций могут быть оценены на основе отчета о финансовом положении, отчета о результатах финансовой деятельности, и отчета о движении денежных средств только частично. ФООН предоставляет информацию для пользователей с целью подотчетности и принятия решений. Таким образом, пользователям ФООН организаций общественного сектора нужна информация для помощи в оценке таких вопросов как:
  - оказывает ли организация свои услуги пользователям рациональным и эффективным способом;
  - ресурсы, имеющиеся в настоящее время для будущих расходов, и какие условия, и ограничения связаны с их использованием;
  - в какой мере изменилась будущая нагрузка на налогоплательщиков по оплате текущих услуг; и
  - улучшилась или ухудшилось по сравнению с предыдущим годом способность организации предоставлять услуги.
3. Правительства, обычно, имеют широкие полномочия, включая возможность устанавливать, изменять и обеспечивать соблюдение правовых требований. В целом, организации общественного сектора значительно отличаются как механизмами создания, так и способами функционирования. Однако, управление организациями общественного сектора, обычно, включает ответственность должностных лиц перед законодательным или аналогичным органом.
4. В следующих параграфах приводятся характеристики общественного сектора, которые СМСФО ОС рассматривал при разработке Концептуальных основ.

### Объем и финансовое значение необменных операций

5. В необменных операциях, организация получает ценности от другой стороны без непосредственного предоставления в обмен примерно равных ценностей. Такие операции являются распространенными в общественном секторе. Уровень и качество услуг, получаемых физическими лицами или группами физических лиц, обычно прямо не связано с уровнем взимаемых налогов. Физическому лицу или группе лиц, возможно, придется оплачивать сборы или пошлины и/или делать специальные взносы для доступа к определенным услугам. Однако, такие операции, в целом, имеют необменную природу, потому что величина, которую физическое лицо или группа физических лиц, получают в качестве выгоды, не будут примерно равны величине оплаченных сборов и взносов, сделанных лицом или группой лиц. Характер необменных операций, возможно, окажет

---

<sup>1</sup> Общественный сектор включает центральные и региональные (регион, штат/провинция и район), правительственные и относящиеся к ним организации. Также включаются международные организации общественного сектора.

влияние на то, как они признаются, оцениваются и представляются, для наилучшей оценки организации, получателем услуг и поставщиком ресурсов.

6. Налогообложение является юридически обязательной, принудительной необменной операцией между физическими лицами или организациями и правительством. Полномочия по сбору налогов могут значительно отличаться в зависимости от распределения полномочий между центральным и региональными правительствами и другими организациями общественного сектора. Международные организации общественного сектора в значительной степени финансируются за счет перечислений от правительств стран, регионов и штатов. Такое финансирование может регулироваться договорами и соглашениями или может осуществляться на добровольной основе.
7. Правительства и другие организации общественного сектора подотчетны поставщикам ресурсов, в особенности тем, которые предоставляют ресурсы за счет налогов и других обязательных операций. В разделе 2 «Цели и пользователи финансовой отчетности общего назначения», обсуждается цель подотчетности финансовой отчетности.

### **Значение утвержденного бюджета**

8. Большинство правительств и другие организации общественного сектора готовят бюджеты. Во многих юрисдикциях существуют конституционные требования по подготовке и публичному предоставлению бюджета, утвержденного законодательно (или аналогично). В законодательстве часто определяется содержание этого документа. Законодательный орган власти (или его эквивалент) осуществляет надзор, а его участники и их избранные представители имеют возможность финансового контроля управления в организации посредством бюджета и других механизмов. Утвержденный бюджет часто является основой для установления уровня налогов и является частью процесса для получения законодательного одобрения расходов.
9. В связи с важностью утвержденного бюджета, информация, позволяющая пользователям сравнивать финансовые результаты с бюджетом, облегчает оценку степени достижения финансовых целей организацией общественного сектора. Такая информация способствует повышению подотчетности и предоставляет информацию для принятия решений в последующих бюджетах. Предоставление отчетности на основании бюджета является широко распространенным механизмом, показывающим соответствие требованиям законодательства, относящегося к общественным финансам. Потребности пользователей в бюджетной информации обсуждаются в разделе 2.

### **Основные свойства программ общественного сектора и долгосрочность общественного сектора**

10. Многие программы общественного сектора, являются долгосрочными, и возможность выполнить обязательства зависит от будущих налогов и поступлений. Многие обязательств возникающие из программ общественного сектора и полномочия по сбору будущих налогов не соответствуют определению обязательства и актива из раздела «Элементы финансовой отчетности». Поэтому, такие обязательства и полномочия не признаются в финансовой отчетности.
11. Следовательно, отчет о финансовом положении и отчет о результатах финансовой деятельности не могут предоставлять всю необходимую пользователям информацию по долгосрочным программам, в частности тем, которые предоставляют социальные льготы. Финансовые последствия многих решений будут оказывать влияние в будущем в течение последующих лет или даже десятилетий, поэтому ФООН, содержащая перспективную финансовую информацию по долгосрочной устойчивости финансов организации и основным программам, необходима в целях подотчетности и принятия решений, что обсуждается в разделе 2.
12. Хотя политическая власть может регулярно меняться, государства, в общем, существуют длительные периоды. В то время как они могут испытывать финансовые трудности и не выполнять обязательства по суверенным долговым обязательствам, государства

продолжают существовать. Если региональные организации испытывают финансовые трудности, центральное правительство может действовать как кредитор последней инстанции или предоставить крупномасштабные гарантии. Основные обязательства региональных организаций по предоставлению услуг могут продолжать финансироваться правительством более высокого уровня. В других случаях организации общественного сектора, которые не способны удовлетворять свои обязательства, могут продолжать существовать путем реструктуризации своих операций.

13. Принцип непрерывности деятельности является основой для подготовки финансовой отчетности. Интерпретация этого принципа должна отражать вопросы, рассмотренные в параграфах 11 и 12.

### **Характер и назначение активов и обязательств в общественном секторе**

14. В общественном секторе, основная причина для владения основными средствами и другими активами это возможность их полезного использования в отличие от способности генерировать денежный поток<sup>2</sup>. Из-за вида оказываемых услуг, значительная часть активов, используемых организациями общественного сектора являются специализированными — например, дороги и военные активы. Рынок сбыта для таких активов может быть ограничен, и даже в этом случае, они могут потребовать значительной адаптации к потребностям других пользователей. Эти факторы влияют на оценку таких активов. В разделе 7 «Оценка активов и обязательств в финансовой отчетности», обсуждаются основные методы оценки активов.
15. Правительства и другие организации общественного сектора могут владеть предметами, составляющими историческую и культурную ценность государства или региона, например, ценные предметы искусства, исторические здания, и иные культурные ценности. Также они могут быть ответственны за национальные парки и другие районы, имеющие природную ценность с естественной флорой и фауной. Такие предметы и районы, в общем, не удерживаются, для продажи, даже если существует рынок. Скорее, правительства и организации общественного сектора несут ответственность за сохранение и поддержание их для настоящих и будущих поколений.
16. Правительства часто имеют полномочий по распоряжению природными и другими ресурсами, такими как запасы полезных ископаемых, вода, рыболовные угодья, леса и электромагнитные частоты. Эти полномочия позволяют правительствам выдавать лицензии на пользование такими ресурсами или получать отчисления и налоги от их использования. Определение актива и критерий признания обсуждаются в разделах 5 и 6 «Признание в финансовой отчетности».
17. Правительства и другие организации общественного сектора берут на себя обязательства, связанные с их деятельностью по предоставлению общественных услуг. Многие обязательства возникают из необменных операций и включают программы, функционирующие для предоставления общественных благ. Обязательства также могут возникать из функции государственных органов как кредитора последней инстанции и из любых обязательств по предоставлению ресурсов пострадавшим от стихийных бедствий. В дополнении многие государственные органы имеют обязательства, возникающие от денежного обращения, такого как обращение валюты. Определение обязательства и критерий признания обсуждаются в разделах 5 и 6.

### **Регулирующая роль организаций общественного сектора**

18. Многие правительства и другие организации общественного сектора имеют полномочия по регулированию деятельности организаций в определенном секторе экономики, напрямую или с помощью специально созданных агентств. Основопологающим аргументом

---

<sup>2</sup> Многие активы общественного сектора будут генерировать денежные потоки, но зачастую, это не является главной причиной владения ими.



государственной политики регулирования является защита общественных интересов в соответствии с установленными целями государственной политики. Вмешательство регулятора может произойти в случае несовершенства рыночных механизмов или отсутствия рынка определенных услуг, или уменьшение таких факторов как загрязнение, которое не отражается на ценообразование. Такие регулирующие действия осуществляются в соответствии с правовыми процедурами.

19. Правительства могут саморегулироваться и регулировать другие организации общественного сектора. Возможно, потребуются профессиональное суждение для определения создает ли такое регулирование права и обязанности для организации общественного сектора, которые требуют признания в качестве активов и обязательств, или для определения влияет ли способность организации общественного сектора изменять регулирование, на то, как учитываются права и обязанности. В разделе 5 рассматриваются права и обязанности.

#### **Связь со статистической отчетностью**

20. Многие государственные органы выпускают два вида итоговой финансовой информации: (а) статистику государственных финансов (СГФ (GFS)) сектора государственного управления (СГУ (GGS)) для целей макроэкономического анализа и принятия решений, и (б) финансовую отчетность общего назначения в целях подотчетности и принятия решений на уровне организации, включая финансовую отчетность на общегосударственном уровне.
21. Сводные стандарты макроэкономической статистики изложены в системе национальных счетов (СНС (SNA)). СНС является основой для систематического и детального описания государственной экономики и ее частей, включая СГУ. Эти стандарты затем внедряются на государственном и региональном уровне, например, в Европейском Союзе посредством европейской системы счетов. Принципы представления отчетности СГФ включают руководство Международного Валютного Фонда по статистике государственных финансов.
22. Финансовая отчетность в соответствии с МСФО ОС и отчетность СГФ имеют много общего. Оба подхода к представлению отчетности связаны с (а) финансовой информацией на основе метода начисления, (б) государственными активами, обязательствами, доходами и расходами и (с) всеобъемлющей информацией о денежных потоках. Между этими двумя подходами к информации существует значительное пересечение.
23. Однако, руководства по представлению отчетности по МСФО ОС и СГФ имеют различные цели. Цели представления финансовой отчетности организациями общественного сектора заключаются в предоставлении информации об отчитывающейся организации, которая полезна пользователям ФООН в целях подотчетности или принятия решений. Отчеты СГФ используются для (а) анализа фискальной политики, проведения политики и оценки влияния фискальной политики, (б) определения влияния на экономику, и (с) сравнения финансовых результатов на государственном и международном уровне. Центральным моментом является оценка влияния СГУ и более широкого общественного сектора на экономику, в рамках подхода, основанного полностью на макроэкономической статистике.
24. Различные цели и фокус на различные отчитывающиеся организации приводят к различной трактовке некоторых операций и событий. Устранение отличий между двумя подходами к учету, не являющихся принципиальными для их различных целей и отчитывающихся организаций, и использования единой интегрированной системы финансовой информации для создания отчетности в соответствии с МСФО ОС и СГФ может быть выгодно для пользователей в смысле качества отчетности, своевременности и понятности. Эти вопросы и выводы из них были рассмотрены при разработке разделов 2, 4, «Отчитывающаяся организация», и 7, в которых обсуждаются цели финансовой отчетности, отчитывающаяся организация и оценка.

# РАЗДЕЛ 1: ЗНАЧЕНИЕ И ВЛИЯНИЕ КОНЦЕПТУАЛЬНЫХ ОСНОВ

## СОДЕРЖАНИЕ

---

	Параграф
Роль концептуальных основ .....	1.1
Влияние концептуальных основ .....	1.2–1.3
Финансовая отчетность общего назначения .....	1.4–1.7
Применимость концептуальных основ .....	1.8
Основание для заключений	

---



## **Роль концептуальных основ**

- 1.1 *Концептуальные основы финансовой отчетности общего назначения организаций общественного сектора (далее Концептуальные основы) определяют понятия, лежащие в основе финансовой отчетности общего назначения (финансовая отчетность) организаций общественного сектора, применяющих при учете принцип начисления. Совет по международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора (МСФО ОС (IPSASB)) будет применять эти понятия при разработке международных стандартов финансовой отчетности общественного сектора (МСФО ОС (IPSASs)) и руководств по практическому применению (РПП (RPGs)), которые должны применяться для подготовки и представления финансовой отчетности общего назначения (ФООН) организаций общественного сектора.*

## **Влияние концептуальных основ**

- 1.2 Концептуальные основы не устанавливают официальные требования к финансовой отчетности организаций общественного сектора, которые применяют МСФО ОС, но и не отменяет требования МСФО ОС и РПП. В МСФО ОС указаны обязательные требования, касающиеся признания, оценки и представления операций и других событий и видов деятельности, которые отражаются в ФООН.
- 1.3 Концептуальные основы могут служить руководством при работе с вопросами финансовой отчетности не связанными с МСФО ОС и РПП. В этих случаях, лица, подготавливающие отчетность, и другие лица, могут ссылаться и рассматривать применимость определений, критериев признания, принципов оценки и других понятий, определенных в Концептуальных основах.

## **Финансовая отчетность общего назначения**

- 1.4 ФООН является центральным элементом, и поддержкой, и усилением прозрачности финансовой отчетности правительств и других организаций общественного сектора. ФООН это финансовая отчетность, направленная на удовлетворение потребностей пользователей, которые не могут потребовать подготовку финансовой отчетности в соответствии с собственными специфическими потребностями в информации.
- 1.5 Некоторые пользователи финансовой информации могут иметь полномочия требовать подготовку отчетов в соответствии с собственными потребностями в информации. Несмотря на то, что такие пользователи могут найти полезной информацию, предоставляемую в ФООН для их целей, ФООН специально не разрабатывалась для этих специфических потребностей в информации.
- 1.6 ФООН может содержать многочисленные отчеты, каждый из которых наиболее точно соответствует определенным сторонам целей финансовой отчетности и вопросам, включенным в сферу действия финансовой отчетности. ФООН охватывает финансовые отчеты и примечания к ним (здесь и далее финансовая отчетность, если другое не указано), и представление информации, включая дополнения и приложения к финансовой отчетности.
- 1.7 Сфера применения финансовой отчетности устанавливает границы операций, других событий и деятельности, которые могут отражаться в ФООН. Сфера применения финансовой отчетности определяется потребностями в информации основных пользователей ФООН и целями финансовой отчетности. Факторы, определяющие, что может быть включено в сферу применения финансовой отчетности, приведены в следующем разделе.

## **Применимость концептуальных основ**

- 1.8 Концептуальные основы применяются к финансовой отчетности организаций общественного сектора, которые применяют МСФО ОС. Таким образом, они применяются

## КОНЦЕПТУАЛЬНЫЕ ОСНОВЫ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ ОБЩЕГО НАЗНАЧЕНИЯ

к ФООН государственных, муниципальных и местных правительств. Они также применяются к широкому спектру организаций общественного сектора включая:

- министерства, департаменты, программы, советы, комиссии, агентства;
- фонды социального страхования, трасты, и государственные структуры; и
- международные правительственные организации.

## **Основание для заключений**

*Данное Основание для заключений дополняет, но не является частью Концептуальных основ.*

### **Роль и влияние Концептуальных основ**

ВС1.1 Концептуальные основы определяют понятия которые СМСФО ОС будет применять при разработке МСФО ОС и РПП, которые призваны помочь, лицам подготавливающим отчетность и другим лицам занимающимся вопросами финансовой отчетности. МСФО ОС определяют официальные требования. МСФО ОС и РПП разработаны с применением необходимых процедур, которые предоставляют возможности для заинтересованных сторон внести свой вклад в разработку отдельных требований, включая их совместимость с действующей практикой в различных юрисдикциях.

ВС1.2 Концептуальные основы являются основанием для разработки МСФО ОС. Поэтому они актуальны для всех организаций применяющих МСФО ОС. ФООН подготовленные на общегосударственном уровне в соответствии с МСФО ОС могут также консолидировать все государственные организации не зависимо от того соответствуют или нет ФООН данных организаций требованиям МСФО ОС.

### **Финансовая отчетность специального назначения**

ВС1.3 Органы, устанавливающие стандарты, часто определяют «финансовую отчетность специального назначения» как финансовую отчетность подготовленную в соответствии с требованиями пользователей, имеющих полномочия требовать подготовку финансовой отчетности, в которой раскрывается информация, необходимая для их конкретных целей. СМСФО ОС осведомлен, что требования МСФО ОС применялись (и могут продолжать применяться) эффективно и успешно при подготовке некоторой финансовой отчетности специального назначения.

### **Финансовая отчетность общего назначения**

ВС1.4 В Концептуальных основах допускается, что в целях удовлетворения потребностей пользователей в информации, ФООН может включать информацию которая расширяет и дополняет финансовую отчетность. Таким образом, в Концептуальных основах представлена сфера применения финансовой отчетности более широкая, чем охватываемая финансовой отчетностью. В следующем разделе 2 Концептуальных основ «Цели и пользователи финансовой отчетности общего назначения», определены цели финансовой отчетности и основные пользователи ФООН. В ней также изложены выводы из наиболее вероятных потребностей основных пользователей информации по поводу того, что может быть включено в сферу применения финансовой отчетности.

## РАЗДЕЛ 2: ЦЕЛИ И ПОЛЬЗОВАТЕЛИ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ ОБЩЕГО НАЗНАЧЕНИЯ

### СОДЕРЖАНИЕ

---

	Параграфы
Цели финансовой отчетности .....	2.1–2.2
Пользователи финансовой отчетности общего назначения .....	2.3–2.6
Подотчетность и принятие решений .....	2.7–2.10
Потребности в информации получателей услуг и поставщиков ресурсов .....	2.11–2.13
Информация предоставляемая финансовой отчетностью общего назначения .....	2.14–2.28
Финансовое положение, финансовые результаты и движение денежных средств ...	2.14–2.17
Бюджетная информация и соблюдение законодательства или других документов, регулирующих привлечение и использование ресурсов .....	2.18–2.21
Результаты деятельности по предоставлению услуг .....	2.22–2.24
Перспективная финансовая и нефинансовая информация .....	2.25–2.27
Пояснительная информация .....	2.28
Финансовая отчетность и информация, которая расширяет и дополняет финансовую отчетность .....	2.29–2.30
Прочие источники информации .....	2.31
Основание для заключений	

---

## Цели финансовой отчетности

- 2.1 Цели финансовой отчетности организаций общественного сектора состоят в предоставлении полезной для пользователей ФООН информации об организации в целях подотчетности<sup>3</sup> и принятия решений (здесь и далее «полезна в целях подотчетности и принятия решения»).
- 2.2 Финансовая отчетность не является конечной целью. Целью является предоставление информации полезной пользователям. Цели финансовой отчетности, таким образом, определяются по отношению к пользователям ФООН, и их потребностями в информации.

## Пользователи финансовой отчетности общего назначения

- 2.3 Правительства и другие организации общественного сектора, привлекают ресурсы от налогоплательщиков, финансовых организаций, работодателей и других поставщиков ресурсов для использования для предоставления услуг гражданам или другим получателям услуг. Эти организации подотчетны за управление и использование ресурсов перед поставщиками ресурсов, и перед теми, кто зависит от них, и использует эти ресурсы для предоставления необходимых услуг. Тем, кто предоставляет ресурсы, и получает или ожидает получить услуги, также нужна информация, как исходные данные, для целей принятия решений.
- 2.4 Поэтому, ФООН организаций общественного сектора разрабатывалась в первую очередь для удовлетворения информационных потребностей получателей услуг и поставщиков ресурсов, не имеющих полномочий требовать от организаций общественного сектора раскрывать информацию, которая им нужна в целях подотчетности и принятия решений. Законодательный (или аналогичный) орган и члены парламента (или аналогичного органа) также являются основными пользователями ФООН, и широко использовали и продолжают использовать ФООН, когда представляют интересы получателей услуг и поставщиков ресурсов. Таким образом, для целей Концептуальных основ, основные пользователи ФООН это получатели услуг, и их представители, и поставщики ресурсов, и их представители (здесь и далее «получатели услуг и поставщики ресурсов», если не указано иное).
- 2.5 Граждане получают услуги, и поставляют ресурсы, государственным органам и другим организациям общественного сектора. Таким образом, граждане являются основными пользователями ФООН. Некоторые получатели услуг и некоторые поставщики ресурсов, которые полагаются на информацию из ФООН, в целях подотчетности и принятия решений, могут не являться гражданами, например, резиденты уплачивающие налоги и получающие общественные блага, но не являющиеся гражданами; многосторонние или двусторонние благотворительные организации и многие кредиторы и корпорации, которые предоставляют ресурсы и взаимодействуют с правительством; и те, кто финансирует и/или пользуется услугами, предоставляемыми международными правительственными организациями. Во многих случаях правительства предоставляющие ресурсы международным правительственным организациям зависят от ФООН этих организаций в целях подотчетности и принятия решений.
- 2.6 ФООН подготовленная для удовлетворения потребностей в информации пользователей услуг и поставщиков ресурсов в целях подотчетности и принятия решений также может предоставлять информацию полезную другим сторонам и для других целей. Например, государственные эксперты по статистике, аналитики, средства массовой информации, финансовые консультанты, общественные и лоббистские группы и прочие могут найти полезной, для своих целей, информацию, предоставляемую ФООН. Организации имеющие полномочия требовать подготовку финансовой отчетности в соответствии с

<sup>3</sup> Примечание переводчика. Здесь и далее словосочетание «в целях подотчетности» означает – в целях исполнения обязанности отчитываться и предоставления информации для осуществления контроля.

индивидуальными потребностями в информации также могут использовать информацию предоставляемую ФООН для своих целей, например, регулирующие и надзорные органы, аудиторские организации, комиссии законодательных или других руководящих органов, центральные агентства и бюджетные контролеры, руководство организации, рейтинговые агентства и, в некоторых случаях, кредитные учреждения и организации предоставляющие помощь для развития и другие виды помощи. Несмотря на то, что информация, предоставляемая ФООН, может оказаться полезной этим организациям, они не являются основными пользователями ФООН. Поэтому ФООН не разрабатывалась для их индивидуальных потребностей в информации.

## Подотчетность и принятие решений

- 2.7 Основной функцией правительств и других организаций общественного сектора является предоставление услуг для поддержания и улучшения благосостояния граждан и иных резидентов, имеющих на это прав. Эти услуги включают, например, программы социального обеспечения и охрану правопорядка, государственное образование, национальную безопасность и оборону. В большинстве случаев, эти услуги предоставляются в результате необменных операций<sup>4</sup> и на не конкурентной основе.
- 2.8 Государственные органы и другие организации общественного сектора подотчетны перед поставщиками ресурсов, и перед теми, кто зависит от них, и использует эти ресурсы для предоставления необходимых услуг в течение отчетного и более длительных периодов. Выполнение обязательств по подотчетности требует предоставления информации о том, как организация управляет ресурсами, переданными ей для предоставления услуг своим пользователям и другим лицам, а также соответствия законодательству, регулированию или иным документам, которые регулирует предоставление услуг и другие операции. С учетом того, как финансируются услуги, предоставляемые организациями общественного сектора (в основном за счет налоговых поступлений или других необменных операций), и зависимость получателей услуг от предоставления этих услуг в долгосрочной перспективе, для выполнения обязательств подотчетности также потребуются предоставление информации о таких вопросах, как результаты организации в области предоставления услуг в течение отчетного периода и её способности продолжать оказывать услуги в будущих периодах.
- 2.9 Получателям услуг и поставщикам ресурсов также может понадобиться начальная информация для принятия решений. Например:
- Займодавцы, кредиторы, финансирующие организации и другие поставщики ресурсов на добровольной основе, участвующие в обменных операциях, принимают решения, предоставлять ли ресурсы для поддержки текущей или будущей деятельности правительства или другой организации общественного сектора. В некоторых случаях, члены законодательного или аналогичного представительного органа, которым необходима информация ФООН, могут принимать решения или влиять на принятие решений о целях предоставления услуг государственных департаментов, агентств, программ и распределять ресурсы для их достижения; и
  - Налогоплательщики обычно не предоставляют средства государственным органам или другим организациям общественного сектора добровольно или в результате обменной операции. Кроме того, во многих случаях, у них нет права выбора принимать или нет услуги, предоставляемые организацией общественного сектора или выбрать альтернативного поставщика услуг. Следовательно, они имеют небольшую прямую и непосредственную возможность принимать решения о том предоставлять ли ресурсы

---

<sup>4</sup> Обменные операции, это такие операции, в которых одна организация получает активы или услуги, или погашает обязательства, и передает в обмен другой организации примерно равную стоимость. Необменные операции, это такие операции, в которых одна организация получает ценности от другой организации без непосредственного предоставления в обмен примерно равных ценностей.

правительству, какие именно ресурсы выделять для предоставления услуг конкретной организации общественного сектора или о приобретении, или потреблении предоставляемой услуги. Однако, получатели услуг и поставщики ресурсов, могут принимать решения по поводу предпочтений в голосовании, и заявлений, которые они делают избранным официальным лицам или другим представительным органам. Эти решения могут иметь последствия, в плане распределения ресурсов для конкретной организации общественного сектора.

- 2.10 Информация, предоставляемая ФООН в целях подотчетности, будет способствовать и предоставлять информацию для принятия решений. Например, информация о расходах, эффективности и рациональности деятельности по предоставлению услуг в прошлом, объем и источники покрытия расходов, и ресурсы доступные для поддержания деятельности в будущем будут необходимы для выполнения обязанности по подотчетности. Эта информация также будет полезна для принятия решений пользователями ФООН, включая решения, которые финансирующие организации и другие организации, оказывающие финансовую поддержку, делают по поводу выделения ресурсов организации.

### **Потребности в информации получателей услуг и поставщиков ресурсов**

- 2.11 В целях подотчетности и принятия решений, получателям услуг и поставщикам ресурсов будет нужна информация для проведения оценки таких вопросов как:

- результаты деятельности организации в течение отчетного периода, например, в:
  - достижениях целей по предоставлению услуг и других оперативных и финансовых целей;
  - управлении ресурсами, за которые организация ответственна;
  - соответствии бюджетным, законодательным и другим нормам, регулирующим привлечение и использование ресурсов;
- ликвидность (например, способность выполнять текущие обязательства) и платежеспособность (например, способность выполнять обязательства в долгосрочной перспективе) организации;
- долгосрочная устойчивость предоставления услуг и других операций и их изменений результате деятельности организации в течение отчетного периода, включая, например,
  - способность организации продолжать финансировать свою деятельность и выполнять свои оперативные задачи в будущем (ее финансовые возможности), включая вероятные источники финансирования и степень зависимости от них и, следовательно, чувствительность к финансированию или изменению спроса, которые независимы от организации; а также
  - материальные и иные ресурсы, имеющиеся в настоящее время для поддержки предоставления услуг в будущем (операционный потенциал); и
- способность организации адаптироваться к изменяющимся обстоятельствам, например, к изменениям в демографии или изменениям внутренних, или глобальных экономических условий, которые могут оказать влияние на характер или структуру осуществляемой деятельности и предоставляемых услуг.

- 2.12 Информация, необходимая для этих целей получателям услуг и поставщикам ресурсов возможно во многом будет пересекаться. Например, получателям услуг потребуются начальная информация для оценки таких вопросов, как:

- использование организацией ресурсов экономно, эффективно и рационально и в соответствии с намерениями, и соответствует ли такое использование их интересам;



- соответствие бюджету диапазона, объема и стоимости услуг, предоставляемых в течение отчетного периода, объема и источников возмещения затрат; и
- достаточность текущего уровня налогов и других ресурсов для поддержания объема и качества услуг, предоставляемых в настоящее время.

Получателям услуг также может потребоваться информация о последствиях принятых решений и о деятельности, осуществленной организацией в течение отчетного периода, о доступных ресурсах, необходимых для предоставления услуг в будущем, о предполагаемых будущих целях и видах деятельности по предоставлению услуг, а также об объемах и источниках возмещения затрат, необходимых для поддержки этих видов деятельности.

2.13 Поставщикам ресурсов потребуется начальная информация об организации для оценки таких вопросов относительно организации, как:

- достижение поставленных целей как обоснование полученных ресурсов в течение отчетного периода;
- финансирование текущих операций из средств, полученных в текущем периоде от налогоплательщиков, или от займов или других источников; и
- вероятность потребности в дополнительных (или меньших) ресурсах, а также вероятные источники этих ресурсов.

Займодавцам и кредиторам потребуется начальная информация для оценки ликвидности организации и, следовательно, будут ли выполнены, ранее согласованные, сроки и сумма возврата денег. Финансовым организациям потребуется информация для оценок экономичности, эффективности, рациональности использования ресурсов, как это предполагалось. Они также потребуют информацию о предполагаемой будущей деятельности организации по предоставлению услуг и потребностях в ресурсах.

## **Информация, предоставляемая финансовой отчетностью общего назначения**

### **Финансовое положение, финансовые результаты и движение денежных средств**

2.14 Информация о финансовом положении правительства или другой организации общественного сектора позволит пользователям определить ресурсы организации и требования к этим ресурсам на отчетную дату. Это предоставит информацию, полезную в качестве исходной, для оценки таких вопросов, как:

- степень, выполнения своих обязанностей руководством по сохранению и управлению ресурсами организации;
- степень доступности ресурсов для поддержки будущей деятельности по предоставлению услуг и изменение в течение отчетного периода объема и состава этих ресурсов и требований к этим ресурсам; и
- объемы и сроки будущих денежных потоков, необходимые для обслуживания и погашения требований, связанных с ресурсами организации.

2.15 Информация о финансовых результатах деятельности правительства или иной организации общественного сектора будет способствовать оценке таких вопросов, как экономическая эффективность приобретения организацией ресурсов и эффективное и рациональное их использование для достижения целей предоставления услуг. Информация о себестоимости предоставления услуг, об объемах и источниках возмещения затрат в течение отчетного периода, поможет пользователям определить, были ли эксплуатационные расходы покрыты за счет, например, налогов, сборов с пользователей, взносов и трансфертов, или были профинансированы за счет увеличения уровня задолженности организации.

- 2.16 Информация о денежных потоках правительств или других организаций общественного сектора способствует оценке финансовых результатов, ликвидности и платежеспособности организации. Она отражает, как организация привлекала и использовала денежные средства в течение периода, включая поступления и погашения займов, её приобретения и продажи, например, основных средств. Она также отражает денежные средства, полученные из, например, налогов и инвестиций, а также поступления и выплаты денежных средств, другим правительствам, государственным агентствам или международным организациям. Информация о денежных потоках также поможет оценить выполнение организацией поручений по расходованию денежных средств, и помочь оценить вероятных сумм и источников поступлений денежных средств, необходимых в будущих периодах в целях предоставления услуг.
- 2.17 Обычно в финансовой отчетности представлена информация о финансовом положении, финансовых результатах и движении денежных средств. Чтобы помочь пользователям лучше понимать, интерпретировать и рассмотреть в совокупности с прочими обстоятельствами, информацию, представленную в финансовой отчетности, ФООН может также предоставлять финансовую и нефинансовую информацию, которая расширяет и дополняет финансовую отчетность, включая информацию, касающуюся таких вопросов о государственных или других организациях общественного сектора как:
- соответствие утвержденным бюджетам и другим документам, регулирующим его деятельность;
  - деятельность по предоставлению услуг и ее результаты в течение отчетного периода; а также
  - ожидания в отношении предоставления услуг и другой деятельности в будущем, а также долгосрочные последствия принятых решений и совершенных действий, в течение отчетного периода, включая те, которые могут повлиять на ожидания относительно будущего.

Эта информация может быть представлена в примечаниях к финансовой отчетности или в отдельных отчетах, включенных в ФООН.

**Бюджетная информация и соблюдение законодательства или других документов, регулирующих привлечение и использование ресурсов**

- 2.18 Как правило, правительство или другая организация общественного сектора подготавливает, утверждает и публикует годовой бюджет. Утвержденный бюджет предоставляет заинтересованным сторонам финансовую информацию об оперативных планах организации на предстоящий период, потребности в капитале и, часто, о задачах и ожидаемых результатах по предоставлению услуг. Он используется для обоснования привлечения ресурсов от налогоплательщиков и других поставщиков ресурсов, а также устанавливает полномочия по расходованию ресурсов.
- 2.19 Некоторые ресурсы для поддержки деятельности организации общественного сектора могут быть получены от финансовых организаций, кредиторов или в результате обменных операций. Однако, преимущественно, ресурсы для поддержки деятельности организации общественного сектора предоставляются в необменных операциях, налогоплательщиками и другими, в соответствии с ожидаемыми результатами, отраженными в утвержденном бюджете.
- 2.20 ФООН предоставляют информацию о финансовых результатах (описываемых как «профицит или дефицит», «прибыль или убыток», или другим образом), результатах деятельности и движении денежных средств организации в течение отчетного периода, его активах и обязательствах на отчетную дату и их изменении в течение отчетного периода, а также о результатах предоставления услуг.
- 2.21 Включение в ФООН информации, которая помогает пользователям оценить, соответствие оценкам, отраженным в утвержденных бюджетах, доходов, расходов, потоков денежных

средств и финансовых результатов организации и соблюдение организацией соответствующего законодательства или других документов, регулирующих вопросы получения и использования ресурсов, важно для оценки достижения, организацией общественного сектора финансовых целей. Такая информация необходима для выполнения обязанности правительства или иной организации общественного сектора по подотчетности перед пользователями, улучшает оценку финансовых результатов деятельности организации и будет способствовать принятию решений.

### **Результаты деятельности по предоставлению услуг**

- 2.22 Основная задача правительств и большинства организаций общественного сектора состоит в предоставлении избирателям и другим участникам необходимых услуг. Следовательно, финансовые результаты деятельности правительств и большинства организаций общественного сектора не будут, полностью или адекватно отражены в любой оценке финансовых результатов. Поэтому их финансовые результаты необходимо будет оценивать в контексте достижения целей предоставления услуг.
- 2.23 В некоторых случаях количественные показатели производительности и результатов деятельности организации по предоставлению услуг в течение отчетного периода будут предоставлять важную информацию о достижении целей предоставления услуг, например, информацию о себестоимости, объеме и частоте предоставления услуг и отношение между оказываемыми услугами, и ресурсной базой организации. В других случаях достижение целей предоставления услуг может быть объяснено качеством конкретных услуг или результатом определенных программ.
- 2.24 Предоставление нефинансовой, а также финансовой информации о деятельности по предоставлению услуг, достижениях и/или результатах за отчетный период будет служить исходной информацией для оценки экономичности, эффективности и рациональности деятельности организации. Представление такой информации необходимо для того, чтобы правительство или иная организация общественного сектора выполнили свои обязательства по подотчетности, то есть чтобы отчитаться и объяснить использование ресурсов, полученных от избирателей или от их имени. Решения, которые финансовые организации делают относительно распределения ресурсов для отдельных организаций и программ, также принимаются, по крайней мере, частично, на основании информации о результатах предоставления услуг за отчетный период и будущих целях предоставления услуг.

### **Перспективная финансовая и нефинансовая информация**

- 2.25 Учитывая долговечность правительств и многих государственных программ, финансовые последствия многих решений, принятых в отчетный период, могут стать понятными только в будущем, через много лет. Финансовую отчетность, представляющую информацию о финансовом положении в определенный момент времени, а также финансовые результаты и движение денежных средств за отчетный период, необходимо будет оценивать в долгосрочном контексте.
- 2.26 Решения, принятые правительством или другой организацией общественного сектора в определенный период о программах предоставления и финансирования услуг в будущем, могут иметь значительные последствия для:
- пользователей, которые будут зависеть от этих услуг в будущем; и
  - настоящих и будущих поколений налогоплательщиков и других добровольных поставщиков ресурсов, которые будут уплачивать налоги и сборы для финансирования запланированной деятельности по предоставлению услуг и относящихся к ним финансовых обязательств.
- 2.27 Информация о предполагаемой будущей деятельности по предоставлению услуг и задачах организации, их возможном влиянии на будущие потребности в ресурсах организации и вероятных источниках финансирования таких ресурсов будет необходима в

качестве начальной для любой оценки способности правительства или другой организации общественного сектора по выполнению своих обязательств по предоставлению услуг и финансовых обязательств в будущем. Раскрытие такой информации в ФООН будет способствовать проведению оценки устойчивости предоставления услуг правительством или другой организацией общественного сектора, повышать подотчетность организации и предоставлять дополнительную информацию, полезную для целей принятия решений.

### **Пояснительная информация**

- 2.28 Информация об основных фактах, повлиявших на результат финансовой деятельности организации и деятельности по предоставлению услуг за отчетный период, а также о допущениях, которые лежат в основе ожиданий, и факторов, которые могут повлиять на будущие результаты деятельности организации, может быть представлена в примечаниях к ФООН или в отдельных отчетах. Такая информация поможет пользователям лучше понять и рассмотреть в совокупности с прочими обстоятельствами финансовую и нефинансовую информацию, включенную в ФООН, и повысить значение ФООН по предоставлению информации, полезной в целях подотчетности и принятия решений.

### **Финансовая отчетность и информация, которая расширяет и дополняет финансовую отчетность**

- 2.29 Сфера применения финансовой отчетности определяет, какие операции, прочие события и виды деятельности могут быть представлены в ФООН. Чтобы отвечать информационным потребностям пользователей Концептуальные основы содержат более широкую сферу применения, чем та, которая охватывается финансовой отчетностью. Они предусматривают представление в рамках ФООН дополнительной информации, которая расширяет и дополняет финансовые отчеты.
- 2.30 Хотя Концептуальные основы содержат более широкую сферу применения, чем та, которая охватывается финансовыми отчетами, информация, представленная в финансовый отчет, остается ядром финансовой отчетности. В других разделах Концептуальных основ и при разработке отдельных МСФО ОС или РПП, рассматривается определение, признание и оценка элементов финансовой отчетности, а также возможные формы представления и сообщения информации, включенной в ФООН.

### **Прочие источники информации**

- 2.31 ФООН имеет большое значение для передачи информации, в связи с выполнением обязательств по подотчетности правительства или другой организации общественного сектора, а также для предоставления информации, полезной в качестве начальной в целях принятия решений. Однако маловероятно, что ФООН предоставит всю необходимую пользователям информацию в целях подотчетности и принятия решений. Например, хотя сравнение фактической информации с бюджетом за отчетный период может быть включено в ФООН, бюджеты и финансовые прогнозы, предоставленные правительствами, содержат более подробную финансовую и нефинансовую информацию о финансовых характеристиках планов правительств и других организаций общественного сектора в краткосрочной и среднесрочной перспективе. Правительства и независимые агентства также выпускают доклады о необходимости и устойчивости существующих предложений по предоставлению услуг, ожидаемых экономических условиях, изменениях демографических характеристик в среднесрочной и долгосрочной перспективе, которые будут влиять на бюджеты и потребности в предоставлении услуг в будущем. Следовательно, получателям услуг и поставщикам ресурсов также может понадобиться рассмотреть информацию из других источников, включая отчеты о текущих и ожидаемых экономических условиях, государственных бюджетах и прогнозах, а также информацию об инициативах в государственной политике, о которой не сообщается в ФООН.

## Основание для заключений

*Данное Основание для заключений дополняет, но не является частью Концептуальных основ.*

### Основные группы пользователей

ВС2.1 При разработке Концептуальных основ, СМСФО ОС рассматривал мнения по поводу того должны ли Концептуальные основы определять основных пользователей ФООН. Многие респонденты в первичном Консультативном документе<sup>5</sup> выразили мнение что в основах должны быть определены основные пользователи ФООН, и СМСФО ОС, при разработке МСФО ОС, должен сосредотачиваться на информационных потребностях основных пользователей. СМСФО ОС согласился с этим мнением.

### Определение основных групп пользователей

ВС2.2 Публикуемый проект Концептуальных основ 1, Концептуальные основы финансовой отчетности общего назначения организаций общественного сектора: значение, полномочия и сфера применения; Цели и пользователи; Качественные характеристики; и Отчитывающаяся организация (Публикуемый проект) определяет получателей услуг и их представителей, и поставщиков ресурсов и их представителей в качестве основных пользователей ФООН. Дано пояснение что, несмотря на то что СМСФО ОС будет разрабатывать МСФО ОС и РПП на основании содержания ФООН для соответствия потребностям в информации основных пользователей, ФООН все еще может использоваться другими заинтересованными в финансовой отчетности лицами, и может предоставлять информацию для использования такими лицами.

ВС2.3 Многие респонденты, участвовавшие в Публикуемом проекте, высказались в поддержку определения получателей услуг и их представителей, а также поставщиков ресурсов и их представителей в качестве основных пользователей ФООН. Однако другие считали, что общественность, граждане или законодательная власть должны быть определены в качестве основных или наиболее важных пользователей ФООН организаций общественного сектора. Они пояснили, что это является следствием того, что правительства в первую очередь подотчетны гражданам или их представителям, и во многих юрисдикциях основными пользователями ФООН являются законодательные органы и отдельные члены парламента (или аналогичный представительный орган), действующие от имени граждан. Некоторые респонденты также высказали мнение о том, что только поставщики ресурсов и их представители должны быть определены в качестве основных пользователей ФООН организации общественного сектора. Они пояснили, что маловероятно, что ФООН сможет отвечать информационным потребностям всех пользователей, а поставщики ресурсов, вероятно, будут проявлять наибольший интерес к ФООН. Поэтому определение поставщиков ресурсов в качестве основной группы пользователей позволит СМСФО ОС более четко сфокусироваться на единых информационных потребностях одной группы пользователей. Также было отмечено, что ФООН соответствующая потребностям в информации поставщиков ресурсов, вероятно, также будет предоставлять полезную информацию другим потенциальным пользователям.

ВС2.4 СМСФО ОС признает, что во многих предложениях, сделанных респондентами по поводу определения основных пользователей ФООН организаций общественного сектора, есть положительные моменты, особенно в том, что они применимы к правительствам во многих юрисдикциях. Однако, с учетом целей финансовой отчетности организаций общественного сектора, СМСФО ОС по-прежнему придерживается мнения о том, что основные пользователи ФООН организаций общественного сектора должны быть определены как

---

<sup>5</sup> Консультативный документ, *Концептуальные основы для финансовой отчетности общего назначения организации общественного сектора: Цели финансовой отчетности; Сфера действия финансовой отчетности; Качественные характеристики информации, включенной в финансовую отчетность общего назначения; Отчитывающаяся организация.*

получатели услуг и их представители, а также поставщики ресурсов и их представители. Потому что:

- правительства и другие организации общественного сектора подотчетны тем, кто зависит от них в использовании ресурсов для предоставления необходимых услуг, а также тем, кто предоставляет им ресурсы, которые позволяют оказывать эти услуги; и
- ФООН играет значительную роль в выполнении обязанности по подотчетности и предоставлении информации, полезной для этих пользователей в целях принятия решений.

Таким образом, ФООН следует разрабатывать для удовлетворения информационных потребностей получателей услуг и их представителей, а также поставщиков ресурсов и их представителей в качестве основных пользователей. Кроме того, Концептуальные основы будут применяться к государственным органам и потенциально широкому кругу других организаций общественного сектора во многих различных юрисдикциях, а также к международным правительственным организациям. Следовательно, неясно, будет ли определение других групп пользователей в качестве основных пользователей ФООН уместным и эффективным для всех организаций общественного сектора во всех юрисдикциях.

BC2.5 СМСФО ОС согласен, что некоторая информация содержащаяся в ФООН может представлять больший интерес и большую пользу для одних пользователей, чем для других. СМСФО ОС также допускает, что при разработке МСФО ОС и РПП ему необходимо будет рассмотреть и, в некоторых случаях, сбалансировать потребности различных групп основных пользователей. Однако СМСФО ОС не считает, что такие вопросы делают недействительными определение получателей услуг и их представителей и поставщиков ресурсов и их представителей в качестве основных пользователей ФООН.

BC2.6 Точка зрения СМСФО ОС на взаимосвязь между основными группами пользователей, которые были определены респондентами, и получателями услуг и поставщиками ресурсов, более подробно рассматривается ниже.

#### *Граждане*

BC2.7 СМСФО ОС признает важность граждан, общественности и их представителей как пользователей ФООН, но считает, что классификация граждан, как получателей услуг и поставщиков ресурсов, задает основу для оценки их потенциальных информационных потребностей. Это связано с тем, что граждане — это множество людей с потенциально широким спектром разнообразных информационных потребностей. Концентрация внимания на информационных потребностях граждан как получателей услуг и поставщиков ресурсов позволяет СМСФО ОС объединить эти разнообразные интересы и исследовать какую информацию должна содержать ФООН, чтобы отвечать этим интересам. СМСФО ОС также считает, что при разработке МСФО ОС целесообразно, иметь возможность рассматривать информационные потребности целого ряда получателей услуг и поставщиков ресурсов, которые могут не быть гражданами (включая финансовые организации и кредиторов) и не обладают правами требовать от организации общественного сектора раскрытия информации, необходимой им в целях подотчетности и принятия решений.

#### *Поставщики ресурсов*

BC2.8 СМСФО ОС согласен с тем, что ФООН, направленная на предоставление информации для удовлетворения потребностей в информации поставщиков ресурсов, также будет предоставлять полезную информацию для других потенциальных пользователей ФООН. Однако, СМСФО ОС считает, что Концептуальные основы должны четко отражать его ожидания того, что правительства и другие организации общественного сектора должны быть подотчетны одновременно и тем, кто поставяет ресурсы и тем, кто зависит от использования этих ресурсов, для предоставления необходимых и/или обещанных услуг. Кроме того, было отмечено, что в некоторых юрисдикциях основными поставщиками

ресурсов являются финансовые организации или кредиторы, которые могут обладать полномочиями требовать подготовки финансовых отчетов специального назначения для предоставления необходимой им информации.

- BC2.9 Как отмечено в параграфе BC2.4, СМСФО ОС сформировал мнение о том, что и получатели услуг, и поставщики ресурсов и их представители являются основными пользователями ФООН. СМСФО ОС считает, что Концептуальные основы не должны исключать граждан, которые могут быть заинтересованы в ФООН, в качестве получателей услуг, из потенциальных пользователей ФООН, или определять их информационные потребности менее важными, чем поставщиков ресурсов. СМСФО ОС также считает нецелесообразным, исключать из потенциальных пользователей ФООН финансовые организации, кредиторов и других поставщиков ресурсов на добровольной или принудительной основе для правительств и других организаций общественного сектора, или определять их информационные потребности как менее важные, чем у получателей услуг.

#### *Законодательные органы*

- BC2.10 СМСФО ОС считает, что законодательный или аналогичный руководящий орган является основным пользователем ФООН в качестве представителя получателей услуг и поставщиков ресурсов. Законодательным органам, парламентам, советам и аналогичным органам также необходима информация в целях специфической подотчетности и принятия решений и обычно они имеют право требовать подготовки подробных специальных финансовых и прочих отчетов для предоставления этой информации. Однако они также могут использовать информацию, предоставляемую ФООН, а также информацию, предоставляемую специальными финансовыми отчетами в качестве начальной, для оценки эффективного и целевого использования ресурсов, и при принятии решений о распределении ресурсов определенным государственным организациям, программам или видам деятельности.

- BC2.11 Отдельные члены законодательного или другого руководящего органа, будь то члены правительства или оппозиции, как правило, могут требовать раскрытия информации, необходимой им для выполнения своих официальных обязанностей, в соответствии с указаниями законодательного или руководящего органа. Однако они могут не обладать полномочиями требовать подготовки финансовых отчетов, которые предоставят необходимую им информацию для других целей или при других обстоятельствах. Следовательно, они являются пользователями ФООН, в качестве представителей получателей услуг и поставщиков ресурсов для/от своих избирателей или своего избирательного округа или в качестве граждан и членов сообщества.

#### *Прочие группы пользователей*

- BC2.12 При разработке Концептуальных основ СМСФО ОС рассматривал широкий круг других потенциальных пользователей ФООН, которые следует определять как отдельные группы пользователей, в том числе группы особых интересов и их представителей, или тех, кто осуществляет деятельность с организациями общественного сектора на коммерческой, некоммерческой, добровольной и принудительной основе (например, поставщики ресурсов общественного и коммерческого сектора). СМСФО ОС считает, что определение получателей услуг и их представителей, а также поставщиков ресурсов и их представителей в качестве основных пользователей ФООН будет адекватно отвечать информационным потребностям подгрупп получателей услуг и поставщиков ресурсов.

- BC2.13 Информация, предоставляемая ФООН, может быть полезна для составления национальных счетов, в качестве начальных данных в моделях статистической финансовой отчетности, для оценки воздействия государственной политики на экономическую активность и других аналитических целей в экономике. Однако ФООН специально не разрабатывалась для удовлетворения подобных потребностей в информации. Аналогичным образом, хотя те, кто выступает в качестве советников получателей услуг или поставщиков ресурсов (например, группы защиты интересов



граждан, рейтинговые агентства, кредитные аналитики и общественные группы), скорее всего, для своих целей, найдут полезной информацию в ФООН, она не разрабатывалась специально для удовлетворения этих индивидуальных потребностей в информации.

### **Цели финансовой отчетности**

BC2.14 Многие респонденты, участвовавшие в Публикуемом проекте, согласились, что предоставление информации, полезной и в целях подотчетности и в целях принятия решений, должно быть отражено в целях финансовой отчетности организаций общественного сектора. Некоторые респонденты высказались за то, чтобы только подотчетность была определена как единственная или главная цель финансовой отчетности организаций общественного сектора. Другие респонденты высказались за то, чтобы принятие решений определялось как единственная цель. Тем не менее, СМСФО ОС по-прежнему придерживается мнения, что пользователям ФООН организаций общественного сектора потребуется информация, как в целях подотчетности, так и в целях принятия решений.

BC2.15 Некоторые респонденты, участвовавшие в Публикуемом проекте, высказались за то, чтобы связь между подотчетностью и принятием решений была более четко сформулирована и были определены характеристики общественного сектора, составляющие основу взглядов СМСФО ОС на цели финансовой отчетности организаций общественного сектора. СМСФО ОС положительно откликнулся на эти предложения. Структура Концептуальных основ была изменена и были добавлены пояснения.

BC2.16 Также было усилено разъяснение подотчетности и ее связи с принятием решений и ФООН. В этом контексте СМСФО ОС признает, что понятие подотчетности, используемое в настоящей Концептуальных основах, является широким. Оно включает предоставление информации об управлении ресурсами, которые доверены организации, а также полезной пользователям информации для оценки устойчивости деятельности организации и непрерывности предоставления услуг в долгосрочной перспективе. СМСФО ОС считает, что это широкое понятие подотчетности является целесообразным, поскольку граждане и другие пользователи предоставляют ресурсы государственным органам и другим организациям общественного сектора на недобровольной основе и, по большей части, зависят от предоставления правительствами и другими организациями общественного сектора необходимых услуг в течение длительного времени. Однако СМСФО ОС также признает, что маловероятно, чтобы ФООН предоставляла всю информацию, необходимую получателям услуг и поставщикам ресурсов для целей подотчетности и принятия решений.

### **Сфера применения финансовой отчетности; финансовая отчетность и информация которая расширяет и дополняет финансовую отчетность**

BC2.17 Многие респонденты, участвовавшие в Публикуемом проекте, поддержали предложенную МСФО ОС сферу применения финансовой отчетности и пояснения к ней, при этом некоторые указали вопросы требующие разъяснения, а другие отметили, что в проектах, с более широкой сферой применения, необходимо будет предоставить указания по применению качественных характеристик таких как проверяемость и сопоставимость. Другие респонденты не поддержали сферу применения финансовой отчетности более широкую чем финансовые отчеты, выразив озабоченность тем, что:

- предложенная широкая сфера применения касалась вопросов, выходящих за рамки мандата СМСФО ОС, который действовал в то время; и
- руководство по вопросам, не относящимся к финансовой отчетности, таким как нефинансовая и перспективная информация, является вопросом отдельных правительств, руководящих органов или других органов.
- Некоторые респонденты в Публикуемом проекте также выразили озабоченность тем, что сфера применения была слишком узко ориентирована на финансовую отчетность и что в Концептуальные основы должны быть включены дополнительные указания по нефинансовой информации и отчетности в области устойчивого развития.

BC2.18 СМСФО ОС по-прежнему считает необходимым, чтобы Концептуальные основы отражали более широкую сферу применения финансовой отчетности, чем та, которая содержится в финансовых отчетах. Так как:

- основной задачей правительств и других организаций общественного сектора является предоставление услуг избирателям, а не получение прибыли;
- граждане и другие правомочные резиденты зависят от широкого спектра услуг, предоставляемых правительствами и другими организациями общественного сектора, на постоянной основе в течение длительного времени. Деятельность и решения правительств и других организаций общественного сектора в конкретном отчетном периоде могут иметь значительные последствия для будущих поколений получателей услуг и будущих поколений налогоплательщиков и других недобровольных поставщиков ресурсов; и
- большинство правительств и других организаций общественного сектора действуют в рамках бюджетных полномочий и финансовых ограничений, установленных в рамках бюджетного процесса. Контроль за исполнением утвержденного бюджета является основным методом, с помощью которого законодательный орган осуществляет надзор, а граждане и их избранные представители имеют возможность финансового контроля руководства правительства.

BC2.19 Следовательно, результаты достижений организациями общественного сектора финансовых целей и целей предоставления услуг могут быть только частично оценены путем изучения финансового положения на отчетную дату, а также финансовых результатов и движения денежных средств в течение отчетного периода. СМСФО ОС считает, что для удовлетворения потребностей пользователей в информации для целей подотчетности и принятия решений Концептуальные основы должны дать возможность ФООН охватить предоставление такой информации, которая позволит пользователям лучше оценивать и рассматривать в совокупности с прочими обстоятельствами финансовую отчетность. Такая информация может быть представлена отдельными отчетами, содержащими финансовую и нефинансовую информацию о достижении организацией целей предоставления услуг в течение отчетного периода; о соответствии деятельности организации утвержденным бюджетам и законодательству или другим документам, регулирующим вопросы привлечения и использования ресурсов; о перспективной финансовой и нефинансовой информации о будущей деятельности организации по предоставлению услуг, целях и потребностях в ресурсах. В некоторых случаях информация по этим вопросам также может быть представлена в примечаниях к финансовой отчетности.

BC2.20 При принятии решений о требованиях к финансовой отчетности или о указаниях, расширяющих представление информации в ФООН, за рамки финансовой отчетности, СМСФО ОС будет учитывать преимущества такой информации для пользователей и затраты на сбор и представление такой информации.

#### *Ограничение сферы применения финансовой отчетности*

BC2.21 Некоторые респонденты, согласившиеся с тем, что сфера применения финансовой отчетности должна быть шире непосредственно финансовых отчетов, выразили обеспокоенность тем, что сфера применения, предложенная в Публикуемом проекте, слишком неограниченна и/или недостаточно объяснена или обоснована. В некоторых случаях предлагалось ограничить сферу применения до улучшения понятий уже рассмотренных в финансовой отчетности.

BC2.22 СМСФО ОС ответил на эти вопросы, прояснив связь между сферой применения финансовой отчетности и информационными потребностями пользователей и включив дополнительное объяснение взаимосвязи между информационными потребностями пользователей и информацией, которую может предоставить ФООН. Кроме того, СМСФО ОС разъяснил, что сфера применения финансовой отчетности общего назначения

ограничивается финансовыми отчетами и информацией, которая расширяет и дополняет финансовую отчетность. Следовательно, то, что включено в более широкую сферу применения финансовой отчетности, будет основано на финансовых отчетах и ограничиваться вопросами, которые помогают пользователям лучше понимать и рассматривать в совокупности с прочими обстоятельствами информацию, содержащуюся в этих отчетах.

*Ресурсы, обязательные требования и значение аудита*

BC2.23 Многие респонденты, как поддерживающие так и не согласные с предложениями, содержащимися в Публикуемом проекте, выразили озабоченность в связи с тем, что работа с «широкой сферой применения», потребует слишком много ресурсов СМСФО ОС и ограничит его способность решать вопросы финансовой отчетности. Некоторые респонденты в Публикуемом проекте также:

- выступали за то, чтобы Концептуальные основы проясняли что обязательные требования будут разрабатываться только для вопросов финансовой отчетности, вопросы более широкой сферы применения будут предметом рассмотрения рекомендаций; и
- выразили озабоченность по поводу последствий включения нефинансовой информации и перспективной информации в ФООН для аудита.

BC2.24 Хотя СМСФО ОС может разрабатывать МСФО ОС, которые включают в себя обязательные требования, не обязательно он это сделает. Например, публикации СМСФО ОС включают также РПП и другие документы, предназначенные для оказания помощи финансовому сообществу в решении конкретных вопросов, связанных с финансовой отчетностью. Все документы СМСФО ОС, которые включают в себя обязательные требования или рекомендации по представлению информации в ФООН, или в рамках финансовой отчетности или дополнений к ней, будут разработаны с соблюдением всех необходимых процедур. Поэтому при разработке обязательных или иных рекомендаций по представлению информации, которые расширяют сферу применения финансовой отчетности, СМСФО ОС необходимо будет прояснять вопросы относительно предлагаемого технического характера и полномочий рекомендаций.

BC2.25 СМСФО ОС осознает обеспокоенность респондентов по поводу использованием ресурсов СМСФО ОС для рассмотрения вопросов широкой сферы применения. Однако информация, представленная в финансовых отчетах, остается основным элементом финансовой отчетности и, следовательно, будет оставаться в центре внимания МСФО ОС и РПП, разработанных СМСФО ОС. Следовательно, программа работы по разработке стандартов МСФО ОС будет по-прежнему отвечать потребностям пользователей по улучшению предоставления информации по операциям и другим событиям, которые отражены в финансовых отчетах.

BC2.26 СМСФО ОС считает, что не является задачей Концептуальных основ, или СМСФО ОС и РПП, которые могут быть разработаны в соответствии с концепциями, отраженными в основах, установление уровня уверенности аудита, который должен быть обеспечен при работе с конкретными сторонами ФООН. Качественные характеристики обеспечивают определенную уверенность пользователей в качестве информации, включенной в ФООН. Однако ответственность за аудит финансовой отчетности и других компонентов ФООН будет определяться такими вопросами, как нормативно-правовая база, действующая в определенных юрисдикциях, и полномочия по проведению аудита, согласованные с организацией и/или применяемые к организации.

**РАЗДЕЛ 3: КАЧЕСТВЕННЫЕ ХАРАКТЕРИСТИКИ**

## СОДЕРЖАНИЕ

---

	Параграф
Введение .....	3.1–3.5
Уместность .....	3.6–3.9
Достоверное представление .....	3.10–3.16
Понятность .....	3.17–3.18
Своевременность .....	3.19–3.20
Сопоставимость .....	3.21–3.25
Проверяемость .....	3.26–3.31
Ограничения на информацию, включенную в Финансовую отчетность общего назначения.....	3.32–3.42
Существенность .....	3.32–3.34
Соотношение затрат и выгод .....	3.35–3.40
Баланс между качественными характеристиками .....	3.41–3.42
Основание для заключений	

---

## Введение

- 3.1 ФООН представляют финансовую и нефинансовую информацию об экономических и других явлениях. Качественные характеристики информации, включенной в ФООН, являются теми отличительными чертами, которые делают эту информацию полезной для пользователей и способствуют достижению целей финансовой отчетности. Цели финансовой отчетности - предоставить информацию, полезную в целях подотчетности и принятия решений.
- 3.2 Качественными характеристиками информации, включенной в ФООН организаций общественного сектора, являются уместность, достоверное представление, понятность, своевременность, сопоставимость и проверяемость.
- 3.3 Всеобъемлющими ограничениями на информацию, включенную в ФООН являются существенность, соотношение затрат и выгод и достижение баланса между качественными характеристиками.
- 3.4 Все качественные характеристики взаимосвязаны и совместно направлены на предоставление в ФООН информации, полезной для достижения целей финансовой отчетности. Однако, на практике, возможно, что не полностью будут достигнуты все качественные характеристики, и может потребоваться баланс или компромисс между некоторыми из них.
- 3.5 Качественные характеристики применяются ко всей финансовой и нефинансовой информации, предоставляемой в ФООН, включая историческую, перспективную информацию, а также пояснительную информацию. Однако степень, достижения качественных характеристик, может различаться в зависимости от степени неопределенности и субъективной оценки или мнения, при составлении финансовой и нефинансовой информации. Необходимость дополнительных рекомендаций по интерпретации и применению качественных характеристик к информации, которая расширяет сферу применения финансовой отчетности за рамки непосредственно финансовых отчетов, будет рассмотрена при разработке любых МСФО ОС и РПП, в которых рассматриваются эти вопросы.

## Уместность

- 3.6 Финансовая и нефинансовая информация уместна, если она способна оказать влияние на достижение целей финансовой отчетности. Финансовая и нефинансовая информация способна оказать влияние, если она имеет прогнозную или подтверждающую ценность, или и то и другое. Она может оказать влияние и, следовательно, быть уместной, даже если некоторые пользователи не будут ее использовать или уже знают о ней.
- 3.7 Финансовая и нефинансовая информация имеет подтверждающую ценность, если она подтверждает или изменяет прошлые (или настоящие) ожидания. Например, информация быть уместна в целях подотчетности и принятия решений, если она подтвердит предположения по таким вопросам как: степень выполнения менеджерами обязанности по эффективному и рациональному использованию ресурсов, достижение определенных целей предоставления услуг; соблюдение соответствующих бюджетных, законодательных и других требований.
- 3.8 ФООН может представлять информацию о предполагаемой будущей деятельности организации по предоставлению услуг, ее целях и затратах, а также о предполагаемом количестве и источниках ресурсов, предназначенных для предоставления услуг в будущем. Такая, ориентированная на будущее информация, будет иметь прогностическую ценность, и иметь непосредственное отношение к целям подотчетности и принятия решений. Информация о существующих или произошедших экономических и других явлениях, также может иметь прогностическую ценность, помогая формировать ожидания относительно будущего. Например, информация, подтверждающая или опровергающая

прошлые ожидания, может усилить или изменить ожидания относительно будущих финансовых результатов и результатов предоставления услуг.

- 3.9 Подтверждающая и прогностическая роли информации взаимосвязаны, например, информация о текущем уровне и структуре ресурсов организации и требования к этим ресурсам поможет пользователям установить правильность результатов стратегий управления ресурсами за период и спрогнозировать способность организации реагировать на изменяющиеся условия и ожидаемые будущие потребности в предоставлении услуг. Эта же информация помогает подтвердить или исправить прошлые ожидания и прогнозы пользователей относительно способности организации реагировать на такие изменения, а также подтвердить или исправить перспективную финансовую информацию, включенную в предыдущие ФООН.

### **Достоверное представление**

- 3.10 Чтобы быть полезными для финансовой отчетности, информация должна достоверно отражать экономические и другие явления, которые она должна представлять. Достоверное представление достигается, когда описание явления является полным, нейтральным и свободным от существенных ошибок. Информация, которая достоверно представляет собой экономическое или иное явление, отражает суть лежащей в основе сделки, другое событие, деятельность или обстоятельство, которые не обязательно всегда совпадают с их правовой формой.
- 3.11 Практически, может оказаться невозможным подтвердить или узнать, полноту, нейтральность и отсутствие существенных ошибок в информации, представленной в ФООН. Однако информация должна быть, насколько это возможно, полной, нейтральной и свободной от ошибок.
- 3.12 Отсутствие какой-либо информации может привести к тому, что отражение экономического или другого явления будет ложным или вводящим в заблуждение и, следовательно, не будет полезным для пользователей ФООН. Например, полное описание объекта учета «установки и оборудование» в ФООН будет включать итоговую сумму вместе с другой количественной, описательной и пояснительной информацией, необходимой для достоверного представления этого класса активов. В некоторых случаях может раскрываться информация об основных классах установок и оборудования, факторы, повлиявшие на их использование в прошлом или могущих повлиять на их использование в будущем, а также методы и способы определения их числового представления. Аналогичным образом, перспективная финансовая и нефинансовая информация, и информация о результатах и достижении целей предоставления услуг, включенная в ФООН, должна быть представлена вместе с основными допущениями, лежащими в основе этой информации и любыми пояснениями, которые обеспечат полноту отражения и полезность для пользователей.
- 3.13 Нейтральность финансовой отчетности — это отсутствие предвзятости. Это означает, что отбор и представление финансовой и нефинансовой информации не производится с целью достижения заранее определенного результата, например, для того, чтобы определенным образом повлиять на оценку пользователями выполнения обязанности организации по подотчетности или повлиять на решение или профессиональное суждение, которое должно быть принято, или чтобы вызвать определенное поведение.
- 3.14 Нейтральная информация достоверно отражает экономические и другие явления, которые она должна представлять. Однако, требование нейтральности, информации, включенной в ФООН, не означает, отсутствие цели или отсутствие влияния на поведение. Уместность — это качественная характеристика, и по определению, уместная информация может влиять на оценки и решения пользователей.
- 3.15 Экономические и другие явления, отраженные в ФООН, обычно происходят в условиях неопределенности. Таким образом, информация, включенная в ФООН, часто включает оценки, основанные на профессиональных суждениях руководства. Чтобы достоверно

представлять экономическое или иное явление, оценка должна основываться на соответствующих начальных данных, которые должны наилучшим образом отражать имеющуюся информацию. В условиях неопределенности необходимо проявлять осмотрительность. Иногда может потребоваться явное раскрытие степени неопределенности финансовой и нефинансовой информации для достоверного представления экономических и других явлений.

- 3.16 Отсутствие существенных ошибок не означает абсолютной точности во всех аспектах. Отсутствие существенных ошибок означает, что в описании явления отсутствуют ошибки или пропуски, которые по отдельности или в совокупности являются существенными, и применялся описанный способ создания информации для отчетности. Иногда, возможно определить точность некоторой информации, включенной в ФООН, например, сумму перевода денежных средств на другой уровень правительства, объем оказанных услуг или цену, приобретения основных средств. Однако в других случаях это может быть невозможно, например, невозможно определить точность оценки ценности или себестоимости единицы учета или эффективность программы предоставления услуг. В этих случаях оценка будет свободна от существенных ошибок, если сумма четко описывается как оценка, поясняются характер и ограничения способа оценки, а также не были выявлены существенные ошибки при выборе и применении надлежащего способа оценки.

### **Понятность**

- 3.17 Понятность — это качество информации, позволяющей пользователям понять ее значение. Информация в ФООН организаций общественного сектора должна быть представлена таким образом, чтобы отвечать потребностям и знаниям пользователей, а также характеру представленной информации. Например, объяснения финансовой и нефинансовой информации, а также комментарии в отношении предоставления услуг и других достижений за отчетный период и прогнозы на будущие периоды должны быть написаны на простом языке и представлены в форме, которая легко понятна пользователям. Понятность повышается, когда информация классифицируется, выделяется и представляется четко и кратко. Сопоставимость также может повысить понятность.
- 3.18 Предполагается, что пользователи ФООН обладают достаточными знаниями о деятельности организации и среде, в которой она работает, чтобы быть готовыми и иметь возможность читать ФООН, а также просматривать и анализировать информацию, представленную с должной осмотрительностью. Некоторые экономические и другие явления особенно сложны и трудны для представления в ФООН, и некоторым пользователям может потребоваться помощь советника, чтобы понять их. Все усилия должны быть предприняты для отражения экономических и других явлений, включенных в ФООН, таким образом, чтобы это было понятно для широкого круга пользователей. Тем не менее, информация не должна исключаться из ФООН только потому, что для некоторых пользователей она может быть слишком сложна или трудна для понимания без посторонней помощи.

### **Своевременность**

- 3.19 Своевременность означает доступность информации для пользователей, прежде чем она утратит свою полезность для целей подотчетности и принятия решений. Наличие уместной информации, как можно раньше, может повысить ее полезность в качестве начальной информации для оценки подотчетности и ее способность информировать и влиять на решения, которые должны быть приняты. Отсутствие своевременности может сделать информацию менее полезной.
- 3.20 Часть информации может продолжать долго оставаться полезной после отчетного периода или отчетной даты. Например, для целей подотчетности и принятия решений, пользователям ФООН может потребоваться оценить тенденции в результатах финансовой деятельности организации и деятельности по предоставлению услуг и ее соответствия



бюджетам за ряд отчетных периодов. Кроме того, результаты и влияние некоторых программ предоставления услуг могут не поддаваться определению до будущих периодов, например, это может иметь место в отношении программ, направленных на повышение экономического благосостояния избирателей, снижение заболеваемости конкретным заболеванием или повышение уровня грамотности определенных возрастных групп.

## **Сопоставимость**

- 3.21 Сопоставимость — это качество информации, которая позволяет пользователям определять сходства и различия между двумя наборами явлений. Сопоставимость не является свойством отдельного элемента информации, а свойством отношений между двумя или более элементами информации.
- 3.22 Сопоставимость отличается от последовательности. Последовательность относится к использованию одинаковых принципов бухгалтерского учета или учетной политики и основы подготовки, либо от периода к периоду в рамках одной организации, либо в течение одного периода в нескольких организациях. Сопоставимость является целью, и последовательность помогает в достижении этой цели. В некоторых случаях принципы учета или учетная политика, принятые организацией, могут быть пересмотрены, в целях лучшего представления в ФООН определенной операции или события. В этих случаях, в целях сопоставимости, могут потребоваться дополнительные раскрытия или пояснения.
- 3.23 Сопоставимость также отличается от единообразия. Чтобы информация была сопоставимой, сходные объекты должны выглядеть одинаково, а разные объекты должны выглядеть по-разному. Чрезмерный акцент на единообразии может снизить сопоставимость, за счет представления непохожих объектов как выглядящих похоже. Сопоставимость информации в ФООН не улучшается, за счет представления непохожих объектов похоже, и за счет представления похожих объектов непохоже.
- 3.24 Информация о финансовом положении, финансовых результатах, потоках денежных потоках средств организации, о соответствии с утвержденными бюджетами и соответствии соответствующему законодательству или ином документу, регулиющему вопросы привлечения и использования ресурсов, результатах предоставления услуг и о будущих планах, необходима для целей подотчетности и полезна как начальная в целях принятия решения. Полезность такой информации повышается, если ее можно сопоставить, например, с:
- перспективной финансовой и нефинансовой информацией, ранее представленной за отчетный период или на отчетную дату;
  - сходной информацией о той же организации за какой-то другой период или какой-либо другой момент времени; и
  - сходной информацией о других организациях (например, организации общественного сектора, предоставляющие похожие услуги в различных юрисдикциях) за одинаковый отчетный период.
- 3.25 Последовательное применение принципов учета, учетной политики и основы подготовки к перспективной финансовой и нефинансовой информации и фактическим результатам повысит полезность любого сопоставления прогнозируемых и фактических результатов. Сопоставимость с другими организациями может быть менее значимой для объяснения восприятия или мнения руководства о факторах, лежащих в основе текущей деятельности организации.

## **Проверяемость**

- 3.26 Проверяемость — это качество информации, которое помогает заверить пользователей в том, что информация, содержащаяся в ФООН, достоверно отражает экономические и другие явления, которые она должна отражать. Иногда, используется термин способность подтверждать для описания этого качества, применительно к пояснительной информации и перспективной финансовой и нефинансовой количественной информации, раскрываемой

в ФООН, то есть, качество информации, которое помогает заверить пользователей в том, что пояснительная или предполагаемая финансовая и нефинансовая количественная информация достоверно отражает экономические и другие явления, которые она должна отражать. Независимо от того, называется ли это проверяемость или способность подтверждать, эта характеристика подразумевает, что различные знающие и независимые наблюдатели могут достичь общего согласия, но не обязательно полного согласия, о том, что:

- информация представляет собой экономические и другие явления, которые она должна представлять, без существенных ошибок или непредвзятости; или
  - соответствующий метод признания, оценки или представления был применен без существенных ошибок или непредвзятости.
- 3.27 Чтобы обладать свойством проверяемости, информация не должна быть односторонней оценкой. Диапазон возможных значений и относящихся к ним вероятностей также может быть проверен.
- 3.28 Проверка может быть прямой или косвенной. При прямой проверке, проверяется сумма или другая представленная информация, например, при (а) подсчете денежных средств, (б) наблюдении за рыночными ценными бумагами и их котируемыми ценами или (с) подтверждении того, что факторы, определенные как влияющие на прошлые результаты предоставления услуг, существовали и действовали, с эффектом, который был определен. При косвенной проверке сумма или другая представленная информация проверяется путем проверки входных данных и пересчета выходных данных с использованием одних и тех же правил учета или методологии. Примером является проверка балансовой стоимости запасов путем проверки начальных данных (количества себестоимости) и пересчета конечного запаса с использованием одного и того же предположения о методе списания затрат (например, средняя себестоимость или метод ФИФО).
- 3.29 Качество проверяемости (или способность подтверждать, если такой термин используется для описания этого признака) не является абсолютным. Одна информация может более или менее поддаваться проверке, чем другая информация. Тем не менее, чем более проверяема информация, включенная в ФООН, тем больше пользователи будут уверены в том, что информация достоверно отражает экономические и другие явления, которые она должна отражать.
- 3.30 ФООН организаций общественного сектора может включать финансовую и другую количественную информацию, и разъяснения об (а) основных воздействиях на результаты деятельности организации за отчетный период, (б) предполагаемых будущих эффектах или результатах программ предоставления услуг, осуществленных в течение отчетного периода, и (с) перспективной финансовой и нефинансовой информации. Возможно, не удастся проверить точность всех количественных показателей и разъяснений такой информации до будущего периода, если это вообще возможно.
- 3.31 Чтобы помочь пользователям убедиться, что перспективная финансовая и нефинансовая количественная информация, и разъяснения, включенные в ФООН, точно отражают экономические и другие явления, которые она должны отражать, должны быть ясно выражены предположения, лежащие в основе раскрываемой информации, методология, принятая при составлении этой информации, факторы и условия, лежащие в основе высказанной оценки или раскрытой информации. Это позволит пользователям сформировать суждения об уместности этих допущений и методах составления, оценки, представления и интерпретации информации.

## **Ограничения на информацию, включенную в Финансовую отчетность общего назначения**

### **Существенность**

- 3.32 Информация является существенной, если её пропуски или искажение могут повлиять на выполнение обязанности организации по подотчетности или на принятие решений пользователями на основе ФООН организации, подготовленной для этого отчетного периода. Существенность зависит как от характера, так и от значения показателя отчетности, оцениваемого в конкретных обстоятельствах каждой организации. ФООН может включать качественную и количественную информацию о результатах предоставления услуг за отчетный период, а также ожиданиях относительно предоставления услуг и финансовых результатах в будущем. Следовательно, невозможно определить единый количественный уровень, при котором конкретный тип информации становится существенным.
- 3.33 Оценки существенности будут проводиться в контексте законодательной, институциональной и операционной среды, в которой работает организация, и в отношении перспективной финансовой и нефинансовой информации, знаний и ожиданий составителей о будущем. Раскрытие информации о соответствии или не соответствии законодательству, нормативным актам или другим документам может быть существенным в силу характера такой информации и независимо от размера используемых количественных величин. При определении является ли информация, в данных обстоятельствах, существенной, необходимо рассмотреть такие вопросы, как характер, законность, изменчивость и последствия прошлых или предполагаемых операций и событий, стороны, участвующие в любых таких сделках, и обстоятельства, которые их порождают.
- 3.34 Существенность классифицируется в Концептуальных основах как ограничение на информацию, включенную в ФООН. При разработке МСФО ОС и РПП, СМСФО ОС будет рассматривать существенность последствий применения конкретной учетной политики, основы подготовки или раскрытия конкретного элемента или типа информации. В соответствии с требованиями любого МСФО ОС, организации, готовящие ФООН, также будут учитывать существенность, например, при применении конкретной учетной политики и отдельного раскрытия информации.

### **Соотношение затрат и выгод**

- 3.35 Финансовая отчетность требует расходов. Преимущества финансовой отчетности должны обосновывать эти расходы. Оценка обоснованности расходов преимуществами предоставленной информации, часто основывается на профессиональном суждении, поскольку зачастую невозможно определить и/или количественно оценить все затраты и все преимущества информации, включенной в ФООН.
- 3.36 Расходы на предоставление информации включают расходы на сбор и обработку информации, расходы на ее проверку и/или представление обосновывающих предположений и методологии, и расходы на ее распространение. Потребители несут расходы на анализ и интерпретацию. Отсутствие полезной информации также влечет за собой расходы, включая расходы, которые пользователи несут для получения необходимой информации из других источников, а также расходы, связанные с принятием решений с использованием неполных данных, предоставляемых ФООН.
- 3.37 Составители ФООН затрачивают большую часть усилий на сбор информации. Однако получатели услуг и поставщики ресурсов в конечном итоге несут расходы, связанные с этими усилиями, поскольку ресурсы перенаправляются из деятельности по предоставлению услуг на подготовку информации для включения в ФООН.
- 3.38 Наибольшую выгоду от информации, предоставляемой ФООН получают пользователи. Тем не менее, информация, подготовленная для ФООН, также может использоваться внутри организации, руководством и привести к улучшению принятия решений. Раскрытие

информации в ФООН в соответствии с концепциями, определенными в Концептуальных основах, и в соответствии с МСФО ОС и РПП, основанными на этих концепциях, улучшит и усилит восприятие прозрачности финансовой отчетности правительств и других организаций общественного сектора и будет способствовать более точной оценке задолженности общественного сектора. Таким образом, в ряде случаев, организации общественного сектора могут также извлечь выгоду из информации, предоставляемой ФООН.

- 3.39 Применение ограничения соотношения затрат и выгод, включает в себя оценку того, могут ли выгоды от предоставления информации оправдать затраты, понесенные для сбора и использования информации. При проведении этой оценки необходимо рассмотреть вопрос об ослаблении одной или нескольких качественных характеристик для снижения расходов.
- 3.40 СМСФО ОС при разработке МСФО ОС рассматривает информацию от составителей и пользователей отчетности, ученых и других лиц о предполагаемом характере и количестве выгод и издержек от предлагаемых требований. Требования к раскрытию информации и другие требования, которые приводят к представлению информации, полезной для пользователей ФООН в целях подотчетности и принятия решений, и удовлетворяют качественным характеристикам, устанавливаются в МСФО ОС, когда преимущества соблюдения этих требований к раскрытию и других требований оцениваются СМСФО ОС как обосновывающие расходы.

#### **Баланс между качественными характеристиками**

- 3.41 Соответствие всем качественным характеристикам вносит вклад в полезность информации. Например, ни достоверное отражение несущественного явления, ни недостоверное отражение существенного явления, не приводит к полезной информации. Аналогично, чтобы быть существенной, информация должна быть своевременной и понятной.
- 3.42 В некоторых случаях, для достижения целей финансовой отчетности, может потребоваться баланс или компромисс между качественными характеристиками. Относительная важность качественных характеристик в каждой ситуации является вопросом профессионального суждения. Целью является достижение надлежащего баланса между характеристиками для соответствия целям финансовой отчетности.

## Основание для заключений

*Данное Основание для заключений дополняет, но не является частью Концептуальных основ.*

### Качественные характеристики информации, включенной в финансовую отчетность общего назначения

- ВС3.1 СМСФО ОС при разработке МСФО ОС получает информацию от участников и формулирует суждения об информации, которая наилучшим образом удовлетворяет целям финансовой отчетности и должна быть включена в ФООН. При формулировании этих суждений МСФО ОС учитывает степень, достижения каждой качественной характеристики. Требования по раскрытию информации и другие требования включаются в МСФО ОС только в том случае, если информация, полученная в результате их применения, удовлетворяет качественным характеристикам и ограничению соотношения затрат и выгод, которые определены в Концептуальных основах.
- ВС3.2 Некоторые респонденты, участвовавшие в Публикуемом проекте, выразили озабоченность по поводу применения качественных характеристик по всем вопросам, которые могут быть представлены в ФООН, особенно к вопросам представленным в отчетах не входящих в финансовые отчеты. СМСФО ОС понимает этот вопрос. СМСФО ОС признает, что в те МСФО ОС и РПП, которые устанавливают положения о представлении в ФООН информации, не входящей в финансовые отчеты, возможно, потребуется включить дополнительные руководства по применению качественных характеристик.
- ВС3.3 МСФО ОС и РПП, выпущенные СМСФО ОС, не будут касаться всей финансовой и нефинансовой информации, которая может быть включена в ФООН. В отсутствие СМСФО ОС или РПП, которые касаются конкретных экономических или других явлений, оценки соответствия элементов информации качественным характеристикам и ограничениям, которые определены в Концептуальных основах, и поэтому квалифицируемых для включения в ФООН, будут проводиться составителями ФООН. Эти оценки будут сделаны в контексте достижения целей финансовой отчетности, которые, в свою очередь, были разработаны для удовлетворения информационных потребностей пользователей.
- ВС3.4 Имея в наличии системы учета и процессы, которые должным образом спроектированы и эффективно эксплуатируются, руководство сможет собирать и обрабатывать данные необходимые для финансовой отчетности. Качество этих систем и процессов является ключевым фактором в обеспечении качества финансовой информации, которую организация включает в ФООН.

### Другие рассматриваемые качественные характеристики

- ВС3.5 Некоторые респонденты, участвовавшие в Публикуемом проекте, высказали мнение о необходимости определения дополнительных качественных характеристик. К таким качественным характеристикам относятся «искренность», «достоверное и объективное представление», «надежность», «прозрачность» и «правильность».
- ВС3.6 СМСФО ОС отмечает, что использование понятия «искренность», в финансовой отчетности, аналогично понятию «достоверность и объективность». СМСФО ОС считает, что искренность, достоверное и объективное представление, надежность и прозрачность являются важными выражениями всеобъемлющих качеств, которые финансовая отчетность должна достичь или стремиться к ним. Однако, сами по себе, они не являются качественными характеристиками, скорее, достижение этих качеств является результатом применения полного набора качественных характеристик, определенных в Концептуальных основах и МСФО ОС, по конкретным вопросам отчетности. Следовательно, несмотря на важность этих характеристик ФООН, они не идентифицируются как отдельные качественные характеристики. СМСФО ОС также считает, что понятие «правильность», как отмечают некоторые респонденты, связано с понятием «соответствие», которое используется в Концептуальных основах, поэтому правильность не определяется как дополнительная качественная характеристика.

### **Уместность**

ВС3.7 В Концептуальных основах дано разъяснение, что финансовая и нефинансовая информация существенна, если она способна внести вклад в достижение целей финансовой отчетности. В рамках соблюдения всех необходимых процедур МСФО ОС запрашивает информацию о том, уместны ли требования предлагаемого МСФО ОС или РПП для достижения целей финансовой отчетности, т. е. имеют отношение к выполнению обязательств организации по подотчетности и к принятию решений пользователями.

### **Достоверное представление**

ВС3.8 В Концептуальных основах дано разъяснение, что быть полезной информация должна достоверно представлять, экономические и других явлений, для которых она предназначена. Одно и то же экономическое или иное явление может быть достоверно представлено различными способами. Например, достижение конкретных целей предоставления услуг может быть отражено (а) качественно, путем объяснения непосредственных и ожидаемых долгосрочных результатов, и последствий программы предоставления услуг, (б) количественно, как мера объема и себестоимости услуг, предоставленных программой, или (в) комбинацией качественной и количественной информации. Кроме того, одна строка в ФООН может представлять несколько экономических явлений. Например, строка «основные средства» в финансовой отчетности может представлять совокупность всех установок и оборудования организации, включая объекты, имеющие различные функции, которые подвержены различным рискам и возможностям и, которые учитываются в суммах, основанных на оценках, которые могут быть более или менее сложными и надежными.

ВС3.9 Полнота и нейтральность оценок (и исходных данных для этих оценок) и отсутствие существенных ошибок желательны, и некоторый минимальный уровень точности оценок необходим для достоверного представления экономического или иного явления. Однако точное представление не предполагает абсолютной полноты или нейтральности оценки, и, как следствие, полной свободы от ошибок. Представление экономического или иного явления, для которого практически недостижима необходимая степень полноты, нейтральности или отсутствия ошибок, уменьшит степень достоверности информации, об экономическом или другом явлении, которое она должна представлять.

### *Достоверное представление или надежность*

ВС3.10 Во время издания Публикуемого проекта, в Приложении А МСФО ОС 1 «Представление финансовой отчетности» определялась «надежность» как качественная характеристика. Оно описывало надежную информацию как информацию, которая «не содержит существенных ошибок и искажений и на которую пользователи могут полагаться, рассчитывая на достоверность её представления, или иметь разумные ожидания неё». Достоверное представление, преобладание содержания над формой, нейтральность, осмотрительность и полнота были определены как компоненты надежности. В Концептуальных основах используется термин «достоверное представление», а не «надежность», чтобы описать, в основном одинаковые понятия. Кроме того, в них не содержится явного определения преобладания содержания над формой и осмотрительности, как компонентов достоверного представления.

ВС3.11 Многие респонденты, участвовавшие в Публикуемом проекте, поддержали использование термина достоверное представление и его объяснение, в некоторых случаях объясняя, что достоверное представление лучше выражает характер концепции. Некоторые респонденты не поддержали замену термина надежность термином «достоверное представление», выразив озабоченность, в том числе, тем, что достоверное представление подразумевает принятие учета по справедливой стоимости или рыночной стоимости, а надежность и достоверное представления не являются взаимозаменяемыми терминами.

- ВС3.12 Использование термина «достоверное представление» или «надежность», для описания соответствующих качественных характеристик в Концептуальных основах, не определяет методы оценки, которые должны быть приняты в ФООН, будь то историческая стоимость, рыночная стоимость, справедливая стоимость или другие методы оценки. СМСФО ОС не предполагает, чтобы использование достоверного представления интерпретировалось таким образом. Метод или методы оценки, которые могут быть приняты для элементов финансовой отчетности, рассматриваются в Разделе 7 «Оценка активов и обязательств в финансовой отчетности». Качественные характеристики затем будут обеспечивать, чтобы финансовая отчетность достоверно отражала метод или методы оценки, отраженные в ФООН.
- ВС3.13 СМСФО ОС ценит обеспокоенность некоторых респондентов тем, что использование различных терминов может быть истолковано как отражающее различные и даже меньшие качества чем те, которые передаются термином надежность. Тем не менее, СМСФО ОС считает, что объяснение в Концептуальных основах, того что «достоверное представление достигается, когда отражение явления является полным, нейтральным и свободным от существенных ошибок», а уточнение этих ключевых характеристик защитит от потери любого из качеств, которые ранее были отражены в термине надежность.
- ВС3.14 Кроме того, СМСФО ОС был проинформирован о том, что термин «надежность» сам по себе открыт для различных толкований и субъективных суждений с последствиями для качества информации, включенной в ФООН. СМСФО ОС считает, что использование термина «достоверное представление» позволит преодолеть вопросы толкования и применения термина надежность, которые были в некоторых юрисдикциях, без уменьшения качеств термина, и более легко поддается переводу и пониманию на многих языках.

*Преобладание содержания над формой и осмотрительность*

- ВС3.15 Некоторые респонденты, участвовавшие в Публикуемом проекте, выразили озабоченность по поводу того, что преобладание содержания над формой и осмотрительность не определены как качественные характеристики или что их важность недостаточно оценена или объяснена. Некоторые также отметили, что осмотрительность не должна быть несовместимой с достижением нейтральности и достоверным представлением.
- ВС3.16 В Концептуальных основах объясняется, что «Информация, которая достоверно представляет собой экономическое или иное явление, отражает суть лежащей в основе сделки, другое событие, деятельность или обстоятельство, которые не обязательно всегда совпадают с их правовой формой». Таким образом, преобладание содержания над формой остается главным качеством, которым должна обладать информация, включенная в ФООН. Оно не определяется как отдельная или дополнительная качественная характеристика, поскольку уже включено в понятие достоверное представление.
- ВС3.17 СМСФО ОС считает, что понятие осмотрительность также отражено в объяснении термина нейтральность, как компонента термина достоверное представление, и признании необходимости проявлять осторожность в условиях неопределенности. Таким образом, как и в случае преобладания содержания над формой, осмотрительность не определяется как отдельная качественная характеристика, поскольку ее значение и влияние при определении информации, включаемой в ФООН, уже содержится в понятии достоверное представление.

**Понятность**

- ВС3.18 Хотя ясное и краткое представление информации помогает пользователям понять ее, осмысление или понимание информации в значительной степени зависит от пользователей ФООН.
- ВС3.19 Некоторые экономические и другие явления особенно сложно и трудно представить в ФООН. Тем не менее, СМСФО ОС считает, что информация, которая, например, существенна, достоверно представляет то, что она должна представлять, своевременна и

поддается проверке, не должна исключаться из ФООН только потому, что некоторым пользователям может быть слишком сложно или трудно понять ее без посторонней помощи. Признание того, что некоторым пользователям может потребоваться помощь в понимании информации, представленной в ФООН, не означает, что информация, включенная в ФООН, не должна быть понятной или что не следует предпринять все усилия для представления информации в ФООН понятным образом для широкого круга пользователей. Тем не менее, это означает, что на самом деле, характер информации, включенной в ФООН, таков, что не все качественные характеристики могут быть достижимы все время для всех пользователей.

### **Своевременность**

ВС3.20 СМСФО ОС считает, что своевременное представление отчетности повышает полезность ФООН для целей подотчетности и для целей принятия решений и, что чрезмерная задержка с предоставлением информации может снизить ее полезность для этих целей. Следовательно, своевременность определяется как качественная характеристика Концептуальных основ.

### **Сопоставимость**

ВС3.21 Некоторая степень сопоставимости может быть достигнута путем максимизации таких качественных характеристик как существенность и достоверное представление. Например, достоверное представление существенного экономического или иного явления одной организацией общественного сектора, вероятно, будет сопоставимо с достоверным представлением аналогичного существенного экономического или иного явления другой организацией общественного сектора. Тем не менее, одно экономическое или иное явление часто может быть достоверно представлено несколькими способами, а использование альтернативных методов учета одного и того же явления снижает сопоставимость и, следовательно, может быть нежелательным.

ВС3.22 Некоторые респонденты, участвовавшие в Публикуемом проекте, выразили обеспокоенность в связи с тем, что объяснение взаимосвязи между сопоставимостью и последовательностью может рассматриваться как препятствие для постоянного развития финансовой отчетности. Это связано с тем, что совершенствование финансовой отчетности часто связано с пересмотром или изменением принципов учета, учетной политики или методов подготовки, которые в настоящее время приняты организацией.

ВС3.23 Последовательное применение одних и тех же принципов учета, учетной политики и методов подготовки, от одного периода к следующему, поможет пользователям сопоставить финансовое положение, финансовые результаты и результаты в области предоставления услуг организации с результатами предыдущих периодов. Однако, когда в МСФО ОС не определены принципы учета или учетная политика, относящиеся к конкретным операциям или событиям, достижение такой качественной характеристики как сопоставимость не должно препятствовать организации изменять принципы учета или учетную политику для лучшего представления этих операций и событий. В этих случаях включение в ФООН дополнительных раскрытий или пояснений влияния изменений учетной политики все еще может удовлетворять признакам сопоставимости.

### **Проверяемость**

ВС3.24 Проверяемость - это качество информации, которое помогает гарантировать пользователям, что информация в ФООН достоверно представляет экономические и другие явления, которые она должна представлять. Будучи тесно связанной с достоверным представлением, проверяемость определяется как отдельная качественная характеристика, поскольку информация может достоверно представлять экономические и иные явления, даже если она не может быть проверена с абсолютной уверенностью. Кроме того, проверяемость может по-разному сочетаться с достоверным представлением и другими качественными характеристиками, чтобы способствовать полезности информации, представленной в ФООН, например, может потребоваться установить



надлежащий баланс между степенью проверяемости, которой может обладать элемент информации и другими качественными характеристиками, чтобы обеспечить его своевременное представление и существенность.

BC3.25 При разработке качественных характеристик, определенных в Концептуальных основах, СМСФО ОС рассмотрел вопрос о том, следует ли идентифицировать «способность подтверждать» в качестве отдельной характеристики информации, представленной в ФООН вне финансовой отчетности. СМСФО ОС считает, что определение проверяемости и способности подтверждать, как отдельных качественных характеристик с по существу одними и теми же функциями может вводить в заблуждение составителей и пользователей ФООН и прочих лиц. Тем не менее, Концептуальные основы признают, что способность подтверждать иногда используется для обозначения качества информации, которое помогает гарантировать пользователям, что пояснительная информация и перспективная финансовая и нефинансовая информация, включенные в ФООН, достоверно представляют экономические и другие явления, для которых они предназначены.

BC3.26 Некоторые респонденты, участвовавшие в Публикуемом проекте, выразили озабоченность по поводу применения проверяемости к широкому кругу вопросов, которые могут быть представлены в ФООН вне финансовых отчетов, в частности пояснительной информации о результатах предоставления услуг за отчетный период, а также о качественной и количественной перспективной финансовой и нефинансовой информации. СМСФО ОС считает, что Концептуальные основы дают соответствующие рекомендации по применению проверяемости к этим вопросам, например, объясняют, что проверяемость не является абсолютной, и может оказаться невозможным проверить точность всех количественных представлений и пояснений до будущего периода. В Концептуальных основах признается, что раскрытие основополагающих допущений и методологий, принятых для составления пояснительной и перспективной финансовой и нефинансовой информации, имеет первостепенное значение для достижения достоверного представления.

#### **Классификация качественных характеристик и порядок их применения**

BC3.27 Некоторые респонденты в Публикуемом проекте выразили мнение что в Концептуальных основах необходимо определить:

- уместность и достоверное представление в качестве основных качественных характеристик, и объяснить порядок их применения; и
- сопоставимость, проверяемость, своевременность и понятность как дополнительные качественные характеристики.

Они отметили, что это послужит полезным руководством по порядку применения качественных характеристик и отразит подход, принятый Советом по международным стандартам финансовой отчетности.

BC3.28 При разработке качественных характеристик СМСФО ОС рассмотрел вопрос о том, следует ли некоторые характеристики определить как основные, а другие как дополнительные. СМСФО ОС также рассмотрел вопрос о том, следует ли определить и/или объяснить порядок применения характеристик. СМСФО ОС считает, что такой подход не следует применять, поскольку, например:

- вопросы, определенные как «основные», могут восприниматься как более важные, чем те, которые определены как «дополнительные», даже если это различие не предназначено для качественных характеристик. В результате такого деления качественных характеристик на основные и дополнительные могут быть неожиданные последствия;
- все качественные характеристики важны и совместно способствуют полезности информации. Относительная важность конкретной качественной характеристики в разных обстоятельствах — это вопрос профессионального суждения. Таким образом,

нецелесообразно определять какие-то качественные характеристики, как основные, а другие как имеющие дополнительное или вспомогательное значение, или указать последовательность их применения независимо от того, какая информация рассматривается для включения в ФООН, и независимо от условий организации и внешних условий. Кроме того, сомнительно, что может рассматриваться как существенная та информация, которая не понятна или предоставляется по прошествии длительного времени после события, так что она не имеет пользы для пользователей в целях подотчетности и принятия решений, поэтому эти качественные характеристики сами по себе являются основными для достижения целей финансовой отчетности; и

- ФООН организаций общественного сектора может включать историческую и перспективную информацию о финансовых результатах и о достижении результатов по предоставлению услуг за ряд отчетных периодов. Это дает необходимую начальную информацию для оценки тенденций в деятельности по предоставлению услуг и выделенных для этих целей ресурсов. Для выявления тенденций одинаково важно предоставление сопоставимой отчетности и достоверное представление информации.

### **Ограничения в отношении информации, включенной в финансовую отчетность общего назначения**

#### *Существенность*

ВС3.29 Во время выпуска Публикуемого проекта в Приложении А МСФО ОС 1 была определена существенность с характеристиками аналогичными, описанным в Концептуальных основах, но существенность была определена как фактор, который следует учитывать только при определении уместности информации. Некоторые респонденты, участвовавшие в Публикуемом проекте, отметили, что существенность может быть определена как одна из сторон уместности.

ВС3.30 СМСФО ОС рассмотрел вопрос о том, следует ли определять существенность как одну из сторон уместности применительно к конкретной организации, в отличие от ограничения информации, включенной в ФООН. Как объясняется в Концептуальных основах, и является одним из требований МСФО ОС, существенность будет рассматриваться составителями отчетности, при выборе определенной учетной политики, или при определении необходимости отдельного раскрытия информации в финансовых отчетах организации.

ВС3.31 Тем не менее, СМСФО ОС считает, что существенность имеет более всеобъемлющее значение, чем если бы она была классифицирована как одна из сторон уместности применительно к конкретной организации. Например, существенность имеет отношение и может влиять на ряд качественных характеристик информации, включенной в ФООН. Таким образом, существенность статьи должна учитываться при определении того, может ли пропуск или искажение информации нарушить не только уместность, но также достоверное представление, понятность или проверяемость финансовой и нефинансовой информации, представленной в ФООН. СМСФО ОС также считает, что при разработке МСФО ОС и РПП следует рассмотреть вопрос существенности при применении конкретной учетной политики или основы подготовки, или относительно содержания отдельного раскрытия определенной информации. Следовательно, СМСФО ОС считает, что существенность лучше рассматривать как общее ограничение информации, подлежащей включению в ФООН.

ВС3.32 СМСФО ОС рассмотрел вопрос о том, должны ли Концептуальные основы учитывать то, что законодательство, нормативный акт или иной документ могут налагать требования к финансовой отчетности организаций общественного сектора в дополнение к тем, которые налагает МСФО ОС. СМСФО ОС считает, что, хотя, являясь одной из черт операционной среды многих организаций общественного сектора (и многих в коммерческом секторе), влияние законодательства или других документов на информацию, включенную в ФООН,

само по себе не является концепцией финансовой отчетности, что и отражено в Концептуальных основах. Разумеется, составителям отчетности необходимо учитывать такие требования при подготовке ФООН. В частности, законодательство может предписывать, что отдельные элементы информации должны раскрываться в ФООН, даже если они не удовлетворяют порогу существенности (или ограничению соотношения затрат и выгод), как определено в Концептуальных основах. Аналогичным образом, раскрытие некоторой информации может быть запрещено законодательством, поскольку, например, это касается вопросов национальной безопасности, несмотря на то, что они являются существенными и удовлетворяют ограничению соотношения затрат и выгод.

### *Затраты и выгоды*

- BC3.33 Некоторые респонденты, участвовавшие в Публикуемом проекте, выразили обеспокоенность в связи с тем, что в тексте предлагаемых Концептуальных основ не указывается, что организации не могут отступить от МСФО ОС на основе их собственных оценок затрат и выгод конкретных требований МСФО ОС. СМСФО ОС считает, что такая детализация не является необходимой. Это объясняется тем, что, как отмечается в параграфе 1.2 Концептуальных основ, официальные требования, касающиеся признания, оценки и представления в ФООН определены в МСФО ОС. ФООН создается для предоставления информации, полезной для пользователей, и требования устанавливаются в МСФО ОС, только тогда, когда выгоды от соблюдения этих требований оцениваются СМСФО ОС как оправдывающие затраты на них. Однако составители отчетности могут рассмотреть вопрос соотношения затрат и выгод, например, при определении того, включать ли в ФООН дополнительное, к требованиям МСФО ОС, раскрытие информации.
- BC3.34 Некоторые респонденты в Публикуемом проекте также выразили озабоченность в связи с тем, что в предлагаемых Концептуальных основах не отражено, что соотношение затрат и выгод может отличаться для разных организаций общественного сектора. Они считают, что признание этого может служить полезным принципом, при рассмотрении различных вопросов, связанных с отчетностью. СМСФО ОС рассмотрел эти вопросы и определил, что Концептуальные основы не будут заниматься вопросами, связанными с такими различиями в отчетности, включая различия в затратах и выгодах при применении отдельных требований в разных организациях.
- BC3.35 СМСФО ОС в процессе разработке МСФО ОС или РПП рассматривает и ищет начальную информацию о вероятных затратах и выгодах предоставления информации в ФООН организаций общественного сектора. Однако, в некоторых случаях, для СМСФО ОС может оказаться невозможным определить и/или количественно оценить все выгоды, которые могут возникнуть, например, при включении конкретного раскрытия, в том числе тех, которые могут потребоваться, в соответствии с общественными интересами или другими требованиями МСФО ОС. В других случаях, СМСФО ОС может считать, что выгоды конкретного требования могут быть незначительны для пользователей МСФО ОС некоторых организаций общественного сектора. При применении, в таких обстоятельствах, соотношения затраты и выгоды для определения того, следует ли включать конкретные требования в МСФО ОС, обсуждение СМСФО ОС может также включать рассмотрение вопроса приведет ли введение таких требований в отношении организаций общественного сектора к чрезмерным затратам и усилиями для организаций, применяющих требования.

## РАЗДЕЛ 4: ОТЧИТЫВАЮЩАЯСЯ ОРГАНИЗАЦИЯ

### СОДЕРЖАНИЕ

---

	Параграф
Введение .....	4.1–4.2
Основные черты отчитываемой организации .....	4.3–4.11
Основание для заключений	

---

## Введение

- 4.1 Отчитывающаяся организация общественного сектора — это правительство или другая организация общественного сектора, программа или идентифицируемая область деятельности (далее именуемая организацией или организацией общественного сектора), которая подготавливает ФООН.
- 4.2 Отчитывающаяся организация общественного сектора может включать две или более отдельных организации, которые представляют ФООН, как если бы они были одной организацией. Такая отчитывающаяся организация называется отчитывающейся организацией группы.

## Основные черты отчитывающейся организации

- 4.3 Основные черты отчитывающейся организации общественного сектора следующие:
- это организация, которая привлекает ресурсы от или от имени доверителей и/или использует ресурсы для осуществления деятельности в интересах или от имени доверителей; а также
  - получатели услуг или поставщики ресурсов этой организации, зависят от её ФООН с целью получения информации для подотчетности или принятия решений.
- 4.4 Правительство может создавать и/или действовать через административные единицы, такие как министерства или ведомства. Оно может также действовать через трасты, законодательные органы власти, государственные корпорации и другие юридически обособленные организации или организации с оперативной автономией для осуществления или оказания поддержки в предоставлении услуг доверителям. Другие организации общественного сектора, в том числе международные организации общественного сектора и муниципальные органы власти, могут также осуществлять определенные виды деятельности и получать выгоду и подвергаться финансовой нагрузке или убыткам, в результате деятельности обособленных организаций или организаций имеющих оперативную автономность.
- 4.5 ФООН подготавливается для предоставления информации, полезной для пользователей, в целях подотчетности и принятия решений. Основными пользователями ФООН являются получатели услуг и поставщики ресурсов. Следовательно, основной характеристикой отчитывающейся организации, в том числе отчитывающейся организации группы, является наличие получателей услуг или поставщиков ресурсов, которые зависят от ФООН этой организации или группы организаций для получения информации с целью подотчетности или принятия решений.
- 4.6 ФООН включает финансовые отчеты и информацию, которая расширяет и дополняет финансовую отчетность. Финансовая отчетность представляет информацию о ресурсах отчитывающейся организации или отчитывающейся организации группы, и требованиях к этим ресурсам на отчетную дату, а также изменениях этих ресурсов и требований и движении денежных средств, в течение отчетного периода. Поэтому для обеспечения подготовки финансовой отчетности отчитывающаяся организация будет привлекать ресурсы и/или использовать ресурсы, ранее привлеченные для осуществления деятельности в интересах или от имени своих доверителей.
- 4.7 Факторы, которые могут сигнализировать о существовании пользователей ФООН организации общественного сектора или группы организаций, включают наличие ответственности или возможности привлекать, или размещать ресурсы, приобретать или управлять государственными активами, брать на себя обязательства или предпринимать действия для достижения целей предоставления услуг. Чем больше ресурсов, которые организация общественного сектора привлекает, управляет и/или имеет возможность использовать, чем больше обязательств она несет и чем больше экономическое или социальное влияние от её деятельности, тем больше вероятность того, что будут существовать получатели услуг или поставщики ресурсов, зависящие от ФООН, для

получения информации в целях подотчетности и принятия решений. В отсутствие этих факторов или там, где они несущественны, маловероятно, что будут существовать пользователи ФООН.

- 4.8 Процесс подготовки ФООН связан с расходами. Поэтому, если исходить из рациональности и эффективности решения о предоставлении финансовой отчетности, то важно, чтобы только те организации общественного сектора, для которых существуют пользователи ФООН, готовили такую отчетность.
- 4.9 Во многих случаях будет ясно, существуют ли получатели услуг или поставщики ресурсов, зависящие от ФООН организации общественного сектора, для целей подотчетности и принятия решений. Например, такие пользователи, вероятно, будут существовать для ФООН правительства на национальном, региональном или местном уровне управления и для международных организаций общественного сектора. Это связано с тем, что эти правительства и организации в целом обладают возможностью для привлечения значительных ресурсов и/или использования значительных ресурсов от имени своих доверителей, для принятия на себя обязательств и воздействия на экономическое и/или социальное благосостояние граждан, зависящих от услуг, предоставляемых этими правительствами и организациями.
- 4.10 Однако, не всегда может быть ясно, существуют ли получатели услуг или поставщики ресурсов, зависящие от ФООН, например, отдельных государственных ведомств и агентств, конкретных программ или идентифицируемых областей деятельности, в целях подотчетности и принятия решений. Профессиональное суждение потребуется для определения того, следует ли эти организации, программы или области деятельности идентифицировать в качестве отчитывающихся организаций и, следовательно, требовать подготовки ФООН.
- 4.11 Правительство и некоторые организации общественного сектора имеют самостоятельный статус или правоспособность (юридический статус). Однако организации общественного сектора, программы и области деятельности без отдельного юридического статуса могут также привлекать или использовать ресурсы, приобретать или управлять общественными активами, нести обязательства, осуществлять деятельность для достижения целей предоставления услуг или иным образом осуществлять государственную политику. Получатели услуг и поставщики ресурсов могут зависеть от ФООН этих организаций, программ и областей деятельности, в целях подотчетности и принятия решений. Следовательно, отчитывающаяся организация общественного сектора может иметь отдельный юридический статус или быть, например, организацией, административной структурой или программой без отдельного юридического статуса.

## Основание для заключений

*Данное Основание для заключений дополняет, но не является частью Концептуальных основ.*

### Основные характеристики отчитывающейся организации

- ВС4.1 Концепция отчитывающейся организации вытекает из целей финансовой отчетности организации общественного сектора. Цели финансовой отчетности организации общественного сектора состоят в предоставлении информации об организации, которая полезна для пользователей ФООН для целей подотчетности и принятия решений.
- ВС4.2 Отчитывающиеся организации готовят ФООН. ФООН включает финансовую отчетность, в которой представлена информация по таким вопросам, как финансовое положение, результаты деятельности и движение денежных средств организации, а также финансовая и нефинансовая информация, которая расширяет и дополняет финансовую отчетность. Таким образом, ключевой характеристикой отчитывающейся организации общественного сектора является наличие получателей услуг или поставщиков ресурсов, которые зависят от ФООН правительства или другой организации общественного сектора, содержащей информацию необходимую в целях подотчетности или принятия решений.

### Законодательство, регулирование и другие официальные документы

- ВС4.3 В Публикуемом проекте не указывается, какие организации общественного сектора должны быть идентифицированы как отчитывающаяся организация или отчитывающаяся организация группы, и, следовательно, от них требуется подготовка ФООН. В проекте отмечено, что организации общественного сектора и программы, которые должны готовить ФООН, будут указаны в законодательстве, регулировании или других официальных документах или будут определяться соответствующими уполномоченными органами в каждой юрисдикции.
- ВС4.4 Некоторые респонденты высказали мнение, что, хотя практически, законодательные или иные уполномоченные органы, устанавливают организации которые должны готовить ФООН, Концептуальные основы должны быть сосредоточены на концепции отчитывающейся организации, определять основные черты концепции и давать рекомендации в отношении принципов и факторов, которые следует учитывать для определения существования отчитывающейся организации. Эти аргументы убедили СМСФО ОС в необходимости переориентировать свое обсуждение на объяснение концепции отчитывающейся организации.

### Интерпретация и применение

- ВС4.5 Некоторые респонденты выразили обеспокоенность тем, что характеристики отчитывающейся организации, как описано в Публикуемом проекте, могут быть использованы для определения конкретных видов деятельности или сегментов организации как отдельных отчитывающихся организаций. Затем эти сегменты или виды деятельности будут необходимы для подготовки ФООН в соответствии со всеми МСФО ОС. Некоторые респонденты также отметили, что неясно, каким образом рекомендации в Публикуемом проекте применяются к организациям общественного сектора, кроме правительств, включая, например, международные организации общественного сектора.
- ВС4.6 СМСФО ОС ответил на эту обеспокоенность. В Концептуальных основах объяснено, что подготовка ФООН связана с расходами. А также:
- включает дополнительные рекомендации по факторам, которые могут сигнализировать о существовании получателей услуг или поставщиков ресурсов, которые зависят от ФООН правительства или другой организации общественного сектора для получения информации в целях подотчетности или принятия решений; и
  - отмечает вероятную трактовку этих факторов для определения круга организаций, программ и мероприятий общественного сектора в качестве отчитывающихся

организаций, включая государственные ведомства и учреждения и международные организации общественного сектора.

BC4.7 В Концептуальных основах признается, что в некоторых случаях может потребоваться профессиональное суждение при определении того, следует ли идентифицировать отдельные организации общественного сектора как отчитывающиеся организации. При осуществлении этого суждения следует отметить, что при определенных обстоятельствах СМСФО ОС отвечают потребностям пользователей в информации о конкретных программах или мероприятиях, осуществляемых правительством или другой отчитывающейся организацией общественного сектора, путем предоставления отдельных раскрытий в рамках ФООН этого правительства или другой отчитывающейся организации общественного сектора<sup>6</sup>. Факторы, связанные с юрисдикцией, такие как законодательная и нормативная база, институциональные и административные механизмы для привлечения ресурсов и предоставления услуг, также, вероятно, будут способствовать обсуждениям по поводу вероятной зависимости получателей услуг и поставщиков ресурсов от существования ФООН отдельных организаций общественного сектора.

#### Отчитывающаяся организация группы

BC4.8 В Публикуемом проекте были изложены те факты, которые подтверждают включение организации или деятельности в отчитывающуюся организацию группы. Там пояснено что:

- правительство или другая организация общественного сектора может (а) обладать полномочиями и возможностью направлять деятельность одной или нескольких других организаций, с тем, чтобы извлечь выгоду из деятельности этих организаций и (б) подвергаться финансовым расходам или убыткам, которые могут возникнуть в результате деятельности этих организаций; а также
- чтобы удовлетворить цели финансовой отчетности, ФООН отчитывающейся организации группы, подготовленная в отношении правительства или другой организации общественного сектора, должна включать в себя это правительство (или другую организацию общественного сектора) и организации, которые оно направляет в соответствии с полномочиями, когда результаты такого направления могут (а) генерировать финансовые или другие выгоды для правительства (или другой организации общественного сектора) или (б) подвергаться финансовым расходам или убыткам.

BC4.9 Многие респонденты, участвовавшие в Публикуемом проекте, согласились с мнением СМСФО ОС о критериях, которые должны быть удовлетворены для включения в отчитывающуюся организацию группы организаций общественного сектора. Однако другие респонденты выразили обеспокоенность по поводу возможного толкования и применения критериев в конкретных условиях. В некоторых случаях они отметили, что Концептуальные основы, при условии, пригодности для рассмотрения условий, не затрагиваемых в МСФО ОС, должны будут содержать дополнительные рекомендации по применению. Ряд респондентов также высказали мнение о том, что критерии, для включения в отчитывающуюся организацию группы, были более адекватно рассмотрены и изложены на уровне стандартов, где эти критерии и их следствия могут быть проверены при различных условиях и приведены конкретные примеры условий, которые могут существовать во многих юрисдикциях.

BC4.10 СМСФО ОС счел эту обеспокоенность убедительной. Он реконструировал и объединил обсуждение отчитывающейся организации, и отчитывающейся организации группы, с тем, чтобы сосредоточиться на принципах, лежащих в основе определения отчитывающейся

---

<sup>6</sup> Например, Международные стандарты финансовой отчетности общественного сектора (МСФО ОС) такие как МСФО ОС 18, *Сегментная отчетность* и МСФО ОС 22, *Раскрытие информации в финансовой отчетности о секторе государственного управления* предоставляют механизм удовлетворения потребностей пользователей в информации о конкретном сегменте или секторе организации без определения их как отдельные отчитывающиеся организации.



#### КОНЦЕПТУАЛЬНЫЕ ОСНОВЫ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ ОБЩЕГО НАЗНАЧЕНИЯ

организации в общественном секторе, независимо от того, является ли эта отчитывающаяся организация одной организацией общественного сектора или группой организаций. Критерии, включения в отчитывающуюся организацию группы, согласующихся с этими принципами, будут затем разработаны и полностью рассмотрены на уровне стандартов.

# РАЗДЕЛ 5: ЭЛЕМЕНТЫ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

## СОДЕРЖАНИЕ

---

	Параграф
Введение .....	5.1–5.5
Цель этого раздела .....	5.1
Элементы и их значение .....	5.2–5.4
Элементы, которые определены .....	5.5
Активы.....	5.6–5.13
Определение .....	5.6
Ресурс .....	5.7–5.10
Контроль в настоящее время .....	5.11–5.12
Прошрое событие .....	5.13
Обязательства.....	5.14–5.26
Определение .....	5.14
Существующая обязанность .....	5.15
Выбытие ресурсов из организации .....	5.16
Прошрое событие.....	5.17
Юридические и не имеющие обязательной юридической силы обязанности.....	5.18–5.26
Чистая финансовая позиция, прочие ресурсы, и прочие обязанности .....	5.27–5.28
Доходы и расходы .....	5.29–5.31
Определения .....	5.29–5.31
Профицит или дефицит за период .....	5.32
Взносы собственников и выплаты в пользу собственников .....	5.33–5.37
Определения .....	5.33–5.37
Основание для заключений	

---

## **Введение**

### **Цель этого раздела**

- 5.1 В этом разделе определены элементы, используемые в финансовой отчетности и дано пояснение этим определениям.

### **Элементы и их значение**

- 5.2 Финансовая отчетность отражает результаты финансовых операций и других событий, путем группировки, на основании общих экономических характеристик, в классы. Эти классы называются элементами финансовой отчетности. Элементы являются составными частями, из которых построена финансовая отчетность. Эти составные части являются отправной точкой для регистрации, классификации и объединения экономических данных и деятельности таким образом, чтобы предоставить пользователям информацию, в соответствии с целями финансовой отчетности, и обеспечить качественные характеристики финансовой отчетности, принимая во внимание ограничения на информацию, включенную в ФООН.
- 5.3 Элементы, определенные в этом разделе, не относятся к отдельным объектам, которые признаются как результат операций и событий. Выделение подклассов отдельных объектов внутри более общего элемента и объединение объектов используется для повышения понятности финансовой отчетности. Представление рассматривается в разделе 8 «Представление финансовой отчетности общего назначения».
- 5.4 В некоторых случаях для обеспечения отражения в финансовой отчетности, информации полезной для содержательной оценки финансовых результатов и финансового положения организации, может потребоваться признание экономических явлений, которые не охватываются элементами, определенными в этом разделе. Следовательно, определение элементов в настоящем разделе не препятствует МСФО ОС требовать или разрешать признание ресурсов или обязательств, которые не удовлетворяют определению элемента, указанного в этом разделе (далее именуемые «прочие ресурсы» или «прочие обязанности»), когда это необходимо для достижения целей финансовой отчетности.

### **Элементы, которые определены**

- 5.5 Элементы, определенные в этом разделе:

- активы;
- обязательства;
- доходы;
- расходы;
- вклады собственников; и
- выплаты собственникам.

## АКТИВЫ

### Определение

5.6 Актив это:

*Ресурс, контролируемый в настоящее время организацией в результате прошлого события.*

### Ресурс

5.7 Ресурс — это объект с возможностью полезного использования или возможностью получения экономических выгод. Наличие физической формы не является необходимым условием ресурса. Возможность полезного использования или возможность получать экономические выгоды могут возникать непосредственно из самого ресурса или из прав на использование ресурса. Некоторые ресурсы включают права организации, на различные выгоды, включая, например, право:

- пользования ресурсом для предоставления услуг<sup>7</sup>;
- пользования сторонними ресурсами для предоставления услуг, например, лизинг;
- передачи ресурса в обмен на денежные средства;
- получения выгоды от положительной переоценки стоимости; или
- получения потока денежных средств.

5.8 Возможность полезного использования — это способность предоставлять услуги, которые способствуют достижению целей организации. Возможность полезного использования позволяет организации достичь своих целей, не обязательно генерируя чистый приток денежных средств.

5.9 Активы общественного сектора, которые включают возможность полезного использования, могут быть объектами отдыха, культурного наследия, сообщества, обороны и другими активами, которые удерживаются государственными органами и другими организациями общественного сектора и которые используются для предоставления услуг третьим лицам. Такие услуги могут быть для коллективного или индивидуального потребления. Многие услуги могут предоставляться в тех областях, где нет или ограничена рыночная конкуренция. Использование и распоряжение такими активами может быть ограничено, поскольку многие активы, которые включают возможность полезного использования, являются специализированными по своему характеру.

5.10 Экономические выгоды — это приток денежных средств или сокращение оттока денежных средств. Приток денежных средств (или сокращение оттока денежных средств) может быть получен, например, при:

- использовании активов в производстве и продаже; или
- прямом обмене активов на денежные средства и другие ресурсы;

### Контроль в настоящее время

5.11 Организация должна контролировать ресурсы. Контроль ресурса включает право организации использовать ресурсы (или руководство другими организациями по его использованию), для получения выгоды от возможности полезного использования или экономических выгод, заключенных в ресурсе, при достижении целей предоставления услуг или других целей.

5.12 Для оценки контроля ресурсов в настоящее время, организация оценивает наличие следующих признаков контроля:

<sup>7</sup> Упоминание «услуги» в Концептуальных основах включает «товары».

- законное владение;
- доступ к ресурсу или возможность запретить, или ограничить доступ к ресурсу;
- средства для обеспечения использования ресурса для достижения своих целей; и
- существование реально осуществимого права на возможность полезного использования или способность получать экономические выгоды, вытекающие из ресурса.

Хотя эти признаки не являются окончательными определяющими факторами при определении существования контроля, выявление и анализ их может предоставить информацию для решения.

### Прошрое событие

- 5.13 Определение актива требует, чтобы ресурс, который организация контролирует в настоящее время, возник в результате прошлой операции или другого прошлого события. Прошлые операции или другие события, которые приводят возникновению контроля над ресурсом у организации и, следовательно, актива, могут различаться. Организации могут получать активы, покупая их путем обменных операций или разрабатывая их. Активы могут также возникать в результате необменных операций, в том числе путем осуществления суверенных прав. Право на налоги или выдачу лицензий и доступа или ограничения, или отказа в доступе к выгодам, воплощенным в нематериальных ресурсах, например, электромагнитном спектре, являются примерами специальных полномочий и прав общественного сектора, которые могут привести к активам. При оценке возникновения права контроля на ресурсы, могут быть рассмотрены следующие события: (а) общая способность устанавливать власть, (б) установление полномочий на основании закона, (с) использование полномочий для создания права, и (d) событие, которое дает право на получение ресурсов от третьей стороны. Активы возникают, когда используются полномочия и существует право на получение ресурсов.

## Обязательства

### Определение

- 5.14 Обязательство это:

*Существующее обязательство организации, возникшее в результате прошлого события, приводящее к оттоку ресурсов.*

### Существующая обязанность

- 5.15 Организация общественного сектора может иметь ряд обязанностей. Существующая обязанность является юридически обязывающей обязанностью (юридическая обязанность) или не имеющей обязательной юридической силы обязанностью, от исполнения которой у организации практически не существует возможности уклониться. Обязанности не являются существующими обязанностями, до тех пор, пока они не имеют обязательной силы, и практически существует возможность избежать выбытия ресурсов.

### Выбытие ресурсов из организации

- 5.16 Для урегулирования обязательства необходимо выбытие ресурсов из организации. Обязанность, которая может быть урегулирована без выбытия ресурсов из организации, не является обязательством.

### Прошрое событие

- 5.17 Чтобы удовлетворить определению обязательства, необходимо, чтобы существующая обязанность возникла в результате прошлой операции или другого события и требовала оттока ресурсов от организации. Сложность программ и мероприятий общественного сектора означает, что ряд событий при разработке, осуществлении и функционировании конкретной программы может привести к возникновению обязанностей. Для целей

финансовой отчетности необходимо определить, являются ли такие обязательства и обязанности, в том числе обязанности, имеющие обязательную силу, от которых у организации практически не существует возможности уклониться, но которые не имеют юридической силы (обязанности, не имеющие обязательной юридической силы), являются существующими обязанностями и удовлетворяют определению обязательства. Если соглашение имеет юридическую форму и имеет обязательную силу, например, договор, прошлое событие может быть легко идентифицировано. В других случаях может быть сложнее идентифицировать прошлое событие, а идентификация включает оценку того, когда у организации практически не существует возможности избежать выбытия ресурсов. При проведении такой оценки организация учитывает факторы юрисдикции.

### **Юридические и не имеющие обязательной юридической силы обязанности**

- 5.18 Обязанности, имеющие обязательную силу могут, быть юридическими обязанностями или не имеющими обязательной юридической силы обязанностями. Обязанности могут возникать из обменных и не обменных операций. Чтобы возникло обязательство, обязанность должна быть перед внешней стороной. Организация не может иметь обязанность перед собой, даже если она публично сообщила о намерении вести себя определенным образом. Идентификация внешней стороны является указанием на наличие обязанности, порождающей обязательство. Однако, для существования обязанности и обязательства, не обязательно точно знать, кто является внешней стороной до момента урегулирования.
- 5.19 Многие соглашения, которые приводят к возникновению обязанностей, включают даты урегулирования. Включение даты урегулирования может свидетельствовать о том, что обязанность связана с оттоком ресурсов и приводит к возникновению обязательства. Однако существует много соглашений, которые не содержат даты урегулирования. Отсутствие даты урегулирования не исключает возможности возникновения обязательства из обязанности.

### *Юридические обязанности*

- 5.20 Исполнение юридических обязанностей обеспечивается законом. Такие обязанности, исполнение которых обеспечено законом, могут возникать из целого ряда правовых конструкций. Обменные операции обычно носят договорной характер и, следовательно, подлежат исполнению в соответствии с договорным правом или аналогичным правом, или соглашениями. Существуют юрисдикции, в которых правительства и организации общественного сектора не могут принимать юридические обязанности, поскольку, например, им не разрешается заключать контракт от своего имени, но в этом случае существуют альтернативные процедуры с аналогичным результатом. В Концептуальных основах обязанности, имеющие обязательную силу за счет таких альтернативных процедур, рассматриваются как юридические обязанности. Для некоторых видов необменных операций потребуется профессиональное суждение, для установления возможности принудительного исполнения обязанностей. В тех случаях, когда установлено, что существует правовая возможность принудительного исполнения обязанности, не может быть никаких сомнений в том, что у организации нет реальной альтернативы, чтобы избежать исполнения обязанностей и что существует обязательство.
- 5.2 1Некоторые обязанности, относящиеся к обменным операциям, не обязательно подлежат принудительному исполнению внешней стороной точно на отчетную дату, но будут подлежать принудительному исполнению с течением времени, если внешняя сторона не сможет выполнить условия или предпринять какие-либо дальнейшие действия до урегулирования. Требования, которые подлежат безусловному принудительному исполнению с течением времени, являются обязанностями, подлежащими принудительному исполнению, в контексте определения обязательства.
- 5.22 Суверенная власть является высшей властью правительства в отношении внесения, изменения и отмены правовых норм. Наличие суверенной власти не является основанием для вывода о том, что обязанность не соответствует определению обязательства в

настоящих Концептуальных основах. Правовую оценку следует проводить на каждую отчетную дату, для установления не имеет ли обязанность более обязательной силы и не соответствует определению обязательства.

*Обязанности, не имеющие обязательной юридической силы*

5.23 Обязательства могут вытекать из обязанностей, не имеющих обязательной юридической силы. Обязанности, не имеющие обязательной юридической силы, отличаются от юридических обязанностей тем, что сторона, перед которой существует обязанность, не может принимать законные (или эквивалентные) меры для принудительного урегулирования. Обязанности, не имеющие обязательной юридической силы, которые приводят к возникновению обязательств, имеют следующие атрибуты:

- организация продемонстрировала другим сторонам, что она примет некоторые обязанности, путем сложившихся примеров из прошлой практики, публикации политик или достаточно конкретному текущему заявлению о принятии определенных обязанностей;
- в результате такой демонстрации, организация создала обоснованное ожидание со стороны других сторон, что она выполнит принятые обязанности; и
- у организации практически не существует возможности, избежать урегулирования обязанности, вытекающей из тех обязанностей.

5.24 В государственном секторе обязанности могут возникать в ряде случаев. Например, при реализации программ или услуг:

- давать политические обещания, например, предвыборные, обещания;
- объявление политики;
- представление (и одобрение) бюджета (могут быть различные процедуры); и
- придание бюджету законной силы (в некоторых юрисдикциях бюджет не будет иметь законной силы, пока не будут выделены ассигнования).
- Маловероятно, что на ранних этапах реализации возникнут существующие обязанности, которые отвечают определению обязательства. На более поздних этапах, на которых претенденты соответствуют условиям отбора для предоставления услуги, могут возникнуть обязанности, которые соответствуют определению обязательства.

5.25 Момент, в который обязанность порождает обязательство, зависит от характера обязанности. Факторы, которые могут повлиять на суждения об обоснованности заключения другими сторонами по поводу практического отсутствия у организации, возможности избежать оттока ресурсов, включают:

- характер прошлого события или событий, которые порождают обязанность. Например, обещание, сделанное на выборах, вряд ли приведет к возникновению обязанности, поскольку предвыборные обещания очень редко создают реальные ожидания внешних сторон, что у организации есть такая обязанность, что у неё практически не существует возможности избежать её урегулирования. Однако заявление в связи с произошедшим событием или обстоятельством может иметь такую политическую поддержку, что правительство имеет мало возможностей отказаться. Если правительство обязалось внедрить и обеспечить принятие необходимых бюджетных ассигнований, такое заявление может привести к обязанности, не имеющей обязательной юридической силы;
- способность организации корректировать или изменять обязанность до формулировки. Например, объявление политики, как правило, не приведет к обязанности, не имеющей обязательную юридическую силу, которая не может быть изменена до реализации. Аналогичным образом, если обязанность зависит от будущих событий,

может существовать свобода действий, чтобы избежать оттока ресурсов до того, как произойдут эти события; и

- возможно наличие корреляции между наличием финансирования для урегулирования определенной обязанности и созданием существующей обязанности. Например, когда утверждена как статья бюджета, так и обеспечено соответствующее финансирование, наличие резервного финансирования или перевода с другого уровня правительства, это означает что может существовать обязанность, не имеющая обязательной юридической силы. Однако, само по себе, отсутствие бюджетных ассигнований не означает, что не возникла существующая обязанность.

5.26 «Экономическое принуждение», «политическая необходимость» или другие обстоятельства могут приводить к ситуациям, в которых, при отсутствии юридических обязанностей у организации общественного сектора, связанных с оттоком ресурсов, экономические или политические последствия отказа таковы, что у организации практически не существует возможности избежать оттока ресурсов. Экономическое принуждение, политическая необходимость или другие обстоятельства могут привести к обязательству, вытекающему из обязанности, не имеющей обязательной юридической силы.

### **Чистая финансовая позиция, прочие ресурсы и прочие обязанности**

5.27 Как поясняется в параграфе 5.4, в некоторых случаях СМСФО ОС, при разработке или пересмотре МСФО ОС, может определять, что для достижения целей финансовой отчетности ресурс или обязанность, которые не удовлетворяет определению элемента данному в Концептуальных основах, должны быть признаны в финансовой отчетности. В этих случаях МСФО ОС может требовать или разрешать признание этих ресурсов или обязанностей в качестве прочих ресурсов или прочих обязанностей, которые являются статьями дополнительными к шести элементам, определенным в настоящих Концептуальных основах.

5.28 Чистая финансовая позиция — это разница между активами и обязательствами после добавления прочих ресурсов и вычета прочих обязанностей, признанных в отчете о финансовом положении. Чистая финансовая позиция может иметь положительный или отрицательный остаток.

### **Доходы и расходы**

#### **Определения**

5.29 Доходы это:

*Увеличение чистой финансовой позиции организации, за исключением увеличения, связанного с взносами собственников.*

5.30 Расходы это:

*Уменьшение чистой финансовой позиции организации, за исключением уменьшения, возникающего в результате выплат в пользу собственников.*

5.31 Выручка и расходы возникают в результате обменных и необменных операций, других событий, таких как нереализованные увеличения и уменьшения стоимости активов и обязательств, а также потребления активов за счет амортизации и уменьшения возможности полезного использования и возможности получать экономические выгоды за счет обесценения. Доходы и расходы могут возникать из отдельных операций или групп операций.

### **Профицит или дефицит за период**

5.32 Профицит или дефицит организации за период представляет собой разницу между доходами и расходами, отраженными в отчете о финансовых результатах.



## **Взносы собственников и выплаты в пользу собственников**

### **Определения**

5.33 Взносы собственников это:

*Приток ресурсов в организацию, предоставляемых внешними сторонами, выступающими в роли собственников, связанный с образованием или увеличением доли в чистой финансовой позиции организации.*

5.34 Выплаты в пользу собственников:

*Отток ресурсов из организации, в связи с распределением внешним сторонам, выступающими в роли собственников, которые возвращают или уменьшают долю в чистой финансовой позиции организации.*

5.35 Важно отличать поступления ресурсов от собственников, включая поступления, связанные первоначальным образованием доли владения, и отток ресурсов собственникам от доходов и расходов. В дополнение к вливаниям ресурсов и выплате дивидендов, в некоторых юрисдикциях распространена передача имущества и обязательств между организациями общественного сектора. В том случае, когда такие операции удовлетворяют определению взносов собственников или выплат в пользу собственников, то они так и учитываются.

5.36 Интересы собственников могут возникать при создании организации, когда другая организация вносит ресурсы для предоставления новой организации возможности начать оперативную деятельность. В общественном секторе взносы и выплаты от организаций иногда связаны с изменением организационной структуры и могут осуществляться в форме передачи активов и обязательств, в отличие от денежных операций. Доли собственников могут принимать различные формы, не обязательно в виде долевых инструментов.

5.37 Взносы собственников могут принимать форму первоначального вливания ресурсов при создании организации или последующем вливании ресурсов, включая случай реструктуризации организации. Выплаты в пользу собственников могут быть: (а) инвестиционным доходом; (б) полным или частичным возвратом инвестиций; или (с) в случае прекращения или реструктуризации организации, возвратом любых остаточных ресурсов.

## Основание для заключений

*Данное Основание для заключений дополняет, но не является частью Концептуальных основ.*

### Сфера применения раздела

- BC5.1 Участники обсуждения Консультативного документа «Элементы и признание в финансовой отчетности» (Консультативный документ (Consultation Paper)) задали вопрос о том, почему СМСФО ОС рассматривает только элементы финансовой отчетности на этом этапе Концептуальных основ. Они предположили, что СМСФО ОС также должен разрабатывать элементы экономических и других явлений в более широких областях финансовой отчетности за пределами финансовых отчетов. СМСФО ОС считает, что это мнение заслуживает внимания и признает необходимость разработки таких элементов в будущем. Тем не менее, СМСФО ОС принял решение о том, что для обеспечения будущей деятельности по разработке стандартов финансовой отчетности на надежной и понятной основе, важно сначала разработать элементы финансовой отчетности.
- BC5.2 СМСФО ОС согласен с мнением о том, что приток денежных средств и отток денежных средств должны определяться как элементы отчета о движении денежных средств. СМСФО ОС считает, что приток денежных средств и отток денежных средств являются компонентами элементов, указанных в этом разделе, и что дальнейшие указания следует предоставить на уровне стандартов.

### Активы

#### *Ресурсы*

- BC5.3 Ресурсы предоставляют выгоды для организации в виде возможности полезного использования или способности производить экономические выгоды. В процессе рассуждений о характере ресурса СМСФО ОС рассмотрел вопрос о том, необходимо ли для существования ресурса, предшествующее поступление выгод от ресурса. Тем не менее, СМСФО ОС пришел к выводу, что сами ресурсы включают выгоды, к которым может получить доступ организация, которая контролирует права на эти выгоды. СМСФО ОС также рассмотрел характер выгод (см. параграфы BC5.7 и BC5.8) и контроль (см. параграфы BC5.9-BC5.14).

#### *Безусловные права и договоры, подлежащие исполнению в будущем*

- BC5.4 Безусловные права на ресурсы обычно возникают из договоров или других соглашений, имеющих обязательную силу, которые требуют поставку ресурсов организации в будущем. СМСФО ОС отмечает, что может существовать большое количество таких прав и признает, что безусловные права, которые представляют собой возможность полезного использования или способность генерировать экономические выгоды и которые контролируются организацией в результате прошлого события, приводят к активам. Признание таких активов, зависит от соответствия критерию признания. СМСФО ОС пришел к выводу, что следствия применения определения актива к безусловным правам должны рассматриваться на уровне стандартов.
- BC5.5 Договора подлежащие исполнению в будущем являются соглашениями, имеющими обязательную силу, когда существует безусловное право на получение ресурсов и равная существующая обязанность по передаче ресурсов контрагенту в будущем. Организации общественного сектора, вероятно, будут связаны большим количеством таких соглашений. СМСФО ОС признает мнение, что такие соглашения могут приводить к возникновению, как активов, так и обязательств, поскольку существует право на получение ресурсов и существующая обязанность передать ресурсы, от которой у организации практически не существует возможности уклониться.
- BC5.6 СМСФО ОС также признает точку зрения о том, что признание активов и обязательств по договорам, подлежащим исполнению в будущем предполагает включение потенциально очень больших количеств активов и обязательств в отчет о финансовом положении и отчет

о финансовых результатах деятельности и что это может противоречить качественной характеристике понятности. Возникают ли активы и обязательства из прав и обязанностей по договорам, подлежащим исполнению в будущем, будет определено из оценки того, соответствуют ли эти права и обязанности определениям элементов и критериям признания, определенным в Концептуальных основах. Такие оценки и подход к представлению в финансовой отчетности любых элементов, вытекающих из Договоров с исполнением в будущем, рассматриваются на уровне стандартов.

*Возможность полезного использования и экономические выгоды*

BC5.7 Термин «возможность полезного использования» использовался для определения способности актива предоставлять услуги в соответствии с целями организации. Термин «экономические выгоды» использовался для отражения способности актива генерировать чистый приток денежных средств. Некоторые утверждают, что экономические выгоды включают в себя возможность полезного использования. Другие утверждают, что возможность полезного использования включает экономические выгоды. Еще одна точка зрения заключается в том, что термины взаимозаменяемы. СМСФО ОС рассмотрел вопрос о том, должно ли объяснение понятия ресурса включать как возможность полезного использования, так и способность генерировать экономические выгоды.

BC5.8 СМСФО ОС отметил, что многие респонденты в рамках Публикуемого проекта и Консультативного документа поддержали включение в характеристики актива конкретного указания на возможность полезного использования, по причине целей предоставления услуг большинства организаций общественного сектора. Таким образом, СМСФО ОС пришел к выводу, что объяснение ресурса должно включать оба термина, «возможность полезного использования» и «экономические выгоды». Этот подход признает, что основной задачей большинства организаций общественного сектора является предоставление услуг, но также то, что организации общественного сектора могут осуществлять деятельность с единственной целью получения чистого притока денежных средств.

*Контроль*

BC5.9 СМСФО ОС рассмотрел вопрос является ли контроль существенной характеристикой актива или должны быть определены другие показатели в качестве существенных характеристик актива, включая:

- право собственности;
- право на доступ, а также право ограничить или запретить доступ внешних сторон к ресурсу,
- средства для того чтобы удостовериться, что ресурсы используются для достижения целей организации; и
- существование подлежащих исполнению прав, на экономические выгоды или возможность полезного использования, вытекающие из ресурса.

СМСФ ОС признает мнения тех, кто утверждает, что может быть трудно применение характеристики контроль в некоторых случаях, поскольку он требует профессиональное суждение для оценки существования контроля. Кроме того, контроль может быть ошибочно применен к ресурсу в целом, а не к отдельным преимуществам, которые поступают от ресурса. Однако, несмотря на такие трудности, СМСФО ОС пришел к выводу, что контроль является важной характеристикой актива, поскольку наличие контроля облегчает установление связи актива с конкретной организацией.

BC5.10 Право собственности на ресурс, такое как имущество или единица оборудования, является одним из способов доступа к возможности полезного использования или экономическим выгодам от актива. Однако права на возможность полезного использования или возможность получения экономических выгод могут существовать без права собственности на ресурс. Например, право на возможность полезного использования или возможность

получения экономических выгод от владения и использования арендованного имущества осуществляется без права собственности на арендованный актив. Поэтому право собственности на ресурс не является существенной характеристикой актива. Однако право собственности является показателем контроля.

BC5.11 Право доступа к ресурсу может дать организации возможность определить, следует ли:

- непосредственно использовать возможность полезного использования актива для предоставления услуг бенефициарам;
- обменять ресурс на другой актив, например, денежные средства; или
- использовать актив любым другим способом, который позволит предоставлять услуги или генерировать экономические выгоды.

BC5.12 Хотя доступ к ресурсу имеет решающее значение, есть ресурсы, к которым у организации есть доступ, который не приводит к активам, например воздух. Поэтому возможность доступа к ресурсу должна быть дополнена возможностью запрещать или ограничивать доступ других пользователей к этому ресурсу, например, (а) организация может решить, устанавливать ли входную плату в музей и ограничивать доступ тем, которые не платят, и (б) правительство может контролировать природный ресурс, находящийся под землей, доступ к которому для других может быть ограничен. Требования, исполнение которых обеспечено законом, к конкретным ресурсам, например, право на доступ к дороге или право на разведку полезных ископаемых, могут представлять активы владельцу прав. Тем не менее, организация может иметь доступ к возможности полезного использования или способности генерировать экономические выгоды, связанные с ресурсом, способами, которые не требуют законных прав. СМСФО ОС придерживается мнения, что факторы, указанные в параграфе BC5.9, скорее всего, будут индикаторами существования контроля, а не существенными характеристиками определения актива.

BC5.13 СМСФО ОС также рассмотрел вопрос о том, является ли подход к собственности, основанный на экономических характеристиках, альтернативой подходу основанному на контроле. Подход к собственности, основанный на экономических характеристиках, фокусируется на влиянии на организацию основных экономических характеристик, дающих вклад в ценность актива для организации. Некоторые респонденты, участвовавшие в Публикуемом проекте, «Элементы и признание в финансовой отчетности», в поддержку подхода к контролю, прокомментировали сложность подхода к собственности, основанному на экономических характеристиках. СМСФО ОС пришел к выводу, что подход к собственности, основанный на экономических характеристиках, является субъективным и трудно применимым, и поэтому был отвергнут.

BC5.14 СМСФО ОС рассмотрел вопрос о том, является ли анализ подверженности рискам и преимуществам, связанным с правом собственности, полезным индикатором контроля. Подход, основанный на контроле, фокусируется на способности организации управлять использованием ресурса, с целью получения выгоды от возможности полезного использования и/или способности генерировать экономические выгоды, которые заключены в ресурсе. Подход, основанный на рисках и преимуществах, фокусируется на влиянии на организацию основных экономических характеристик, дающих вклад в ценность актива для организации и связанных с ним рисков. Рассмотрение рисков и преимуществ, связанных с конкретными операциями и событиями, в которых сторона любой операции или события несет большинство этих рисков и вознаграждений, может быть уместным и полезным при определении основных характеристик актива, контролируемого сторонами сделки или события. Также, это может быть полезно для количественного определения и сопоставления, экономических прав и обязанностей конкретных сторон. Однако сам по себе анализ не является индикатором контроля актива. Поэтому СМСФО ОС решил не включать риски и преимущества, связанные с правом собственности от владения в качестве индикатора контроля.

*Прошлое событие*

- BC5.15 Некоторые респонденты к Консультативному документу и Публикуемому проекту утверждали, что идентификация прошлой операции или другого события, которое приводит к активам, должно быть существенной характеристикой определения актива. Другие считают, что идентификация прошлого события не является необходимой и поэтому не должна быть существенной характеристикой. Они считают, что такое требование неправильно акцентирует внимание на выявлении прошлого события, которое привело к возникновению актива. Такой акцент может отвлекать и ведет к дебатам о том, какое событие является иницирующим, вместо рассмотрения более важных вопросов о том, существуют ли права на ресурсы на отчетную дату. Те, кто придерживаются этой точки зрения, считают, что существенной характеристикой актива должно быть наличие ресурса. Некоторые из них могут согласиться с тем, что прошедшее событие дает полезные подтверждающие доказательства существования актива, но не с тем, что оно должно быть существенной характеристикой.
- BC5.16 Многие респонденты высказали мнение, что прошлое событие должно быть определено как существенная характеристика определения актива. СМСФО ОС согласился с этими респондентами, в частности с тем, что сложный характер многих программ и мероприятий общественного сектора означает, что существует ряд возможностей для возникновения контроля над ресурсом. Таким образом, СМСФО ОС пришел к выводу о том, что идентификация соответствующего прошлого события имеет решающее значение для определения существования актив.
- BC5.17 Полномочия и права правительства особенно важны для идентификации активов. Примером суверенных полномочий могут служить полномочия по налогам и выдаче лицензий и другие полномочиям по предоставлению доступа или прекращению, или ограничения доступа к выгодам, заключенным в нематериальных ресурсах, таких как электромагнитный спектр. Часто бывает трудно определить, когда такие полномочия порождают право, являющееся ресурсом и активом организации.
- BC5.18 Например, власть правительства устанавливать право взимать налог или сбор, часто возникает как последовательность событий, которые в конечном итоге приводят к потоку экономических выгод к правительству. СМСФО ОС рассмотрел два точки зрения на возникновения актива из полномочий и прав правительства взимать налог или сборы. Первая точка зрения заключается в том, что правительство имеет неотъемлемые полномочия в отношении налогов на каждую отчетную дату и, следовательно, что общая способность взимать налоги или сборы является активом. Сторонники этого взгляда согласны с тем, что такой актив вряд ли возможно достоверно оценить, но утверждают, что это не должно отвлекать от признания того, что правительство имеет бессрочный актив. Противоположная точка зрения заключается в том, что право взимать налоги и сборы должно быть преобразовано в право законным путем и что такое право должно быть осуществлено или осуществимо для возникновения актива. Многие респонденты в Консультативном документе и Публикуемом проекте поддержали последнюю точку зрения. СМСФО ОС согласен с этими респондентами. В частности, СМСФО ОС пришел к выводу о том, что неотъемлемые полномочия правительства не приводят к активам до тех пор, пока эти полномочия не будут реализованы, и возникнут права на получение возможности полезного использования или экономических выгод.

## **Обязательства**

### *Существующая обязанность*

- BC5.19 Рассматривая, когда обязанности являются существующими, СМСФО ОС соглашается с тем, что юридическая обязанность порождает существующую обязанность. В некоторых юрисдикциях организациям общественного сектора не разрешается использовать определенные правовые механизмы, но существуют эквивалентные механизмы, которые порождают существующие обязанности. Такие механизмы рассматриваются как юридически обязательные для исполнения. Затем СМСФО ОС рассмотрел вопрос о том, как классифицировать обязанности, которые не являются юридическими. СМСФО ОС

отметил, что «вытекающее из практики обязательство» — это термин, используемый в документах, устанавливающих стандарты, по всему миру и используемый в МСФО ОС. Однако этот термин, оказалось, трудно интерпретировать и применять в контексте общественного сектора. Поэтому СМСФО ОС рассмотрел альтернативную терминологию, например, термин «социальный или моральный долг, или требование». СМСФО ОС имел опасения по поводу того, что термин «социальный» может быть смешан с политическими ценностями и что термин «моральный долг» может быть воспринят так, как будто разработчики стандартов являются судьями морали. Поэтому СМСФО ОС решил, что провести различие между «юридическими, имеющими обязательную силу» и «не юридическими, имеющими обязательную силу обязанностями» является наиболее простым и понятным подходом. СМСФО ОС рассмотрел и отклонил мнение о том, что термин «не юридические, имеющие обязательную силу обязанности» может быть истолкован как относящийся к обязанностям, законность которых является сомнительной. В параграфах ВС5.30-ВС5.34 обсуждаются не юридические, имеющие обязательную силу обязанности и объясняется их значение для целей Концептуальных основ.

ВС5.20 В контексте существующей обязанности СМСФО ОС рассмотрел вопрос о том, могут ли «условные» и «безусловные» обязанности, «условные обязанности готовые к исполнению» («stand-ready obligations») and «обязанности к исполнению» («performance obligations») быть существующими обязанностями.

*Условные и безусловные обязанности*

ВС5.21 Безусловная обязанность существует сама по себе, не зависимо от будущих событий. Безусловные обязанности порождают обязательства, если определение обязательства выполнено. Условная обязанность включает возможное возникновение будущего события, которое может контролироваться или может не контролироваться отчитывающейся организацией. СМСФО ОС пришел к выводу о том, что условные обязанности могут приводить к возникновению обязательства, в соответствии с Концептуальными основами. Выяснение того, удовлетворяет ли условная обязанность определению обязательства, будет учитывать характер обязанности и обстоятельства, в которых она возникла. Учитывая сложность программ и мероприятий общественного сектора, выявление прошлого события (или событий), которое привело (привели) к тому, что организация, практически не имеет возможности избежать оттока ресурсов, зачастую не может быть простым. Рекомендации относительно того, могут ли условные обязанности, которые существуют в конкретных соглашениях или обстоятельствах, привести к обязательствам, в соответствии с определениями, данными в Концептуальных основах, является вопросом уровня стандартов.

ВС5.22 Используются различные термины для описания существующих обязанностей, которые могут возникнуть или связаны с условными обязанностями в конкретных условиях. Среди них условные обязанности готовые к исполнению и обязанности к исполнению. Ниже приводятся характеристики этих обязанностей и выводы, сделанные СМСФО ОС в контексте Концептуальных основ.

*Условные обязанности, готовые к исполнению*

ВС5.23 Условные обязанности, готовые к исполнению являются условными обязанностями. Условные обязанности, готовые к исполнению требуют, чтобы организация была готова к исполнению обязанности, если в условиях неопределенности произойдет (или не произойдет) определенное будущее событие, находящееся вне контроля организации. Термин условная обязанность, готовая к исполнению используется для описания обязательства, которое может возникнуть в определенных договорных условиях, таких как страхование, определенные финансовые инструменты, такие как производный договор, в убыточной позиции, и гарантии, когда организация имеет обязанность передать ресурсы, если определенное будущее событие происходит (или не происходит). В таких обстоятельствах может быть идентифицируемое прошлое событие и отток ресурсов из

организации, хотя обычно не известна точно сторона, с которой будет производиться расчет.

- BC5.24 В Консультативном документе включено обсуждение условных обязанностей, готовых к исполнению. Многие респонденты нашли неясным различие между условной обязанностью, готовой к исполнению и другими условными обязанностями. В Публикуемом проекте объясняется, что термин условная обязанность, готовая к исполнению широко не используется в общественном секторе и плохо применим при определенных условиях общественного сектора, и сделано предположение о том, что вопрос о возникновении обязательства из условной обязанности, готовой к исполнению является вопросом на уровне стандартов. Некоторые респонденты не согласны с объяснением данными в Публикуемом проекте и выразили мнение о том, что Концептуальные основы должны служить руководством для использования на уровне стандартов относительно того, могут ли условные обязанности, готовые к исполнению привести к обязательствам при определенных условиях.
- BC5.25 Обязанность организации общественного сектора передать ресурсы другой организации в конкретных условиях, которые могут возникнуть в будущем, включает, например, потенциальное кредитование последней инстанции и поддержку программ, которые предоставляют широкий спектр социальных пособий. Существование обязанности передать ресурсы другой стороне в этих условиях может зависеть от постоянного выполнения ряда условий различной значимости и характера, которые могут быть изменены государством или организацией общественного сектора. СМСФО ОС считает, что условия возникновения обязательств как следствие обязанностей организации общественного сектора передать ресурсы другим сторонам в соответствии с условиями программ, и то, как такие обязательства должны описываться и учитываться, должно рассматриваться на уровне стандартов, в соответствии с принципами, установленными в Концептуальных основах. СМСФО ОС решил, что Концептуальные основы не должны решать, должны ли все условные обязанности, которые могут быть классифицированы как готовые к исполнению, соответствовать определению обязательства. СМСФО ОС также решил не использовать термин «условная обязанность, готовая к исполнению» в Концептуальных основах.

#### *Обязанность к исполнению*

- BC5.26 Обязанность к исполнению это обязанность в договоре или другом соглашении, имеющем обязательную силу между организацией и третьей стороной передать ресурс этой стороне. Обязанности к исполнению часто четко указаны в договоре или другом соглашении. Не все обязанности к исполнению являются явно выраженными. Например, нормативное требование может привести к неявной обязанности к исполнению организации общественного сектора, которая является дополнительной к условиям соглашения или договора.
- BC5.27 Обязанность к исполнению также возникает, когда организация вступает в соглашение, в соответствии с которым она получает плату, и в свою очередь предоставляет третьей стороне доступ к активу правительства. СМСФО ОС пришел к выводу, что нет необходимости идентифицировать какую-либо конкретную третью сторону для возникновения обязанности к исполнению, но важно проанализировать такие обязанности, чтобы определить, включают ли они требование обеспечить отток ресурсов. Обязанности, требующие от организации предоставления доступа к ресурсу, но не приводящие к оттоку ресурсов, не приводят к возникновению обязательств. Однако обязанности, требующие от компании отказаться от будущих ресурсов, могут быть обязательствами. Обязанности к исполнению часто являются условными обязанностями. Определение возникают ли обязательства из обязанностей, зависит от условий конкретных соглашений, имеющих обязательную силу и может изменяться с изменением юрисдикции. СМСФО ОС пришел к выводу о том, что условия, при которых обязанности к исполнению приводят к возникновению обязательств, должны рассматриваться на уровне стандартов.

*Прошлые события*

BC5.28 СМСФО ОС рассмотрел вопрос о том, должно ли требоваться в определении обязательства наличие прошлой операции или другого события. Некоторые считают, что идентификация прошлого события не является существенной характеристикой обязательства и что, следовательно, нет необходимости во включении в определение обязательства ссылки на прошлое событие. Эти респонденты утверждают, что может быть много возможных прошлых событий и что выделение ключевого прошлого события, вероятно, будет произвольным. Они предполагают, что идентификация прошлого события не является основным фактором при определении существования обязательства на отчетную дату. Эта точка зрения отражает мнение противоположное включению прошлого события в определение актива, что обсуждалось в параграфах BC5.15-BC5.18.

BC5.29 СМСФО ОС признает наличие такой точки зрения, но также отметил, что многие респонденты в Консультативном документе и Публикуемом проекте считают, что прошлое событие является характеристикой обязательства. СМСФО ОС согласен с мнением о том, что сложность многих программ и мероприятий общественного сектора и количество возможных моментов, в которых может возникнуть существующая обязанность, означает, что, хотя задача сложная, идентификация прошлого события, приводящего к обязательству, имеет решающее значение при определении момента признания обязательства организации общественного сектора.

*Практически не существует возможности избежать*

BC5.30 Некоторые респонденты, участвовавшие в Публикуемом проекте, выразили озабоченность в связи с тем, что фраза «практически не существует возможности избежать» в описании существующего обязательства допускает различные интерпретации. Они предложили исключить из этой фразы слова «практически» чтобы уменьшить возможности для неправильной интерпретации. СМСФО ОС рассмотрел это предложение. СМСФО ОС был обеспокоен тем, что такое изменение может быть истолковано как установление порога возможной уверенности при определении наличия текущей обязанности. СМСФО ОС считает такой порог слишком высоким. В результате, СМСФО ОС подтвердил, что существующая обязанность — это юридическое, имеющее обязательную силу или не юридическое, имеющее обязательную силу требование, которого у организации практически не существует возможности избежать.

BC5.31 Установление того, когда возникает существующая обязанность, в контексте общественного сектора, является сложным и, в некоторых случаях, может рассматриваться произвольным образом. Это особенно важно при рассмотрении вопроса о том, могут ли обязательства возникнуть из обязанностей, которые не могут быть принудительно осуществлены юридическими или эквивалентными средствами. В контексте программ по предоставлению социальных пособий существует ряд этапов, на которых может возникнуть существующая обязанность, и могут существовать значительные различия между юрисдикциями, даже если программы аналогичны, а также со временем в пределах одной и той же юрисдикции, например, разные возрастные когорты могут иметь разные ожидания относительно вероятности получения пособий в рамках программы социальной помощи. Оценка того, может ли правительство не игнорировать такие ожидания и, следовательно, практически не существует альтернативы передаче ресурсов, может быть субъективной. Это вызывает обеспокоенность в связи с тем, что такая субъективность разрушает последовательность в представлении отчетности по обязательствам и может также неблагоприятно влиять на понятность. Поэтому некоторые считают, что существенной характеристикой обязательства должно быть то, что оно может быть принудительно исполнено на отчетную дату юридическими или эквивалентными способами.

BC5.32 Противоположная точка зрения заключается в том, что, когда правительство имеет официальный документ о подлежащих выполнению обязанностях, не признание их в качестве обязательств, приводит к завышению чистого финансового положения этого



правительства. Согласно этой точке зрения, если у правительства есть непротиворечивые данные о повышении ожиданий граждан по причине публично объявленных обязанностей по оказанию финансовой поддержки, например, жертвам стихийных бедствий, и в прошлом правительство выполняло такие обязательства, отказ рассматривать такие обязанности как обязательства не соответствуют целям финансовой отчетности и приводит к предоставлению информации, которая не соответствует качественным характеристикам достоверного представления и существенности.

BC5.33 В целом, СМСФО ОС соглашается с теми, кто утверждает, что в общественном секторе обязательства могут возникать из обязанностей, имеющих обязательную силу, избежать выполнения которых у организации практически не существует возможности, даже если они не подлежат принудительному законному исполнению. СМСФО ОС принял решение использовать термин «не юридические, имеющие обязательную силу обязанности» для таких обязанностей в Концептуальных основах. Тем не менее, СМСФО ОС признает мнение тех, кто скептически относится к обязательствам, которые могут возникнуть в результате обязанностей, которые не подлежат принудительному исполнению по закону. Следовательно, параграф 5.23 настоящего раздела определяет характеристики, которыми не юридическая, имеющая обязательную силу обязанность должна обладать для того, чтобы она порождала обязательство.

BC5.34 Широкое разнообразие программ и мероприятий общественного сектора и различные политические и экономические условия юрисдикций во всем мире означают, что категорические утверждения об условиях, при которых обязанности, не подлежащие принудительному законному исполнению, становятся обязательными для исполнения и приводят к возникновению существующих обязанностей, являются неуместными. Тем не менее, СМСФО ОС считает, что возникновение существующих обязанностей крайне маловероятно в результате предвыборных обещаний. Это связано с тем, что предвыборные обещания очень редко, (а) создают действительные ожидания внешних сторон, которые организация обязуется исполнить, и (б) создают обязанности, которые организация не имеет реальной альтернативы, кроме как урегулировать. Поэтому Концептуальные основы содержат предположение, что обязательства не вытекают из предвыборных обещаний. Однако считается, что на практике правительство со значительным большинством голосов будет лучше предлагать к утверждению намеченные законопроекты, чем правительство меньшинства, и что только в редких случаях, заявления правительства в таких обстоятельствах может привести к возникновению обязательства. При оценке приводит ли в этих обстоятельствах не юридическая, имеющая обязательную силу обязанность, к возникновению обязательства, признаком может быть наличие финансирования для погашения обязательства. Это обсуждается в параграфе 5.25.

#### *Суверенные полномочия аннулировать обязательства*

BC5.35 Суверенные полномочия создавать, изменять и отменять правовые нормы является ключевой характеристикой правительств. Суверенные полномочия потенциально позволяют правительствам отказываться от обязанностей, возникающих как в обменных, так и в необменных операциях. Хотя в глобальной среде такие полномочия могут быть ограничены практическими соображениями, за прошлый век можно привести множество примеров дефолтов финансовых обязательств правительств. СМСФО ОС рассмотрел влияние суверенных полномочий на определение обязательства. СМСФО ОС пришел к выводу, что не признание обязанностей, которые соответствуют определению обязательства на том основании, что суверенные полномочия позволяет правительству уйти от таких обязанностей, противоречит целям финансовой отчетности и, в частности, может конфликтовать с качественными характеристиками существенности и достоверного представления. Эта позиция была поддержана многими респондентами в Консультативном документе и Публикуемом проекте. Таким образом, СМСФО ОС пришел к выводу, что определение существования обязательства должно относиться к правовой ситуации на отчетную дату.

## Обязательства

BC5.36 Процедуры учета обязательств являются центральным компонентом системы бюджетного контроля для организаций общественного сектора во многих юрисдикциях. Они предназначены для обеспечения того, чтобы бюджетные средства были доступны для покрытия ответственности правительства или другой организации общественного сектора в случае возникновения в будущем обязательства, включая предполагаемые или неоплаченные заказы на поставку и договора, или, когда условия для будущих переводов средств еще не выполнены. Обязанности, соответствующие определению и критериям признания, признаются в финансовой отчетности. В других случаях информация о них может быть сообщена в примечаниях к финансовой отчетности или в других отчетах, включенных в ФООН. СМСФО ОС пришел к выводу, что учет обязанностей может быть рассмотрен в будущем при рассмотрении элементов более широких областей финансовой отчетности общего назначения.

## Чистая финансовая позиция, прочие ресурсы и прочие обязанности

BC5.37 В этом разделе Основания для заключения описывается подход СМСФО ОС к моделям представления в финансовых отчетах результатов финансовой деятельности, и в частности притоки и оттоки будущих периодов.

### *Консультативный документ, элементы и признание в финансовой отчетности*

BC5.38 В Консультативном документе обсуждались два противоположных подхода к результатам финансовой деятельности:

- подход, который оценивает результаты финансовой деятельности как чистый результат всех изменений в ресурсах и обязанностях организации за период. Это было описано как подход, основанный на активах и обязательствах; и
- подход, который оценивает результаты финансовой деятельности на основании результата притока доходов и оттока расходов, более тесно связанный с операциями текущего периода. Это было описано как подход, основанный на доходах и расходах.

BC5.39 В Консультативном документе отмечается, что два разных подхода могут привести к различным определениям элементов, связанных с результатами финансовой деятельности и финансовым положением. Подход, основанный на доходах и расходах, тесно связан с понятием сбалансированного подхода. Сбалансированный подход относится к тому, в какой степени расходы на программы и предоставление услуг в отчетном периоде покрываются текущими налогоплательщиками и текущими поставщиками ресурсов. Подход, основанный на активах и обязательствах, связан с понятием изменений в ресурсах, доступных для предоставления услуг в будущем, и требований в отношении этих ресурсов в результате деятельности за период.

BC5.40 В следующем разделе Консультативного документа обсуждались прочие возможные элементы и указывалось, что если СМСФО ОС будет применять подход, основанный на доходах и расходах, СМСФО ОС будет необходимо рассматривать потоки будущих периодов. В рамках этого подхода потоки будущих периодов представляют собой объекты, которые не соответствуют предлагаемым определениям доходов и расходов, но которые, тем не менее, считаются влияющими на результаты финансовой деятельности за этот период. В Консультативном документе были определены три варианта работы с такими потоками:

- определение притоков и оттоков будущих периодов как элементов отчета о финансовом положении;
- расширение определения активов и обязательств для включения отсроченных объектов; или
- описание потоков будущих периодов как подкласс чистых активов/чистых обязательств (впоследствии называемых остаточной суммой).

BC5.41 В Консультативном документе содержались две конкретные темы для обсуждений по этим вопросам. В первой участников просили указать, предпочитают ли они подход, основанный на активах и обязательствах, или подход, основанный на доходах и расходах, и указать причины. Во второй просили указать должны ли быть включены притоки и оттоки будущих периодов в отчет о финансовом положении. Если респонденты поддержали включение в отчет о финансовом положении, им было предложено указать, какой из трех подходов, изложенных в параграфе BC5.40 они поддерживают.

BC5.42 Ответы на эти конкретные темы для обсуждений были неубедительными. Небольшое большинство респондентов, выразивших мнение о предпочтении подхода, основанного на активах и обязательствах. Вместе с тем ряд респондентов, которые поддержали подход, основанный на активах и обязательствах, также указали, что они предпочитают включать будущие потоки в отчет о финансовом положении. СМСФО ОС учитывал эти взгляды на этапе Публикуемого проекта.

*Публикуемый проект, элементы и признание в финансовой отчетности*

BC5.43 В Публикуемом проекте было высказано мнение о том, что важно иметь возможность отличать потоки, относящиеся к текущему отчетному периоду, от тех, которые относятся к конкретным будущим отчетным периодам. Поэтому в Публикуемом проекте были предложены следующие определения притока и оттока будущих периодов:

- *приток будущих периодов представляет собой приток возможности полезного использования или экономических выгод, предоставляемых организации для использования в определенном будущем отчетном периоде, в результате необменной операции и который увеличивает чистые активы; и*
- *отток будущего периода представляет собой отток возможности полезного использования или экономических выгод, предоставляемых другой организации или стороне для использования в течение определенного будущего отчетного периода, в результате необменной операции и который уменьшает чистые активы.*

BC5.44 Две ключевые особенности этих определений:

- предложенные элементы были ограничены необменными операциями; и
- потоки должны быть связаны с определенным будущим периодом.

BC5.45 Основная причина по которой СМСФО ОС включил эти характеристики, в качестве меры по предотвращению риска, были уменьшение вероятности использования притоков и оттоков будущих периодов, в качестве инструмента выравнивания, и обеспечение того, чтобы притоки и оттоки будущих периодов не были представлены в отчете о финансовом положении на неопределенный срок. Публикуемый проект включал две альтернативные точки зрения. Первая альтернативная точка зрения рассматривала значение чистой финансовой позиции как неясное, в свете совокупного воздействия притоков и оттоков будущих периодов. Вторая альтернативная точка зрения была не согласна с мнением о том, что притоки и оттоки будущих периодов должны быть идентифицированы и признаны в качестве отдельных элементов, и выражала мнение, что эти потоки соответствуют определениям доходов и расходов.

BC5.46 Многие респонденты не согласились с определением притоков и оттоков будущих периодов как элементов. Некоторые высказали оговорки в отношении согласования с Концептуальными основами Совета по международным стандартам бухгалтерского учета и Международными стандартами финансовой отчетности в более общем плане. Ряд респондентов считали, что предлагаемый подход не отражает экономической реальности и что было бы труднее определить объективную основу для перенесения доходов и расходов на другие периоды в рамках подхода, основанного на доходах и расходах. Тем не менее, ряд респондентов также высказали мнение о том, что информация о потоках, относящихся к конкретным периодам отчетности, имеет информационную ценность.

BC5.47 Объяснение ограничения определений необменными операциями было оспорено как концептуально слабое как респондентами, которые выступали за определение притоков и оттоков будущих периодов как элементов, так и тех, кто выступал против этих предлагаемых элементов. Респонденты также не согласились с ограничением на конкретные периоды времени, поскольку это потенциально могло бы привести к различному учету очень похожих операций в зависимости от того, был ли определен конкретный период. Например, грант без условий по получению организацией финансирования основной деятельности на пятилетний период соответствовал бы определению притока будущего периода, тогда как аналогичный грант на неопределенный период соответствовал бы определению дохода.

*Завершение раздела с элементами*

BC5.48 СМСФО ОС счел, что ему необходимо сбалансировать ограниченную поддержку предложений по отложенным потокам в Публикуемом проекте и очевидные потребности пользователей в информации о потоках, относящихся к конкретным отчетным периодам.

BC5.49 Таким образом, используя данные полученные с соблюдением всех необходимых процедур и собственное восприятие информационных потребностей пользователей, СМСФО ОС рассмотрел пять вариантов (А-Е) которые приведены ниже:

- A. определение притоков и оттоков будущих периодов как элементов исходя из способа более основанного на принципах, без указания финансовых отчетов, в которых эти элементы должны быть признаны. Так что бы, Концептуальные основы не предопределяли представления элементов;
- B. вывод определений доходов и расходов из определений активов и обязательств;
- C. расширение определения активов и обязательств;
- D. принятие того, что определенные экономические явления, которые не соответствуют определению ни одного элемента, может потребоваться признать в финансовой отчетности с целью достижения целей финансовой отчетности; и
- E. предоставление отчетности о притоках и оттоках, которые приводят к возможности полезного использования или экономическим выгодам, но не влияют на активы и обязательства, как они определены в Концептуальных основах и предоставление отчетности о притоках и оттоках, которые не влияют на доходы и расходы.

BC5.50 СМСФО ОС не считает, что определение притоков и оттоков будущих периодов в качестве элементов варианта А оправдано в свете возражений, высказанных респондентами в отношении предложений в Публикуемом проекте. Таким образом, СМСФО ОС отклонил вариант А.

BC5.51 СМСФО ОС рассмотрел две альтернативы варианта В. В первой альтернативе потоки будущих периодов были бы включены непосредственно в профицит/дефицит, тогда как во второй альтернативе потоки будущих периодов первоначально были бы включены в остаточную сумму, а затем переведены в профицит/дефицит в периоде, когда будут выполнены необходимые условия.

BC5.52 СМСФО считает, что отнесение потоков будущих периодов непосредственно к профициту/дефициту в соответствии с первой альтернативой варианта В может не предоставлять информацию, которая достоверно представляет устойчивость деятельности организации и, следовательно, не отвечает целям финансовой отчетности. Вторая альтернатива варианта В основана на переводе и, по мнению некоторых членов СМСФО, косвенно вводит понятие «прочий совокупный доход» в Концептуальные основы. В СМСФО имеются серьезные замечания по поводу такого развития. По этим причинам СМСФО отклонил вариант В.

BC5.53 СМСФО отметил, что Вариант С потребует нижеследующих изменений в определениях актива и обязательства:

- определение актива будет включать ресурсы, которые организация не контролирует; и
- определение обязательства будет включать обязанности, которые не являются текущими обязанностями.

СМСФО считает, что такие изменения будут искажать существенную характеристику актива, а именно контроль организацией прав на ресурсы и существенную характеристику обязательства, а именно наличие текущей обязанности у организации по оттоку ресурсов. По мнению СМСФО, это сделает активы и обязательства менее понятными. Принятие такого варианта также является отходом от общепринятых определений актива и обязательства. По этим причинам СМСФО отклонил вариант С.

BC5.54 Вариант E являлся подходом, основанным на использовании компонентов других четырех вариантов. Такой подход дает возможность предоставлять информацию о притоках и оттоках, которые предоставляют возможность полезного использования или экономические выгоды, но не повлияет на определения актива и обязательства, и предоставление отчетности о притоках и оттоках, которые не влияют на доходы и расходы, как определено в Концептуальных основах. Идея такого подхода заключалась в том, чтобы признать, что необходимо дальнейшее размышление о концепции финансовых результатов деятельности.

BC5.55 Вариант D шире, чем вариант E, поскольку он не обязательно ограничивается потоками будущих периодов, но может охватывать более широкие экономические явления, например обязанности, которые не являются текущими обязанностями, которые, хотя и содержат обязательства к исполнению, неясно, требуют ли они оттока ресурсов. Вариант D подтверждает, что могут существовать условия, при которых шесть элементов, определенных в Концептуальных основах, могут не предоставлять всю информацию в финансовой отчетности, необходимую для удовлетворения потребностей пользователей. С точки зрения СМСФО ясно, что необходимо признать, что другие элементы могут быть признаны. В отличие от варианта A, вариант D не включает определение дополнительных элементов и, в отличие от варианта C, вариант D не предусматривает модификации общепринятых определений актива и обязательства.

BC5.56 СМСФО пришел к выводу, что вариант D обеспечивает наиболее понятный подход. Термины «прочие обязанности» и «прочие ресурсы» используются для описания этих экономических явлений в Концептуальных основах. Вариант D также повышает подотчетность СМСФО ОС, поскольку условия, при которых будут признаваться прочие обязанности и прочие ресурсы, будут определены на уровне стандартов и разъяснены в Основании для заключений конкретных стандартов.

#### *Финансовая отчетность*

BC5.57 Чистая финансовая позиция представляет собой совокупность чистых активов предприятия (активы минус обязательства) и прочих ресурсов и прочих обязанностей, отраженных в отчете о финансовом положении на отчетную дату. Когда ресурсы и обязанности, отличные от тех, которые соответствуют определению элементов, отражаются в финансовой отчетности, суммы, отражаемые как чистые активы и чистая финансовая позиция, будут различаться. В таких случаях интерпретация чистой финансовой позиции будет определяться с учетом характера прочих ресурсов и прочих обязанностей, отраженных в финансовой отчетности в соответствии с соответствующим МСФО ОС.

BC5.58 СМСФО ОС рассмотрел вопрос о том, следует ли в Концептуальных основах использовать оба термина «чистые активы» и «чистая финансовая позиция». СМСФО ОС признает, что чистые активы являются общепринятым термином. Тем не менее, СМСФО считает, что использование обоих терминов может ввести в заблуждение и поэтому решил использовать термин «чистая финансовая позиция» для указания остаточной суммы организации.

## Выручка и расходы

### *Валовое или чистое увеличение «Чистой финансовой позиции» в определении дохода*

BC5.59 СМСФО ОС рассмотрел вопрос о том, должно ли в определении дохода указываться, такая характеристика увеличения чистой финансовой позиции как «валовая» или «чистая». СМСФО ОС признает, что валовый подход может оказаться неприемлемым в таких областях, как выбытие основных средств, где такой подход требует, чтобы все поступления от выбытия была признаны в качестве выручки, а не как разница между поступлениями от выбытия и балансовая стоимость. И наоборот, нетто подход может аналогичным образом оказаться неуместным при определенных условиях, например, продажа запасов. СМСФО ОС пришел к выводу о том, что на уровне стандартов должен решаться вопрос об увеличении чистой финансовой позиции, за счет валового или чистого дохода, в зависимости от того, какой подход лучше соответствует целям финансовой отчетности.

### *Отличие обычной деятельности от деятельности, не являющейся обычной*

BC5.60 Некоторые разработчики стандартов структурируют свои определения элементов, так что, например, притоки и оттоки, возникающие в результате операций и событий, связанных с обычной деятельностью, отличаются от притоков и оттоков, которые связаны с деятельностью не являющейся обычной. Примером такого подхода является определение выручки и расходов как элементов, относящихся к «текущей основной или центральной деятельности» организации, а также определения прибылей и убытков как элементов, относящихся ко всем другим операциям, событиям и условиям, приводящим к увеличению или уменьшению чистых активов.<sup>8</sup>

BC5.61 СМСФО ОС признает, что выделение операций и событий, относящихся к обычной деятельности от операций и событий не относящихся к обычной деятельности, может предоставить полезную информацию пользователям финансовой отчетности. Поэтому может быть полезно принять термины «прибыли и убытки», чтобы отражать притоки и оттоки источником которых являются операции и события, не относящиеся к обычной деятельности. Тем не менее, СМСФО ОС считает, что концептуально, прибыли и убытки не отличаются от других форм выручки и расходов, поскольку они связаны с чистым увеличением или уменьшением активов и/или обязательств. СМСФО ОС также отметил, что многие респонденты в Консультативном документе и Публикуемом проекте разделяют эту точку зрения. Поэтому СМСФО ОС решил не определять прибыли и убытки как отдельные элементы.

### *Доли собственников в общественном секторе*

BC5.62 Как более подробно обсуждается в BC5.66-BC5.70, СМСФО ОС рассмотрел вопрос о том, существуют ли доли собственников в общественном секторе и если да, то при каких условиях существуют, и должны ли операции связанные с долями собственников исключаться из-за определения выручки и расхода. Поскольку операции с собственниками, когда они выступают в роли собственников, по существу различны от других притоков и оттоков ресурсов, СМСФО ОС пришел к выводу, что необходимо отличать потоки, связанные с собственниками, от выручки и расходов. Поэтому взносы собственников и выплаты в пользу собственников определяются как элементы и исключаются из определений доходов и расходов.

### *Профицит и дефицит в отчетном периоде*

BC5.63 В этом разделе говорится о том, что разница между выручкой и расходами является профицитом или дефицитом организации за период. СМСФО ОС рассмотрел вопрос о том, следует ли предоставлять пояснения относительно интерпретации профицита или

<sup>8</sup> См., например, Совет по стандартам финансового учета, Положение о финансовом учете № 6, «Элементы финансовой отчетности».

дефицита. СМСФО ОС обсудил точку зрения о том, что организации общественного сектора имеют операционные и финансовые модели. Согласно этой точке зрения профицит является для организации показателем:

- сокращения потребностей в ресурсах от поставщиков ресурсов;
- увеличения объема и/или качества услуг, предоставляемых получателям;
- уменьшения задолженности (в случае, когда у организации имеются полномочия получать займы); и
- сочетания этих факторов.

BC5.64 И наоборот, дефицит является показателем:

- необходимости увеличения потребностей в ресурсах предоставляемых поставщиками ресурсов;
- сокращение объема и/или качества услуг для получателей;
- увеличения задолженности (в случае, когда у организации имеются полномочия получать займы); и
- сочетания этих факторов.

BC5.65 СМСФО ОС признает необходимость большей ясности в отношении значения профицита или дефицита в общественном секторе и, следовательно, аспекты вышеуказанного подхода могут быть развиты в дальнейшем, в будущем. Тем не менее, СМСФО ОС считает, что концепция операционной модели и модели финансирования или бизнес-модели недостаточно развита в общественном секторе и что разработка операционной модели и модели финансирования, подходящей для всех организаций общественного сектора, является проблематичной. Поэтому СМСФО ОС решил не включать руководство по интерпретации профицита или дефицита в Концептуальные основы.

#### **Взносы собственников и выплаты в пользу собственников**

BC5.66 СМСФО ОС рассмотрел вопрос о том, является ли чистая финансовая позиция остаточной суммой, остаточной долей или долей участия. СМСФО ОС признает точку зрения о том, что заинтересованность поставщиков ресурсов и получателей услуг в долгосрочной эффективной деятельности организации, её способности предоставлять услуги в будущем и в ресурсах, которые могут быть доступны для перенаправления, реструктуризации или альтернативного использования, аналогичны доле участия. СМСФО ОС также соглашается с тем, что в некоторых юрисдикциях используются термины «остаточная доля» и «доля участия», чтобы охарактеризовать доли третьих сторон в чистых активах. Термин «остаточная доля» указывает на то, что получатели услуг и поставщики ресурсов заинтересованы в способности организации финансировать себя и финансировать будущие операции. Термин «доля участия» аналогичен доле участия в организации коммерческого сектора, и в некоторой степени указывает, что граждане владеют ресурсами организации государственного сектора и что правительство несет ответственность перед гражданами за использование этих ресурсов. Некоторые сторонники этого подхода утверждают, что он подчеркивает демократическую подотчетность правительств.

BC5.67 СМСФО ОС считает, что термин «остаточная доля» может также предполагать, что получатели услуг и поставщики ресурсов имеют финансовую заинтересованность в организации общественного сектора. Аналогичным образом термин «доля участия» может указывать на то, что граждане имеют право на распределение от организации общественного сектора и на распределение ресурсов в случае прекращения деятельности организации. Таким образом, СМСФО ОС заключил, что термины «остаточная доля» и «доля участия» могут быть неправильно поняты или неверно истолкованы, а чистая финансовая позиция - остаточная сумма, которую не следует определять.

BC5.68 Тем не менее, СМСФО ОС признает, что часть чистой финансовой позиции может при определенных обстоятельствах быть долей участия. В подтверждение можно привести организации, имеющие официальную акционерную структуру. Однако могут быть случаи, когда организация создается без официальной акционерной структуры, с целью продажи, для деятельности в качестве коммерческого предприятия или некоммерческой организации коммерческого сектора. Доля участия может также возникнуть в результате реструктуризации правительства или организации общественного сектора, например, когда создается новый департамент правительства. Таким образом, СМСФО ОС рассмотрел вопрос о том, следует ли определять долю участия как элемент. СМСФО признает точку зрения о том, что определение ресурсов (или требований к будущим ресурсам), принадлежащих собственникам, предоставляет информацию, полезную для целей подотчетности и принятия решений. СМСФО пришел к выводу, что такие доли могут быть идентифицированы с помощью подклассификации чистой финансовой позиции. Тем не менее, СМСФО также пришел к выводу, что важно отличать приток ресурсов от собственников и отток ресурсов собственникам, когда они выступают в роли собственников, от доходов, расходов, других ресурсов и других обязанностей. Поэтому взносы собственников и выплаты в пользу собственников определяются как элементы. Подробное руководство по оценке соответствия притоков и оттоков ресурсов определениям взносов собственников и выплаты в пользу собственников, при необходимости, будет разрабатываться на уровне стандартов.



# РАЗДЕЛ 6: ПРИЗНАНИЕ В ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

## СОДЕРЖАНИЕ

---

	Параграф
Критерии признания и их связь с раскрытием .....	6.1–6.4
Определение элемента .....	6.5–6.6
Оценка неопределенности .....	6.7–6.8
Раскрытие и признание .....	6.9
Прекращение признания .....	6.10
Основание для заключений	

---

## Критерии признания и их связь с раскрытием

- 6.1 В этом разделе определяются критерии, которые должны быть выполнены для того, чтобы элемент был признан в финансовой отчетности. Признание — это процесс принятия и включения сумм в финансовую отчетность, соответствующих объекту, который удовлетворяет определению элемента, и может быть измерен так, что достигаются качественные характеристики и учитываются ограничения на информацию, включенную в ФООН.
- 6.2 Критерии признания:
- объект должен соответствовать определению элемента; и
  - может быть измерен так, что достигаются качественные характеристики и учитываются ограничения на информацию в ФООН.
- 6.3 Все объекты, удовлетворяющие критериям признания, признаются в финансовой отчетности. СМСФО ОС, в некоторых случаях, также может указывать, что для достижения целей финансовой отчетности, ресурс или обязанность, который не соответствует определению элемента, должен быть признан в финансовой отчетности, при условии оценки в соответствии с качественными характеристиками и ограничениями. Прочие ресурсы и прочие обязанности обсуждаются в разделе 5 «Элементы финансовой отчетности».
- 6.4 Признание, включает оценку неопределенности, связанную с существованием и оценкой элемента. Условия, которые вызывают неопределенность, если таковые имеются, могут измениться. Поэтому важно, оценивать неопределенность на каждую отчетную дату.

## Определение элемента

- 6.5 Чтобы быть признанным в качестве элемента, объект должен соответствовать определению одного из элементов из раздела 5. Неопределенность в отношении существования элемента рассматривается путем рассмотрения доступных доказательств, чтобы сделать нейтральное профессиональное суждение о том, удовлетворяет ли объект всем существенным характеристикам определения элемента, с учетом всех имеющихся фактов и условий на отчетную дату.
- 6.6 Если установлено, что элемент существует, то при измерении этого элемента (см. параграфы 6.7 и 6.8) учитывается неопределенность в отношении величины возможности полезного использования или способности генерировать экономические выгоды, представленные этим элементом. Составители рассматривают и оценивают все имеющиеся доказательства при определении существования и признания элемента, продолжает ли элемент удовлетворять критериям признания (см. параграф 6.9) или произошли изменения в существующем элементе.

## Оценка неопределенности

- 6.7 Для признания объекта в финансовой отчетности необходима денежная стоимость этого объекта. Это влечет за собой выбор подходящего метода для оценки и определение того, достигает ли оценка объекта качественных характеристик с учетом ограничений на информацию в ФООН, включая то, что оценка достаточно уместна и достоверно представляет объект, подлежащий признанию в финансовой отчетности. Выбор соответствующего метода оценки рассмотрен в разделе 7 «Оценка активов и обязательств в финансовой отчетности».
- 6.8 Может существовать неопределенность, при оценке многих величин, представленных в финансовой отчетности. Использование оценок является неотъемлемой частью метода начисления. Решение о уместности и достоверном представлении оценки включает рассмотрение методов, таких как использование диапазонов результатов и точечных оценок, а также наличие дополнительных доказательств об экономических условиях, существовавших на отчетную дату. Раскрытие информации может предоставить полезную

информацию о применяемых методах оценки. Существует не много случаев, когда уровень неопределенности в одной точечной оценке настолько велик, что уместность и достоверность представления оценки ставится под вопрос, даже если раскрывается информация для объяснения методов оценки. В этих обстоятельствах объект не признается.

### **Раскрытие и признание**

- 6.9 Не признание объектов, которые удовлетворяют определению элемента и критерию признания, не может быть исправлено путем раскрытия учетной политики, примечаний или других пояснений. Однако раскрытие может предоставить информацию об объекте, который удовлетворяет многим, но не всем характеристикам определения элемента. Раскрытие информации также может предоставлять информацию об объектах, которые соответствуют определению элемента, но не могут быть оценены таким образом, чтобы обеспечить качественные характеристики, достаточные для достижения целей финансовой отчетности. Раскрытие информации целесообразно, когда знание об объекте рассматривается как уместное для оценки чистой финансовой позиции организации и, следовательно, отвечает целям финансовой отчетности.

### **Прекращение признания**

- 6.10 Прекращение признания — это процесс оценки того, произошли ли изменения с предыдущей отчетной даты, которые подтверждают необходимость исключения элемента, который ранее был признан в финансовой отчетности, и исключения объекта, если такие изменения произошли. При оценке неопределенности относительно существования элемента те же критерии используются для прекращения признания при первоначальном признании.

## Основание для заключений

*Данное Основание для заключений дополняет, но не является частью Концептуальных основ*

### Признание и его связь с определением элементов

- ВС6.1 СМСФО ОС рассмотрел вопрос о том, следует ли включать критерий признания в определения элементов. СМСФО ОС признает точку зрения о том, что включение критерия признания в определения элементов позволяет составителям учитывать все факторы, которые необходимо учитывать при оценке того, признается ли информация в качестве элемента финансовой отчетности. Тем не менее, СМСФО ОС считает, что, пока существует пересечение факторов, которые необходимо рассмотреть при определении того, удовлетворяет ли объект определению элемента и соответствует ли этот элемент критериям признания, признание должно рассматриваться как отдельный этап процесса подготовки финансовой отчетности. Это связано с тем, что признание шире, чем при удовлетворении определения элемента. СМСФО ОС также отметил, что лишь немногие респонденты в рамках проекта Консультативного документа и Публикуемого проекта поддержали включение критерия признания в определения элементов. После рассмотрения данных, полученных с помощью надлежащей процедуры, СМСФО ОС пришел к выводу, что определения элементов не должны включать критерий признания.
- ВС6.2 При определении необходимости признания элемента, необходимо рассмотреть два вида неопределенности. Во-первых, это неопределенность в связи с соответствием определению элемента. Вторая неопределенность связана с оценкой, можно ли оценить элемент таким образом, чтобы достичь качественных характеристик. Вопрос, связанный с оценкой рассматривается, если элемент удовлетворяет определению. Хотя признание рассматривается как отдельный этап в процессе бухгалтерского учета, вопросы, относящиеся к оценке неопределенности в течение существования элемента, будут рассмотрены при определении, удовлетворяет ли объект определению элемента.

### Соответствие определению элемента

- ВС6.3 СМСФО рассмотрел вопрос о том, следует ли при рассмотрении неопределенности, во время существования элемента, использовать стандартизированный критерий порога вероятности или необходимо использовать все имеющиеся доказательства для принятия нейтральных профессиональных суждений о существовании элемента.
- ВС6.4 Стандартизированный порог доказательств отфильтровывает объекты, которые с низкой вероятностью приводят к возникновению притока или оттока возможности полезного использования или способности получать экономические выгоды. Такие объекты могут иметь высокую денежную стоимость, даже при низкой вероятности существования. Некоторые считают, что более целесообразно раскрывать такие объекты, а не признавать их. Пороговый критерий также оправдан по причине затрат, поскольку только после того, как составитель сформировал первоначальное профессиональное суждение о том, был ли выполнен пороговый критерий, он рассматривает вопрос об оценке элемента.
- ВС6.5 СМСФО ОС сформировал мнение о том, что принятие порога для целей признания несет риски пропуска информации, которая является уместной и может быть достоверно представлена, поскольку аналогичная информация может рассматриваться по-разному, в зависимости от относительно небольших различий в вероятности потока выгод. СМСФО ОС признает, что такие риски могут также существовать для подходов, которые не определяют порог признания. Это связано с тем, что составители будут сами оценивать условия или «порог», которые подтверждают признание, и эти оценки могут меняться для разных объектов и со временем. Тем не менее, СМСФО ОС пришел к выводу о том, что в целом подход, который основан на оценке всех имеющихся доказательств при определении того, существует ли элемент и учете при оценке неопределенности в отношении потоков возможности полезного использования или способности получать экономические выгоды, является более адекватным ответом на неопределенность, с которой сталкиваются составители финансовой отчетности. Такой подход, скорее всего,

приведет к признанию информации, которая удовлетворяет качественным характеристикам, чем установление произвольного порога, который должен соблюдаться. Руководство может быть предоставлено на уровне стандартов по поводу рассмотрения условий, при которых существует значительная неопределенность в отношении существования элемента в конкретных условиях и, следовательно, будет ли он соответствовать критериям признания.

- BC6.6 СМСФО ОС рассмотрел вопрос о том, является ли неопределенность в отношении существования какого-либо элемента связанной с конкретными характеристиками активов и обязательств, в частности для активов, контролирует ли организация права на ресурс и для обязательств, практически не существует ли возможности для организации избежать оттока возможности полезного использования или экономических выгод. Обоснованием такой точки зрения является то, что эти характеристики являются основными характеристиками актива и обязательства, в которых может возникнуть неопределенность.
- BC6.7 СМСФО ОС считает, что неопределенность связана не только с этими характеристиками. Также может возникнуть неопределенность в отношении наличия текущей обязанности и прошлого события для обязательств, а для активов, существует ли ресурс, который генерирует будущие экономические выгоды или возможность полезного использования, а не будущий ресурс или будущее право на ресурс. Как отмечено в параграфе BC6.2, эти вопросы также будут рассмотрены при определении того, удовлетворяет ли объект определению элемента.

#### **Прекращение признания**

- BC6.8 СМСФО ОС рассмотрел вопрос о том, следует ли использовать одинаковые критерии для первоначального признания и прекращения признания. Многие из респондентов, участвовавших в Консультативном документе и в Публикуемом проекте, поддержали использование тех же критериев прекращения признания, что и для первоначального признания. СМСФО ОС пришел к выводу, что принятие различных критериев признания будет противоречить качественной характеристике согласованности, поскольку это приведет к признанию объектов с различными стандартами доказательств их существования. Поэтому для первоначального признания и прекращения признания следует использовать одни и те же критерии признания.

# РАЗДЕЛ 7: ОЦЕНКА АКТИВОВ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВ В ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

## СОДЕРЖАНИЕ

---

	Параграф
Введение .....	7.1
Цель оценки .....	7.2–7.12
Методы оценки и их выбор .....	7.5–7.7
Стоимость при поступлении и стоимость при выбытии .....	7.8–7.9
Наблюдаемые и ненаблюдаемые значения .....	7.10
Специфичные и неспецифичные для организации значения .....	7.11
Уровень обобщения и детализации при оценке .....	7.12
Методы оценки активов .....	7.13–7.68
Историческая стоимость .....	7.13–7.21
Оценка текущей стоимости .....	7.22–7.23
Рыночная стоимость .....	7.24–7.36
Стоимость замещения .....	7.37–7.48
Чистая цена продажи .....	7.49–7.57
Ценность использования .....	7.58–7.68
Методы оценки обязательств .....	7.69–7.91
Историческая стоимость .....	7.70–7.73
Стоимость исполнения.....	7.74–7.79
Рыночная стоимость .....	7.80–7.81
Стоимость передачи .....	7.82–7.86
Цена принятия .....	7.87–7.91
Основание для заключений	

---

## Введение

7.1 В этом разделе определяются концепции оценки, которыми руководствовался СМСФО ОС, при выборе методов оценки для МСФО ОС, и составители финансовой отчетности, при выборе методов оценки активов и обязательств, при отсутствии требований в МСФО ОС.

## Цель оценки

7.2 Целью оценки является:

*Выбор методов оценки, которые наиболее справедливо отражают стоимость услуг, операционные и финансовые возможности организации, таким образом, который полезен для подотчетности организации и для целей принятия решений.*

7.3 Выбор методов оценки активов и обязательств способствует достижению целей финансовой отчетности в общественном секторе путем предоставления информации, которая позволяет пользователям оценивать:

- себестоимость услуг, предоставляемых в отчетном периоде в исторических или текущих ценах;
- операционные возможности – способность организации поддерживать предоставление услуг в будущих периодах посредством физических и других ресурсов; и
- финансовые возможности - способность организации финансировать свою деятельность.

7.4 Выбор метода оценки также включает оценку степени, в которой предоставленная информация достигает качественных характеристик, с учетом ограничений на информацию в финансовых отчетах.

## Методы оценки и их выбор

7.5 Невозможно определить единый метод оценки, который наилучшим образом соответствует цели оценки на уровне Концептуальных основ. Поэтому Концептуальные основы не предлагают единого метода оценки (или комбинации методов) для всех операций, событий и условий. В них дается руководство по выбору метода оценки активов и обязательств для достижения цели измерения.

7.6 Следующие методы оценки для активов определяются и обсуждаются с точки зрения информации, которую они предоставляют о себестоимости услуг, предоставляемых организацией, о операционных и финансовых возможностях организации, а также о степени, соответствия предоставляемой информации качественным характеристикам:

- историческая стоимость;
- рыночная стоимость;
- стоимость замещения;
- чистая цена продажи; и
- ценность использования.

В таблице 1 представлены эти методы оценки с точки зрения (а) предоставления стоимости поступления или стоимости выбытия; (b) наблюдаемости на рынке; и (c) являются ли они специфичными для организации.<sup>9</sup>

<sup>9</sup> В некоторых случаях было сделано профессиональное суждение при классификации конкретного метода оценки в качестве наблюдаемого или не наблюдаемого на рынке и/или в качестве специфического или не специфического для организации.

**Таблица 1: Итоговая таблица методов оценки для активов**

Метод оценки	Поступление или выбытие	Наблюдаемость на рынке	Специфичность для организации
Историческая стоимость	Поступление	Обычно наблюдается	Специфично
Рыночная стоимость на открытом, активном и организованном рынке	Поступление и выбытие	Наблюдается	Не специфично
Рыночная стоимость на неактивном рынке	Выбытие	Зависит от метода оценки	Зависит от метода оценки
Стоимость замещения	Поступление	Наблюдается	Специфично
Чистая цена продажи	Выбытие	Наблюдается	Специфично
Ценность использования	Выбытие <sup>10</sup>	Не наблюдается	Специфично

7.7 Следующие методы оценки обязательств определяются и обсуждаются с точки зрения (а) информации, которую они предоставляют о стоимости услуг, предоставляемых организацией, операционных и финансовых возможностях организации; и (b) объема предоставляемой информации которая соответствует качественным характеристикам:

- историческая стоимость;
- стоимость исполнения;
- рыночная стоимость;
- стоимость передачи; и
- цена принятия.

В таблице 2 представлены методы оценки с точки зрения (а) предоставления стоимости поступления или стоимости выбытия; (b) наблюдаемости на рынке; и (c) являются ли они специфичными для организации.

<sup>10</sup> Как указано в параграфе 7.66, для активов, не генерирующих денежные средства, при расчете ценности использования может потребоваться использование в качестве замены стоимость замещения.



**Таблица 2: Итоговая таблица методов оценки для обязательств**

Метод оценки	Поступление или выбытие	Наблюдаемость на рынке	Специфичность для организации
Историческая стоимость	Поступление	Обычно наблюдается	Специфично
Стоимость исполнения	Выбытие	Не наблюдается	Специфично
Рыночная стоимость на открытом, активном и организованном рынке	Поступление и выбытие	Наблюдается	Не специфично
Рыночная стоимость на не активном рынке	Выбытие	Зависит от метода оценки	Зависит от метода оценки
Стоимость передачи	Выбытие	Наблюдается	Специфично
Цена принятия	Поступление	Наблюдается	Специфично

**Стоимость при поступлении и стоимость при выбытии**

7.8 Методы оценки могут предоставлять стоимость при поступлении или стоимость при выбытии. Для активов стоимость при поступлении отражает стоимость приобретения. Историческая стоимость и стоимость замещения — это стоимость при поступлении. Стоимость при выбытии отражает экономические выгоды от продажи. Стоимость при выбытии также отражает сумму, которая будет получена от использования актива. В диверсифицированной экономике стоимость при поступлении и при выбытии обычно различаются так как организации обычно:

- приобретают активы, приспособленные к конкретным операционным требованиям организации, за которые другие участники рынка не захотят платить аналогичную цену; и
- несут транзакционные издержки при приобретении.

7.9 Методы оценки для обязательств также могут быть классифицированы по наличию стоимости при поступлении или при выбытии. Стоимость при поступлении относятся к операции, по которой принята обязанность, или сумме, за которую организация согласится принять обязательство. Стоимость при выбытии отражает сумму, необходимую для выполнения обязанности или сумму, необходимую для освобождения организации от обязанности.

**Наблюдаемые и ненаблюдаемые значения**

7.10 Некоторые значения могут быть классифицированы в зависимости от того, являются ли они наблюдаемыми на открытом, активном и организованном рынке.<sup>11</sup> Значения, которые наблюдаются на рынке, скорее всего, будут более понятными и поддающимися проверке, чем не наблюдаемые значения. Они также могут более достоверно представлять явления, которые они оценивают.

**Специфичные и неспецифичные для организации значения**

7.11 Значения могут также классифицироваться в зависимости от того, являются ли они «специфичными для организации» или «не специфичными для организации». Методы

<sup>11</sup> Термин «открытый, активный и организованный рынок» был разработан J. Alex Milburn. см., например, «*Toward a Measurement Framework for Profit-oriented Entities*», опубликовано Canadian Institute of Chartered Accountants в 2012.

оценки, которые специфичны для организации, отражают экономические и текущие ограничения политики, которые влияют на возможное использование актива и урегулирование обязательства организацией. Значения, специфичные для организации, могут отражать экономические возможности, недоступные другим организациям и риски, которые не испытывают другие организации. Значения, не специфические для организации, отражают общие рыночные возможности и риски. Решение о том, следует ли использовать специфическое или не специфическое значение для организации принимается на основании цели оценки и качественных характеристик.

### Уровень обобщения и детализации при оценке

- 7.12 Для представления активов и обязательств в финансовой отчетности таким образом, чтобы предоставлять информацию, которая наилучшим образом соответствует цели оценки и достигает качественных характеристик, может потребоваться их обобщение и детализация для целей оценки. При оценке приемлемости обобщения и детализации, затраты сравниваются с выгодами.

## Методы оценки активов

### Историческая стоимость

- 7.13 Историческая стоимость активов это:

*Сумма приобретения или разработки актива, которая представляет собой денежные средства или их эквиваленты, или стоимость иной компенсации, во время приобретения или разработки актива.*

- 7.14 Историческая стоимость — это специфичная для организации стоимость при поступлении.<sup>12</sup> В соответствии с моделью исторической стоимости активы учитываются по затратам, понесенным при их приобретении. После первоначального признания эта себестоимость может быть распределена на расходы отчетного периода в виде обесценения или амортизации для определенных активов, поскольку возможность полезного использования или способность получать экономические выгоды, предоставляемые такими активами, потребляются в течение их срока полезного использования. После первоначального признания оценка актива не изменяется для отражения изменений цен или увеличения стоимости актива.

- 7.15 Согласно модели исторической стоимости, стоимость актива может быть уменьшена путем признания обесценения. Обесценение — это величина на которую возможность полезного использования или способность получать экономические выгоды от актива уменьшаются из-за изменений экономических или других условий, в отличие от потребления. Это включает в себя оценку восстановления. И наоборот, сумма актива может быть увеличена для учета стоимости дополнений и улучшений (за исключением повышения цен для не улучшаемых активов) или других событий, таких как начисление процентов по финансовому активу.

### Себестоимость услуг

- 7.16 В тех случаях, когда используется историческая стоимость, себестоимость услуг отражает объем ресурсов, израсходованных на приобретение или разработку активов, потребленных при предоставлении услуг. Историческая стоимость обычно прямо связана с операциями, фактически осуществленными организацией. Поскольку используется стоимость, перенесенная с более раннего периода без корректировки изменений цен, она не отражает стоимость активов при потреблении. Поскольку при отчете о себестоимости услуг используются прошлые цены, информация об исторической стоимости не будет способствовать оценке будущей себестоимости предоставления услуг, если совокупные

<sup>12</sup> Термин «историческая стоимость» также называется «модель учета по себестоимости» или в целом «методы учета по себестоимости».

изменения цен с момента приобретения будут значительными. В тех случаях, когда бюджеты подготовлены на основе исторической стоимости, информация о исторической стоимости показывает, исполнение бюджета.

#### *Операционные возможности*

7.17 Если актив был приобретен в обменной операции, историческая стоимость предоставляет информацию о ресурсах, доступных для предоставления услуг в будущих периодах, исходя из их стоимости приобретения. Во время приобретения или разработки актива, можно предположить, что ценность для организации возможности полезного использования актива не меньше стоимости его покупки.<sup>13</sup> Когда признается обесценение или амортизация, она отражает величину потребления возможности полезного использования актива. Информация об исторической стоимости показывает, что ресурсы, доступные для будущих услуг, имеют стоимость по крайней мере не меньше, чем сумма, по которой они отражены. Увеличение стоимости актива не отражается в модели исторической стоимости. Если актив был приобретен в необменной операции, цена сделки не будет предоставлять информацию об операционных возможностях.

#### *Финансовые возможности*

7.18 Сумма, по которой активы отражаются в финансовой отчетности, помогает в оценке финансовых возможностей. Историческая стоимость может предоставлять информацию о стоимости активов, которые могут быть использованы в качестве эффективного обеспечения заемных средств. Для оценки финансовых возможностей также требуется информация о сумме, которая может быть получена при продаже актива, и реинвестирована в активы для предоставления различных услуг. Историческая стоимость не предоставляет эту информацию, когда существенно отличается от текущих значений стоимости при выбытии.

#### *Применение качественных характеристик*

7.19 Параграфы 7.16-7.18 объясняют области, в которых историческая стоимость предоставляет уместную информацию, имеющую значения для подтверждения или прогноза. Применение исторической стоимости часто бывает просто, потому что информация о сделке обычно легко доступна. В результате суммы, полученные на основе модели исторической стоимости, в целом представляют достоверно, то, что они должны представлять, то есть себестоимость приобретения или разработки актива на основе реальных сделок. Оценки амортизации и обесценения, используемые в модели исторической стоимости, в частности для активов, не генерирующих денежные средства, могут повлиять на достоверность представления. Поскольку применение исторической стоимости в целом отражает потребленные ресурсы, за счет соответствия с реальными сделками, оценки по методу исторической стоимости поддаются проверке, понятны и могут быть подготовлены своевременно.

7.20 Информация об исторической стоимости сопоставима только для активов, которые имеют одинаковые или близкие даты приобретения. Поскольку историческая стоимость не отражает влияние изменений цен, невозможно сравнить стоимость активов, которые были приобретены в разное время, когда цены существенно различались.

7.21 При определенных условиях применение исторической стоимости требует использования распределения на объекты, например, когда:

- несколько активов приобретаются в одной сделке;
- активы сооружаются самой организацией, и накладные расходы и другие затраты должны быть распределены; и

<sup>13</sup> В тех случаях, когда это не так, первоначальная оценка исторической стоимости будет уменьшена на величину обесценения.

- использование предположений о потоке, таких как ФИФО, необходимо при наличии большого количества аналогичных активов. В той степени, в которой такое распределение произвольно, оно уменьшает степень, в которой результат оценки достигает качественных характеристик.

### Оценка текущей стоимости

- 7.22 Оценка текущей стоимости отражает экономическую ситуацию, сложившуюся на отчетную дату.
- 7.23 Существуют четыре метода для оценки текущей стоимости активов:
- рыночная стоимость;
  - стоимость замещения;
  - чистая цена продажи; и
  - ценность использования.

### Рыночная стоимость

- 7.24 Рыночная стоимость актива:
- Сумма, на которую можно обменять актив при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку и независимыми друг от друга сторонами.*
- 7.25 При приобретении рыночная стоимость и историческая стоимость будут одинаковыми, если пренебречь транзакционными издержками, а операция является обменной. Степень соответствия рыночной стоимости целям финансовой отчетности и информационным потребностям пользователей, частично зависит от качества рыночных данных. Рыночные данные, в свою очередь, зависят от характеристик рынка, на котором торгуется актив. Рыночная стоимость особенно приемлема, когда считается, что разница между стоимостью при поступлении и стоимостью при выбытии не значительна или актив удерживается с целью продажи.
- 7.26 В принципе, рыночная стоимость предоставляет полезную информацию, поскольку справедливо отражает стоимость актива для организации. На открытом, активном и организованном рынке (см. параграф 7.28) актив не может стоить меньше рыночной стоимости, поскольку организация может получить эту сумму путем продажи актива и не может стоить больше рыночной стоимости, поскольку организация может получить эквивалент возможности полезного использования или возможности получать экономические выгоды за счет приобретения того же актива.
- 7.27 Полезность рыночной стоимости вызывает сомнения, когда не выполняется предположение о том, что рынки открыты, активны и организованы. В таких обстоятельствах нельзя предположить, что актив может быть продан по той же цене, по которой он может быть приобретен, и необходимо определить, не является ли более полезной цена при поступлении или цена при выбытии. Рыночная стоимость на основе цены при выбытии полезна для активов, удерживаемых для торговли, таких как определенные финансовые инструменты, но не может быть полезна для специализированных операционных активов. Кроме того, в то время как покупка актива является свидетельством того, что ценность актива для организации по крайней мере не меньше, чем его цена покупки, операционные показатели могут означать, что стоимость для организации может быть больше. Следовательно, рыночная стоимость может не отражать стоимость актива для организации, выраженную его операционным потенциалом.

### *Рыночная стоимость на открытом, активном и организованном рынке*

- 7.28 Открытые, активные и организованные рынки имеют следующие характеристики:
- нет никаких препятствий, для осуществления организацией операций на рынке;

- они являются активными, поэтому операции происходят достаточно часто и имеют достаточный объем для предоставления информации о ценах; и
- они организованы, имеют большое количество хорошо информированных покупателей и продавцов, действующих без принуждения, поэтому есть уверенность в «справедливости» при определении текущих цен, в том числе о том, что цены не выражают продажи в чрезвычайных условиях.

Организованный рынок — это тот рынок, который работает надежным, безопасным, точным и эффективным способом. На таких рынках сделки происходят с активами, которые идентичны и, следовательно, взаимозаменяемы, такие как сырьевые товары, валюты и ценные бумаги, и где цены являются общедоступными. На практике немногие, если таковые имеются, рынки полностью демонстрируют все эти характеристики, но некоторые могут приближаться к организованному рынку.

*Рыночная стоимость при отсутствии открытых, активных и организованных рынков*

7.29 Рынки активов, которые являются уникальными и редко торгуются, не являются открытыми, активными и организованными: любые покупки и продажи обсуждаются по отдельности, и может существовать большой диапазон цен, по которым может быть согласована сделка. Поэтому участники будут нести значительные затраты в связи с покупкой или продажей актива. В таких условиях необходимо использовать метод оценки для определения цены, по которой организованная сделка по продаже актива могла бы проводиться между участниками рынка на дату оценки в текущих рыночных условиях.

*Себестоимость услуг*

7.30 Выручка от услуг, отраженных в финансовой отчетности, оценивается исходя из цен, действующих в отчетном периоде. Если активы, используемые для предоставления услуг, оцениваются по рыночной стоимости, распределение себестоимости активов для отражения их потребления в текущем отчетном периоде основывается на текущей рыночной стоимости актива.

7.31 Использование рыночной стоимости позволяет определить рентабельность активов. Однако организации общественного сектора обычно не осуществляют деятельность, основной целью которой является получения прибыли, а услуги часто предоставляются в необменных операциях или на субсидируемых условиях. Следовательно, может быть ограниченная уместность при предоставлении информации о выручке, полученной на основе рыночных цен при выбытии.

7.32 Как отмечалось выше, выручка от предоставления услуг, отраженная в финансовой отчетности, оценивается исходя из цен, действующих в отчетном периоде. Таким образом, профицит или дефицит за период включают в себя изменения цен, которые происходят в течение периода, в течение которого активы и обязательства удерживаются, и при продаже актива не отражается ни прибыль, ни убыток. Когда актив торгуется на открытом, активном и организованном рынке, наличие рынка обеспечивает уверенность организации в реализации по рыночной стоимости (и не более) на отчетную дату: поэтому нет необходимости откладывать признание изменения стоимости, до получения профицита при продаже. Однако, когда активы, используемые для предоставления услуг, не торгуются на открытых, активных и организованных рынках или приближенных, к таким, рынкам, уместность выручки и расходов, связанных с изменениями рыночной стоимости, ставится под вопрос.

*Операционные возможности*

7.33 Информация о рыночной стоимости активов, удерживаемых для предоставления услуг в будущих периодах, полезна, если она отражает ценность, которую организация может извлечь из активов, используя их при предоставлении услуг. Однако, если рыночная стоимость при выбытии значительно ниже исторической стоимости, рыночная стоимость, вероятно, будет менее уместной, чем историческая стоимость таких активов при

предоставлении информации об операционных возможностях. Такая рыночная стоимость также, вероятно, будет менее существенной, чем текущие оценки, основанные на стоимости при поступлении.

*Финансовые возможности*

7.34 Для оценки финансовых возможностей требуется информация о сумме, которая будет получена при продаже актива. Эта информация предоставляется на основе рыночной стоимости.

*Применение качественных характеристик*

7.35 Стоимость, определенная на открытом, активном и организованном рынке, может быть легко использована для целей финансовой отчетности. Информация будет соответствовать качественным характеристикам, то есть она будет уместной, достоверной, понятной, сопоставимой и поддающейся проверке. В таких рыночных условиях стоимость при поступлении и стоимость при выбытии можно считать одинаковыми или очень похожими. Поскольку такая информация может быть подготовлена быстро, она также скорее всего будет своевременной.

7.36 Степень соответствия рыночной стоимости качественным характеристикам, будет уменьшаться по мере уменьшения качества рыночных данных и определение этой стоимости зависит от методов оценки. Как указано выше, рыночная стоимость при выбытии, возможно, будет уместна только для оценки финансовых возможностей, а не для оценки себестоимости услуг и операционных возможностей.

**Стоимость замещения**

7.37 Стоимость замещения<sup>14</sup> это:

*Наиболее экономичные затраты, необходимые для того, чтобы организация заменила возможность полезного использования актива (включая сумму, которую организация получит от продажи актива в конце срока полезной службы) на отчетную дату.*

7.38 Стоимость замещения отличается от рыночной стоимости потому что:

- в контексте общественного сектора, очевидно, что стоимость при поступлении, отражает стоимость замены возможности полезного использования актива;
- она включает в себя все затраты, которые неизбежно возникнут при замене возможности полезного использования актива; и
- она является специфической для организации и, следовательно, отражает экономическое положение организации, а не положение, существующее на гипотетическом рынке. Например, стоимость замещения транспортного средства меньше для организации, которая обычно приобретает большое количество транспортных средств в рамках одной сделки и регулярно может вести переговоры о скидках, чем для организации, которая приобретает транспортные средства по отдельности.

7.39 Поскольку организации обычно приобретают свои активы наиболее доступными экономическими способами, стоимость замещения отражает процесс закупок или строительства, которые обычно используются организацией. Стоимость замещения отражает замену возможности полезного использования в ходе обычной деятельности, а не затраты, которые могут возникнуть в случае возникновения неотложной необходимости в результате какого-либо непредвиденного события, такого как пожар.

---

<sup>14</sup> Полный термин «оптимизированная амортизированная стоимость замещения» означает, что он относится к замене возможности полезного использования заключенной в активе, но не самого актива. (см. параграф 7.41). Термин «стоимость замещения» используется для экономии места в Концептуальных основах.

- 7.40 Стоимость замещения — это стоимость замены возможности полезного использования актива. Стоимость замещения использует оптимизированный подход и отличается от стоимости воспроизводства, которая является стоимостью приобретения идентичного актива.<sup>15</sup> Хотя во многих случаях наиболее экономичная замена возможности полезного использования будет заключаться в приобретении актива, аналогичного тому, который контролируется, стоимость замещения основана на альтернативном активе, если эта альтернатива обеспечит дешевле ту же возможность полезного использования. Поэтому для целей финансовой отчетности необходимо отражать разницу в возможности полезного использования между существующим активом и активом для замещения.
- 7.41 Приемлемая возможность полезного использования является та, которую организация имеет возможность использовать или ожидает использовать, учитывая необходимость наличия достаточной возможности по предоставлению услуг для решения непредвиденных обстоятельств. Таким образом, стоимость замещения актива отражает снижение требуемой возможности по предоставлению услуг. Например, если организация владеет учебным заведением, в котором размещаются 500 учеников, но из-за демографических изменений, произошедших с момента создания школа для 100 учеников была бы более адекватной для текущих и разумно предсказуемых требований, то стоимость замещения актива будет равна стоимости школы для 100 учеников.
- 7.42 В некоторых случаях стоимость актива при продаже, будет больше, чем стоимость замещения. Однако было бы нецелесообразно оценивать актив по этой стоимости, поскольку она включает выгоды от будущей деятельности, а не возможность полезного использования на отчетную дату. Стоимость замещения представляют собой наивысшую потенциальную стоимость актива, так как по определению организация может обеспечить эквивалентную возможность полезного использования за счет осуществления расходов по замещению.

#### *Себестоимость услуг*

- 7.43 Стоимость замещения является адекватной оценкой себестоимости предоставления услуг. Стоимость потребления актива эквивалентна величине убыли возможности полезного использования, в результате использования. Эта сумма является его стоимостью замещения. Организация может восстановить свое положение до существовавшего непосредственно перед потреблением актива, за счет расходов, равных стоимости замещения.
- 7.44 Себестоимость услуг отражается с учетом текущих условий, когда она основана на стоимости замещения. Таким образом, стоимость потребляемых активов отражается по стоимости в момент потребления, в отличие от исторической стоимости, в момент их приобретения. Это дает надежную основу для сравнения себестоимости услуг и суммы налогов и других доходов, полученных за период, которые обычно являются операциями текущего периода и измерены в текущих ценах, и для оценки того, были ли ресурсы использованы экономно и эффективно. Это также обеспечивает полезную основу для сравнения с другими организациями, которые отчитываются на той же основе, так что стоимость активов не будет подвержена влиянию различных дат приобретения, а также для оценки стоимости предоставления услуг в будущем и будущих потребностей в ресурсах, поскольку будущие расходы скорее, будут напоминать текущие расходы, а не те, которые были понесены в прошлом, когда цены были разными (см. также параграф 7.48).

#### *Операционные возможности*

---

<sup>15</sup> Могут быть случаи, когда стоимость замещения равна стоимости воспроизводства. Именно это является случаем, когда наиболее экономичным способом замены возможности полезного использования является воспроизводство актива.

- 7.45 В принципе, стоимость замещения является полезной оценкой ресурсов, доступных для предоставления услуг в будущих периодах, поскольку она ориентирована на текущую стоимость активов и их возможности полезного использования для организации.

*Финансовые возможности*

- 7.46 Стоимость замещения не содержит информацию о суммах, которые будут получены при продаже активов. Поэтому она не способствует оценке финансовых возможностей.

*Применение качественных характеристик*

- 7.47 Как отмечалось выше, стоимость замещения уместна при оценке себестоимости услуг и операционных возможностей. Она не уместна при оценке финансовых возможностей. В некоторых случаях расчет стоимости замещения является сложным, и требуются субъективные профессиональные суждения. Эти факторы могут уменьшить достоверность представления стоимости замещения. В этих условиях может быть частично утрачена своевременность, сопоставимость и проверяемость информации, подготовленной на основе стоимости замещения, а стоимость замещения может быть более дорогостоящей, чем некоторые альтернативы. Может оказаться, что информацию о стоимости замещения не просто понять, особенно если эта информация отражает сокращение требуемой возможности полезного использования (см. параграф 7.41).

- 7.48 Информация о стоимости замещения сопоставима в пределах организации, поскольку активы, которые обеспечивают эквивалентную возможность полезного использования, отражаются аналогичными суммами, независимо от времени приобретения активов. В принципе, разные организации могут отчитываться о похожих активах по разной стоимости, поскольку стоимость замещения является оценкой, специфичной для организации, которая отражает возможности замены, доступные для организации. Возможности для замены могут быть одинаковыми или похожими для разных организаций общественного сектора. В тех случаях, когда они отличаются, экономическое преимущество организации, которая имеет возможность приобретать активы дешевле, отражается в финансовой отчетности за счет более низкой себестоимости активов и более низкой себестоимости услуг, для достоверного представления.

**Чистая цена продажи**

- 7.49 Чистая цена продажи:

*Сумма, которую организация может получить от продажи актива, после вычета расходов на продажу.*

- 7.50 Чистая цена продажи отличается от рыночной стоимости тем, что она не требует открытого, активного и организованного рынка или оценки цены на таком рынке и что она включает в себя расходы на продажу. Таким образом, чистая цена продажи отражает ограничения на продажу. Она специфична для организации.

- 7.51 Потенциальной полезностью оценки активов по чистой цене продажи является то, что актив не может стоить для организации меньше, чем сумма, которую оно могла бы получить от продажи актива. Тем не менее, этот метод не подходит для оценки, если организация имеет возможность более эффективно использовать свои ресурсы за счет использования актива другим способом, например, путем его использования для предоставления услуг.

- 7.52 Таким образом, чистая цена продажи полезна там, где доступным, наиболее эффективным, по использованию ресурсов, действием для организации, является продажа актива. Это тот случай, когда актив не может обеспечить возможность полезного использования или возможность получать экономические выгоды, по крайней мере, не менее ценные, чем чистая цена продажи. Чистая цена продажи может предоставлять полезную информацию, если организация обязана по договору продать актив по цене ниже рыночной. Могут быть случаи, когда чистая цена продажи может указывать на возможности развития.



### Себестоимость услуг

- 7.53 Неприемлемо количественно оценивать себестоимость предоставления услуг по чистой цене продажи. Такой подход предполагает использование стоимости при выбытии в качестве метода для предоставления информации о расходах.

### Операционные возможности

- 7.54 Учет активов, удерживаемых для предоставления услуг по чистой цене продажи, не дает информации, полезной для оценки операционных возможностей. Чистая цена продажи показывает сумму, которая может быть получена от продажи актива, а не стоимость возможности полезного использования, которая может быть получена из этого актива.

### Финансовые возможности

- 7.55 Как отмечалось выше, для оценки финансовых возможностей требуется информация о сумме, которая будет получена при продаже актива. Такая информация предоставляется за счет использования чистой цены продажи. Однако такая оценка не уместна для активов, которые могут предоставить более ценную возможность полезного использования, путем продолжения использования для предоставления услуг.

### Применение качественных характеристик

- 7.56 Как указано в параграфе 7.52, чистая цена продажи предоставляет уместную информацию только в тех случаях, когда наиболее эффективным с точки зрения ресурсов действием, доступным для предприятия, является продажа актива. Оценка чистой цены продажи можно быть сделана на основе информации активных рынков, если они существуют. Для крупных активов может оказаться возможным и экономически выгодным получение профессиональной оценки. Чистая цена продажи обычно предоставляет понятную информацию.
- 7.57 В большинстве случаев, когда чистая цена продажи уместна, будут достигаться качественные характеристики достоверного представления, проверяемости и своевременности.

### Ценность использования

- 7.58 Ценность использования это:

*Дисконтированная стоимость оставшейся возможности полезного использования актива или возможности получать экономические выгоды, если он продолжает использоваться, и чистой суммы, которую организация получит от продажи в конце срока полезного использования.*

### Удобство ценности использования

- 7.59 Ценность в использовании — это специфичная для организации стоимость, которое отражает сумму, которая может быть получена от использования актива и его продажи в конце срока полезного использования. Как отмечено выше, в параграфе 7.42, ценность, которая будет получена от использования актива, часто превышает стоимость замещения, она также обычно превышает историческую стоимость. Если это так, то предоставление информации об активе по методу ценности использования имеет ограниченную полезность, поскольку по определению организация может обеспечить эквивалентную возможность полезного использования по стоимости замещения.
- 7.60 Ценность использования также не является подходящим методом оценки, когда чистая цена продажи больше, чем ценность использования, так как в этом случае наиболее эффективное, с точки зрения ресурсов, использование актива заключается в его продаже, а не в продолжении использования.
- 7.61 Таким образом, ценность использования является приемлемой, если она меньше стоимости замещения и больше, чем чистая цена продажи. Это происходит там, где актив не стоит заменять, но ценность его возможности полезного использования или

способности генерировать экономические выгоды выше его чистой цены продажи. В таких случаях ценность использования представляет стоимость актива для организации.

- 7.62 Ценность использования является подходящим методом оценки определенного обесценения, поскольку она используется при определении возмещаемой стоимости актива или группы активов.

*Себестоимость услуг, операционные возможности, финансовые возможности*

- 7.63 Из-за своей потенциальной сложности<sup>16</sup>, ограниченной применимости и того факта, что ее внедрение в контексте общественного сектора для активов, не генерирующих денежные средства, подразумевает использование стоимости замещения в качестве замены, ценность использования обычно не подходит для определения себестоимости услуг. Ее полезность для оценки операционных возможностей ограничена и может иметь значение в нетипичных условиях, когда организации имеют большое количество активов, которые не стоит заменять, но их ценность использования превышает чистую цену продажи. Это может иметь место, если, например, организация прекратит предоставление услуги в будущем, но доходы от немедленной продажи будут меньше, чем возможность полезного использования, заключенная в активах. Ценность использования включает оценку чистой суммы, которую организация получит от продажи актива. Однако ограниченная применимость этого метода снижает его уместность для оценки финансовых возможностей.

*Применение качественных характеристик*

- 7.64 Хотя ценность использования может использоваться при оценке определенных обесценений, ее уместность для целей финансовой отчетности ограничивается условиями, указанными в параграфе 7.61.
- 7.65 Степень соответствия ценности использования качественным характеристикам, зависит от того, как она определяется. В некоторых случаях ценность использования актива может быть определена количественно, путем вычисления ценности, которую предприятие получит от использования актива при условии его дальнейшего использования. Это может быть основано на будущих притоках денежных средств, связанных с активом, или на экономии средств, которые будут начисляться организации пока она контролирует актив. При расчете ценности использования учитывается временная стоимость денег и, в принципе, риск изменения величины и сроков денежных потоков.
- 7.66 Расчет ценности использования может быть сложным. Активы, которые используются в деятельности, генерирующей денежные средства, часто обеспечивают денежные потоки совместно с другими активами. В таких случаях ценность использования может быть оценена только путем расчета текущей стоимости денежных потоков группы активов и последующего распределения по отдельным активам.
- 7.67 В общественном секторе большая часть активов удерживается с основной целью содействия предоставлению услуг, а не с целью получения коммерческой прибыли: такие активы называются «активами, не генерирующими денежные средства». Поскольку ценность использования, обычно, основывается на ожидаемых потоках денежных средств, её внедрение в таком контексте может быть сложным. Может оказаться неприемлемым рассчитывать ценность использования на основе ожидаемых потоков денежных средств, поскольку такая оценка не будет достоверно представлять ценность использования такого актива для организации. Поэтому для целей финансовой отчетности необходимо будет использовать стоимость замещения в качестве замены.
- 7.68 Метод определения ценности использования во многих случаях снижает её достоверность представления. Он также влияет на своевременность, сопоставимость, понятность и проверяемость информации, подготовленной на основе ценности использования.

---

<sup>16</sup> См. ниже параграф 7.66

## Методы оценки обязательств

7.69 В этом разделе обсуждаются методы оценки обязательств. В этом разделе не повторяются все обсуждения из раздела об активах. В нем рассматриваются следующие методы оценки:

- историческая стоимость;
- стоимость исполнения;
- рыночная стоимость;
- стоимость передачи; и
- цена принятия.

### Историческая стоимость

7.70 Историческая стоимость обязательства это:

*Полученное вознаграждение за принятие на себя обязательства, которое представляет собой денежные средства или их эквиваленты, или стоимость другого вознаграждения, полученного в момент принятие на себя обязательства.*

7.71 В соответствии с моделью исторической стоимости первоначальные оценки могут корректироваться с учетом таких факторов, как начисление процентов, увеличение дисконта или амортизация премии.

7.72 Если временная стоимость обязательства является существенной, например, когда значительно время до погашения, то размер будущего платежа дисконтируется, так что в момент признания обязательства впервые, он представляет полученную сумму. Разница между суммой будущего платежа и дисконтированной стоимостью обязательства амортизируется в течение срока действия обязательства, так что обязательство учитывается в размере требуемого платежа, при погашении.

7.73 Преимущества и недостатки использования метода исторической стоимости для обязательств аналогичны возникающим в отношении активов. Историческая стоимость применима, когда обязательства, вероятно, будут урегулированы на заявленных условиях. Однако историческая стоимость не может быть применена к обязательствам, которые не возникли из сделок, например, обязательство возместить ущерб за гражданское правонарушение. Также маловероятно, что будет предоставлена уместная информация, если обязательство возникло из необменной операции, поскольку этот метод не обеспечивает достоверное представление претензий в отношении ресурсов организации. Также сложно применить историческую стоимость к обязательствам, сумма которых может изменяться, например, в случае обязательств по пенсионным планам с установленными выплатами.

### Стоимость исполнения

7.74 Стоимость исполнения:

*Затраты, которые организация понесет при исполнении обязанностей, представленных обязательствами, при условии, что она сделает это наименее дорогостоящим способом.*

7.75 В тех случаях, когда стоимость исполнения зависит от неопределенных будущих событий, все возможные результаты учитываются в оценке стоимости исполнения, которая направлена на объективное отражение всех этих возможных результатов.

7.76 В тех случаях, когда исполнение обязательства требует проведения работ, например, когда обязательство заключается в исправлении экологического ущерба, соответствующая стоимость - это расходы, которые несет компания. Это могут быть расходы для организации, самостоятельно выполняющей восстановительные работы, или заключения договора с другой организацией на выполнение работ. Однако затраты на заключение

договора с другой организацией обоснованы только в тех случаях, когда использование подрядчика является наименее дорогостоящим средством для выполнения обязательства.

- 7.77 В тех случаях, когда выполнение может быть осуществлено самой организацией, стоимость исполнения не включает профицит, поскольку любой такой профицит не представляет собой использование ресурсов организации. В тех случаях, когда стоимость исполнения основывается на стоимости работ подрядчика, сумма будет косвенно включать прибыль подрядчика, поскольку общая сумма, начисленная подрядчиком, будет требованием к ресурсам организации. Это согласуется с подходом к активам, когда стоимость замещения будет включать прибыль, необходимую поставщику, но никакая прибыль не будет включена в стоимость замещения активов, которые организация самостоятельно создает для замещения.
- 7.78 Если исполнение не будет осуществляться в течение длительного периода времени, денежные потоки должны быть дисконтированы для отражения стоимости обязательства на отчетную дату.
- 7.79 Стоимость исполнения обычно уместна для оценки обязательств, за исключением следующих случаев:
- если организация может получить освобождение от обязанности по сумме меньшей чем стоимость исполнения, то стоимость освобождения является более уместной оценкой текущей величины обязательства, так же, как и для актива чистая цена продажи более уместна, когда она выше ценности использования; и
  - в случае обязательств, принятых за вознаграждение, цена принятия (см. параграфы 7.87-7.91) более уместна, когда цена принятия выше, чем стоимость исполнения и стоимость освобождения.

#### **Рыночная стоимость**

- 7.80 Рыночная стоимость обязательства это:
- Сумма, за которую обязательство может быть урегулировано при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку и независимыми друг от друга сторонами.*
- 7.81 Преимущества и недостатки рыночной стоимости для обязательств аналогичны ситуации с активами. Такой метод оценки может быть приемлемым, например, когда обязательство связано изменениями конкретной ставки, цены или индекса, котируемого на открытом, активном и организованном рынке. Однако в тех случаях, когда возможность передачи обязательства ограничена, и условия, на которых такая передача возможна, неясны, случай с рыночной стоимостью, даже если она существует, значительно слабее. Это особенно относится к обязательствам, возникающим из обязанностей в необменных операциях, поскольку маловероятно, что будет существовать открытый, активный и организованный рынок для таких обязательств.

#### **Стоимость передачи**

- 7.82 «Стоимость передачи» — это термин, используемый для обязательств для обозначения той же концепции, что и «чистая цена продажи» для активов. Стоимость передачи относится к сумме немедленного выхода из обязательства. Стоимость передачи — это сумма, которую либо кредитор примет при урегулировании своего требования, либо третье лицо потребует за принятие обязательства от должника. В тех случаях, когда существует более одного способа обеспечения передачи обязательства, стоимостью передачи является наименьшая сумма. Это согласуется с подходом к активам, когда чистая цена продажи не отражает сумму, которая будет получена при продаже переработчику вторичного сырья, если более высокая цена может быть получена от продажи покупателю, который будет использовать этот актив.

- 7.83 Для некоторых обязательств, особенно в общественном секторе, передача обязательства практически невозможна, и поэтому стоимость передачи будет равна сумме, которую кредитор примет при урегулировании своего требования. Эта сумма будет известна, если она указана в соглашении с кредитором, например, если контракт включает в себя конкретное условие прекращения.
- 7.84 В некоторых случаях могут существовать подтверждения цены, по которой может быть передано обязательство, например, в случае некоторых пенсионных обязательств. Передача обязательства может отличаться от заключения соглашения с другой стороной, которая будет выполнять обязательство организации или нести все расходы, связанные с обязательством. Для передачи обязательства необходимо, чтобы все права кредитора в отношении организации были прекращены. Если это не следует из соглашения, обязательство остается обязательством организации.
- 7.85 При оценке приемлемости стоимости передачи, для оценки обязательств, необходимо рассмотреть вопрос о том, является ли возможным на практике вариантом для организации намеченный способ передачи, с учетом любых последствий получения освобождения, например, ущерб для репутации организации.
- 7.86 Так же, как чистая цена продажи уместна только тогда, когда наиболее эффективным, с точки зрения ресурсов, действием, доступным для организации, является продажа актива, так и стоимость передачи уместна только тогда, когда наиболее эффективным, с точки зрения ресурсов, действием является поиск немедленной передачи обязанности. В частности, когда стоимость выполнения ниже, чем стоимость передачи, стоимость выполнения обеспечивает более уместную информацию, чем стоимость передачи, даже если возможно договориться об освобождении от обязательства в соответствии с методами передачи обязательства указанными в параграфе 7.84.

#### **Цена принятия**

- 7.87 «Цена принятия» термин, который используется для обязательств для обозначения той же концепции, что и стоимость замещения для активов. Так же, как стоимость замещения представляет собой разумную для организации сумму, которую она могла бы заплатить за приобретения актива, так и цена принятия является разумной для организации суммой, в обмен на которую она захочет принять существующее обязательство. Обменные операции, осуществляемые на условиях хорошей осведомленности, желания совершить сделку и независимости друг от друга, будут подтверждать цену принятия, однако в случае необменных операций это не так.
- 7.88 В контексте деятельности, осуществляемой с целью получения прибыли, организация будет брать на себя обязательства только в том случае, если сумма, которую получила организация за принятие обязательства, больше, чем стоимость выполнения или передачи, т. е. суммы погашения. После того как эта цена принятия была получена организацией, она имеет обязательство перед кредитором.
- 7.89 В то время, когда обязательство впервые возникает в необменной операции, цена принятия представляет собой сумму, которая была получена организацией за принятие обязательства, поэтому обычно разумно предположить, что цена принятия - это цена, в обмен на которую организация разумно захочет принять аналогичное обязательство. Организация могла бы назначить большую сумму, если бы давление конкурентов позволяло ей это делать, но она не могла бы согласиться с меньшей ценой. Как стоимость замещения является текущим значением, так же, концептуально, и цена принятия. Однако есть практические вопросы в отражении изменений в ценах обязательств, которые учтены по цене принятия.
- 7.90 Результатом учета обязанностей к исполнению по цене принятия является то, что на момент принятия обязательства не отражается профицит. Профицит или дефицит отражается в финансовой отчетности в период, когда происходит выполнение (или

передача), поскольку это разница между выручкой, возникающей в результате погашения обязательства, и стоимостью погашения.

- 7.91 Организация может иметь потенциальную обязанность, которая превышает цену принятия. Если организация должна искать прекращения договора, другая сторона договора может требовать возмещения понесенных убытков, а также возврата любых уплаченных сумм. Тем не менее, при условии, что организация может погасить обязанность выполнением, она может избежать дополнительных обязанностей, и будет достоверным представлением учет обязанности по цене не более, чем цена принятия, что аналогично ситуации, в которой актив принесет больше дохода, чем стоимость замещения. В таких условиях, как поясняется в параграфе 7.42, наиболее уместным методом оценки является стоимость замещения, а не ценность использования.

## Основание для заключений

*Данное Основание для заключений дополняет, но не является частью Концептуальных основ*

### Значение оценки в Концептуальных основах

ВС7.1 СМСФО ОС решил, что начальный фокус Концептуальных основ должен быть на оценке элементов для финансовой отчетности, с тем чтобы обеспечить будущую деятельность по установлению стандартов для финансовой отчетности на надежной и прозрачной основе. Хотя не много респондентов в Консультативном документе «Оценка активов и обязательств в финансовой отчетности» (Консультативный документ) ставили под сомнение этот подход, СМСФО ОС считал, что первоначальное обоснование для ограничения сферы действия этого этапа было обоснованным и подтвердил это.

### Цель оценки

ВС7.2 СМСФО ОС рассмотрел вопрос о том, следует ли разработать конкретную цель оценки. Первоначально СМСФО ОС считал, что отдельная цель оценки не нужна, поскольку цель оценки может конкурировать с целями финансовой отчетности и качественными характеристиками, а не дополнять их. В соответствии с Публикуемым проектом, «Оценка активов и обязательств в финансовой отчетности» (Публикуемый проект), предлагаемые факторы относятся к выбору метода измерения, согласно с целями финансовой отчетности и качественными характеристиками, но не включают цель оценки.

ВС7.3 В соответствии с этим подходом в Публикуемом проекте было предложено, чтобы Концептуальные основы не стремились идентифицировать единый метод оценки (или комбинацию методов) для всех случаев. СМСФО ОС признал, что предложение единого метода оценки, который будет использоваться во всех случаях, прояснит взаимосвязь между различными суммами, отраженными в финансовой отчетности, в частности, позволит объединить суммы различных активов и обязательств для обеспечения содержательных итогов. Тем не менее, СМСФО ОС считает, что нет единого метода оценки, который обеспечит максимальную степень соответствия финансовой отчетности целям предоставления финансовой отчетности и достижения качественных характеристик.

ВС7.4 Публикуемый проект включал альтернативную точку зрения, в которой предлагалась цель оценки на том основании, что Концептуальные основы, которые не связывает цель оценки с целями финансовой отчетности, является неполной и ограничивает возможности СМСФО ОС принимать последовательные решения по поводу оценки в стандартах финансовой отчетности и с течением времени. Кроме того, в отсутствие цели оценки, в альтернативной точке зрения считалось, что существует риск того, что различные и/или несоответствующие методы оценки могут использоваться для оценки аналогичных классов активов и обязательств. Альтернативная точка зрения предполагала следующую цель оценки:

*Выбрать те характерные признаки оценки, которые наиболее справедливо отражают финансовые возможности, операционные возможности и себестоимость услуг организации таким образом, который полезен для подотчетности организации и для целей принятия решений.*

ВС7.5 Многие респонденты, хотя в целом выступают за подход Публикуемого проекта, поддержали альтернативную точку зрения. СМСФО ОС также признает точку зрения, что подход Концептуальных основ к оценке должен быть амбициозным и что Концептуальные основы должны определять единый метод оценки, основанный на идеальной концепции капитала<sup>17</sup>. СМСФО ОС признает, что концепция эксплуатационных возможностей уместна и может быть разработана для организаций общественного сектора с основной целью -

<sup>17</sup> К таким концепциям капитала относятся инвестированный денежный капитал, текущие эквиваленты денежных средств и операционные возможности.

предоставление услуг. Тем не менее, принятие такой цели оценки предполагает практически полное подтверждение того, что оценки текущей стоимости превосходят оценки исторической стоимости при представлении операционных возможностей, в отчете о финансовом положении. По причинам, обсуждаемым в параграфах ВС7.15-ВС7.19, СМСФО ОС считает, что оценки по методу исторической стоимости часто соответствуют цели оценки, и поэтому им следует уделять должное внимание в Концептуальных основах.

ВС7.6 Впоследствии СМСФО ОС был убежден мнениями тех, кто утверждает, что цель оценки необходима для принятия решений по выбору методов оценки на уровне стандартов. Тем не менее, СМСФО ОС отмечает, что активы и обязательства вносят вклад в финансовые результаты и финансовое положение организаций по-разному и что такая оценка должна основываться на величине вклада в финансовые и операционные возможности. СМСФО ОС пришел к выводу, что увязка метода оценки с идеальной концепцией капитала может чрезмерно ограничивать выбор методов оценки. Таким образом, СМСФО ОС отверг точку зрения о том, что принятие цели оценки должно основываться на идеальной концепции капитала, и подтвердил свое мнение о том, что смешанный подход к методу оценки уместен для установления стандартов в общественном секторе.

ВС7.7 СМСФО ОС рассмотрел вопрос о приемлемости цели оценки, предложенной в альтернативной точке зрения. Некоторые утверждали, что предлагаемая цель оценки слишком ориентирована на оценки текущей стоимости. Однако СМСФО ОС сформировал мнение о том, что ссылка на «себестоимость услуг» обеспечивает достаточную связь с исторической стоимостью, поскольку себестоимость услуг может определяться с использованием как исторической стоимости, так и текущей стоимости. Таким образом, СМСФО ОС принял следующую цель оценки с незначительным изменением от предложенной в альтернативной точке зрения:

*Выбрать те методы оценки, которые наиболее достоверно отражают себестоимость услуг, операционные и финансовые возможности организации, таким образом, который полезен для подотчетности организации и для целей принятия решений.*

ВС7.8 СМСФО ОС также отмечает, что недостатки использования различных методов оценки могут быть сведены к минимуму путем:

- выбора различных методов измерений только в тех случаях, когда это оправдано экономическими условиями, обеспечивая, таким образом, учет активов и обязательств одинаковыми методами при одинаковых условиях; и
- требования понятного представления и раскрытия информации для обеспечения ясности в используемых методах оценки и суммах, представленных на основе каждого метода.

#### **Первоначальная и последующая оценка**

ВС7.9 Метод оценки следует выбирать при признании актива или обязательства в первый раз - первоначальная оценка, и при представлении в финансовой отчетности в последующих периодах – последующая оценка. Некоторые учетные политики выражены таким образом, что могут предлагать применение различных принципов для первоначальной и последующей оценки. Например, актив может быть первоначально признан по цене сделки и впоследствии по текущей стоимости. Поэтому СМСФО ОС рассмотрел вопрос о том, необходимо ли в Концептуальных основах рассмотреть отдельно первоначальную и последующую оценку.

ВС7.10 Одной из причин, по которой могут быть определены различные методы оценки для первоначальной и последующей оценки, является то, что метод, который будет использоваться для последующей оценки, недоступен в момент первоначальной оценки. Это особенно распространено в общественном секторе, где активы иногда вносятся или предоставляются на субсидированных условиях или в обмен на другие неденежные активы. В случае, когда стоимость операции может быть неизвестна, и, если актив будет впоследствии учитываться по стоимости поступления, такой как историческая стоимость



или стоимость замещения, для первоначальной оценки необходимо, в качестве замены, указать другой метод оценки суммы, по которой актив будет учтен, как если бы он был приобретен на условиях сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку и независимыми друг от друга сторонами. Замена может также потребоваться для первоначальной оценки активов, приобретенных до введения метода начисления, когда цена сделки неизвестна. Использование замены, которая соответствует цели измерения и качественным характеристикам, является применением методов оценки, а не отступлением от них.

BC7.11 Другая причина очевидной разницы в первоначальной и последующей оценке возникает там, где актив должен учитываться по текущей стоимости, и считается, что цена сделки отражает конкретный текущий метод оценки, который будет использоваться. В этом случае указание на то, что актив должен быть первоначально признан по цене сделки, дает понять, что применение учетной политики не приведет к признанию выручки и расходов при первоначальном признании. В принципе, один и тот же метод оценки используется как при первоначальном, так и при последующем признании. Требования для каждого метода, для облегчения понимания, определяются отдельно.

BC7.12 СМСФО ОС пришел к выводу, что в принципе одни и те же соображения применяются к первоначальной и последующей оценке. Соответственно, рассмотрение вопроса приведенное в этом разделе применимо к обеим ситуациям.

### **Стоимость при поступлении и выбытии: ценность использования**

BC7.13 Методы оценки могут быть классифицированы в зависимости от ситуации поступления или выбытия. Как обсуждалось в параграфе 7.8, стоимость при поступлении отражает стоимость покупки и стоимость при выбытии отражает:

- экономические выгоды от немедленной продажи; или
- сумму, которая будет получена от использования актива и последующей продажи.

СМСФО ОС считает, что информация о том, является ли метод оценки оценкой стоимости при поступлении или выбытии, полезна для определения того, какой метод оценки наилучшим образом соответствует цели оценки.

BC7.14 СМСФО ОС рассмотрел вопрос о том, следует ли классифицировать ценность использования в качестве стоимости при поступлении или стоимости при выбытии. Для активов, генерирующих денежные средства, ценность использования включает модель дисконтированного потока денежных средств с использованием ожидаемых денежных потоков от продажи товара и услуг. Для активов, не генерирующих потоки денежных средств, ценность использования, использует стоимость замещения в качестве замены, т.е. стоимость замещения является стоимостью при поступлении. Это привело к выражению мнения о том, что для активов, не генерирующих денежные средства, ценность использования, может рассматриваться для оценки стоимости при поступлении, в то время, когда актив используется, и для оценки при выбытии, при продаже. В этой точке зрения не указывается, что ценность использования, используемая как в ситуации поступления, так и выбытия не отражает условия общественного сектора. СМСФО ОС признает эту точку зрения, но не считает, что использование стоимости замещения в качестве замены для вычисления ценности использования означает, что ценность использования становится стоимостью при поступлении. Таким образом, СМСФО ОС пришел к выводу, что ценность использования является стоимостью при выбытии как для активов, генерирующих денежные средства, так и для активов, не генерирующих денежные средства.

## **Методы оценки активов**

### **Историческая стоимость**

BC7.15 Историческая стоимость является широко применяемым методом оценки во многих юрисдикциях. Многие респонденты, участвующие в Консультативном документе и в

Публикуемом проекте, выступали за постоянное широкое использование исторической стоимости в качестве метода оценки, в основном, в сочетании с другими методами оценки. Они поддержали эту точку зрения со ссылкой на цель отчетности, и понятность, и проверяемость исторической стоимости. Они также отметили, что, поскольку метод исторической стоимости широко применяется в сочетании с другими методами оценки, его дальнейшее использование позволяет избежать затрат, которые могут возникнуть, если при пересмотре имеющегося в настоящее время стандарта, который требует или разрешает историческую стоимость, будут требоваться различные методы оценки.

BC7.16. Некоторые респонденты считали, что информация об исторической стоимости обеспечивает очень важный метод для представления отчетности о себестоимости услуг, поскольку связь между исторической стоимостью и операциями, фактически осуществленными организацией, особенно важна для оценки подотчетности. В частности, историческая стоимость предоставляет информацию, которую поставщики ресурсов могут использовать для оценки справедливости начисленных налогов, или того, как использовались ресурсы, которые они внесли в отчетном периоде.

BC7.17 СМСФО ОС согласен с тем, что во многих случаях уместно предоставлять информацию об операциях, фактически выполняемых организацией, и соглашается с тем, что пользователи заинтересованы в себестоимости услуг на основе реальных операций. Историческая стоимость предоставляет информацию о фактической себестоимости услуг за отчетный период, а не о себестоимости в будущем. Решения о ценообразовании, основанные на информации об исторической стоимости, могут поддерживать идею о справедливости для потребителей услуг.

BC7.18 СМСФО ОС также признал точку зрения тех, кто считает, что использование исторической стоимости облегчает сравнение фактических финансовых результатов и утвержденного бюджета. СМСФО ОС соглашается с тем, что бюджеты часто могут быть подготовлены на основе исторической стоимости и что, если это так, историческая стоимость улучшает сравнение с бюджетом.

BC7.19 СМСФО ОС также признал противоположную точку зрения о том, что оценка и представление отчетности о себестоимости предоставления услуг с точки зрения стоимости, которая была затрачена для предоставления этих услуг, дает полезную информацию как для принятия решений, так и для целей подотчетности. Поскольку историческая стоимость не отражает стоимость активов в момент их потребления, она не предоставляет информацию об этой стоимости в тех случаях, когда значительно влияние изменений цен. СМСФО ОС пришел к выводу, что важно, чтобы Концептуальные основы отвечали обеим противоположным точкам зрения.

### **Рыночная стоимость и справедливая стоимость**

BC7.20 В Публикуемом проекте не предлагалась справедливая стоимость в качестве метода оценки. Вернее, в проекте предлагалась рыночная стоимость, которая была определена так же, как справедливая стоимость в материалах СМСФО ОС в то время, когда были разработаны Концептуальные основы. Ряд респондентов оспаривали отсутствие справедливой стоимости в качестве метода оценки. Они указали, что справедливая стоимость представляет собой метод оценки, который определяется и используется при определении требований к оценке многими международными и национальными организациями, устанавливающими стандарты и что, определение справедливой стоимости широко использовалось в материалах СМСФО ОС. Многие сторонники справедливой стоимости считали, что определение должно использоваться для стоимости при выбытии, как определено в Международных стандартах финансовой отчетности (МСФО).<sup>18</sup>

<sup>18</sup> МСФО 13, *Оценка справедливой стоимости*, дано определение справедливой стоимости.

- BC7.21 Обоснование подхода, предложенного СМСФО ОС в Публикуемом проекте, состояло в том, что справедливая стоимость аналогична рыночной стоимости, и включение обоих методов оценки может смутить пользователей финансовой отчетности. СМСФО ОС также отметил, что справедливая стоимость в МСФО, явно, является стоимостью при выбытии, в отличие от определения справедливой стоимости в материалах МСФО ОС в то время, когда были разработаны Концептуальные основы. Поэтому уместность справедливой стоимости в общественном секторе, скорее всего, в основном, будет ограничиваться предоставлением информации о финансовых возможностях, а не предоставлением информации об операционных возможностях и себестоимости услуг. Кроме того, в этом разделе стоимость замещения представляет собой самостоятельный метод оценки, а не методику оценки для определения справедливой стоимости.
- BC7.22 В общественном секторе многие активы являются специализированными, и поэтому существенны различия в ценах при поступлении и при выбытии. Если актив будет предоставлять будущие услуги или экономические выгоды по стоимости превосходящей цену актива при выбытии, оценка, отражающая стоимость при выбытии, не является наиболее адекватным методом. В тех случаях, когда наиболее эффективным, с точки зрения ресурсов, действием является продажа актива, поскольку стоимость услуг, которые он предоставит или ожидаемые потоки денежных средств от использования, не так велики, как стоимость которую можно получить от продажи, наиболее подходящим методом оценки, вероятно, будет чистая цена продажи, которая отражает затраты на продажу и, хотя, вероятно, основывается на рыночных подтверждениях, не предполагает существование открытого, активного и организованного рынка.
- BC7.23 Рассматривая достоинства справедливой стоимости как метода оценки, СМСФО ОС признал, что справедливая стоимость представляет собой адекватный метод оценки финансовой отдачи. Если активы отражаются по справедливой стоимости, финансовые результаты деятельности могут оцениваться в контексте прибыли, выраженной неявно в рыночных ценах. Однако деятельность общественного сектора обычно не ведется с целью получения финансовой отдачи, поэтому, ограничена адекватность оценки такой отдачи.
- BC7.24 При завершении раздела об оценке СМСФО ОС рассмотрел три основных варианта решения этого вопроса:
- принять определение справедливой стоимости на основе стоимости при выбытии;
  - сохранить определение справедливой стоимости в СМСФО ОС до разработки Концептуальных основ; или
  - включить рыночную стоимость, а не справедливую стоимость, в качестве метода оценки, как предлагается в Публикуемом проекте.
- BC7.25 Принятие определения справедливой стоимости на основе стоимости выбытия означало бы использование определения, которое недостаточно хорошо согласовано с целями большинства организаций общественного сектора, которыми являются предоставление услуг, а не генерация потоков денежных средств. Сомнительно что, оценки, основанные на стоимости выбытия, будут предоставлять существенную информацию для активов, удерживаемых из-за их операционных возможностей, и для обязательств, когда невозможно их передать.
- BC7.26 Включение настоящего определения справедливой стоимости данного СМСФО ОС или незначительно измененной версии этого определения в Концептуальные основы означало бы, что два глобальных разработчика стандартов будут иметь концептуально разные определения одного и того же термина.
- BC7.27 СМСФО ОС признал, что не включение справедливой стоимости в качестве метода оценки будет иметь последствия для существующих материалов СМСФО ОС на момент, когда Концептуальные основы были доработаны, поскольку ряд МСФО ОС содержал справедливую стоимость в требованиях по оценке или как один из вариантов.

BC7.28 В целом, СМСФО ОС пришел к выводу, что вместо того, чтобы включать определение справедливой стоимости на основе стоимости при выбытии или специальное для общественного сектора определение справедливой стоимости, Концептуальные основы должны включать рыночную стоимость как метод оценки, а не справедливую стоимость. СМСФО ОС рассматривает справедливую стоимость как модель для представления специфичного результата оценки. СМСФО ОС может продолжить работу на уровне стандартов, чтобы объяснить, как методы оценки в этом разделе соответствуют справедливой стоимости, как это реализовано в МСФО.

#### **Стоимость замещения, чистая цена продажи и ценность использования**

BC7.29 Поскольку целью организаций общественного сектора является предоставление услуг, зачастую в необменных операциях, а не получение прибыли, многие нефинансовые активы удерживаются для операционных целей. Кроме того, многие из этих активов являются специализированными и вряд ли будут приобретены или проданы на открытых, активных и организованных рынках. Рыночная стоимость облегчает оценку финансовых и операционных возможностей, когда операционные активы не являются специализированными и торгуются на открытых, активных и организованных рынках. Однако методы текущей оценки, отличные от рыночной стоимости, необходимы для предоставления полезной информации о себестоимости услуг и операционных возможностях, когда активы являются специализированными и когда ограничена рыночная информация.

BC7.30 При оценивании методов оценки, которые предоставляют наиболее полезную информацию для специализированных операционных активов, СМСФО ОС искал методы, которые отражают постоянное предоставление товаров и услуг организациями общественного сектора. Наиболее подходящим методом для таких активов является тот, который предоставляет информацию о стоимости возможности полезного использования, которая относится к активу.

BC7.31 СМСФО ОС рассмотрел стоимость воспроизводства как потенциальный метод оценки. Стоимость воспроизводства легко понять. Однако этот метод отражает стоимость приобретения идентичного актива, а не стоимость замены возможности полезного использования, предоставляемой активом. Поэтому стоимость воспроизводства может отражать особенности активов, которые больше не служат какой-либо экономической цели, и использование этого метода может преувеличивать стоимость актива. Стоимость замещения позволяет избежать этого риска, поскольку она основана на оптимальных экономических затратах организации, необходимых для замены возможности полезного использования актива. Принимая при этом, что расчет стоимости замещения может, в некоторых случаях, быть сложным и включать субъективные профессиональные суждения, СМСФО ОС пришел к выводу, что стоимость замещения — это метод оценки текущей стоимости, которая, часто, лучше всего соответствует цели оценки и достигает качественных характеристик. СМСФО ОС признал, что на уровне стандартов необходимо руководство по подходу к внедрению стоимости замещения.

BC7.32 СМСФО ОС признал, что стоимость замещения не всегда будет подходящим методом оценки специализированных операционных активов. Могут существовать условия, при которых организация больше не намерена продолжать эксплуатацию актива. В таких условиях стоимость замещения не является полезным методом оценки, поскольку для организации будет не рационально заменять возможность полезного использования, предоставляемую активом. Таким образом, СМСФО ОС рассмотрел соответствующий метод оценки для таких условий. При таких условиях, является более подходящим специфичный для организации метод оценки, который отражает ограничения организации при продаже и предоставляет стоимость выбытия. СМСФО ОС пришел к выводу, что чистая цена продажи лучше всего соответствует целям оценки. Поэтому чистая цена продажи включена в этот раздел как метод оценки. Чистая цена продажи также предоставляет информацию, соответствующую целям оценки, когда от организации по договору или в соответствии с соглашением, имеющим обязательную силу требуется,

продать актив по цене ниже рыночной стоимости, возможно, в целях удовлетворения социальной или политической цели.

BC7.33 Для того, чтобы обеспечить полный анализ условий в которых действуют организации общественного сектора, СМСФО ОС также рассмотрел ситуацию, когда для организации будет не рационально стремиться заменить возможность полезного использования воплощенную в активе, но все еще будет более рационально для организации, продолжение работы актива, а не его немедленная продажа. Ценность использования включает в себя потоки денежных средств или возможности полезного использования от продолжения работы актива и поступлений от продажи. Таким образом, СМСФО ОС пришел к выводу что ценность использования должна быть включена в качестве возможного метода оценки. СМСФО ОС признал, что этот метод оценки не является простым для практической реализации в контексте операций, не генерирующих денежные средства, и что при определении ценности использования, может быть необходимо использовать стоимость замещения в качестве замены.

### **Модель справедливой стоимости**

BC7.34 Как указано в параграфе BC7.20 Публикуемого проекта справедливая стоимость не предлагается в качестве отдельного метода оценки. Тем не менее, там предложена модель оценки справедливой стоимости в качестве способа оценки, в случае, когда, рыночная стоимость является подходящим методом оценки, но рынок не активен или не открыт, или не организован.

BC7.35 Меньшая часть респондентов Публикуемого проекта поддержала модель оценки справедливой стоимости. Некоторые из этих респондентов полагали, что СМСФО ОС, должен предоставить более подробную информацию о ее применении. Другие поддержали модель, но предложили, что такая подробная модель оценки будет не приемлема для Концептуальных основ, некоторые из этих респондентов считали, что эта модель должна рассматриваться в качестве способа оценки на уровне стандартов. Многие респонденты предложили точку зрения, что справедливая стоимость должна быть предложена в качестве отдельного метода оценки, используя определение МСФО, в то время как другие хотели больше деталей о подходах к оценке справедливой стоимости для завершения принятия в качестве метода оценки. С другой стороны, другие респонденты выразили мнение, что справедливая стоимость неприемлема для общественного сектора.

BC7.36 СМСФО ОС нашел убедительным мнение тех, кто считал модель учета по справедливой стоимости слишком низким уровнем для Концептуальных основ. СМСФО ОС также принял точку зрения тех респондентов, которые считают не определение справедливой стоимости в качестве метода оценки, но введение справедливой стоимости как модели учета смущающим. СМСФО ОС поэтому решил не включать способ справедливой стоимости в окончательный вариант раздела.

### **Модель учета по утраченной ценности**

BC7.37 В Консультативном документе обсуждалась модели учета по утраченной ценности в качестве обоснования для выбора метода текущей стоимости. Некоторые респонденты выразили замечания, в частности, что модель будет дорогой и накладывать несоразмерное бремя на составителей из-за необходимости рассмотреть три возможных метода оценки для каждого актива, представленного в отчетности. Ряд респондентов, также посчитал это слишком сложным. Также была выражена точка зрения что модель учета по утраченной ценности излишне преувеличивает качественную характеристику уместности и пренебрегает другими качественными характеристиками.

BC7.38 Хотя СМСФО ОС признает что модель учета по утраченной ценности была успешно принята в некоторых юрисдикциях, СМСФО ОС признает такие замечания в целом или в части. Таким образом СМСФО ОС включил модель учета по утраченной ценности в Публикуемый проект в качестве дополнительного метода выбора между стоимостью замещения, чистой ценой продажи и ценностью использования, там, где было решено

использовать методы оценки текущей стоимости, но соответствующий метод не может быть определен путем ссылки на цели финансовой отчетности и качественные характеристики.

BC7.39 Несмотря на то, что меньшинство респондентов, участвовавших в Публикуемом проекте, сильно поддерживали модель учета по утраченной ценности, многие респонденты продолжали высказывать замечания относительно сложности модели. СМСФО ОС также признал техническую неопределенность в модели учета по утраченной ценности. В случае если чистая цена продажи выше, чем стоимость замещения, может быть указана возможность развития, и что пользователям должна предоставляться такая информация, которую модель учета по утраченной ценности предоставлять не может. На основании этих факторов СМСФО ОС решил не включать модель учета по утраченной ценности в Концептуальные основы. Тем не менее, некоторые идеи, представленные моделью при анализе взаимосвязи между стоимостью замещения, чистой ценой продажи и ценностью использования, были сохранены. Например, что нецелесообразно оценивать активы по стоимости замещения, если наибольшая из чистой цены продажи и ценности использования ниже стоимости замещения.

### **Символическая стоимость**

BC7.40 В некоторых юрисдикциях определенные активы отражаются в отчете о финансовом положении по символической стоимости, как правило, по стоимости одной единицы валюты представления. Этот подход принимается с целью признания активов в отчете о финансовом положении, когда трудно провести оценку. Сторонники символической стоимости считают, что она предоставляет полезную информацию пользователям финансовой отчетности и облегчают связь между процессами управления активами и процессами учета.

BC7.41 СМСФО ОС признает, что такой подход предназначен для предоставления полезной информации. Однако большинство членов СМСФО ОС придерживались мнения о том, что символическая стоимость не соответствует цели оценки, поскольку она не предоставляет уместную информацию о финансовых возможностях, операционных возможностях или себестоимости услуг. Большинство членов СМСФО ОС пришли к выводу о том, что решение о признании объекта в качестве актива должно быть сделано после оценки соответствия объекта определению актива и критериям признания из раздела 5 «Элементы финансовой отчетности» и раздела 6 «Признание в финансовой отчетности». СМСФО ОС также согласился с тем, что в случаях, когда невозможно или очень дорого провести оценку, важно, чтобы информация, которую необходимо предоставить посредством раскрытия информации, тщательно рассматривалась на уровне стандартов.

### **Методы оценки обязательств**

#### **Цена принятия и стоимость передачи**

BC7.42 СМСФО ОС признал точку зрения тех, кто отметил, что, поскольку многие услуги предоставляются организациями общественного сектора в необменных операциях, часто не будет цены принятия. СМСФО ОС признал, что условия, при которых цена принятия будет соответствовать цели оценки, ограничены. Однако страховые и аналогичные обязанности, такие как финансовые гарантии, являются обязательствами, в которых цена принятия может предоставлять уместную и достоверную информацию для представления. В таких случаях обязательства могут быть переоценены по цене принятия, для отражения изменения в премиях за риск после первоначального признания.

BC7.43 Некоторые респонденты в Публикуемом проекте также задавали вопрос о том, следует ли включать стоимость передачи. СМСФО ОС признал, что во многих случаях в общественном секторе, особенно в отношении необменных операций, вряд ли будет существовать стоимость передачи, поскольку не будет существовать другого лица, желающего принять обязательство от должника за определенную сумму. Даже если возможно определить стоимость передачи, другое лицо вряд ли согласится на сумму,

меньшую, чем стоимость исполнения. Поэтому обязательства, возникающие в результате необменных операций, скорее всего, будут оцениваться по стоимости исполнения, и это часто будет единственным осуществимым и адекватным методом оценки. Тем не менее СМСФО ОС решил сохранить цену принятия и стоимость передачи в качестве методов оценки в Концептуальных основах, поскольку могут существовать небольшое количество ситуаций, когда эти методы оценки соответствуют цели оценки.

## **Прочие вопросы**

BC7.44 В Консультативном документе спрашивалось о точке зрения респондентов по следующим двум вопросам, связанным с оценкой:

- влияние собственного кредитного риска организации и изменений стоимости, в связи с изменениями собственного кредитного риска организации; и
- должна ли оценка актива отражать только возможность полезного использования, относящуюся к текущему использованию, или же оценка актива должна включать величину прироста, относящуюся к его возможному альтернативному использованию.

BC7.45 Большинство респондентов, которые прокомментировали эти вопросы, считают, что они соответствующим образом рассматриваются на уровне стандартов, а не в Концептуальных основах. СМСФО ОС согласился с этой точкой зрения, и эти вопросы, соответственно, не рассматриваются в Концептуальных основах. СМСФО ОС отметил, что, когда рыночная стоимость используется для оценки обязательства, необходимо рассмотреть вопрос влияния собственного кредитного риска организации.

# РАЗДЕЛ 8: ПРЕДСТАВЛЕНИЕ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ ОБЩЕГО НАЗНАЧЕНИЯ

## СОДЕРЖАНИЕ

---

	Параграф
Введение .....	8.1–8.8
Представление .....	8.4–8.8
Выбор информации .....	8.9–8.35
Выбор информации, характер информации .....	8.11–8.14
Информация, выбранная для отображения или раскрытия .....	8.15–8.24
Принципы применяемые к выбору информации .....	8.25–8.35
Размещение информации.....	8.36–8.44
Принципы распределения информации между различными отчетами .....	8.38–8.40
Принципы размещения информации внутри отчета .....	8.41–8.44
Организация информации .....	8.45–8.64
Характер информации уместной для организации .....	8.47–8.53
Принципы применимые к организации информации .....	8.54–8.64
Основание для заключений	

---



## Введение

- 8.1 В этом разделе излагаются концепции, применимые к представлению информации в ФООН, включая финансовую отчетность правительств и других организаций общественного сектора (организации).
- 8.2 Представление связано с разделами 1-4: цели финансовой отчетности, потребности пользователей, качественные характеристики, ограничения на информацию, включенную в ФООН, и отчитывающаяся организация: все это влияет на принятие решений о представлении. Касательно информации, представленной в финансовой отчетности, представление также связано с определениями элементов, критериями признания и методами оценки, указанными в разделах 5-7, например:
- определение элементов влияет на объекты, которые могут быть представлены в финансовой отчетности;
  - применение критериев признания влияет на размещение информации; и
  - выбор метода оценки влияет на информацию, представленную на основе методологии оценки.

### *Язык представление финансовой отчетности и другой ФООН*

- 8.3 Язык (или языки), на котором издается финансовая отчетность и другая ФООН, поддерживает достижение целей финансовой отчетности и качественных характеристик. Все переводы должны соответствовать оригиналу. Перевод позволяет удовлетворить потребности пользователей учитывая:
- юридические требования в юрисдикции организации; и
  - стоимость перевода и выгоды.

## Представление

- 8.4 Представление — это выбор, размещение и организация информации, которая официально предоставляется в ФООН.
- 8.5 Целями представления является предоставление информации, которая способствует достижению целей финансовой отчетности и достигает качественных характеристик с учетом ограничений на информацию, включенную в ФООН. Решения по выбору, размещению и организации информации принимаются в соответствии с потребностями пользователей информации об экономических или других явлениях.
- 8.6 В разделе 1 поясняется, что ФООН, вероятно, будет содержать несколько отчетов, каждый из которых будет отражать более конкретно некоторые аспекты целей финансовой отчетности и вопросы, включенные в сферу действия финансовой отчетности. В дополнение к финансовой отчетности, ФООН предоставляет информацию, уместную, например, для оценки эффективности обслуживания организации и устойчивости ее финансов. Цели финансовой отчетности, примененные к области, охватываемой конкретным отчетом, направляют решения по представлению этого отчета.
- 8.7 Решения по представлению могут:
- приводить к разработке новой ФООН, перемещению информации между отчетами или объединению существующих отчетов; или
  - быть подробными решениями по выбору, расположению и организации информации в рамках ФООН.

### *Взаимосвязь решений о представлении*

- 8.8 Решения по выбору, размещению и организации информации взаимосвязаны и, на практике, вероятно будут рассматриваться совместно. Количество или тип выбранной информации могут оказывать влияние в зависимости от того, включена ли она в

отдельный отчет или организована в таблицы или отдельные списки. Следующие три раздела отдельно посвящены каждому решению о представлении.

## Выбор информации

8.9 Решения по выбору информации рассматривают какую информацию представлять:

- в финансовой отчетности; и
- в ФООН, вне финансовой отчетности (прочая ФООН).

8.10 Как поясняется в разделе 2 «Цели и пользователи Финансовой отчетности общего назначения», цели финансовой отчетности состоят в том, чтобы предоставлять информацию об организации, которая полезна пользователям ФООН в целях подотчетности и принятия решений. Раздел 2 описывает виды информации, в которой нуждаются пользователи, для соответствия целям финансовой отчетности. Это описание является руководящим при решении о необходимости конкретных видов отчетов. В этом разделе основное внимание уделяется выбору информации, которая будет представлена в ФООН, включая финансовые отчеты и другие отчеты.

## Выбор информации, характер информации

### *Характер информации в финансовой отчетности*

8.11 Потребности пользователей в информации, определенные в разделе 2, являются основой для выбора информации для финансовой отчетности. Эти потребности включают информацию о финансовом положении, финансовых показателях и движении денежных средств организации с целью:

- позволить пользователям определять ресурсы организации и требования к этим ресурсам на отчетную дату;
- информировать об оценке таких вопросов, как экономное приобретение ресурсов организацией и их эффективное и рациональное использование для достижения целей предоставления услуг; и
- информировать об оценке финансовых результатов, ликвидности и платежеспособности организации.

8.12 Финансовая отчетность может также предоставлять информацию, которая помогает пользователям оценить степень, в которой:

- организация достигла своих финансовых целей;
- доходы, расходы, денежные потоки и финансовые результаты организации соответствуют утвержденным бюджетам; и
- организация придерживается соответствующего законодательства или других источников права, регулирующих сбор и использование общественных средств.

8.13 В финансовой отчетности всесторонне не сообщается об эффективности предоставления услуг организацией. Однако информация в финансовой отчетности может предоставлять информацию, относящуюся к финансовым аспектам эффективности предоставления услуг, например, такую информацию как:

- доходы, расходы и денежные потоки, связанные с услугами; и
- активы и обязательства, которые предоставляют информацию для оценки пользователями, например, операционных возможностей или финансовых рисков организации, которые могут повлиять на предоставление услуг.

8.14 Другие отчеты ФООН представляют дополнительную информацию к финансовой отчетности. Такая информация, например, может включать:

- информацию об устойчивости общественных финансов предприятия;

- обсуждение и анализ финансовой отчетности; или
- информация об эффективности предоставления услуг.

**Информация, выбранная для отображения или раскрытия**

- 8.15 Информация выбирается для отображения или раскрытия в ФООН. Информация, выбранная для отображения, сообщает основную информацию в ФООН, тогда как информация, выбранная для раскрытия, делает отображаемую информацию более полезной, предоставляя детали, которые помогут пользователям понять отображаемую информацию. Раскрытие информации не является заменой для отображения.
- 8.16 Как правило, следует избегать повторения информации в ФООН. Однако одна и та же информация может отображаться и раскрываться. Например, общая сумма, отображаемая в основной части финансовой отчетности, может быть повторена в примечаниях, в которых детализируется общая суммы. Аналогичным образом, одна и та же информация может быть представлена в разных ФООН для учета различных целей.

*Информация, выбранная для отображения*

- 8.17 Каждая ФООН сообщает основную информацию, поэтому каждая ФООН содержит отображаемую информацию. Отображаемая информация соответствует характеристикам лаконичности и понятности, так чтобы пользователи могли сосредоточиться на основной представленной информации и не отвлекаться на детали, которые, в противном случае, могли бы скрывать эту информацию. Отображаемая информация отображается на видном месте, используя соответствующие методы презентации, такие как четкая маркировка, границы, таблицы и графики.
- 8.18 Статьи, отображаемые в основной части финансовой отчетности, предоставляют информацию о таких вопросах, как финансовое положение, финансовые результаты деятельности и движение денежных средств отчитывающейся организации.
- 8.19 Оценка соответствия объекта критериям признания, является одним из ключевых механизмов при определении того, отображается ли информация в основной части отчета о финансовом положении или отчета о финансовых результатах и/или раскрывается либо в примечаниях, либо в других частях ФООН. В других случаях, например, отчет о движении денежных средств, отображаемая информация также будет способствовать достижению целей финансовой отчетности.
- 8.20 Разработка требований к отображению строк и итогов включает в себя балансирование между стандартизацией отображаемой информации, что облегчает понятность, и специализацией информации, для отображения специфичных для организации условий. Цель стандартизованных требований к отображению и специфичной для организации информации, заключается в обеспечении доступности информации, необходимой для достижения целей финансовой отчетности для всех организаций, при одновременной возможности отображения информации таким образом, который отражает характер и деятельность конкретных организаций.

*Информация, отобранная для раскрытия*

- 8.21 Раскрываемая информация, вероятно, включает:
- методы для отображаемой информации, например, применимые учетные политики или методологии;
  - детализацию отображаемой информации; и
  - объекты, которые имеют некоторые, но не все характеристики отображаемой информации, например, раскрытие информации по объектам, которые удовлетворяют

некоторым, но не всем, характеристикам определения элемента<sup>19</sup> или раскрытия объектов, которые соответствуют определению элемента, но не критерию признания.

8.22 Определенный уровень детализации, но не излишней детализации, предоставляемый раскрываемой информацией, способствует достижению целей финансовой отчетности. Раскрываемая информация, такая как отображаемая информация, необходима для достижения целей финансовой отчетности.

8.23 Информация, раскрываемая в примечаниях к финансовой отчетности:

- необходима для понимания пользователями финансовой отчетности;
- предоставляет информацию которая представляет финансовую отчетность в контексте организации и текущих внешних условий; и
- как правило, будет иметь четкую и проверяемую связь с информацией, отображаемой в основной части финансовой отчетности, к которой она относится.

8.24 Информация, раскрываемая в примечаниях, также может содержать:

- факторы, связанные с организацией, которые могут влиять на профессиональные суждения о представляемой информации (например, информация о связанных сторонах и контролируемых организациях или долях участия в других организациях);
- методы для отображения (например, информацию об учетной политике и оценках, включая методы оценки и оценку неопределенности, где это применимо);
- детализацию сумм, отображаемых в основной части отчетности (например, деление основных средств на разные классы);
- объекты, которые не соответствуют определению элемента или критериям признания, но важны для понимания финансов организации и способности предоставлять услуги, например, информацию о событиях и условиях, которые могут повлиять на будущие денежные потоки или возможность полезного использования, включая их характер, возможное воздействие денежные потоки или возможность полезного использования, вероятности возникновения и чувствительности к изменениям условий; и
- информацию, которая может объяснить основные тенденции, влияющие на отображаемые итоговые значения.

#### **Принципы применяемы к выбору информации**

8.25 Решения о том, какая информация должна отображаться и раскрываться, включают рассмотрение:

- целей представления финансовой отчетности;
- качественных характеристик и ограничения на информацию, включенную в ФООН; и
- существенных экономических и иных явлений информация о которых может быть необходима.

8.26 Результаты отбора информации приводят к информации, которая способствует достижению целей финансовой отчетности применительно к области, охватываемой конкретным отчетом, и обеспечивает соответствующий уровень детализации. Решения по выбору информации включают определение приоритетов и обобщение информации. Отбор информации позволяет избежать чрезмерного количества информации, которое уменьшает понятность. Чрезмерное количество информации может затруднить пользователям понимание основной информации и, следовательно, затрудняет достижение целей финансовой отчетности.

<sup>19</sup> Раздел 5 «Элементы финансовой отчетности» объясняет, что другие ресурсы и другие обязанности, которые не соответствуют определению элементов, могут быть признаны для достижения целей финансовой отчетности.

- 8.27 Составители, применяя стандарты и другие документы, и свое профессиональное суждение, несут ответственность за обеспечение соответствия предоставляемой в ФООН информации, целям финансовой отчетности и достижению качественных характеристик.
- 8.28 Решения о выборе информации требует постоянного и критического анализа. Информация, идентифицированная для возможного отбора, анализируется, поскольку она разрабатывается и рассматривается для представления, с учетом уместности, существенности и соотношения затраты/выгоды, несмотря на применение всех качественных характеристик и ограничений при решении по выбору информации. Может потребоваться пересмотр предыдущих решений, поскольку новая информация может привести к избыточности существующих требований к информации, в результате чего эти статьи больше не достигают качественных характеристик и/или ограничений.
- 8.29 Все существенные операции, события и другие объекты, представленные в отчетности, представлены таким образом, что они передают сущность, а не юридическую или иную форму, таким образом, что достигнуты качественные характеристики уместности и достоверности представления.
- 8.30 Преимущества для пользователей, от получения информации, должны оправдывать затраты организаций по сбору и представлению этой информации. При проведении этой оценки важно учитывать, как отдельные элементы влияют на представление в целом и характер представленной информации. Объекты, которые могут иметь небольшую ценность при просмотре отдельно, могут иметь гораздо большую ценность, если будут включены в полный набор представленной информации.
- 8.31 Информация должна быть представлена достаточно своевременно, чтобы пользователи имели возможность контролировать руководство, и чтобы предоставить информацию для решения пользователей.
- 8.32 ФООН может включать дополнительную информацию, полученную из источников, отличных от финансовой информационной системы. К такой информации применяются качественные характеристики. Дата предоставления любой такой дополнительной информации должна быть как можно ближе к дате представления финансовой отчетности, так чтобы своевременно представить информацию.

*Принципы отбора информации для отображения и представления*

- 8.33 Решения о представлении или раскрытии применяются как к финансовой отчетности, так и к другим ФООН. Цели финансовой отчетности применяются к области, охватываемой конкретным отчетом, для определения информации для отображения или раскрытия. Определение информации для отображения и раскрытия в конкретной ФООН может включать разработку:
- принципов классификации;
  - списка общих типов информации, которые отображаются, и аналогичный список общих типов информации, которые раскрываются; и/или
  - списка определенной информации который составители должны отобразить и раскрыть.
- 8.34 Решения об отображении и раскрытии информации производятся:
- совместно, а не отдельно; и
  - для эффективной коммуникации интегрированного набора информации.
- 8.35 Решения о выборе в отношении информации в другой ФООН принимаются после тщательного рассмотрения взаимоотношений другой ФООН с финансовой отчетностью.

## Размещение информации

- 8.36 Решения о размещении информации принимаются об:
- отчете в котором размещается информация; и
  - частях отчета в которых размещается информация.
- 8.37 Расположение информации влияет на вклад информации в достижение целей финансовой отчетности и качественных характеристик. Расположение может повлиять на то, как пользователи интерпретируют информацию и сопоставимость информации. Расположение может использоваться для:
- передачи относительной важности информации и её связи с другими частями информации;
  - передачи характера информации;
  - связи различных частей информации, которые объединены для удовлетворения специфических потребностей пользователя; и
  - проведения различий между информацией, выбранной для отображения и информацией, выбранной для раскрытия.

### Принципы распределения информации между различными отчетами

- 8.38 Факторы, существенные для решений о распределении информации между финансовой отчетностью и другой ФООН, включают:
- *характер*: поддерживает ли характер информации, например, исторический или перспективный, включение информации, в ту же или другую ФООН, из соображений, связанных, например, с сопоставимостью и/или понятностью;
  - *специфичные для юрисдикции*: определяют ли специфичные для юрисдикции факторы, такие как правовые нормы, требования к расположению информации; и
  - *связь*: необходимо ли связать дополнительную информацию, с информацией, уже включенной в существующий отчет. Необходимо оценивать связи между всей информацией, а не только связи между новой и существующей информацией.
- 8.39 Факторы, приведенные выше, выраженные с точки зрения добавления информации к существующему набору информации, также применяются при рассмотрении вопроса улучшения группировки существующей информации, что обсуждается в разделе об организации информации.
- 8.40 Отдельная ФООН может быть необходима, когда:
- определены дополнительные потребности пользователей, не удовлетворенные существующим отчетом; и
  - более вероятно, что отдельная ФООН для удовлетворения этих потребностей, достигнет целей финансовой отчетности, и качественных характеристик, чем включение информации в существующий отчет.

### Принципы размещения информации внутри отчета

- 8.41 В параграфе 8.17 настоящего раздела говорится, что отображаемая информация должна быть представлена на видном месте, с использованием соответствующих способов представления: местоположение является одним из таких способов. Расположение информации в отчете обеспечивает, что для отображаемой информации предназначено видное место и что она не скрыта более подробной и обширной раскрываемой информацией.
- 8.42 Расположение информации в финансовой отчетности способствует сообщению всеобъемлющей финансовой картины организации.

- 8.43 В финансовой отчетности отображаемая информация располагается в основной части соответствующего отчета, в то время как раскрытие информации располагается в примечаниях. Проведение различий между отображаемой информацией и раскрываемой информацией посредством расположения обеспечивает, что те объекты, которые непосредственно связаны с содержанием сообщения, такие как финансовое положение компании, финансовые результаты и движение денежных средств, могут быть выделены, а более подробная информация, предоставляется путем раскрытия в примечаниях.
- 8.44 Для другой ФООН, отображаемая информация может либо размещаться отдельно от раскрываемой информации, либо находиться в одной и той же части, но отличаться от раскрываемой информации и выделяться с помощью другой техники представления.

### **Организация информации**

- 8.45 Организация информации рассматривает вопросы организации, группировки и упорядочивания информации, которая включает в себя решения об:
- упорядочивании информации внутри ФООН; и
  - общей структуре ФООН.
- 8.46 Организация информации включает в себя ряд решений, включая решения об использовании перекрестных ссылок, таблиц, графиков, заголовков, нумерации и упорядочивание показателей в определенной части отчета, включая решения о порядке объектов. То как организована информация, может влиять на ее интерпретацию пользователями.

### **Характер информации уместной для организации**

- 8.47 Решения об организации информации учитывают:
- важные отношения между информацией; и
  - отображается или раскрывается информация.

### *Виды взаимосвязи*

- 8.48 Важные взаимосвязи включают (но не ограничиваются):
- улучшение;
  - сходство; и
  - общую цель.
- 8.49 Улучшение: информация в одном месте в ФООН может быть улучшена посредством информации, предоставленной в другом месте. Например, информация о бюджете, перспективная информация и информация об эффективности предоставления услуг улучшает информацию, содержащуюся в финансовой отчетности. Таблицы и графики могут использоваться для улучшения понимания описательной информации. Ссылки на информацию, представленную за пределами ФООН могут повысить понятность информации, сообщаемой в ФООН.
- 8.50 Сходство: Отношение сходства существует там, где информация, представленная в одном месте, основана на информации, представленной в другом месте ФООН, и информация либо не была скорректирована, либо имела относительно небольшие корректировки. Например, если информация об эффективности предоставления услуг включает себестоимость услуг или стоимость активов, используемых для разных услуг, то может быть полезно показать, как эти итоговые значения связаны с расходами и активами, указанными в финансовой отчетности. Другим примером является взаимосвязь между совокупными расходами, в сравнении с бюджетом, и совокупными расходами, отраженными в отчете о финансовых результатах деятельности. Согласование двух различных сумм может улучшить понимание пользователями финансов организации.

- 8.51 Общая цель: Отношение общей цели существует, когда информация, представленная в разных местах, способствует той же цели. Примером является случай, когда различные отчеты и раскрытия предоставляют информацию для оценки подотчетности за предоставленную услугу. Информация о (а) фактической и бюджетной стоимости различных услуг, (b) финансовых и нефинансовых ресурсах, используемых при предоставлении различных услуг, и (с) будущем предоставлении различных услуг, которое может быть включено в разные части. Чтобы сделать более ясными отношения между информацией в разных частях, может быть целесообразно организовать информацию, используя такие способы, как общие заголовки и ссылки.
- 8.52 Отношения могут существовать между информацией в различных:
- ФООН;
  - разделах внутри одного ФООН; и
  - частях одного раздела.

#### *Группировка информации*

- 8.53 Три фактора, отмеченные в разделе, по поводу выбора информации, как применимые к решениям о расположении информации: связь, характер информации и специфичные для юрисдикции факторы, также применимы к рассмотрению вопроса о том, можно ли улучшить группировку существующей информации. В решениях по эффективной группировке информации рассматриваются связи между наборами информации, характер различных наборов информации и, в пределах применимости, специфичные для юрисдикции факторы.

#### **Принципы применимые к организации информации**

- 8.54 Организация информации:
- способствует достижению целей финансовой отчетности; и
  - помогает представленной информации соответствовать качественным характеристикам.
- 8.55 Организация информации:
- помогает обеспечить понятность основных сообщений;
  - четко определяет важные отношения;
  - выделяет должным образом информацию, которая передает основные сообщения; и
  - облегчает сравнение.
- 8.56 Связанная информация связана посредством использования согласующихся заголовков, порядка представления и/или других способов, соответствующих отношениям и типу информации. Если ссылки относятся к информации, представленной вне ФООН, важно, чтобы:
- ссылки на информацию из других источников не уменьшали достижение ФООН качественных характеристик; и
  - дата выпуска любой такой информации, на которую ссылаются, была как можно ближе к дате финансовой отчетности, с тем, чтобы сообщаемая информация была своевременной.

#### *Сравнимость*

- 8.57 Организация информации учитывает преимущества последовательного во времени представления. Последовательное представление поддерживает способность пользователей понимать информацию и облегчает их доступ к информации. Это помогает достичь качественной характеристики сопоставимости.



*Принципы организации информации внутри финансовой отчетности*

- 8.58 Информация, отображаемая в основной части финансовой отчетности, обычно группируется по числовым итогам и подитогам. Организация информации обеспечивает структурированный обзор таких вопросов, как финансовое положение отчитывающейся организации, финансовые результаты и движение денежных средств.
- 8.59 В финансовой отчетности отношения могут существовать между:
- подмножествами отображаемых величин или изменениями отображаемых величин и их влиянием на финансовое положение организации, финансовые результаты и/или движение денежных средств;
  - различными отображаемыми величинами в разной финансовой отчетности, которые отражают влияние общего внешнего события или совместно способствуют пониманию аспекта финансового положения или финансовых результатов организации; и
  - отображаемыми величинами и связанными с ними раскрытиями информации в примечании, которые предоставляют информацию, которая объясняет или может иным образом помочь пониманию пользователями отображаемых показателей.
- 8.60 Организация информации в финансовой отчетности включает решения о:
- виде и числе отчетов;
  - детализацию итоговых сумм в содержательные подкатегории;
  - упорядочивании и группировке элементов внутри отчета;
  - идентификации сводных показателей; и
  - идентификации другой информации для включения в основную часть отчета.
- 8.61 Информация, раскрываемая в примечаниях к финансовой отчетности, организована таким образом, что её отношение к элементам, отраженным в основной части финансовой отчетности, является ясным. Примечания являются неотъемлемой частью финансовой отчетности.

*Принципы организации информации внутри других ФООН*

- 8.62 Как и в случае с финансовой отчетностью, организация информации в других ФООН помогает обеспечить, понятность основных сообщений, передаваемых отображаемой информацией. Представление, в котором четко отражены важные отношения, скорее всего, повысит степень, в которой отчет:
- соответствует целям финансовой отчетности; и
  - достигает качественных характеристик.
- 8.63 Ссылки на связанную информацию помогают пользователям находить важную информацию. Некоторая информация более понятна, когда она организована в виде графиков, диаграмм, таблиц, коэффициентов или ключевых показателей эффективности. Другая информация может быть представлена более эффективно в описательной форме. Организация информации поддерживает понимание пользователями связей между информацией в рамках одной и той же ФООН.
- 8.64 Организация информации способствует сравнениям, таким как выяснение того, являются ли элементы сходными или различными. Сопоставление между периодами облегчается, отсутствием изменений в способе организации информации для одной и той же организации из года в год, если такие изменения не повышают существенность и понятность. Сопоставления между организациями облегчаются, когда разные отчитывающиеся организации организуют представляемую информацию аналогичным образом.

## Основание для заключений

*Данное Основание для заключений дополняет, но не является частью Концептуальных основ.*

### Концепции применимые к представлению в ФООН

- BC8.1 В этом разделе описываются концепции, применимые к представлению в ФООН, включая как финансовую отчетность, так и дополнительную информацию, которая расширяет и дополняет финансовую отчетность. Во время разработки этого раздела некоторые респонденты в Консультативном документе «Представление в финансовой отчетности общего назначения» (Консультативный документ) и Публикуемом проекте «Представление в финансовой отчетности общего назначения» (Публикуемый проект), утверждали, что СМСФО ОС должен сосредоточиться исключительно на финансовой отчетности. Некоторые респонденты, которые поддержали предлагаемый более комплексный подход, считали, что итоговые концепции также должны быть достаточно подробными для решения вопросов, характерных для финансовой отчетности.
- BC8.2 СМСФО ОС считает, что эффективное представление информации как в финансовой отчетности, так и в другой ФООН очень важно для достижения целей финансовой отчетности. Представление информации в другой ФООН создает специфичные вопросы для СМСФО ОС и составителей, что делает разработку применимых концепций необходимой для руководства разработкой требований к представлению, как в МСФО ОС, так и в РПП. Тем не менее, СМСФО ОС признал необходимость предоставления достаточно подробных концепций, для применения к финансовой отчетности. Поэтому в этом разделе описываются концепции представления для всей ФООН и более подробно излагаются понятия, применимые к финансовой отчетности.

### Представление в финансовой отчетности

- BC8.3 Более подробная информация, о финансовой отчетности, как отмечалось выше, отвечает на необходимость обеспечения применимости предлагаемых концепций к финансовой отчетности. Однако в этом разделе не предлагается количество или вид финансовой отчетности, которые должны быть указаны в СМСФО ОС и РПП. Этот подход признает, что на международном уровне некоторые составители рассматривают «первичную» финансовую отчетность как минимальное требование, с возможностью для составителя, добавить дополнительные отчеты к финансовой отчетности требуемой СМСФО ОС, например, дополнительные отчеты, в которых перечислены обязательства или задолженность общественного сектора. Это также согласуется с необходимостью избегать чрезмерной спецификации на уровне Концептуальных основ.
- BC8.4 В этом разделе также не делается попытка определить список информации, который должен быть включен в финансовую отчетность, включая примечания. Это означает, что концепции представления, применимые к финансовой отчетности, будут оставаться актуальными, поскольку изменения происходят в таких областях, как:
- вид информации, необходимой для достаточного соответствия целям финансовой отчетности;
  - имеющиеся информационные технологии для представления информации в ФООН;
  - виды экономических или иных явлений, по которым в финансовой отчетности представлена информация.

### Язык выпуска финансовой отчетности и других ФООН

- BC8.5 Некоторые респонденты, участвовавшие в Публикуемом проекте, высказали мнение о том, что язык (или языки), на котором выпущена финансовая отчетность и другая ФООН, имеет значение для поддержки достижения целей финансовой отчетности и достижения качественных характеристик. В ответ на эту обеспокоенность СМСФО ОС решил, что в этом разделе должен быть рассмотрен язык (языки), на котором выпускается ФООН. Качество любого перевода будет влиять на полезность ФООН для пользователей, которые

зависят от этого перевода. Качество перевода должно быть достаточным, чтобы гарантировать, что переведенная версия(версии) соответствует оригиналу. Точный перевод позволяет пользователям получать понимание, такое же как понимание оригинала носителем языка.

### **Представление, отображение и раскрытие**

- BC8.6 В ходе разработки этого раздела были предложены описания «представления», «отображения», «раскрытия», «основной информации» и «вспомогательной информации». Респонденты придерживались разных взглядов по поводу приемлемости описаний. Существовала значительная поддержка описания представления, которая охватывала выбор, расположение и организацию информации. Некоторые респонденты высказались против введения таких описаний, поскольку они считали, что термины «представление» и «раскрытие» широко используются организациями, устанавливающими стандарты, и имеют общепринятые значения. Некоторые респонденты в Публикуемом проекте высказались за согласование терминологии СМСФО ОС с терминологией представления финансовой отчетности, разрабатываемой Советом по международным стандартам финансовой отчетности в его проекте по обновлению Концептуальных основ.
- BC8.7 СМСФО ОС считает, что использование терминологии, которая применяется ко всей информации, включенной в ФООН, а не только к финансовой отчетности, может препятствовать полному согласованию с терминологией, которая относится только к финансовой отчетности. Если термин «представление» применяется к информации, которая передает основные сообщения в финансовой отчетности, то расширение этого же термина на другую информацию, включенную в ФООН, изменяет значение термина. Термин «отображение» сигнализирует, что информация, которая передает основные сообщения, может быть выбрана или для финансовой отчетности, или для другой информации, включенной в ФООН.
- BC8.8 СМСФО ОС считает, что различие между представлением и раскрытием информации, используемым в некоторых юрисдикциях, когда представление относится к процессу предоставления информации в основной части отчетности, и раскрытие относится к процессу предоставления информации в примечаниях, является не соответствующим концепции представления ФООН. Различия, сосредоточенные на финансовой отчетности, имеют ограниченную полезность и могут вводить в заблуждение в другой ФООН за пределами финансовой отчетности. В контексте финансовой отчетности отображение и раскрытие информации обеспечивают четкое различие между процессом предоставления информации в основной части финансовой отчетности т.е. отображением, и предоставлением информации в примечаниях т.е. раскрытием. По этим причинам СМСФО ОС сохранил описания представления, отображения и раскрытия, предложенные в Публикуемом проекте с переработанными пояснениями.
- BC8.9 Описание представления, предложенное в Консультативном документе, включало то, чем является представление - выбор информации, местоположение и организация, и то, что представление должно делать - оно должно соответствовать целям финансовой отчетности, потребностям пользователей и достигать качественных характеристик. После дальнейшего рассмотрения СМСФО ОС решил, что разделение этих двух областей будет способствовать лучшему рассмотрению вопросов представления. Поэтому представление описывается как выбор информации, местоположение и организация. Существует также описание того, какие цели должно достигать представление, которые заключается в предоставлении информации, которая способствует достижению целей финансовой отчетности, и обеспечивает качественные характеристики с учетом ограничений на информацию, включенную в ФООН.
- BC8.10 Некоторые респонденты считали, что различие между основной и вспомогательной информацией, предложенное в Консультативном документе, подразумевает, что информация в примечаниях к финансовой отчетности менее важна, чем информация, в основной части финансовой отчетности, и что это создает иерархию. Хотя СМСФО ОС не

предполагал, что вспомогательная информация менее важна, чем основная информация, СМСФО ОС признал такие вопросы. Таким образом, СМСФО ОС пересмотрел необходимость разграничения между основной и вспомогательной информацией и пришел к выводу о том, что включение идей, связанных с этими двумя типами информации, в описания отображения и раскрытия информации в каждую ФООН было бы более уместным. Следовательно, термины основная информация и вспомогательная информация не были сохранены в Публикуемом проекте, а описания отображения и раскрытия были пересмотрены, чтобы объяснить, какие типы информации будут отображаться, и какие раскрываться, без предположения что один тип информации более важен чем другой. Этот подход отражен в этом разделе.

ВС8.11 СМСФО ОС также рассмотрел вопрос о том, содержит ли вся ФООН информацию для отображения и информацию для раскрытия, и можно ли иметь ФООН, которая содержит только информацию для раскрытия. Поскольку существуют основные сообщения для каждого типа ФООН, и информация, передающая эти основные сообщения должна отображаться, СМСФО ОС пришел к выводу, что вся ФООН содержит информацию для отображения и информацию для раскрытия.

### **Общий подход к представлению**

ВС8.12 В Консультативном документе предлагается подход к представлению:

- фокусирующийся на потребностях пользователей для определения целей представления;
- применяющий качественные характеристики к решениям о представлении; и
- определяющий отдельные концепции представления. Предложенные концепции: концепция 1: выбирать информацию, которая удовлетворяет потребностям пользователей, удовлетворяет критерию затраты/выгоды и достаточно своевременна; концепция 2: располагать информацию для удовлетворения потребностей пользователей; и концепция 3: организовать информацию, чтобы сделать важные отношения понятными и поддерживать сопоставимость.

В Консультативном документе также предлагалось, чтобы цели представления были установлены на уровне стандартов, для применения к конкретным отчетам или разделам.

ВС8.13 Респонденты в целом согласились с тем, что потребности пользователей и достижение качественных характеристик важны для решений о представлении. Они поддержали разработку целей представления, но высказались за то, чтобы такие цели были включены в Концептуальные основы, а не на уровне стандартов. Хотя они в целом согласились с тем, что следует разработать отдельные концепции представления, значительное число респондентов не согласилось с тремя предложенными концепциями представления. Некоторые респонденты не согласились с тем, как три концепции представления выделяли отдельные качественные характеристики или ограничения на информацию, включенную в ФООН. Они утверждали, что следует учитывать другие качественные характеристики или ограничения. Другие утверждали, что эти концепции мало что добавили к обсуждению качественных характеристик и ограничений информации, включенной в ФООН в разделе 3 «Качественные характеристики».

ВС8.14 В результате с СМСФО ОС пришел к выводу, что был приемлем более простой и более сфокусированный подход, который непосредственно применял концепции в разделах 1-4 к решениям о представлении. СМСФО ОС считает, что решения по выбору, размещению и организации информации принимаются в ответ на потребности пользователей в информации об экономических или других явлениях. Решения о представлении принимаются для достижения целей финансовой отчетности, и они включают применение качественных характеристик и ограничений информации, включенной в ФООН.

ВС8.15 Решениями о представлении могут быть либо (а) решения, которые могут привести к разработке нового отчета, перемещению информации между отчетами или объединению

существующих отчетов; или, (b) подробные решения по выбору, расположению и организации информации в отчете. Полезно различать эти два типа решений о представлении в контексте более широкой сферы действия финансовой отчетности, обсуждаемой в разделе 2. Оба типа решений важны, и нет намерения создавать иерархию. Разница заключается в широте или последовательности решений. Например, решение о создании нового отчета сообщает, что будет представлен широкий набор информации. В последующих более конкретных решениях будет рассмотрено то, что представлено в этом отчете, и в равной степени важно.

BC8.16 Необходимость проводить различие между отображением и раскрытием информации является еще одним важным аспектом общего подхода СМСФО ОС к представлению. Примером подробного решения в отчете является решение о том, должна ли отображаться информация в основной части финансовой отчетности или раскрываться в примечаниях.

#### *Цели представления*

BC8.17 Как указано выше, в Консультативном документе СМСФО ОС предложил разработать «цели представления» для направления решений о представлении. Хотя многие респонденты поддержали определение целей представления, СМСФО ОС принял решение не включать цели представления в этот раздел, поскольку они создавали бы ненужный дополнительный подуровень целей финансовой отчетности в разделе 2. Разработка подуровня целей представления могла бы быть путать и отвлекать от целей финансовой отчетности. Этот подход был предложен в Публикуемом проекте и в целом был поддержан респондентами.

#### *Применение качественных характеристик и ограничений*

BC8.18 Во время разработки этого раздела многие респонденты поддержали применение качественных характеристик к решениям о представлении. Однако некоторые респонденты высказали замечания в отношении того, что ограничения на информацию, включенную в ФООН, не были должным образом интегрированы в общий подход к представлению. СМСФО ОС согласен с тем, что ограничения применяются к решениям о представлении. Поэтому они включены в общий подход к представлению и в последующее обсуждение применения трех решений о представлении.

#### *Концепции представления*

BC8.19 После рассмотрения вопросов респондентов в отношении трех концепций презентации, предложенных в Консультативном документе, и возможных дальнейших изменений для решения этих вопросов, СМСФО ОС пришел к выводу, что идеи в трех концепциях были адекватно учтены путем применения качественных характеристик и ограничений информации, включенной в ФООН к решениям о представлении. Поэтому в Публикуемом проекте СМСФО ОС заменил три концепции представления, предложенные в Консультативном документе на пересмотренное описание применения качественных характеристик и ограничений на информацию, включенную в ФООН, к решениям о представлении. Респонденты в Публикуемом проекте в целом поддерживали прямое применение концепций, установленных в разделах 1-4, а не разработку промежуточного набора концепций представления или целей представления.

#### **Организация информации: Ссылки на внешнюю информацию**

BC8.20 В разделе 2 Концептуальных основ объяснено, что пользователям ФООН также может потребоваться рассмотреть информацию из других источников, включая отчеты о текущих и ожидаемых экономических условиях, бюджеты и прогнозы, а также информацию об инициативах государственной политики, о которых не сообщается в ФООН. СМСФО ОС рассмотрел вопрос о том, должна ли ФООН включать ссылки на такую информацию. Хотя СМСФО ОС признал риск того, что такая информация может не достигать качественных характеристик, СМСФО ОС пришел к выводу, что такие ссылки могут способствовать понятности. Поэтому предоставление информации из внешних источников не мешает

достижению качественных характеристик. СМСФО ОС пришел к выводу, что ФООН могут включать ссылки на такую информацию.

## Приложение А

### Концептуальные основы. Публикации в рамках необходимых процедур

Наименование	Дата выпуска	Дата завершения периода консультаций
Консультативный документ, <i>Цели финансовой отчетности; Сфера применения финансовой отчетности; Качественные характеристики информации, включенной в финансовую отчетности общего назначения; Отчитывающаяся организация</i>	30 Сентября 2008	30 Марта 2009
Консультативный документ, <i>Элементы и признание в финансовой отчетности</i>	15 Декабря 2010	14 Июня 2011
Консультативный документ, <i>Оценка активов и обязательств в финансовой отчетности</i>	15 Декабря 2010	14 Июня 2011
Публикуемый проект 1, <i>Роль, полномочия и сфера применения; Цели и пользователи; Качественные характеристики; и отчитывающаяся организация</i>	15 Декабря 2010	14 Июня 2011
Публикуемый проект, <i>Основные характеристики общественного сектора и возможное влияние на финансовую отчетность</i>	29 Апреля 2011	31 Августа 2011
Консультативный документ, <i>Представление в финансовой отчетности общего назначения</i>	29 Января 2012	31 Мая 2012
Публикуемый проект 2, <i>Элементы и признание в финансовой отчетности</i>	7 Ноября 2012	30 Апреля 2013
Публикуемый проект 3, <i>Оценка активов и обязательств в финансовой отчетности</i>	7 Ноября 2012	30 Апреля 2013
Публикуемый проект 4, <i>Представление в финансовой отчетности общего назначения</i>	17 Апреля 2013	15 Августа 2013

Международные стандарты финансовой отчетности общественного сектора, предварительные проекты, консультационные документы, руководства по практическому применению и другие публикации СМСФО ОС издаются МФБ и защищены авторским правом МФБ (IFAC®).

СМСФО ОС и МФБ не несут ответственности за убытки, причиненные любому лицу, которое действует или воздерживается от действия на основании информации содержащейся в настоящей публикации, независимо от того, возникли ли такие убытки в следствие неосторожности или иным образом.

«Совет по международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора», «Международные стандарты финансовой отчетности общественного сектора», «Руководства по практическому применению», «Международная федерация бухгалтеров», «СМСФО ОС», «МСФО ОС», «РПП», «МФБ», логотип СМСФО ОС, и логотип МФБ являются товарными знаками МФБ или зарегистрированными товарными знаками и знаками обслуживания МФБ в США и других странах.

Текст Международных стандартов финансовой отчетности общественного сектора октябрь 2014. принадлежит Международной федерации бухгалтеров (МФБ). Все права защищены. Для воспроизведения, хранения или передачи, или для других аналогичных видов использования этого документа требуется письменное разрешение МФБ. Контакты: [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org).

ISBN: 978-1-60815-192-9

Опубликовано:



Настоящие Концептуальные основы финансовой отчетности общего назначения организаций общественного сектора Совета по международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора (СМСФО ОС) (International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB®)), опубликованные Международной федерацией бухгалтеров (International Federation of Accountants) в январе 2013 года и октябре 2014 года на английском языке, были переведены на русский язык ЗАО МЦСЭИ «Леонтьевский центр» в декабре 2017 года и распространяются с разрешения МФБ (IFAC). Процесс перевода Концептуальных основ финансовой отчетности общего назначения организаций общественного сектора был рассмотрен МФБ (IFAC), и перевод был выполнен в соответствии с Положениями документа «Политика перевода и воспроизведения стандартов, опубликованных IFAC». Одобренным является текст документа: Концептуальные основы финансовой отчетности общего назначения организаций общественного сектора (январь 2013 года и октябрь 2014 года), опубликованный МФБ (IFAC) на английском языке. Оригинал текста Концептуальных основ финансовой отчетности общего назначения организаций общественного сектора содержится в Сборнике Международных стандартов финансовой отчетности общественного сектора, издание 2016 г., том второй (Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements 2016 Edition Volume II), опубликованном в июне 2016 года.

Текст на английском языке Концептуальные основы финансовой отчетности общего назначения организаций общественного сектора © МФБ (IFAC), январь 2013 года и октябрь 2014 года. Все права защищены.

Текст на русском языке Концептуальные основы финансовой отчетности общего назначения организаций общественного сектора © МФБ (IFAC), декабрь 2017. Все права защищены.

Оригинальное наименование: Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities, ISBN: 978-1-60815-293-3.

Контакты: [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org). для разрешения воспроизведения, хранения или передачи, или других аналогичных видов использования настоящего документа.