

КОНЦЕПТУАЛЬНЫЕ ОСНОВЫ МСФО: КРИТИЧЕСКИЙ АНАЛИЗ НОВЫХ ПОДХОДОВ

Татьяна Юрьевна ДРУЖИЛОВСКАЯ

доктор экономических наук, профессор кафедры бухгалтерского учета,
Национальный исследовательский Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского,
Нижний Новгород, Российская Федерация
tdruzhilovskaya@yandex.ru

История статьи:

Принята 01.03.2017
Принята в доработанном
виде 06.04.2017
Одобрена 12.05.2017
Доступна онлайн 29.05.2017

УДК 657:336.717

JEL: M41

<https://doi.org/10.24891/ia.20.10.596>

Аннотация

Предмет. Предметом исследования являются проблемы, связанные с трактовкой Концептуальных основ финансовой отчетности в системе МСФО.

Цели. Цель исследования – выработать рекомендации по решению проблем, связанных с трактовкой Концептуальных основ финансовой отчетности в системе МСФО.

Методология. Методология исследования включает в себя критический анализ современного состояния концептуальных основ финансовой отчетности.

Результаты. Выявлены принципиальные отличия в концептуальных подходах к формированию финансовой отчетности в измененном тексте Концептуальных основ финансовой отчетности МСФО по сравнению с предыдущим вариантом. Обосновано отсутствие стыковки понятийного аппарата глав 1 и 3 измененного текста Концептуальных основ финансовой отчетности МСФО с понятийным аппаратом действующей главы 4 старого текста Концептуальных основ подготовки и представления финансовой отчетности МСФО. Аргументированы сильные стороны, а также проблемные и дискуссионные аспекты подходов к финансовой отчетности в измененном варианте Концептуальных основ. Полученные результаты имеют как прикладную, так и теоретическую сферы применения в области бухгалтерского финансового учета.

Выводы. Действующие главы 1, 3 и 4 Концептуальных основ финансовой отчетности МСФО имеют существенные расхождения как в используемом понятийном аппарате, так и в концептуальных подходах к трактовке базовых элементов отчетности. Акцент трактовки пользователей отчетности на инвесторов и кредиторов в новом варианте Концептуальных основ финансовой отчетности МСФО может привести к ущемлению интересов иных групп пользователей. Изменение трактовки основополагающих допущений и качественных характеристик финансовой отчетности в новом варианте Концептуальных основ имеет как сильные стороны, так и дискуссионные аспекты. Ввиду незавершенности нового варианта Концептуальных основ финансовой отчетности МСФО нецелесообразна адаптация к ним Концептуальных основ финансовой отчетности в РСБУ на современном этапе.

Ключевые слова:

отчетность, концептуальные
основы финансовой
отчетности

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2017

Важнейшими вопросами, связанными с формированием финансовой отчетности, являются базовые установки, концептуальные основы, принципы ее формирования. Проблемность данных вопросов связана с тем, что концептуальные основы формирования отчетности не являются жестко регламентированными в отличие от правил учета и отражения в отчетности конкретных объектов и хозяйственных операций. Это обуславливает определенную степень субъективности трактовки принципов формирования отчетности и связанных с ними

проблем различными учеными. Так, например, некоторых ученых волнуют общие вопросы концептуальных основ формирования отчетности [1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8], другие авторы рассматривают проблемы реализации конкретных принципов учета и отчетности¹, [9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17], ряд работ затрагивает вопросы концептуальных основ интегрированной отчетности² [18, 19], некоторыми авторами рассматриваются

¹ Кутер М.И., Гурская М.М., Алейников Д.Н., Мусаэлян А.М. Что предшествовало принципу учетного периода // Международный бухгалтерский учет. 2013. № 34. С. 56–63.

аспекты концептуальных основ финансовой отчетности в системе МСФО³ [20, 21, 22, 23, 24], есть ряд научных трудов, посвященных адаптации концептуальных основ финансовой отчетности в российском учете к концептуальным основам отчетности в МСФО⁴, [25, 26, 27]. Концептуальные основы финансовой отчетности в системе МСФО не случайно выбраны в качестве некоего ориентира принципов формирования финансовой отчетности в системе РСБУ. Ведь согласно постановлениям Правительства Российской Федерации весь отечественный бухгалтерский учет реформируется на основе его сближения с регламентациями международных стандартов. И следует признать, что «Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России» была в значительной мере приближена к действующим в том периоде «Концептуальным основам подготовки и представления финансовой отчетности» в системе МСФО. Однако с 2010 г. данные Концептуальные основы (Концептуальные основы финансовой отчетности – в соответствии с их новым названием) претерпели существенные изменения. При этом разработчиками МСФО планировалось продолжение изменений Концептуальных основ, и в 2010 г. была завершена лишь первая фаза (фаза А) проекта данных изменений, включающего 8 фаз (А, В, С, D, E, F, G, H). Вместе с тем до настоящего времени фазы, следующие за фазой А, так и не разработаны. Поэтому возникает вопрос о целесообразности адаптации к современному тексту Концептуальных основ финансовой отчетности российской Концепции бухгалтерского учета и отчетности. Для ответа

на этот вопрос проведем критический анализ содержания действующих на сегодняшний день Концептуальных основ финансовой отчетности в системе МСФО.

Как и предыдущая версия (Концептуальные основы подготовки и представления финансовой отчетности), Концептуальные основы финансовой отчетности являются важнейшей составляющей системы МСФО. При этом они не имеют статуса стандартов и, как говорится в самом их тексте, Концептуальные основы не являются документом из состава МСФО. Причем это означает не только то, что Концептуальные основы не регламентируют конкретные вопросы оценки объектов учета и раскрытия информации о них в отчетности, но и то, что положения Концептуальных основ не имеют преимущества перед положениями конкретных международных стандартов. Вместе с тем именно в Концептуальных основах должны быть заложены те базовые положения, на которых строится вся система международных стандартов.

Современный текст Концептуальных основ финансовой отчетности (Conceptual Framework for Financial Reporting) представляет собой результат переработки данного документа, выпущенный в сентябре 2010 г., и делится на две части: одна из них – измененный текст, включающий введение и главы 1 и 3, а вторая – оставшийся без изменений текст прежних Концептуальных основ подготовки и представления финансовой отчетности (Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements), изданный в 1989 г. (глава 4). Сравнение содержания введения, глав 1, 3 и 4 позволяет утверждать, что измененный текст Концептуальных основ, введенный в 2010 г. (введение и главы 1 и 3) и оставшийся текст Концептуальных основ до 2010 г. (глава 4) – недостаточно хорошо состыкующиеся между собой части.

Эта недостаточная стыковка проявляется уже в применяемой терминологии. Так, в тексте измененной редакции Концептуальных основ

² Гетьман В.Г. О концептуальных основах и структуре международного стандарта по интегрированной отчетности // Международный бухгалтерский учет. 2014. № 44. С. 2–15.

³ Соловьева О.В. Концептуальные основы финансовой отчетности в соответствии с МСФО: последние изменения // Международный бухгалтерский учет. 2011. № 40. С. 2–11; № 41. С. 2–11.

⁴ Трофимова Л.Б. Интеграционные схемы концептуальных основ финансовой отчетности в МСФО и Российском бухгалтерском учете // Международный бухгалтерский учет. 2012. № 23. С. 13–26.

говорится о том, что отчет о финансовом положении организации должен представлять информацию об *экономических ресурсах* организации и *требованиях к отчитывающейся организации* (пункт OB12 главы 1). В оставшемся прежнем тексте Концептуальных основ (пункт 4.2 главы 4) указывается, что «элементами, непосредственно связанными с оценкой финансового положения в бухгалтерском балансе, являются *активы, обязательства и собственный капитал*». Несмотря на то, что в измененном тексте Концептуальных основ не дается определения понятий «экономические ресурсы» и «требования к отчитывающейся организации», анализ положений пункта OB13 главы 1 позволяет предположить, что в понятие «экономические ресурсы» вкладывается содержание, близкое к тому, которое включается в понятие активов в главе 4, а в понятие требований к отчитывающейся организации вкладывается содержание, близкое к содержанию обязательств, раскрываемому в главе 4. Так в пункте OB13 указывается, что информация об экономических ресурсах организации и требованиях к ней должна помочь пользователям определить сильные и слабые стороны финансового положения организации, оценить ее ликвидность и платежеспособность. Таким образом, экономические ресурсы и требования к отчитывающейся компании являются элементами, характеризующими именно финансовое положение организации. В отличие от измененного текста главы 1 в главе 4 прежнего текста Концептуальных основ дается четкое определение активов, обязательств и капитала организации. Активами являются ресурсы, контролируемые организацией в результате прошлых событий, от которых ожидается поступление будущих экономических выгод в организацию. Обязательствами являются существующие обязанности организации, возникающие в результате прошлых событий, погашение которых, как ожидается, приведет к выбытию из организации ресурсов, содержащих экономические выгоды. Кроме определения

активов и обязательств глава 4 содержит и трактовку понятия «собственный капитал», который представляет собой остаточную долю в активах организации после вычета всех ее обязательств. Обратим внимание на то, что в измененной части Концептуальных основ понятие собственный капитал при характеристике элементов отчета о финансовом положении (пункт OB12 главы 1) вообще не фигурирует.

Конечно, можно считать, что оставшийся текст главы 4 дополняет положения главы 1. Ведь все содержащиеся в главе 4 определения активов, обязательств и капитала действуют и на современном этапе. Однако возникает вопрос: почему в измененном тексте главы 1 фигурируют другие понятия элементов, характеризующих финансовое положение организации? Причем речь идет не о различиях в переводе, а в применении неодинаковых терминов в самом оригинале Концептуальных основ на английском языке. Сравним: «General purpose financial reports provide information about the financial position of a reporting entity, which is information about the entity's economic resources and the claims against the reporting entity», – говорится в оригинальном тексте Концептуальных основ в пункте OB12). Таким образом экономические ресурсы названы термином «economic resources», а требования к отчитывающейся организации – термином «claims against the reporting entity». В главе 4 (пункт 4.4) оригинального текста Концептуальных основ говорится: «The elements directly related to the measurement of financial position are assets, liabilities and equity». Таким образом, активы обозначаются термином: «assets», обязательства – термином «liabilities», капитал – термином «equity».

Еще большие различия в понятийном аппарате измененного и сохранившегося прежнего текста Концептуальных основ имеют место в отношении таких элементов отчетности, как доходы и расходы организации. Согласно главе 4 (пункт 4.24) элементами, непосредственно связанными с оценкой прибыли, являются доходы (income) и расходы

(expenses). В пункте 4.25 этой главы указывается, что «доходы представляют собой увеличение экономических выгод в течение отчетного периода в форме поступлений или улучшения качества активов либо уменьшения величины обязательств, которые приводят к увеличению собственного капитала, не связанному со взносами участников капитала», а «расходы представляют собой уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода в форме выбытия или «истощения» активов или увеличения обязательств, которые приводят к уменьшению собственного капитала, не связанному с его распределением между участниками капитала».

В измененном тексте Концептуальных основ понятия «доходы» и «расходы» не используются. При этом в пункте OB12 говорится о том, что «финансовые отчеты содержат информацию о последствиях операций и прочих событий, которые приводят к *изменениям экономических ресурсов организации и требований к ней*». Согласно пункту OB15 «изменения экономических ресурсов отчитывающейся организации и требований к ней являются *следствием финансовых результатов*, достигнутых данной организацией, и *прочих событий* или операций, таких как *выпуск долговых или долевого инструментов*». Обратим внимание, что в измененном тексте Концептуальных основ не дается определение понятия «финансовые результаты (financial performance)». Анализируя положения пункта OB16, можно сделать вывод, что финансовый результат характеризует отдачу от имеющихся у организации экономических ресурсов. Принципиальным отличием от финансовых результатов согласно измененному тексту Концептуальных основ являются изменения, связанные с выпуском долговых и долевого финансовых инструментов. По сути – это поступления от инвесторов и кредиторов. При этом в пункте OB15 измененного текста Концептуальных основ подчеркивается, что для надлежащей оценки перспективы получения от отчитывающейся организации

будущих денежных потоков пользователям необходимо иметь возможность *различать изменения* от полученных финансовых результатов и изменения от выпуска долговых и долевого финансовых инструментов.

Сравнивая данные положения измененного текста главы 1 Концептуальных основ с сохранившимся прежним текстом главы 4, следует признать, что в прежнем тексте также разграничиваются изменения, связанные с операциями с собственниками организации, и изменения, обусловленные финансовым результатом. При этом, в отличие от измененного текста Концептуальных основ, в главе 4 указывается, что эти изменения относятся к капиталу. В измененном тексте категория «капитал» не используется и данные изменения относятся к экономическим ресурсам организации и требованиям к ней. Кроме этого в главе 4 прежнего текста Концептуальных основ указывается еще на два различных вида изменений капитала: за счет прибылей и убытков и за счет корректировок, обеспечивающих поддержание капитала. К корректировкам, обеспечивающим поддержание капитала относятся переоценка или повторное приведение в отчетности активов и обязательств. Прибыль и убыток раскрываются через категорию «капитал» с учетом выбранной концепции капитала (финансовой или физической). Согласно финансовой концепции капитала, прибыль считается полученной, если денежная сумма чистых активов в конце периода превышает денежную сумму чистых активов в начале периода после вычета всех распределений и взносов владельцев в течение периода. Согласно физической концепции капитала, прибыль считается полученной, если физическая производительность компании в конце периода превышает физическую производительность в начале периода после вычета всех распределений или вкладов владельцев в течение периода. Таким образом, согласно прежнему тексту главы 4 Концептуальных основ, прибыль – это остаточная величина, которая получается после вычета расходов (в том числе

корректировок, обеспечивающих поддержание капитала) из дохода. Если расходы превышают доход, то разность составляет чистый убыток. Виды изменений капитала, характеризующиеся в прежнем тексте Концептуальных основ (глава 4), показаны на *рис. 1*.

Для сравнения с данными *рис. 1* на *рис. 2* приведены виды изменения экономических ресурсов организации и требований к ней, характеризующиеся в измененном тексте главы 1 Концептуальных основ.

Несмотря на определенную близость трактовки изменений экономических ресурсов организации и требований в главе 1 и изменения капитала в главе 4, нельзя признать их полностью идентичными. Кроме различия в применяемой терминологии очевидно и различие в структурировании анализируемых изменений: глава 4 вводит три вида таких изменений, а глава 1 только два вида. В главе 4 трактовка финансовых результатов осуществляется на основе двух концепций поддержания капитала: финансовой и физической. В главе 1 аналога таких концепций не представлено. Финансовый результат согласно главе 1 напрямую увязывается с денежными потоками. Это обусловлено введенным в измененный текст Концептуальных основ акцентом на особую значимость информации о способности отчитывающейся организации генерировать чистые поступления денежных средств в ходе своей деятельности, а не посредством получения дополнительных ресурсов напрямую от инвесторов и кредиторов.

Подводя итог сравнению действующих глав 1 и 4 Концептуальных основ следует признать, что они имеют существенные расхождения как в используемом понятийном аппарате, так и в концептуальных подходах к трактовке базовых элементов отчетности. Конечно, можно считать данные расхождения временными, поскольку к настоящему времени осуществлен только первый этап изменения Концептуальных основ (фаза А). Однако данная фаза была завершена уже давно (в 2010 г.) и пока неясно, какими темпами

будет осуществляться дальнейшее преобразование данного основополагающего документа. В настоящее же время расхождения в концептуальных подходах главы 1 и главы 4, на наш взгляд, могут обусловить неодинаковое понимание различными составителями отчетности трактовки базовых элементов финансовой отчетности. Вызывает вопросы и еще один аспект. В прежнем тексте Концептуальных основ трактовке элементов отчетности была посвящена глава 4 (пока еще действующая). И следует признать, что изложение концептуальных подходов к этой трактовке являлось очень взвешенным, продуманным и логичным. Если предположить, что при дальнейшем пересмотре Концептуальных основ глава 4 будет изменена, то очевидно, что она должна быть приведена в соответствие с действующей сейчас главой 1. Однако в главе 1 уже применяются базовые понятия, связанные с элементами отчетности, при этом, как уже говорилось ранее, четкое определение их в главе 1 отсутствует. Вместе с тем логичнее было бы сразу же определить применяемые объекты и дать трактовку их экономического содержания. Значит эти определения должны размещаться до изложения материала главы 1. Но в таком случае не ясно, какие положения будет содержать измененный вариант главы 4 и будет ли вообще в структуре измененных Концептуальных основ аналогичная глава.

Рассмотрим нововведения, которые заменили прежние положения Концептуальных основ. Сравнивая измененный и прежний (уже не действующий) варианты Концептуальных основ нельзя не отметить иную трактовку основных пользователей финансовой отчетности. Согласно прежней (отмененной в настоящих Концептуальных основах) версии указывались 7 групп внешних пользователей: инвесторы, кредиторы, поставщики, покупатели, работники (не относящиеся к управленческому персоналу), правительственные органы (не налоговые), общественность. Все они считались равноценными, и финансовая отчетность

должна была удовлетворять информационные потребности всех этих пользователей в равной степени. В настоящем тексте Концептуальных основ (пункты ОВ2, ОВ3, ОВ4, ОВ5) в качестве основных пользователей финансовой отчетности указываются существующие и потенциальные инвесторы, заимодавцы и прочие кредиторы. Удовлетворение именно их информационных потребностей провозглашается целью финансовой отчетности. Полагаем, что такое изменение трактовки направленности финансовой отчетности обусловлено принятым Советом по МСФО решением о конвергенции международных стандартов финансовой отчетности с американскими стандартами GAAP. Вместе с тем, оценивая осуществленное изменение трактовки пользователей отчетности в действующих в настоящее время Концептуальных основах МСФО, следует отметить, что далеко не во всех странах мира (а МСФО изначально задумывались как стандарты, максимально приемлемые для разных стран) именно инвесторы и кредиторы являются наиболее значимыми пользователями финансовой отчетности. Таким образом, введенное изменение в Концептуальных основах МСФО может привести к ущемлению интересов иных групп пользователей отчетности.

Проанализируем основополагающие допущения и качественные характеристики финансовой отчетности в измененных Концептуальных основах МСФО. Следует отметить, что вопрос о соотношении новых и прежних перечней основополагающих допущений и качественных характеристик детально рассмотрен в публикациях О.В. Соловьевой⁵, О.А. Агеевой и А.Л. Ребизовой [22], Н.Н. Хахоновой [24] и ряда других авторов. Не повторяясь относительно сравнения осуществленных нововведений с предыдущим вариантом, критически проанализируем преимущества и дискуссионные аспекты измененной

трактовки принципов отчетности в Концептуальных основах МСФО.

Если в прежнем (отмененном в настоящее время) варианте Концептуальных основ вводилось два основополагающих допущения: метод начисления и непрерывность деятельности, то в измененном варианте сохранено одно основополагающее допущение: непрерывность деятельности. Метод начисления остался, но теперь он фигурирует как рекомендуемый подход к отражению финансовых результатов. Пункт ОВ17 указывает на то, что учет по методу начисления обеспечивает лучшую основу для оценки прошлых и будущих результатов деятельности организации, поскольку отражает последствия влияния операций и прочих событий на экономические ресурсы отчитывающейся организации и предъявленные к ней требования в тех периодах, в которых данные последствия имеют место быть. Полагаем, что трактовка метода начисления как рекомендуемого подхода, а не как основополагающего допущения, действительно более логична, поскольку основополагающим допущением может быть то, что имеется как исходные данные, применяемый же метод выбирается организацией в процессе учета и формирования отчетности.

Проанализируем изменение качественных характеристик финансовой отчетности в действующем на сегодняшний день варианте Концептуальных основ (*табл. 1*).

Введение в действующем на сегодняшний день тексте Концептуальных основ двух видов качественных характеристик: фундаментальных и повышающих полезность информации, на наш взгляд, в большей степени упорядочило данные характеристики по сравнению с предыдущим вариантом Концептуальных основ. Очевидно, что ряд характеристик сохранился в измененном тексте Концептуальных основ. Другие претерпели определенные изменения. В прежнем варианте Концептуальных основ надежность раскрывалась через пять

⁵ Соловьева О.В. Концептуальные основы финансовой отчетности в соответствии с МСФО: последние изменения // *Международный бухгалтерский учет*. 2011. № 40. С. 2–11, № 41. С. 2–11.

следующих характеристик: *правдивое представление; приоритет содержания перед формой; нейтральность; осмотрительность; полнота*. Таким образом правдивое представление являлось одной из характеристик, раскрывающих характеристику надежности. В измененном тексте Концептуальных основ статус этой характеристики повысился, она относится к фундаментальным характеристикам и, в свою очередь, раскрывается через три характеристики: *полнота, нейтральность, отсутствие ошибок*. Сравнение данного перечня с характеристиками, раскрывавшими надежность в прежнем варианте Концептуальных основ, указывает на исключение характеристик *приоритет содержания перед формой* и *осмотрительность*. Несмотря на то, что некоторыми авторами⁶ высказывается мнение о логичности исключения данных характеристик, полагаем, что этот вопрос является дискуссионным. Конечно, можно считать, что правдивое представление предполагает приоритет содержания перед формой априори (именно такое мнение высказывается упомянутыми авторами). Но ведь указанные подхарактеристики раскрывают понятие «правдивое представление», и это представление (если оно имеет место) как раз предполагает наличие всех перечисленных подхарактеристик. Следует отметить и то, что именно характеристика «приоритет содержания перед формой» зачастую оказывалась достаточно проблематичной для реализации на практике. Так, например, во многих национальных бухгалтерских системах факты хозяйственной жизни организации необходимо отражать в учете строго на основании соответствующих документов. Документы в данном случае представляют собой форму. Однако в реальности не исключены ситуации, когда форма – документы – не будет в полной мере отражать сущность хозяйственного факта.

⁶ Соловьева О.В. Концептуальные основы финансовой отчетности в соответствии с МСФО: последние изменения // Международный бухгалтерский учет. 2011. № 40. С. 2–11, № 41. С. 2–11.

Сможет ли в таком случае бухгалтер отступить от документа и применить свое профессиональное суждение для правдивого представления факта хозяйственной деятельности, если принцип приоритета содержания перед формой не будет регламентирован напрямую в системе национальных бухгалтерских стандартов?

Дискуссионным представляется и исключение характеристики «осмотрительность». Если проанализировать действующую систему международных стандартов, то можно сделать вывод, что регламентации всех стандартов базируются на принципе осмотрительности. Именно на него опирается требование учета обесценения активов, начисления оценочных обязательств, учета отложенных налоговых активов и многие другие регламентации. Полагаем, что данная характеристика является очень полезной и для пользователей отчетности. Ведь информация о возможных расходах и увеличении обязательств организации может предостеречь потенциальных инвесторов и кредиторов от рискованных взаимодействий с организацией. В то время как неподтвердившаяся информация о возможном увеличении доходов и величины активов может только увеличить этот риск.

Дополнение перечня качественных характеристик характеристикой «проверяемость», на наш взгляд, усиливает их состав, поскольку, как указывается в самих Концептуальных основах (пункт QC26), помогает пользователям удостовериться в том, что информация действительно дает правдивое представление о том экономическом явлении, для отображения которого она предназначена.

Изменение Концептуальных основ финансовой отчетности в системе МСФО обуславливает вопрос о том, будут ли изменяться в соответствии с ними концептуальные основы формирования отчетности в национальных бухгалтерских системах. Полагаем, что этот вопрос станет актуальным и для российской системы учета и

отчетности. Сравнение российских принципов учета и отчетности, сформулированных в Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России, и прежнего текста Концептуальных основ МСФО (данное сравнение подробно изложено в работах [7, 25]) позволяет утверждать об отсутствии их полного единства. Вместе с тем трактовки данных принципов в системе РСБУ и МСФО содержат и много общего, и очевидно, что прежний текст Концептуальных основ МСФО послужил основой для Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике

России. В связи с этим возникает вопрос, будет ли меняться российская Концепция после реализации всех планируемых изменений Концептуальных основ финансовой отчетности в системе МСФО? Учитывая высказанные суждения о дискуссионности многих аспектов в действующем в настоящее время тексте Концептуальных основ финансовой отчетности в МСФО полагаем, что вводить изменения в российскую Концепцию до окончания работ по переработке положений Концепции в МСФО нецелесообразно.

Таблица 1

Изменение состава качественных характеристик в действующем на сегодняшний день варианте Концептуальных основ

Table 1

Changes in qualitative characteristics in the effective version of Conceptual Framework

Наименование качественной характеристики	Прежний текст Концептуальных основ	Измененный текст Концептуальных основ
Уместность	Качественная характеристика финансовой отчетности, обеспечивающая полезность информации	Фундаментальная качественная характеристика полезной финансовой информации
Прогнозная ценность	Отсутствует данная характеристика	Качественная характеристика, раскрывающая характеристику «уместность»
Подтверждающая ценность	Отсутствует данная характеристика	Качественная характеристика, раскрывающая характеристику «уместность»
Существенность	Качественная характеристика, раскрывающая характеристику «уместность»	Качественная характеристика, раскрывающая характеристику «уместность»
Надежность	Качественная характеристика финансовой отчетности, обеспечивающая полезность информации	Отсутствует данная характеристика
Правдивое представление	Качественная характеристика, раскрывающая характеристику «надежность»	Фундаментальная качественная характеристика полезной финансовой информации
Приоритет содержания перед формой	Качественная характеристика, раскрывающая характеристику «надежность»	Отсутствует данная характеристика
Осмотрительность	Качественная характеристика, раскрывающая характеристику «надежность»	Отсутствует данная характеристика
Нейтральность	Качественная характеристика, раскрывающая характеристику «надежность»	Качественная характеристика, раскрывающая характеристику «правдивое представление»
Полнота	Качественная характеристика, раскрывающая характеристику «надежность»	Качественная характеристика, раскрывающая характеристику «правдивое представление»

Отсутствие ошибок	Отсутствует данная характеристика	Качественная характеристика, раскрывающая характеристику «правдивое представление»
Сопоставимость	Качественная характеристика финансовой отчетности, обеспечивающая полезность информации	Качественная характеристика, повышающая полезность информации
Понятность	Качественная характеристика финансовой отчетности, обеспечивающая полезность информации	Качественная характеристика, повышающая полезность информации
Своевременность	Входила в состав ограничений качественных характеристик	Качественная характеристика, повышающая полезность информации
Проверяемость	Отсутствует данная характеристика	Качественная характеристика, повышающая полезность информации

Источник: составлено автором

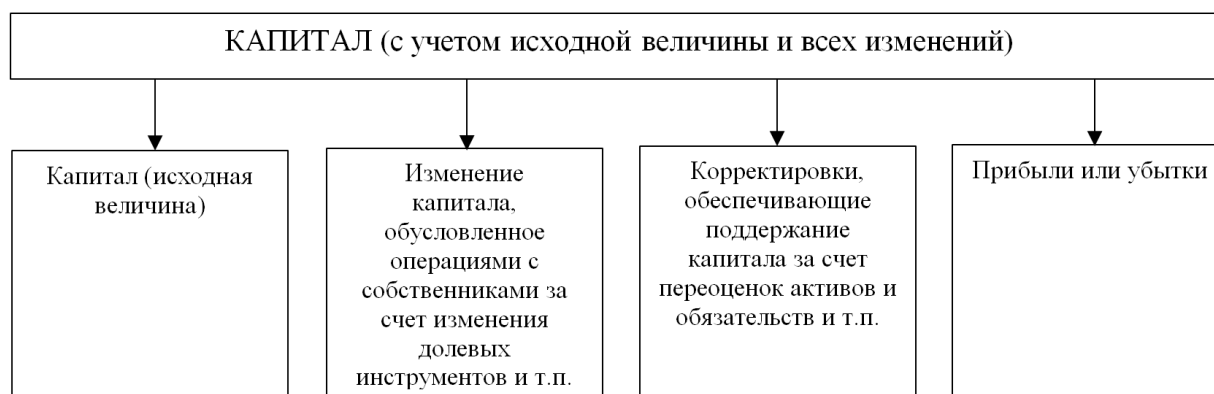
Source: Authoring

Рисунок 1

Виды изменения капитала согласно главе 4 действующего прежнего текста Концептуальных основ

Figure 1

Types of changes in capital according to Chapter 4 of the effective text of the former Conceptual Framework



Источник: составлено автором

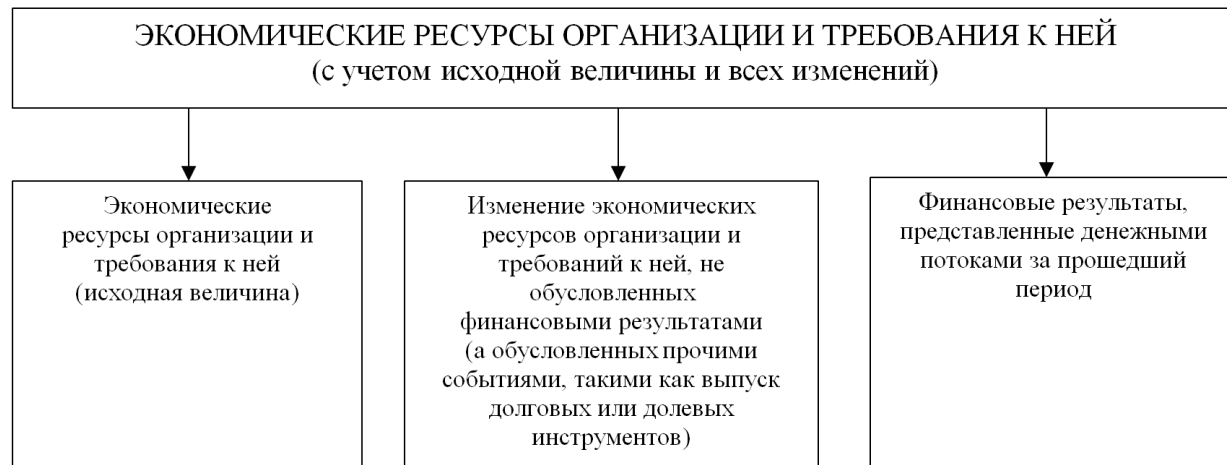
Source: Authoring

Рисунок 2

Виды изменения экономических ресурсов организации и требований к ней согласно главе 1 измененного текста Концептуальных основ

Figure 2

Types of changes in economic resources of organization and requirements to the latter according to Chapter 1 of the amended text of the Conceptual Framework



Источник: составлено автором

Source: Authoring

Список литературы

1. *Максимова С.Ф.* Концептуальные основы организации финансового учета // NovaInfo.Ru. 2015. Т. 2. № 31. С. 142–146.
2. *Агеева О.А.* Принципы подготовки и составления финансовой отчетности // Лизинг. 2010. № 3. С. 4–9.
3. *Kulikova L.I., Gafieva G.M.* Development of Financial Reporting Principles. *Mediterranean Journal of Social Sciences*, 2014, vol. 5, no. 24, pp. 38–40.
4. *Deliboltoyev A., Kuter M.I.* Historical Beginnings of Bookkeeping Depreciation. In: Proceedings of the 3rd Balkans and Middle East Countries Conference Luca Pacioli in Accounting History. Istanbul, 2013, pp. 1449–1464.
5. *Соколов Я.В., Соколов В.Я.* Концептуальная реконструкция фактов хозяйственной жизни во времени / в книге: Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни. М.: Магистр, 2010. С. 91–120.
6. *Мизиковский Е.А., Дружиловская Т.Ю.* Бухгалтерский баланс и отчет о прибылях и убытках // Аудиторские ведомости. 2005. № 6. С. 25–34.
7. *Мизиковский Е.А., Дружиловская Т.Ю.* Сопоставление принципов бухгалтерской отчетности в российских и международных стандартах // Аудиторские ведомости. 1999. № 8. С. 24–33.
8. *Рожнова О.В., Марков В.В., Игумнов В.М.* Транспарентность как приоритетное направление повышения качества отчетности предприятий // Известия Московского государственного технического университета МАМИ. 2013. Т. 5. № 1(15). С. 80–84.
9. *Гетьман В.Г., Гришкина С.Н., Рожнова О.В., Сафонова И.В. и др.* Концептуальные и методические подходы к оценке учетных объектов по справедливой стоимости. Монография. М.: Финансовый университет, 2013. 150 с.
10. *Рожнова О.В.* Развитие концепции оценки по справедливой стоимости // Учет. Анализ. Аудит. 2016. № 6. С. 20–27.
11. *Kulikova L.I., Sokolov A.Y., Ivanovskaya A.V., Akhmedzyanova F.N.* Lowest Value Principle Implementation in Inventory Measurement of Financial Statements of the Enterprises. *Mediterranean Journal of Social Sciences*, 2015, vol. 6, no. 1, pp. 406–410.
12. *Kulikova L.I., Garyncev A.G., Gafieva G.M.* The Balance Sheet as Information Model. *Procedia Economics and Finance*, 2015, no 24, p. 339.
13. *Куликова Л.И., Степанов К.А.* Принцип непрерывности деятельности предприятия в бухгалтерском учете и отчетности. Казань: Казанский университет, 2009. С. 35–44.
14. *Гетьман В.Г.* Формирование финансовой отчетности коммерческих организаций на основе концепции поддержания величины физического капитала // Инновационное развитие экономики. 2015. № 3. С. 103–107.
15. *Соколов Я.В., Пятов М.Л.* Достоверный и добросовестный взгляд на бухгалтерскую информацию // Бухгалтерский учет. 2007. № 5. С. 52–56.
16. *Дружиловская Э.С.* Концептуальные основы оценки как элемента метода бухгалтерского учета // Вестник Нижегородского университета им. Н.И. Лобачевского. 2011. № 2-1. С. 272–278.

17. Мизиковский Е.А., Дружиловская Э.С. Новые требования к оценке активов в российском бухгалтерском учете // *Аудиторские ведомости*. 2013. № 7. С. 3–14.
18. Кутер М.И., Хабибуллина А.Ф. Перспективы концепции интегрированной отчетности в строительстве // *Вестник Алтайской академии экономики и права*. 2014. № 2. С. 65–68.
19. Вахрушина М.А. Инвестиционная привлекательность коммерческих организаций: проблемы анализа и оценки // *Вестник АПК Ставрополя*. 2016. № S1. С. 4–7.
20. Нехай А.А., Нехай Н.П. Исследование концептуальных основ формирования и представления финансовой отчетности в соответствии с МСФО // *Наука и Мир*. 2014. Т. 2. № 5(9). С. 39–40.
21. Klychova G.S., Mavlieva L.M., Klychova A.S., Kulikova L.I. Organization of Accounting in Fur Farming According to IAS. *Mediterranean Journal of Social Sciences*, 2014, vol. 5, no. 24, pp. 84–90.
22. Агеева О.А., Ребизова А.Л. Анализ проекта изменений концептуальных основ международных стандартов финансовой отчетности // *Вестник Университета (Государственный университет управления)*. 2014. № 8. С. 96–98.
23. Ткаченко Е.В. Концептуальные основы подготовки и представления финансовой отчетности в соответствии с МСФО и ОПБУ США // *Государственное управление. Электронный вестник*. 2011. № 26. С. 1–9. URL: <http://cyberleninka.ru/article/n/kontseptualnye-osnovy-podgotovki-i-predstavleniya-finansovoy-otchetnosti-v-sootvetstvii-s-msfo-i-opbu-ssha>
24. Хахонова Н.Н. Актуальные вопросы совершенствования концептуальных основ МСФО // *Академический вестник*. 2014. № 1. С. 133–140.
25. Дружиловская Т.Ю. Проблемы гармонизации концептуальных основ формирования финансовой отчетности в системах российских и международных стандартов. Монография. Нижний Новгород: Изд-во Нижегородского госуниверситета им. Н.И. Лобачевского, 2008. 197 с.
26. Бубновская Т.В., Джулфакян А.А. К вопросу о концептуальных основах адаптации МСФО в России // *Вестник Дальрыбвтуза*. 2016. № 7. С. 10–19.
27. Гришкина С.Н., Конторович О.И. Развитие концептуальных подходов оценки в российской системе учета и отчетности на основе МСФО // *Известия Волгоградского государственного технического университета*. 2013. Т. 16. № 11(114). С. 88–91.

Информация о конфликте интересов

Я, автор данной статьи, со всей ответственностью заявляю о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Настоящее заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке данных, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.

ISSN 2311-9381 (Online)

Problems of Accounting

ISSN 2073-5081 (Print)

**CONCEPTUAL FRAMEWORK FOR FINANCIAL REPORTING:
A CRITICAL ANALYSIS OF NEW APPROACHES****Tat'yana Yu. DRUZHILOVSKAYA**National Research Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod, Nizhny Novgorod, Russian Federation
tdruzhilovskaya@yandex.ru**Article history:**

Received 1 March 2017

Received in revised form

6 April 2017

Accepted 12 May 2017

Available online 29 May 2017

JEL classification: M41<https://doi.org/10.24891/ia.20.10.596>**Keywords:** reporting,
conceptual framework for
financial reporting**Abstract****Subject** The article addresses the problems associated with interpretation of Conceptual Framework for Financial Reporting under IFRS.**Objectives** The study aims to develop recommendations to solve problems related to interpretation of the Conceptual Framework for Financial Reporting under IFRS.**Methods** The research methodology rests on critical analysis of the current state of the Conceptual Framework for Financial Reporting.**Results** The paper identifies fundamental differences in conceptual approaches to financial statements generation in the amended text of Conceptual Framework for Financial Reporting as compared with the previous version. It justifies the lack of link between the definitions of Chapters 1 and 3 of the amended text of the Conceptual Framework and the existing Chapter 4 of the old text. I highlight strengths, as well as problematic and controversial aspects of approaches to financial reporting in the modified version of the document.**Conclusions** The emphasis of users' interpretation on investors and creditors in the new version of the Conceptual Framework for Financial Reporting may lead to infringement of interests of other user groups. As the new version is unfinished yet, it is inexpedient to adapt the Conceptual Framework for Financial Reporting under RAS at the present stage.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2017

References

1. Maksutova S.F. [Conceptual framework for financial accounting arrangement]. *NovaInfo.Ru*, 2015, vol. 2, no. 31, pp. 142–146. (In Russ.)
2. Ageeva O.A. [Principles of preparation and generation of financial statements]. *Lizing = Leasing*, 2010, no. 3, pp. 4–9. (In Russ.)
3. Kulikova L.I., Gafieva G.M. Development of Financial Reporting Principles. *Mediterranean Journal of Social Sciences*, 2014, vol. 5, no. 24, pp. 38–40.
4. Deliboltoyana A., Kuter M.I. Historical Beginnings of Bookkeeping Depreciation. In: Proceedings of the 3rd Balkans and Middle East Countries Conference Luca Pacioli in Accounting History. Istanbul, 2013, pp. 1449–1464.
5. Sokolov Ya.V., Sokolov V.Ya. *Kontseptual'naya rekonstruktsiya faktov khozyaystvennoy zhizni vo vremeni. V kn.: Bukhgalterskii uchet kak summa faktov khozyaistvennoi zhizni* [Conceptual reconstruction of facts of economic life over time. In: Accounting as a sum of facts of economic life]. Moscow, Magistr Publ., 2010, pp. 91–120.
6. Mizikovskii E.A., Druzhilovskaya T.Yu. [The balance sheet and income statement]. *Auditorskie vedomosti = Audit Journal*, 2005, no. 6, pp. 25–34. (In Russ.)
7. Mizikovskii E.A., Druzhilovskaya T.Yu. [A comparison of accounting principles in Russian and international standards]. *Auditorskie vedomosti = Audit Journal*, 1999, no. 8, pp. 24–33. (In Russ.)

8. Rozhnova O.V., Markov V.V., Igumnov V.M. [Transparency as a priority area to improve the quality of reporting of enterprises]. *Izvestiya Moskovskogo gosudarstvennogo tekhnicheskogo universiteta MAMI = Izvestiya MGTU MAMI*, 2013, vol. 5, no. 1, pp. 80–84. (In Russ.)
9. Get'man V.G., Grishkina S.N., Rozhnova O.V., Safonov I.V., Sidneva V.P. *Kontseptual'nye i metodicheskie podkhody k otsenke uchetykh ob"ektov po spravedlivoy stoimosti. Monografiya* [Conceptual and methodological approaches to fair value measurement in accounting: a monograph]. Moscow, Financial University Publ., 2013, 150 p.
10. Rozhnova O.V. [Developing the fair value measurement concept]. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Audit*, 2016, no. 6, pp. 20–27. (In Russ.)
11. Kulikova L.I., Sokolov A.Y., Ivanovskaya A.V., Akhmedzyanova F.N. Lowest Value Principle Implementation in Inventory Measurement of Financial Statements of the Enterprises. *Mediterranean Journal of Social Sciences*, 2015, vol. 6, no. 1, pp. 406–410.
12. Kulikova L.I., Garyncev A.G., Gafieva G.M. The Balance Sheet as Information Model. *Procedia Economics and Finance*, 2015, no. 24, p. 339.
13. Kulikova L.I., Stepanov K.A. *Printsip nepreryvnosti deyatelnosti predpriyatiya v bukhgalterskom uchte i otchetnosti* [The going concern principle in accounting and reporting]. Kazan, Kazan University Publ., 2009, pp. 35–44. (In Russ.)
14. Get'man V.G. [Generation of financial statements by commercial organizations on the basis of the concept of physical capital maintenance]. *Innovatsionnoe razvitie ekonomiki = Innovative Development of Economy*, 2015, no. 3, pp. 103–107. (In Russ.)
15. Sokolov Ya.V., Pyatov M.L. [True and fair view on accounting information]. *Bukhgalterskii uchet = Accounting*, 2007, no. 5, pp. 52–56. (In Russ.)
16. Druzhilovskaya E.S. [Conceptual framework for valuation as an element of accounting methods]. *Vestnik Nizhegorodskogo universiteta im. N.I. Lobachevskogo = Vestnik of National Research Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod*, 2011, no. 2-1, pp. 272–278. (In Russ.)
17. Mizikovskii E.A., Druzhilovskaya E.S. [New requirements for valuation of assets in Russian accounting]. *Auditorskie vedomosti = Audit Journal*, 2013, no. 7, pp. 3–14. (In Russ.)
18. Cuter M.I., Khabibullina A.F. [Prospects for the concept of integrated reporting in building industry]. *Vestnik Altaiskoi akademii ekonomiki i prava = Bulletin of Altai Academy of Economics and Law*, 2014, no. 2, pp. 65–68. (In Russ.)
19. Vakhrushina M.A. [Investment appeal of commercial organizations: Problems of analysis and assessment]. *Vestnik APK Stavropol'ya = Agricultural Bulletin of Stavropol Region*, 2016, no. S1, pp. 4–7. (In Russ.)
20. Nekhai A.A., Nekhai N.P. [A study of Conceptual Framework for Financial Reporting under IFRS]. *Nauka i Mir = Science and World*, 2014, vol. 2, no. 5(9), pp. 39–40. (In Russ.)
21. Klychova G.S., Mavlieva L.M., Klychova A.S., Kulikova L.I. Organization of Accounting in Fur Farming According to IAS. *Mediterranean Journal of Social Sciences*, 2014, vol. 5, no. 24, pp. 84–90. (In Russ.)
22. Ageeva O.A., Rebizova A.L. [Analysis of draft amendments to Conceptual Framework for Financial Reporting]. *Vestnik Universiteta (Gosudarstvennyi universitet upravleniya) = University Bulletin (State University of Management)*, 2014, no. 8, pp. 96–98. (In Russ.)

23. Tkachenko E.V. [Conceptual Framework for Financial Reporting under IFRS and US GAAP]. *Gosudarstvennoe upravlenie. Elektronnyi vestnik*, 2011, no. 26, pp. 1–9. (In Russ.) Available at: <http://cyberleninka.ru/article/n/kontseptualnye-osnovy-podgotovki-i-predstavleniya-finansovoy-otchetnosti-v-sootvetstvii-s-msfo-i-opbu-ssha>
24. Khakhonova N.N. [Topical issues of improving the Conceptual Framework for Financial Reporting under IFRS]. *Akademicheskii vestnik = Academic Bulletin*, 2014, no. 1, pp. 133–140. (In Russ.)
25. Druzhilovskaya T.Yu. *Problemy garmonizatsii kontseptual'nykh osnov formirovaniya finansovoy otchetnosti v sistemakh rossiyskikh i mezhdunarodnykh standartov. Monografiya* [Problems of harmonization of conceptual framework for financial reporting in RAS and IFRS: a monograph]. Nizhny Novgorod, National Research Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod Publ., 2008, 197 p.
26. Bubnovskaya T.V., Dzhulfakyan A.A. [On conceptual framework for IFRS adaptation in Russia]. *Vestnik Dal'rybvtuza = Bulletin of Far Eastern State Technical Fisheries University*, 2016, no. 7, pp. 10–19. (In Russ.)
27. Grishkina S.N., Kontorovich O.I. [Developing the conceptual approaches to IFRS-based valuation in the Russian system of accounting and reporting]. *Izvestiya Volgogradskogo gosudarstvennogo tekhnicheskogo universiteta = Izvestia VSTU*, 2013, vol. 16, no. 11, pp. 88–91. (In Russ.)

Conflict-of-interest notification

I, the author of this article, bindingly and explicitly declare of the partial and total lack of actual or potential conflict of interest with any other third party whatsoever, which may arise as a result of the publication of this article. This statement relates to the study, data collection and interpretation, writing and preparation of the article, and the decision to submit the manuscript for publication.