

pISSN 2073-5081  
eISSN 2311-9381

*Международные стандарты  
учета и отчетности*

## КОНЦЕПТУАЛЬНЫЕ ОСНОВЫ ОТЧЕТНОСТИ: ВЛИЯНИЕ ИЗМЕНЕНИЙ НА ТЕОРИЮ И МЕТОДОЛОГИЮ УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ

Виктор Сергеевич ПЛОТНИКОВ <sup>a,\*</sup>,  
Олеся Владимировна ПЛОТНИКОВА <sup>b</sup>

<sup>a</sup> доктор экономических наук, профессор,  
профессор кафедры информационно-аналитического обеспечения и бухгалтерского учета,  
Новосибирский государственный университет экономики и управления «НИНХ»  
(НГУЭУ),  
Новосибирск, Российская Федерация  
vcplotnikov@yandex.ru  
<https://orcid.org/0000-0001-7214-1847>  
SPIN-код: 5819-6102

<sup>b</sup> доктор экономических наук, доцент,  
профессор кафедры информационно-аналитического обеспечения и бухгалтерского учета,  
Новосибирский государственный университет экономики и управления «НИНХ»  
(НГУЭУ),  
Новосибирск, Российская Федерация  
vcplotnikov@yandex.ru  
<https://orcid.org/0000-0002-2384-6418>  
SPIN-код: 8383-7410

\* Ответственный автор

### История статьи:

Рег. № 305/2023  
Получена 10.07.2023  
Получена в  
доработанном виде  
24.07.2023  
Одобрена 27.07.2023  
Доступна онлайн  
15.08.2023

Специальность: 5.2.3

УДК 657.1

JEL: M40, M41

### Ключевые слова:

концептуальные  
основы, учет  
договорных  
обязательств,  
консолидированный  
учет и отчетность,

### Аннотация

**Предмет.** Влияние существенных изменений в Концептуальных основах отчетности на теорию и методологию учета и отчетности.

**Цели.** Анализ изменений в Концептуальных основах отчетности, вызванных современными условиями рыночной экономики, и определение возможности и необходимости их отражения в теории и методологии учета и отчетности.

**Методология.** В ходе исследования в рамках системного и логического подходов использованы методы сравнительного и структурного анализа.

**Результаты.** Доказана необходимость введения в методологию учета таких показателей, как договорные обязательства, обеспечивающих информацией об изменениях рыночных условий; разработки и введения в сферу финансового учета системы консолидированного учета и отчетности; раскрытия содержания системы бизнес-учета для формирования интегрированной отчетности.

**Выводы.** Договорные обязательства в силу своей объективности, так как информация об их стоимости формируется на рынке, должны найти свое место в структуре учета и отчетности; разработка системы консолидированного учета позволит отразить внутренние взаимоотношения в группе предприятий, а также деятельность консолидированной группы организаций как

бизнес-учет  
и интегрированная  
отчетность

единого целого; бизнес-учет, как обособленный вид учета, обеспечивает процедуру формирования интегрированной отчетности.

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2023

**Для цитирования:** Плотников В.С., Плотникова О.В. Концептуальные основы отчетности: влияние изменений на теорию и методологию учета и отчетности // *Международный бухгалтерский учет*. – 2023. – Т. 26, № 8. – С. 830 – 854.  
<https://doi.org/10.24891/ia.26.8.830>

Данная статья посвящена эволюционным преобразованиям в Концептуальных основах Международных стандартов финансовой отчетности, определяющих экономическое содержание и методологическую направленность отдельных стандартов и процедур преобразования финансовых отчетов.

Хотелось бы подчеркнуть, что сами Концептуальные основы не являются отдельным стандартом финансовой отчетности и не формируют правила, регламентирующие процессы ведения или организации учета отдельных объектов учета и процессов отражения их в качестве элементов финансовой отчетности. Концептуальные основы формируют теоретическую основу и методологическую направленность в трансформации объектов учета, особенно это актуально, когда с развитием рыночной экономики у экономического субъекта появляются новые объекты учета. По сути дела речь идет об эволюции «счетоведения», отвечающего на вопросы: как становилась существующая в настоящее время система бухгалтерского учета, можно ли ее совершенствовать? Необходимы ли новые стандарты бухгалтерского учета или можно внести изменения в существующие?

Одновременно, без глубокого понимания теоретических положений Концептуальных основ изучение отдельных стандартов, особенно в части их практического применения, теряет смысл и всякую методическую направленность для отражения отдельных объектов бухгалтерского учета в качестве элементов финансовой отчетности.

Кроме того, следует отметить, что ни теория бухгалтерского учета, ни ее Концептуальные основы не являются совершенными постулатами или принципами бухгалтерского учета и, по всей вероятности, никогда ими не будут. В быстро меняющейся мировой экономике постоянно будут изменяться цели бухгалтерского учета, в том числе заключающиеся в разработке информационной системы, обеспечивающей эффективное управление экономической системой.

Несколько слов следует сказать о взаимосвязи и различиях в понимании толкования *постулатов* и *принципов* учета.

Что касается *постулатов* бухгалтерского учета, на которые опирается теория бухгалтерского учета, то они должны содержать утверждение, обеспечивающее отражение специфических характеристик, используемых в бухгалтерском учете, как экономической науке, и в то же время отличающих его от других экономических дисциплин.

Соглашаясь с мнением профессора Я.В. Соколова, утверждающего, что «к субстанциональной бухгалтерии следует отнести коллацию и двойную запись. Все остальное вытекает из коллагии: отношения людей, участвующих в хозяйственных процессах, и информационность сведений, которые используются для управления» [1, с. 193–194], мы все же добавили бы к этим элементам метода бухгалтерского учета еще и *балансоведение*. Все остальные элементы метода бухгалтерского учета не характеризуют обособленности его предмета от других экономических наук. Взять, к примеру, счета бухгалтерского учета. Научных статей, книг и диссертаций о них написано немало. При этом каждый автор старается выделить отдельные счета или углубить их аналитику и т.д., а это лишь способ (прием) кодификации информации, который широко используется и в естественных науках (математике, физике и т.д.), а также в широком спектре экономических дисциплин. Другое дело, когда появляются новые, ранее не обозначенные объекты хозяйственной деятельности. Они должны быть выделены на обособленных счетах бухгалтерского учета, содержащих определенную, удовлетворяющую пользователей информационную функцию.

Говоря о *принципах* бухгалтерского учета, правильнее было бы сказать о достигнутых в бухгалтерском сообществе согласованных на определенный промежуток времени правилах и приемах ведения бухгалтерского учета.

Об этом весьма красноречиво сказано в анализе Положений APB<sup>1</sup> № 4 (Совет по разработке принципов бухгалтерского учета): «Термин «принципы учета» оказался весьма иллюзорным. Для небухгалтеров, да и для многих бухгалтеров – это относительно устойчивое понятие, выраженное несколькими словами и не подверженное влиянию изменений в бизнесе и среде инвесторов. Тем не менее, APB (несмотря на выделение в его названии термина «принципы») считал необходимым постоянно издавать рекомендации по таким предметам, которые не имеют ничего общего с принципами»<sup>2</sup>.

Еще более точно и даже несколько безжалостно Э.С. Хендриксен и М.Ф. ван Бреда высказались о процессе поиска принципов: «Поиск принципов был долгим, трудным и даже, по весьма распространенному мнению, тщетным. Пятьдесят лет напряженных усилий многих

<sup>1</sup> APB – Accounting Principles Board.

<sup>2</sup> Francis M. Wheat. Establishing Financial Accounting Standards: Report of the Study on Establishment of Accounting Principles. Wheat Report. AICPA, March 1972, p. 13.  
URL: [https://egrove.olemiss.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1237&context=aicpa\\_assoc](https://egrove.olemiss.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1237&context=aicpa_assoc)

талантливых и самоотверженных профессионалов создали не многим более чем несколько торжественных фраз для иллюстрации системы, изобретенной 500 лет назад» [2, с. 75].

Непроработанность комплекса принципов бухгалтерского учета обозначила необходимость разработки Концептуальных основ финансовой отчетности, определяющих методологическую направленность Международных стандартов бухгалтерского учета. Концептуальные основы, определяющие цели бухгалтерского учета, формируют качественные характеристики информации бухгалтерского учета, которые должны быть учтены при разработке стандартов бухгалтерского учета. Эту работу взял на себя FASB<sup>3</sup> (Совет по разработке стандартов финансового учета), представивший Концептуальные основы финансовой отчетности (2010 г.)<sup>4</sup> (далее – Концептуальные основы (2010 г.) в виде «конструкции», на которой должны базироваться стандарты, где основной подход сводился к формированию целей бухгалтерского учета, на которых основывается определение бухгалтерского учета. «Бюллетень учетной терминологии № 1 определяет бухгалтерский учет как «искусство регистрации, классификации и суммирования определенным образом в денежном выражении фактов хозяйственной жизни, которые, по крайней мере, частично носят финансовый характер, и интерпретации результатов этих процессов» [2, с. 84].

Хотим обратить внимание на то, что в данном определении как основной объект бухгалтерского учета обозначен *факт хозяйственной жизни*. Однако не следует думать, что разработчики Концептуальных основ финансовой отчетности впервые обозначили факт хозяйственной жизни как объект бухгалтерского учета. Исследованием содержания данного объекта учета профессионалы занимались все прошлое столетие и даже более того.

Весьма содержательный анализ фактов хозяйственной жизни для использования его в системе бухгалтерского учета проводил наш соотечественник профессор Я.В. Соколов, который поясняет, что: «факты хозяйственной жизни – это то, что учитывает бухгалтер, то, что выступает как предмет и счетоводства, и счетоведения» [3, с. 85]. Выдвигая гипотезу о том, что в качестве предмета бухгалтерского учета выступает факт хозяйственной жизни, Я.В. Соколов формулирует его определение: «Факт хозяйственной жизни есть элементарный момент хозяйственного процесса, изменяющий или подтверждающий состав средств предприятия или их источников или средств и источников одновременно» [3, с. 85]. По существу, Я.В. Соколов обобщил концепцию учета фактов хозяйственной жизни, преобразовав ее в стройную теорию основ бухгалтерского учета.

<sup>3</sup> FASB – Financial Accounting Standards Board.

<sup>4</sup> Концептуальные основы финансовой отчетности.

URL: [https://minfin.gov.ru/common/upload/library/2014/06/main/kontseptualnye\\_osnovy\\_na\\_sayt.pdf](https://minfin.gov.ru/common/upload/library/2014/06/main/kontseptualnye_osnovy_na_sayt.pdf)

Отметим, что как документ Концептуальные основы впервые были представлены в качестве «Концептуальных основ подготовки и представления финансовой отчетности», разработанных Комитетом по Международным стандартам финансовой отчетности (IASC)<sup>5</sup> в 1989 г. В 2001 г. «Концептуальные основы подготовки и представления финансовой отчетности» приняты Советом по МСФО (IASB)<sup>6</sup> в качестве системообразующего документа для Международных стандартов финансовой отчетности. Однако работа Совета по МСФО (IASB) над Концептуальными основами не была завершена, начало этой работы относится к 2002 г., когда был начат процесс конвергенции международных и американских стандартов. И только в 2010 г. Советом по стандартам финансового учета (FASB) были опубликованы «Концептуальные основы финансовой отчетности» в качестве законченного, исчерпывающего и единого документа.

Тем не менее, не забытыми оказались и Концептуальные основы 1989 г. Они легли в основу МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности», принятого в качестве Стандарта МСФО в 2003 г. с поправками, внесенными в 2005 г., в которых уточнена цель финансовой отчетности: «Целью финансовой отчетности является представление информации о финансовом положении, финансовых результатах и движении денежных средств предприятия, которая будет полезна широкому кругу пользователей при принятии ими экономических решений»<sup>7</sup>. В данном случае хотелось бы обратить внимание на несоответствие положений МСФО (IAS) 1 и Концептуальных основ финансовой отчетности (2010 г.).

*Во-первых*, концепцию финансовой отчетности нельзя обозначать в качестве отдельного стандарта, так как Концептуальные основы направлены на выработку методологической основы при разработке отдельных стандартов; *во-вторых*, в Концептуальных основах отсутствует процесс предвидения изменений в системе бухгалтерского учета.

В то же время как среди экономистов, так и многих бухгалтеров «все еще существует мнение, что роль бухгалтерского учета заключается в том, чтобы свидетельствовать о событиях, а не прогнозировать их» [2, с. 87]. К этому можно добавить «о свершившихся событиях по факту хозяйственной жизни»: «Во всяком случае, учет – это система подсчетов, принятых участниками» [2, с. 87].

<sup>5</sup> IASC – International Accounting Standards Committee.

<sup>6</sup> IASB – International Accounting Standards Board.

<sup>7</sup> Международные стандарты финансовой отчетности 2013: издание на русском языке. М.: Аскери-Асса, 2013. С. 377.

В Концептуальных основах (2010 г.) отмечается, что «настоящие Концептуальные основы не являются документом из состава МСФО и, как следствие, не устанавливают нормы по конкретным вопросам оценки или раскрытия информации. Ни одно из положений настоящих Концептуальных основ не имеет преимущественной силы над положениями конкретных МСФО»<sup>8</sup>.

Вместе с тем «Концептуальные основы устанавливают принципы, лежащие в основе подготовки и представления финансовой отчетности для внешних пользователей. Назначение Концептуальных основ состоит в следующем:

- (a) содействовать Совету при разработке будущих МСФО и пересмотре существующих МСФО;
- (b) содействовать Совету в продвижении гармонизации нормативных актов, стандартов бухгалтерского учета и процедур, касающихся представления финансовой отчетности, путем создания основы для уменьшения случаев альтернативного порядка учета, допускаемых МСФО;
- (c) содействовать национальным органам, разрабатывающим стандарты финансовой отчетности, в разработке национальных стандартов финансовой отчетности;
- (d) содействовать составителям финансовой отчетности в применении МСФО и рассмотрении вопросов, которые еще не стали предметом конкретного МСФО;
- (e) содействовать аудиторам в формировании мнения относительно того, соответствует ли финансовая отчетность МСФО;
- (f) содействовать пользователям финансовой отчетности в интерпретации информации, содержащейся в финансовой отчетности, составленной в соответствии с МСФО; и
- (g) предоставить тем, кто интересуется работой Совета по МСФО, информацию о подходе Совета к написанию МСФО»<sup>9</sup>.

Тем самым Совет по МСФО подчеркнул теоретическое и методологическое значение Концептуальных основ (2010 г.), обобщая и уточняя их значение для нормативного регулирования положений, содержащихся в отдельных МСФО. При этом подчеркивается, что Концептуальные основы будут периодически пересматриваться на основании опыта Совета по работе с ними.

<sup>8</sup> Концептуальные основы финансовой отчетности. С. 2.

URL: [https://minfin.gov.ru/common/upload/library/2014/06/main/kontseptualnye\\_osnovy\\_na\\_sayt.pdf](https://minfin.gov.ru/common/upload/library/2014/06/main/kontseptualnye_osnovy_na_sayt.pdf)

<sup>9</sup> Там же. С. 2.

Однако следует отметить, что столь обширный и достаточно проработанный документ как Концептуальные основы (2010 г.) не содержит созидательных путей для совершенствования бухгалтерского учета.

К сожалению, следует отметить, что «большинство теоретиков бухгалтерского учета и основные законодательные и концептуальные основы ориентируют бухгалтера на ретроспективную информацию об объектах бухгалтерского учета, на информацию, отражающую свершившиеся факты хозяйственной жизни. Именно поэтому на сегодняшний день достаточно широко распространено мнение о дальнейшей нежизнеспособности традиционных моделей бухгалтерского учета и отчетности.

Безусловно, следует признать существование ряда реальных проблем, требующих решения, и что системе бухгалтерского учета, действительно, присущи недостатки. Но мнение о том, что существующая модель бухгалтерского учета себя исчерпала, весьма преувеличено. Она, без сомнения, еще долго будет являться методом формирования информации о деятельности компании.

По крайней мере, поставленная цель финансовой отчетности, базирующаяся на бухгалтерских стандартах (ГААП<sup>10</sup>, Международных стандартах финансовой отчетности (МСФО), Положениях по бухгалтерскому учету), достигнута. Она обеспечивает информацией о поддающихся внешней проверке показателях финансового положения организации, предназначенных дать инвесторам способ оценки:

- достоверности показателей корпоративной деятельности;
- стабильности результатов прошлой деятельности;
- эффективности управления компанией, чтобы предотвратить злоупотребление корпоративным капиталом [4, с. 9]<sup>11</sup>.

«Следует признать, что модель текущей финансовой отчетности уже не соответствует главной цели: она не позволяет оценить качество и устойчивость финансовых результатов – отсутствует информация предвидения. При отражении свершившегося факта хозяйственной жизни в отчетности отсутствует информация, как возник этот факт. А самое

<sup>10</sup> Общепринятые принципы бухгалтерского учета (англ. Generally Accepted Accounting Principles, GAAP) – национальные стандарты бухгалтерского учета, применяемые в каждой стране, в соответствии с национальным законодательством.

<sup>11</sup> Плотников В.С., Плотникова О.В. Концепции теории бухгалтерского учета: учеб. пособие. М.: ИНФРА-М, 2020. С. 10.

главное – нет элемента предвидения, то есть информации, какие факты хозяйственной жизни появятся хотя бы в ближайшем будущем»<sup>12</sup>.

Серьезный шаг в развитии теории и методологии бухгалтерского учета сделан Советом по МСФО, когда были разработаны и опубликованы в 2018 г. «Концептуальные основы представления финансовых отчетов» (2018 г.) (далее – Концептуальные основы (2018 г.)). Данные Концептуальные основы (2018 г.) направляют специалистов в области бухгалтерского учета и финансов на исследование новых элементов финансовой отчетности, таких как, например, экономические ресурсы, причем в двух аспектах: как «Актив – существующий экономический ресурс, контролируемый организацией в результате прошлых событий»<sup>13</sup> и «Экономический ресурс представляет собой право, которое обладает потенциалом создания экономических выгод»<sup>14</sup>.

Попробуем разобраться с этими элементами финансовой отчетности последовательно.

На первый взгляд определение актива как существующего в организации экономического ресурса по факту хозяйственной жизни ничем не отличается от предыдущих трактовок, содержащихся в Концептуальных основах (2010 г.). Однако фраза «контролируемый организацией в результате прошлых событий» уточняет предмет бухгалтерского учета. Дело в том, что в традиционной теории бухгалтерского учета физическое признание актива базируется на экономической категории «права собственности на актив», тогда как Концептуальные основы (2018 г.) выдвигают категорию «контроля над активом», что является более точным для бухгалтерского учета, так как именно: «Контроль связывает экономический ресурс с организацией. Оценка наличия контроля помогает идентифицировать экономический ресурс, подлежащий учету организацией»<sup>15</sup>, и далее: «Организация контролирует экономический ресурс, если в настоящее время у нее существует возможность определять способ использования данного экономического ресурса и получать экономические выгоды, которые он может приносить»<sup>16</sup>. Ранее перечисленные функции предписывались категории «право собственности на актив».

<sup>12</sup> Там же. С. 10.

<sup>13</sup> Концептуальные основы представления финансовых отчетов: п. 4.3.  
URL: [https://www.minfin.ru/ru/document/?id\\_4=125979](https://www.minfin.ru/ru/document/?id_4=125979)

<sup>14</sup> Там же, п. 4.4.

<sup>15</sup> Концептуальные основы представления финансовых отчетов: п. 4.19.  
URL: [https://www.minfin.ru/ru/document/?id\\_4=125979](https://www.minfin.ru/ru/document/?id_4=125979)

<sup>16</sup> Там же, п. 4.20.

Далее следует рассмотреть представленную в Концептуальных основах (2018 г.) категорию «права», необходимость и возможность отражения которого в сфере бухгалтерского учета диктуется рыночной экономикой.

Концептуальные основы (2018 г.) дают следующую трактовку права: «Права, обладающие потенциалом создания экономических выгод, могут принимать различные формы, включая:

- (а) права, которым соответствует обязанность другой стороны;
- (б) права, которым не соответствует обязанность другой стороны»<sup>17</sup>.

Главное, что подчеркивается в Концептуальных основах (2018 г.) – это то, что: «Экономический ресурс – это право, которое обладает потенциалом создания экономических выгод. Для существования такого потенциала нет необходимости в том, чтобы можно было с абсолютной уверенностью или даже с высокой вероятностью утверждать, что данное право будет создавать экономические выгоды. Необходимо лишь, чтобы данное право уже существовало и чтобы по крайней мере в одних конкретных обстоятельствах данное право могло создавать экономические выгоды для организации, превышающие выгоды, которые доступны всем другим сторонам»<sup>18</sup>.

Для формирования структуры элементов финансовой отчетности значимым является то, что: «...право может отвечать определению экономического ресурса и, следовательно, быть активом, даже если вероятность того, что оно будет создавать экономические выгоды, мала»<sup>19</sup>.

В данном случае экономический ресурс отражает набор прав, а не материальный объект, а описание набора прав в качестве материального объекта обеспечит достоверное отражение таких прав наиболее понятным образом: «В принципе каждое право организации представляет собой отдельный актив. Однако для целей учета связанные права зачастую рассматриваются в качестве одной единицы учета, представляющей собой один актив»<sup>20</sup>.

Прежде чем перейти к следующей категории Концептуальных основ (2018 г.) – категории договорных обязательств, хотелось бы несколько слов сказать о связи бухгалтерского учета с экономической теорией и, прежде всего, институциональной экономикой.

---

<sup>17</sup> Там же, п. 4.6.

<sup>18</sup> Там же, п. 4.14.

<sup>19</sup> Там же, п. 4.15.

<sup>20</sup> Там же, п. 4.11.

В данном случае бухгалтерский учет можно охарактеризовать в качестве эмпирического инструмента, используемого для эмпирического подтверждения теоретических положений институциональной экономики. В доказательство этого тезиса приведем лишь отдельные факты в исследовании договорных обязательств. Исследованию договорных обязательств Нобелевский лауреат О.И. Уильямсон в своей книге «Экономические институты капитализма...» посвятил целую главу [5].

В рыночной экономике желания продавца и покупателя, с которыми они выходят на рынок, чтобы осуществить обменную сделку, принимают юридическую форму договора, в котором отражены договорные обязательства сторон обменной сделки. «При заключении обменной сделки: «Достоверные обязательства и достоверные угрозы обладают общим свойством: и те и другие возникают в основном с наличием необратимых на цели других проектов специализированных инвестиций. Но если достоверные обязательства принимаются в поддержку альянсов и для обеспечения обмена, то достоверные угрозы появляются в контексте конфликтов и соперничества сторон» [5, с. 273]. При этом О.И. Уильямсон делает значимую сноску: «...поэтому предлагаю зарезервировать термин «обязательство» для описания экономического обмена» [5, с. 273]. Учитывая это высказывание, предлагаем использовать термин «договорное обязательство» в сфере бухгалтерского учета для обозначения его новых объектов – монетарных активов и монетарных обязательств» [6].

Весьма интересным в данном случае является и вывод Дж.Р. Хикса, который считает, что: «...для фактического осуществления торговли не нужно ничего, кроме обмена титулами» [7, с. 219], то есть обмена договорными обязательствами участников обменной сделки.

Не оставили без внимания категорию договорных обязательств такие авторы, как Й. Бетге [8], Э. Колер [9], Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл [10], В.С. Плотников и О.В. Плотникова [4, 6, 11–14], Э.Г. Фуруботн и Р. Рихтер [15], Дж.К. Халл [16], Э.С. Хендриксен, М.Ф. ван Бреда [2], С. Хендерсон и Г. Пирсон [17].

Следует признать, что договорные обязательства являются юридически обязывающими, хотя эти же обязательства отражают передачу прав собственности на экономические ресурсы на основе добровольно принятых на себя обязанностей участниками обменной сделки. Принцип свободы контрактов – это центральное звено в системе эффективности использования экономических ресурсов, где свобода экономических субъектов позволяет владельцу прав собственности на экономический ресурс передать эти права вместе с экономическим ресурсом под контроль контрагенту в будущем.

Необходимость отражения договорных обязательств в качестве элементов финансовой отчетности определена в Концептуальных основах (2018 г.): «Обязательство – это существующая в настоящее время обязанность организации передать экономический ресурс, возникшая в результате прошлых событий.

Для того чтобы обязательство существовало, необходимо соблюдение всех трех критериев:

- (a) у организации имеется обязанность;
- (b) данная обязанность заключается в передаче экономического ресурса (см. пункты 4.36–4.41); и
- (c) данная обязанность существует в настоящее время в результате прошлых событий.

Первым критерием существования обязательства является наличие у организации обязанности.

Обязанность является необходимостью или ответственностью, избежать которых организация не имеет практической возможности. Обязанность всегда возникает перед другой стороной (или сторонами). Такой другой стороной (или сторонами) может быть физическое лицо или организация, группа физических лиц или организаций или общество в целом. Не обязательно точно знать сторону (или стороны), перед которыми имеется обязанность»<sup>21</sup>.

«Если у одной стороны имеется обязанность передать экономический ресурс, следовательно, у другой стороны (или сторон) имеется право получить этот экономический ресурс»<sup>22</sup>.

«Второй критерий существования обязательства заключается в том, что обязанность предусматривает передачу экономического ресурса.

Чтобы данный критерий соблюдался, обязанность должна потенциально приводить к необходимости того, чтобы организация передала экономический ресурс другой стороне (или сторонам)»<sup>23</sup>.

«Третий критерий существования обязательства заключается в том, что обязанность является существующей обязанностью, которая возникла в результате прошлых событий.

---

<sup>21</sup> Концептуальные основы представления финансовых отчетов: п.п. 4.26–4.29.  
URL: [https://www.minfin.ru/ru/document/?id\\_4=125979](https://www.minfin.ru/ru/document/?id_4=125979)

<sup>22</sup> Там же, п. 4.30.

<sup>23</sup> Там же, п.п. 4.36–4.37.

Существующая обязанность возникла в результате прошлых событий, только если:

(а) организация уже получила экономические выгоды или выполнила то или иное действие; и

(b) следовательно, организация будет должна или может быть обязана передать экономический ресурс, который в противном случае она не должна была бы передавать»<sup>24</sup>.

Учитывая изложенное, можно сказать, что Концептуальные основы (2018 г.) предполагают не только серьезные изменения в структуре элементов финансовой отчетности, но и дальнейшее развитие теоретической основы бухгалтерского учета, вводя новые объекты бухгалтерского учета – договорные обязательства.

*«Это позволяет нам уточнить определение предмета бухгалтерского учета: обязательство и обязательственное право наряду с фактами хозяйственной жизни являются элементами предмета бухгалтерского учета и определяются элементарными моментами финансово-хозяйственного процесса, подтверждающего или изменяющего финансовое состояние организации в структуре балансового обобщения»<sup>25</sup>.*

Еще на один аспект Концептуальных основ (2018 г.) хотелось бы обратить внимание.

Впервые в Концептуальных основах Советом по МСФО обращается внимание на вопросы формирования консолидированной финансовой отчетности: «Консолидированная финансовая отчетность предоставляет информацию об активах, обязательствах, собственном капитале, доходах и расходах как материнской организации, так и ее дочерних организаций как единой отчитывающейся организации. Данная информация является полезной для существующих и потенциальных инвесторов, заимодавцев и прочих кредиторов материнской организации при оценке перспектив будущих чистых поступлений денежных средств в материнскую организацию. Это объясняется тем, что чистые поступления денежных средств в материнскую организацию включают распределения, осуществляемые дочерними организациями в пользу материнской организации, и такие распределения зависят от чистых поступлений денежных средств в дочерние организации»<sup>26</sup>.

<sup>24</sup> Там же, п.п. 4.42–4.43.

<sup>25</sup> Плотников В.С., Плотникова О.В. Концепции теории бухгалтерского учета: учеб. пособие. М.: ИНФРА-М, 2020. С. 135.

<sup>26</sup> Концептуальные основы представления финансовых отчетов: п. 3.15.  
URL: [https://www.minfin.ru/ru/document/?id\\_4=125979](https://www.minfin.ru/ru/document/?id_4=125979)

Но само определение консолидированной финансовой отчетности дано весьма скупо и ничего не сказано ни о субъекте, формирующем данную отчетность, ни о специфике способов и приемов, используемых при ее формировании. Поэтому в рамках данной статьи попробуем кратко изложить эти вопросы.

Безусловно, материнская организация является центральным звеном в консолидированной группе предприятий и на основе полученных ею правомочий осуществляет общую финансовую политику группы предприятий.

Однако отметим, что материнская организация не является единственным юридически обособленным субъектом хозяйственной деятельности. В группе такими участниками являются также дочерние предприятия, над которыми материнская организация имеет право контроля, а также зависимые общества.

Поэтому консолидированную группу предприятий мы охарактеризовали следующим образом – это: *экономическое объединение юридически самостоятельных организаций, объединенных на основе приобретения большинства прав собственности, обеспечивающих материнской организации контроль за деятельностью дочерних организаций. Объединение, действующее как единая хозяйствующая единица и осуществляющее общую финансово-хозяйственную политику в целях получения экономических выгод и реализации инвестиционных проектов. Деятельность консолидированной группы организаций как экономического объединения отражается только в консолидированном учете и консолидированной финансовой отчетности.*

По существу, формируя определение субъекта консолидированной группы, мы сформулировали и основную цель консолидированной финансовой отчетности – раскрыть (отразить) деятельность юридически самостоятельных организаций группы и ее результатов в качестве единой хозяйствующей единицы.

В данном случае проявляется отступление от одного из фундаментальных методов бухгалтерского учета, по-существу, заложившего основы двойной записи, – метода имущественного обособления предприятия в балансе и показавшего необходимость разработки системы консолидированного учета и введения его основ в теорию бухгалтерского учета.

Учитывая изменения в определении традиционного экономического субъекта в консолидированной группе предприятий, следует дать и новое определение консолидированной финансовой отчетности: *«Консолидированная финансовая отчетность – это система показателей, характеризующих финансовое положение, совокупный доход акционеров и*

совокупные денежные потоки (возникающие в результате операций с внешними экономическими агентами), в которой обозначено право собственности акционеров материнской компании и акционеров с неконтролирующей долей участия, определяющих консолидированный капитал, обеспечивающий право акционеров группы на получение своей части дохода»<sup>27</sup>.

Однако для формирования консолидированной финансовой отчетности и представления в ней информации о деятельности группы предприятий как единого целого международная практика сформировала основные приемы для ее составления.

1. «Для того чтобы консолидированная финансовая отчетность представляла информацию о группе так, как если бы она была единой компанией, необходимо исключить балансовую стоимость инвестиций материнской компании с долей участия в каждой дочерней компании» [18, с. 197].
2. «Разница в стоимости сделанных материнской компанией инвестиций и долей участия в собственном капитале дочерних предприятий признается в качестве гудвилл» [18, с. 197].
3. «Активы и обязательства дочернего предприятия необходимо переоценить на момент консолидации предприятий по их текущей рыночной стоимости. Для этой цели можно создавать резерв переоценки» [18, с. 198].
4. «Взаимозадолженность (как дебиторская, так и кредиторская) предприятий консолидированной группы из консолидированного баланса исключается» [18, с. 198].
5. «Нереализованная прибыль и начисленные налоги, заложенные во внутреннюю цену активов, переданных предприятиями консолидированной группы друг другу, из консолидированной отчетности исключаются» [18, с. 202].
6. «Сумма дивидендов, полученных в текущем финансовом году ассоциированными партнерами консолидированных предприятий, должна быть показана в консолидированной финансовой отчетности в составе прибыли консолидированных предприятий (прибыли консолидированной группы)» [18, с. 203].
7. «В балансе материнской компании долгосрочные финансовые вложения следует оценивать по себестоимости с учетом соответствующей доли

<sup>27</sup> Плотников В.С., Плотникова О.В. Концепции теории бухгалтерского учета: учеб. пособие. М.: ИНФРА-М, 2020. С. 17.

нераспределенной прибыли прошлых лет ассоциированных партнеров с момента приобретения» [18, с. 203].

8. «Нераспределенная прибыль отчетного года, отраженная по балансу дочернего предприятия на момент консолидации и принадлежащая ей в виде дивидендов, показывается в консолидированном балансе и отчете о прибылях и убытках в составе нераспределенной прибыли консолидированной группы» [18, с. 208].

9. «При консолидации предприятий дебиторская и кредиторская задолженности одному и тому же стороннему по отношению к консолидированной группе юридическому лицу исключается из консолидированного баланса на одинаковую сумму» [18, с. 208].

Сформулировать перечисленные приемы формирования консолидированной финансовой отчетности несложно, значительно труднее их выполнить на практике, так как консолидированная финансовая отчетность формируется по данным финансовой отчетности предприятий группы. Поэтому данные приемы весьма трудоемки, а главное, не подтверждены учетными записями, что будет весьма затруднительно для отечественных бухгалтеров и, соответственно, для контрольных органов (в процессе проверок).

В наших исследованиях мы изложили другой подход, основанный на создании системы консолидированного учета. Здесь следует оговориться, что консолидированный учет – это не какой-то обособленный вид учета, а учет, дополняющий и развивающий как теорию, так и практику учета. Если вкратце, то систему консолидированного учета можно определить следующим образом: *«Консолидированный учет представляет собой взаимосвязанное отражение и интегрирование учетной информации в денежном измерении о фактах хозяйственной жизни консолидированной группы юридически самостоятельных лиц, представленных в учете и отчетности единой экономической единицей»* [18, с. 141].

Ранее мы попытались обратить внимание на эволюцию Концептуальных основ финансовой отчетности, но было бы несправедливо не сказать несколько слов о быстро развивающейся новой Концепции – Концептуальной основе интегрированной отчетности<sup>28, 29</sup>.

Первый документ вышел в качестве Международного стандарта по интегрированной отчетности в декабре 2013 г. и не содержал

<sup>28</sup> Международный стандарт интегрированной отчетности.

URL: [https://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2014/04/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK.docx\\_en-US\\_ru-RU.pdf](https://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2014/04/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK.docx_en-US_ru-RU.pdf)

<sup>29</sup> Международные основы интегрированной отчетности.

URL: <https://www.integratedreporting.org/wp-content/uploads/2021/06/International-Integrated-Reporting-Framework-January-2021-Russian.pdf>

Концептуальных основ. Второй документ – Международные основы интегрированной отчетности вышел в 2021 г., и именно он определил Концептуальные основы интегрированной отчетности.

Нельзя сказать, что это абсолютно новое направление в развитии системы учета. Попытки интегрировать информацию, содержащуюся в системе управленческого и финансового учета предпринимались специалистами в России во второй половине XX в. (защищено несколько десятков диссертаций). Однако лишь в последнее время этим вопросом серьезно занялся Международный совет по интегрированной отчетности (далее – МСИО), который подчеркивает, что «участники объединения разделяют мнение о том, что коммуникация о создании, сохранении или утрате стоимости является следующим шагом в эволюции корпоративной отчетности»<sup>30</sup>.

«Долгосрочное видение МСИО – это мир, в котором интегрированное мышление встраивается в общепринятую деловую практику в государственном и частном секторах при содействии со стороны интегрированной отчетности в качестве нормы корпоративной отчетности. Процесс интегрированного мышления и отчетности, результатом которого является эффективное и продуктивное распределение капитала, станет одним из факторов финансовой стабильности и устойчивого развития»<sup>31</sup>.

Тем не менее, пока Концептуальные основы интегрированной отчетности не стали нормой для бизнеса, особенно для отечественного бизнеса, данную Концепцию можно обозначить как гипотезу, призванную решить следующие задачи.

«1. Существующие подходы к оценке бизнеса, опирающиеся на фактические показатели отчетности, неизбежно устарели. В традиционной финансовой отчетности отсутствует отражение таких видов капитала, как интеллектуальный капитал, клиентский капитал, социальный капитал и т.д., что значительно снижает стоимость бизнеса при его оценке.

2. Затраты клиентообразующей деятельности, на исследовательские (инновационные) изыскания, социальной деятельности традиционно учитываются как затраты периода и списываются на себестоимость произведенной продукции (работ, услуг).

3. На данный момент в качестве основной задачи бухгалтерского учета следует признать капитализацию перечисленных затрат с последующим

<sup>30</sup> Международные основы интегрированной отчетности. С. 1.

URL: <https://www.integratedreporting.org/wp-content/uploads/2021/06/International-Integrated-Reporting-Framework-January-2021-Russian.pdf>

<sup>31</sup> Там же, с. 2.

отражением их в структуре активов баланса в качестве клиентского капитала, интеллектуального капитала, социального капитала и т.д.

4. Капитализация затрат и исключение их из себестоимости производимой продукции только посредством бухгалтерских процедур способны обеспечить рост прибыли отечественных коммерческих компаний, что отразится не только на системе бухгалтерского учета, но и на экономике нашей страны.

5. Предлагаемая нами концепция потребует реструктуризации как теории, так и методологии бухгалтерского учета, как минимум сохраняя приоритет двойной записи и баланса. Это позволит повысить престиж бухгалтерского учета и сделать его подлинной экономической наукой»<sup>32</sup>.

Не углубляясь в содержание Концептуальных основ интегрированной отчетности, в рамках статьи рассмотрим три основные составляющие данной Концепции: интегрированное мышление, структура капиталов бизнеса и процессы создания, сохранения или утраты стоимости (бизнес-модель).

«Интегрированное мышление выражается в активном рассмотрении организацией связей между ее различными операционными и функциональными подразделениями и капиталами, которые организация использует или на которые она оказывает влияние. Интегрированное мышление способствует интегрированному принятию решений и действиям, принимающим во внимание создание, сохранение или утрату стоимости в краткосрочной, среднесрочной и долгосрочной перспективе»<sup>33</sup>.

Из этого определения следует, что интегрированное мышление должно формировать способность у организационных структур управления экономическим субъектом понимать взаимоотношения между операционными и функциональными единицами в процессе создания стоимости во времени, опираясь на имеющийся запас капитала, и предусматривать процессы трансформации капитала по их сохранению, увеличению и, возможно, на определенном этапе жизненного цикла организации, их сокращению.

Для этого потребуются объединение сопряженных экономических исследований, их интеграция, которая способна объяснить процессы создания стоимости во времени и их значимость в обеспечении устойчивого развития организации.

<sup>32</sup> Плотников В.С., Плотникова О.В. Концепции теории бухгалтерского учета: учеб. пособие. М.: ИНФРА-М, 2020. С. 289.

<sup>33</sup> Международные основы интегрированной отчетности. С. 3.  
URL: <https://www.integratedreporting.org/wp-content/uploads/2021/06/International-Integrated-Reporting-Framework-January-2021-Russian.pdf>

В основу новой корпоративной отчетности – интегрированной отчетности (<ИО>), в дополнение к традиционным финансовым показателям должны быть разработаны и положены показатели деятельности непосредственных исполнителей, которые вряд ли можно вместить в существующую балансовую систему. Эта причина послужила предпосылкой разработки авторами Р.С. Капланом и Д.П. Нортоном сбалансированной системы показателей: «Сбалансированная система показателей раздвигает горизонт целей каждой компании далеко за рамки финансовых показателей. Теперь руководитель имеет возможность определить, как организация работает над созданием стоимости для сегодняшних и будущих клиентов, с одной стороны, и что следует предпринять, для того чтобы расширить внутренние возможности и увеличить инвестиции в персонал, бизнес-системы и процедуры в целях совершенствования своей деятельности в будущем» [19, с. 14].

Весьма перспективное направление для совершенствования информационного поля управленческой деятельности, но даже столь известные авторы упускают из вида оценку запасов стоимости имеющихся капиталов, их достаточности или необходимости их пополнения в обеспечении эффективности деятельности организации, поддерживающей ее конкурентоспособность. На этот факт указывают Концептуальные основы интегрированной отчетности: «Успех всех организаций зависит от различных форм капитала. В Основах <ИО> капиталы включают финансовый, производственный, интеллектуальный, человеческий, социально-репутационный и природный капиталы»<sup>34</sup>.

Главное заключается в том, что «Совокупный запас капиталов не остается неизменным с течением времени. Увеличение, уменьшение или преобразование капиталов сопровождается непрерывным перетоком между ними и внутри них.

Например, когда организация повышает свой человеческий капитал путем обучения работников, соответствующие затраты на обучение снижают ее финансовый капитал. В результате финансовый капитал преобразуется в человеческий капитал»<sup>35</sup>.

В данном случае не обойтись без опыта, знаний и умения высокопрофессиональных бухгалтеров, умеющих увязать каждую форму капитала с источниками его образования, а также без бухгалтерских процедур, отражающих процессы непрерывного перетока между капиталами и внутри них.

<sup>34</sup> Международные основы интегрированной отчетности: п. 2.10.

URL: <https://www.integratedreporting.org/wp-content/uploads/2021/06/International-Integrated-Reporting-Framework-January-2021-Russian.pdf>

<sup>35</sup> Там же, п. 2.12.

Для того чтобы преобразовать профессиональное мышление бухгалтера в интегрированное мышление, потребуются фундаментальные изменения традиционного бухгалтерского баланса, в отличие от которого интегрированный баланс должен отражать запасы стоимости отдельных видов капиталов, включая финансовый, производственный, интеллектуальный, человеческий, социально-репутационный и природный капиталы. Это, безусловно, потребует изменения российского Плана счетов финансово-хозяйственной деятельности.

Шаги в этом направлении потребуют достаточно серьезной трансформации теории бухгалтерского учета, его методологии и создания системы бизнес-учета: *«бизнес-учет – это информационная система бизнес-модели о процессах создания стоимости и прироста стоимости, отражающая измерение результатов деятельности организаций. В основу этой системы должна быть заложена информация о прогнозных и фактических запасах капитала, необходимых для финансирования процессов создания стоимости, выраженных количественно в виде монетарных обязательств, обеспечивающих финансовую поддержку объектов создания стоимости – монетарных активов. Результатом функционирования такой информационной системы отражения действий по преобразованию монетарных активов и обязательств в факты хозяйственной жизни (стоимость заработанного дохода) является составление интегрированного отчета, отражающего изменение всех видов капитала»*<sup>36</sup>.

Ранее мы упомянули о бизнес-модели, по существу, определяющей основу системы бизнес-учета: «Бизнес-модель организации представляет собой систему, преобразующую используемые ресурсы посредством коммерческой деятельности в продукты деятельности и итоги деятельности и направленную на достижение стратегических целей организации и создание стоимости в краткосрочной, среднесрочной и долгосрочной перспективе»<sup>37</sup>. При этом в системе бизнес-учета должны быть отражены следующие ключевые элементы деятельности организации: используемые ресурсы, виды коммерческой деятельности, продукты деятельности, итоги деятельности.

На наш взгляд, бизнес-учет в рамках бизнес-модели напоминает систему бухгалтерского учета, предназначенного для выявления финансовых результатов деятельности организации, но бизнес-учет должен быть структурирован по приведенным элементам интегрированного отчета, взаимосвязан с учетом запаса стоимости отдельных видов капиталов и

<sup>36</sup> Плотников В.С., Плотникова О.В. Концепции теории бухгалтерского учета: учеб. пособие. М.: ИНФРА-М, 2020. С. 294.

<sup>37</sup> Международные основы интегрированной отчетности: п. 4.11.  
URL: <https://www.integratedreporting.org/wp-content/uploads/2021/06/International-Integrated-Reporting-Framework-January-2021-Russian.pdf>

нацелен на учет процессов создания стоимости в краткосрочной, среднесрочной и долгосрочной перспективе.

Кроме того, не следует забывать, что и сама бизнес-модель организации «...должна быть дифференцирована по различным критериям (например, бизнес-модель объединения бизнеса, формирующая стоимость консолидированного капитала группы; бизнес-модель создания стоимости нового продукта, структурированная в рамках жизненного цикла его создания; бизнес-модель реконструкции и модернизации бизнеса и т.п.)»<sup>38</sup>.

Концептуальная основа интегрированной отчетности делает основной акцент на том факте, что информация, содержащаяся в интегрированном отчете, должна отражать процессы создания стоимости в краткосрочной, среднесрочной и долгосрочной перспективе. «Перспективная информация по своему характеру является более неопределенной по сравнению с исторической информацией. Неопределенность, тем не менее, не является сама по себе причиной исключать такую информацию»<sup>39</sup>, тем самым, подчеркивая, что интегрированный отчет должен отражать информацию об ожидаемых изменениях с течением времени в финансовых и нефинансовых показателях деятельности организации.

«Результаты оценки возможностей использования различных видов капитала должны быть взаимоувязаны с объектами создания стоимости во времени. Иными словами, должен быть сформирован баланс монетарных активов (объектов стоимости) и обязательств (финансирования процессов создания стоимости), обеспечивающих функционирование бизнес-модели создания стоимости в перспективе»<sup>40</sup>.

К этому можно добавить, что бизнес-учет должен стать механизмом информационного обеспечения, в том числе и бизнес-анализа, который выступает мотивационным элементом подтверждения и принятия решений провайдеров финансового капитала при распределении ресурсов, необходимых для создания стоимости в краткосрочной, среднесрочной и долгосрочной перспективе.

<sup>38</sup> Плотников В.С., Плотникова О.В. Концепции теории бухгалтерского учета: учеб. пособие. М.: ИНФРА-М, 2020. С. 294.

<sup>39</sup> Международные основы интегрированной отчетности: п. 3.53.  
URL: <https://www.integratedreporting.org/wp-content/uploads/2021/06/International-Integrated-Reporting-Framework-January-2021-Russian.pdf>

<sup>40</sup> Плотников В.С., Плотникова О.В. Концепции теории бухгалтерского учета: учеб. пособие. М.: ИНФРА-М, 2020. С. 294.

## Список литературы

1. In memoriam. Ярослав Вячеславович Соколов (1938–2010) / Сост. И.И. Елисеева, А.Л. Дмитриев. 2-е изд., испр. и доп. СПб.: Нестор-История, 2011. 508 с.
2. Хендриксен Э.С., ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 1997. 574 с.
3. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2000. 495 с.
4. Плотников В.С., Плотникова О.В. Концепция позитивного учета договорных обязательств // Международный бухгалтерский учет. 2013. Т. 16. Вып. 23. С. 9–17. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/kontseptsiya-pozitivnogo-ucheta-dogovornyh-obyazatelstv>
5. Уильямсон О.И. Экономические институты капитализма: Фирмы, рынки, «отношенческая» контрактация. СПб.: Лениздат, CEV Press, 1996. 702 с.
6. Плотников В.С., Плотникова О.В. Концепция учета договорных обязательств: поиск направлений развития бухгалтерского учета // Международный бухгалтерский учет. 2022. Т. 25. Вып. 12. С. 1326–1345. URL: <https://doi.org/10.24891/ia.25.12.1326>
7. Hicks J.R. The Two Traids, Lecture I. In: Critical Essays in Monetary Theory, 1-16. Oxford, Clarendon Press, 1967, 219 p.
8. Бетге Й. Балансоведение. М.: Бухгалтерский учет, 2000. 454 с.
9. Kohler E.L. A Dictionary for Accountants. Englewood Cliffs, N.J., Prentice-Hall, 1957, 574 p.
10. Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуэлл Д. Принципы бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 1997. 496 с.
11. Плотников В.С., Плотникова О.В. Концепция конструктивного обязательства как элемент проекта концепции международной интегрированной отчетности // Международный бухгалтерский учет. 2013. Т. 16. Вып. 47. С. 2–11. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/kontseptsiya-konstruktivnogo-obyazatelstva-kak-element-proekta-kontseptsii-mezhdunarodnoy-integrirovannoy-otchetnosti>

12. *Плотников В.С., Плотникова О.В.* Концепция позиционного учета договорных обязательств // *Бухгалтерский учет*. 2013. № 9. С. 122–125.  
URL: [https://studylib.ru/doc/2250909/koncepciya-pozicionnogo-ucheta-dogovornyh-obyazatel.\\_stv](https://studylib.ru/doc/2250909/koncepciya-pozicionnogo-ucheta-dogovornyh-obyazatel._stv)
13. *Плотников В.С., Плотникова О.В.* Учет финансовых инструментов как фактор обеспечения достоверности информации о функционировании компании на рынке: монография. М.: Финансы и Кредит, 2013. 251 с.
14. *Плотников В.С., Канапинова С.С.* Концептуальные основы: договорные обязанности и обязательства как элементы финансовой отчетности // *Международный бухгалтерский учет*. 2020. Т. 23. Вып. 7. С. 726–741.  
URL: <https://doi.org/10.24891/ia.23.7.726>
15. *Фуруботн Э.Г., Рихтер Р.* Институты и экономическая теория. Достижения новой институциональной экономической теории. СПб.: Санкт-Петербургский государственный университет, 2005. 701 с.
16. *Халл Дж.К.* Опционы, фьючерсы и другие производные финансовые инструменты. М.: Вильямс, 2019. 1072 с.
17. *Henderson S., Peirson G.* Financial Accounting Theory: Its Nature and Development. Melbourne, Longman Cheshire, 1983, 381 p.
18. *Плотников В.С., Плотникова О.В.* Объединение бизнеса и консолидированная финансовая отчетность: монография. М.: ИНФРА-М, 2018. 278 с.
19. *Каплан Р.С., Нортон Д.П.* Сбалансированная система показателей. От стратегии к действию. М.: Олимп-Бизнес, 2014. 320 с.

### **Информация о конфликте интересов**

Мы, авторы данной статьи, со всей ответственностью заявляем 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.

pISSN 2073-5081  
eISSN 2311-9381

*International Standards of Accounting  
and Reporting*

## CONCEPTUAL FRAMEWORK FOR REPORTING: THE IMPACT OF CHANGES ON THE THEORY AND METHODOLOGY OF ACCOUNTING AND REPORTING

Viktor S. PLOTNIKOV<sup>a,\*</sup>,  
Olesya V. PLOTNIKOVA<sup>b</sup>

<sup>a</sup> Novosibirsk State University of Economics and Management (NSUEM),  
Novosibirsk, Russian Federation  
vcplotnikov@yandex.ru  
<https://orcid.org/0000-0001-7214-1847>

<sup>b</sup> Novosibirsk State University of Economics and Management (NSUEM),  
Novosibirsk, Russian Federation  
vcplotnikov@yandex.ru  
<https://orcid.org/0000-0002-2384-6418>

\* Corresponding author

### Article history:

Article No. 305/2023  
Received 10 July 2023  
Received in revised  
form 24 July 2023  
Accepted 27 July 2023  
Available online  
15 August 2023

**JEL classification:**  
M40, M41

**Keywords:** conceptual  
framework, accounting  
of contractual  
obligations,  
consolidated accounting  
and reporting, business  
accounting and  
integrated reporting

### Abstract

**Subject.** This article examines the impact of significant changes in the Conceptual Framework for Reporting on the theory and methodology of accounting and reporting.

**Objectives.** The article aims to analyze the changes in the Conceptual Framework for Reporting caused by the modern conditions of the market economy, and determine the possibility and necessity of their reflection in the theory and methodology of accounting and reporting.

**Methods.** For the study, we used the methods of comparative and structural analyses within the framework of the systems and logical approaches.

**Results.** The article proves the need to introduce such indicators as contractual obligations that provide information on changes in market conditions into the accounting methodology, develop and introduce a system of consolidated accounting and reporting in the field of financial accounting, and disclose the content of the business accounting system for the formation of integrated reporting.

**Conclusions.** Contractual obligations, by virtue of their objectivity, should find their place in the structure of accounting and reporting, the development of a consolidated accounting system will help reflect internal relationships in a group of enterprises, as well as the activities of a consolidated group of organizations as a whole, business accounting, as a separate type of accounting, helps ensure the procedure for the formation of integrated reporting.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2023

**Please cite this article as:** Plotnikov V.S., Plotnikova O.V. Conceptual Framework for Reporting: The Impact of Changes on the Theory and Methodology of Accounting and Reporting. *International Accounting*, 2023, vol. 26, iss. 8, pp. 830–854.  
<https://doi.org/10.24891/ia.26.8.830>

## References

1. *In Memoriam: Yaroslav Vyacheslavovich Sokolov (1938–2010)* [In Memoriam: Yaroslav Sokolov (1938–2010)]. St. Petersburg, Nestor-Istoriya Publ., 2011, 508 p.
2. Hendriksen E.S., Van Breda M.F. *Teoriya bukhgalterskogo ucheta* [Accounting Theory]. Moscow, Finansy i statistika Publ., 1997, 574 p.
3. Sokolov Ya.V. *Osnovy teorii bukhgalterskogo ucheta* [Fundamentals of accounting theory]. Moscow, Finansy i statistika Publ., 2000, 495 p.
4. Plotnikov V.S., Plotnikova O.V. [The concept of positive accounting for contractual obligations]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2013, vol. 16, iss. 23, pp. 9–17.  
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/kontseptsiya-pozitivnogo-ucheta-dogovornyh-obyazatelstv> (In Russ.)
5. Williamson O.E. *Ekonomicheskie instituty kapitalizma: Firmy, rynki, otnoshencheskaya kontraktatsiya* [The Economic Institutions of Capitalism: Firms, Markets, Relational Contracting]. St. Petersburg, Lenizdat, CEV Press Publ., 1996, 702 p.
6. Plotnikov V.S., Plotnikova O.V. [The concept of accounting for contractual obligations: Searching for accounting development areas]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2022, vol. 25, iss. 12, pp. 1326–1345. (In Russ.) URL: <https://doi.org/10.24891/ia.25.12.1326>
7. Hicks J.R. The Two Traids, Lecture I. In: *Critical Essays in Monetary Theory*, 1-16. Oxford, Clarendon Press, 1967, 219 p.
8. Baetge J. *Balansovedenie* [Bilanzen]. Moscow, Bukhgalterskii uchet Publ., 2000, 454 p.
9. Kohler E.L. *A Dictionary for Accountants*. Englewood Cliffs, N.J., Prentice-Hall, 1957, 574 p.
10. Needles B.E. Jr., Anderson H.R., Caldwell J.C. *Printsipy bukhgalterskogo ucheta* [Principles of Accounting]. Moscow, Finansy i statistika Publ., 1997, 496 p.
11. Plotnikov V.S., Plotnikova O.V. [The concept of constructive obligation as an element of the draft concept of international integrated reporting]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2013, vol. 16, iss. 47, pp. 2–11. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/kontseptsiya-konstruktivnogo-obyazatelstva-kak-element-proekta-kontseptsii-mezhdunarodnoy-integrirovannoy-otchetnosti> (In Russ.)

12. Plotnikov V.S., Plotnikova O.V. [The concept of positional accounting of contractual obligations]. *Bukhgalterskii uchet = Accounting*, 2013, no. 9, pp. 122–125. URL: [https://studylib.ru/doc/2250909/koncepciya-pozicionnogo-ucheta-dogovornyh-obyazatel.\\_stv](https://studylib.ru/doc/2250909/koncepciya-pozicionnogo-ucheta-dogovornyh-obyazatel._stv) (In Russ.)
13. Plotnikov V.S., Plotnikova O.V. *Uchet finansovykh instrumentov kak faktor obespecheniya dostovernosti informatsii o funktsionirovanii kompanii na rynke: monografiya* [Accounting of financial instruments as a factor of ensuring the reliability of information about the company's functioning in the market: a monograph]. Moscow, Finansy i Kredit Publ., 2013, 251 p.
14. Plotnikov V.S., Kanapinova S.S. [Conceptual principles: Contractual obligations and liabilities as items of financial reporting]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2020, vol. 23, iss. 7, pp. 726–741. (In Russ.) URL: <https://doi.org/10.24891/ia.23.7.726>
15. Furubotn E.G., Richter R. *Instituty i ekonomicheskaya teoriya. Dostizheniya novoi institutsional'noi ekonomicheskoi teorii* [Institutions and Economic Theory]. St. Petersburg, Saint-Petersburg State University Publ., 2005, 701 p.
16. Hull J.C. *Opsiony, f'yuchersy i drugie proizvodnye finansovye instrumenty* [Options, Futures, and Other Derivatives]. Moscow, Vil'yams Publ., 2019, 1072 p.
17. Henderson S., Peirson G. *Financial Accounting Theory: Its Nature and Development*. Melbourne, Longman Cheshire, 1983, 381 p.
18. Plotnikov V.S., Plotnikova O.V. *Ob "edinenie biznesa i konsolidirovannaya finansovaya otchetnost': monografiya* [Business combination and consolidated financial reporting: a monograph]. Moscow, INFRA-M Publ., 2018, 278 p.
19. Kaplan R.S., Norton D.P. *Sbalansirovannaya sistema pokazatelei. Ot strategii k deistviyu* [The Balanced Scorecard. Translating Strategy into Action]. Moscow, Olimp-Biznes Publ., 2014, 320 p.

### **Conflict-of-interest notification**

We, the authors 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.