

Дискуссия. Корпоративная отчетность: проблемы и пути их решения**ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ**

DOI: 10.26794/2408-9303-2022-9-3-85-94
УДК 657.01(045)
JEL M41

Анализ регламентаций проекта нового МСФО (IAS) 1 по формированию финансовой отчетности

Т.Ю. Дружиловская, Э.С. Дружиловская

Нижегородский госуниверситет им. Н.И. Лобачевского,
Нижний Новгород, Россия

АННОТАЦИЯ

Подготовленный проект нового международного стандарта финансовой отчетности МСФО (IAS) 1 (далее – IAS 1) вносит значительные коррективы в регламентации по формированию финансовой отчетности. Предусмотренные этим документом изменения представляют новые возможности в отношении совершенствования составления данной отчетности, но, вместе с тем, содержащиеся в нем требования приводят и к возникновению ряда существенных проблем в указанной области. Анализ этих возможностей и проблем, а также разработка предложений по их решению являются **задачами** настоящего исследования. Его **методологическая** база, включающая анализ, синтез, методы группировки и аналогий, сравнение, логический и системный подходы, основана на критическом анализе проекта нового IAS 1 как в отношении применяемой в данном документе терминологии, так и предусмотренных в нем подходов к составлению различных отчетных форм. Результаты настоящей работы могут быть использованы при совершенствовании как международных регламентаций по формированию финансовой отчетности, так и российских требований в указанной области. В качестве перспектив исследования следует назвать оценку дальнейших изменений, вносимых Советом по МСФО в проект нового IAS 1, выявление возникающих при этом проблем и поиск путей их решения.

Ключевые слова: международный стандарт финансовой отчетности; отчет; термин; проект; изменения

Для цитирования: Дружиловская Т.Ю., Дружиловская Э.С. Анализ регламентаций проекта нового МСФО (IAS) 1 по формированию финансовой отчетности. *Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing.* 2022;9(3):85-94. DOI: 10.26794/2408-9303-2022-9-3-85-94

ORIGINAL PAPER

Analysis of the Draft New IAS 1 Regulations on the Formation of Financial Statements

T. Yu. Druzhilovskaya, E.S. Druzhilovskaya

Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod, Nizhny Novgorod, Russia

ABSTRACT

The prepared draft of the new international financial reporting standard IFRS (IAS) 1 makes significant adjustments to the regulations for the formation of financial statements. The changes envisaged by this document provide new opportunities for improving the preparation of these reports, but at the same time, the requirements in it lead to several significant problems in this area. The study's objectives are analysing these opportunities and problems, as well as the development of proposals for their solution. Methodological analysis includes synthesis, grouping and analogy methods, comparison, logical and systematic approaches. Also, it is based on a critical analysis of the draft new IAS 1, both in terms of the terminology used in this document and the approaches provided for in it to compile various reporting forms. The research results can improve both international financial reporting regulations and Russian requirements in this area. As prospects for the study should be called an assessment of further changes made by the IASB to the draft new IAS 1, identifying the problems that arise in this case and finding ways to solve them.

Keywords: international financial reporting standard; report; term; project; changes

For citation: Druzhilovskaya T. Yu., Druzhilovskaya E.S. Analysis of the draft new IAS 1 regulations on the formation of financial statements. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing.* 2022;9(3):85-94. DOI: 10.26794/2408-9303-2022-9-3-85-94 (In Russ.).

© Дружиловская Т.Ю., Дружиловская Э.С., 2022

ВВЕДЕНИЕ

Вопросы формирования финансовой отчетности по различным стандартам находятся в центре внимания научной общественности уже далеко не первое десятилетие, причем они в равной степени интересуют как российских, так и зарубежных ученых. Проведенный анализ специализированной литературы показывает, что современные авторы в своих работах акцентируют внимание на разнообразных аспектах вышеназванной области [1–20]. Так, в [11] говорится о бухгалтерском балансе, в [13, 18] — об отчете о прибыли и убытке и прочем совокупном доходе, в [1, 2, 5, 6, 8–10, 14, 15, 17] — обо всех формах финансовой отчетности в целом. При этом в работах [7, 15] исследуются детали формирования вышеназванной отчетности организаций банковской сферы, в [12] — предприятий индустрии гостеприимства, в [16] — розничных магазинов, в [14] — государственных (муниципальных) учреждений, в [17] — негосударственных компаний, в [9] — всех субъектов хозяйствования в целом. Большим разнообразием отличается и набор стран, по которым авторами анализируются возникшие проблемы. Так, в [6–9, 14] рассмотрены особенности формирования финансовой отчетности в России, в [20] — в Литве, в [12] — в Румынии, в [10] — в Словакии, в [5, 19] — в Китае, в [4] — в Малайзии, в [3] — в Индонезии, в [16] — в Южной Африке, в [17] — сразу в ряде стран.

Хотя современные научные изыскания отличаются глубиной исследования вышеназванной тематики, ряд проблем в указанной области до сих пор остается нерешенным.

В настоящее время Советом по международным стандартам финансовой отчетности (далее — Совет по МСФО) подготовлен проект нового IAS 1¹, который существенно меняет подходы к формированию финансовой отчетности организаций. По итогам проведенных нами исследований можно сделать вывод, что, несмотря на наличие ряда актуальных нововведений, данный документ приводит к появлению достаточно большого количества новых проблем в вышеназванной области. Исследование нововведений указанного проекта, определение возникающих при этом проблем и путей их решения и составляют основную линию, основное ядро данной статьи.

РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

Представляя результаты проделанной нами работы, в первую очередь хотим обратить внимание на изменение в проекте нового IAS 1 названия «Отчет (отчеты) о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе» на «Отчет (отчеты) о финансовой деятельности» (в зависимости от перевода с английского, «Отчет [отчеты] о финансовых результатах»). Новое название является более коротким, а значит, и более простым для восприятия. Вместе с тем действующий IAS 1 разрешает организациям использовать собственные наименования отчетных форм, в том числе вышеназванный отчет может называться, например, «Отчет о совокупном доходе». Такое название тоже является достаточно кратким, но, в отличие от названия «Отчет о финансовой деятельности», не приводит к следующей проблеме. Так, согласно проекту нового IAS 1 организация должна разделить доходы и расходы, представляемые в указанном отчете, на полученные и понесенные по операционной, инвестиционной, финансовой и др. деятельности. В результате получается, что в отчете о финансовой деятельности будут представляться доходы и расходы по финансовой, а также другим видам деятельности. Это делает новое название данной отчетной формы нелогичным и на практике может привести к неправильной трактовке ее содержания, в силу чего считаем более корректным использовать несколько измененное действующее название. Таким названием, на наш взгляд, может стать «Отчет (отчеты) о прибыли или убытке и прочих совокупных доходах и расходах» (ОПУПСДР) или «Отчет о совокупном доходе или расходе». Поясним предлагаемые нами коррективы. Во-первых, мы рекомендуем ввести в название указанной формы отчетности категорию расходов, поскольку у организации могут быть не только прочие совокупные доходы, но и расходы, а также по результатам своей деятельности предприятие может иметь не совокупный доход, а совокупный расход. Во-вторых, мы предлагаем использовать множественное число, вводя термин «прочие совокупные доходы и расходы». Отметим, что в настоящее время английский термин «other comprehensive income», применяющийся в системе МСФО, переведен на русский как «прочий совокупный доход», что не совсем корректно. Так, слово «income» в нашем языке может быть представлено как существительное и единственного, и множественного числа. Вместе с тем на практике компании получают не один, а ряд прочих совокупных доходов; то же самое от-

¹ The IFRS Foundation. Primary Financial Statements. URL: <https://www.ifrs.org/projects/work-plan/primary-financial-statements/> (дата обращения: 23.12.2021).

носится и к прочим совокупным расходам. Исходя из сказанного, предлагаем использовать в названии вышеназванного отчета термин «прочие совокупные доходы и расходы» во множественном числе.

Другим изменением терминологии в проекте нового IAS 1 является введение общего названия «Первичная (основная или главная) финансовая отчетность» (в зависимости от перевода с англ. термина «primary financial statements») для отчетов о финансовой деятельности, финансовом положении, изменениях в капитале и о движении денежных средств. На наш взгляд, данный вариант наименования, а также происходящее в результате отделение пояснений к финансовой отчетности от других отчетных форм нельзя считать удачным, так как в этом случае у специалистов в данной области может возникнуть впечатление, что вышеназванные пояснения являются уже не такими важными документами. Однако это не так, и довольно часто пользователи обращаются именно к пояснениям для получения необходимой информации. Таким образом, считаем целесообразным отказаться от введения категории «Первичная (основная или главная) финансовая отчетность» в системе МСФО.

Важным новшеством рассматриваемого проекта является разделение доходов и расходов, признаваемых в составе прибыли или убытка, отражаемых в ОПУСДР, на шесть категорий: 1) операционную; 2) инвестиционную; 3) финансовую; 4) интегрированные ассоциированные и совместные организации; 5) налог на прибыль; 6) прекращенная деятельность. Подобное действие, на наш взгляд, имеет как свои плюсы, так и минусы. При этом положительной можно считать получающуюся в итоге взаимосвязь информации, представленной в ОПУСДР и в отчете о движении денежных средств, последний из которых также оперирует операционной, инвестиционной и финансовой категориями. Отрицательных последствий у вышеназванного нововведения гораздо больше. В первую очередь отметим, что для российских организаций, составляющих отчетность по МСФО, применение терминов «доходы и расходы по операционной деятельности» может оказаться неудачным. Так, до 2006 г. в отечественных ПБУ 9/99 и 10/99 существовало деление прочих доходов и расходов на операционные и внереализационные, и на сегодняшний день сохраняется еще достаточно большое количество специалистов, воспринимающих операционные доходы и расходы не как доходы и расходы по основной деятельности, а как прочие.

Применение терминов «операционные деятельность, прибыль, убыток, доходы, расходы» не является,

на наш взгляд, удачным не только для отечественных, но и для зарубежных организаций, потому что использующийся в указанных словосочетаниях английский термин «operating» может быть переведен как: а) «операционный»; б) «действующий»; в) «рабочий»; г) «текущий»; д) «эксплуатируемый» и др. Заметим, что данные значения нельзя считать характеризующими основную деятельность организации. Исходя из сказанного считаем целесообразным отказаться в системе МСФО от применения понятий «операционная (-ые)» для вышеназванных целей. Вместо них предлагаем использовать термины «основная деятельность», «прибыль или убыток от основной деятельности», «доходы и расходы по основной деятельности».

В отношении применения вышеназванных инвестиционной и финансовой категорий отметим следующее. Результаты нашего исследования убеждают, что данные категории различными специалистами трактуются неодинаково, а некоторым практикам они представляются похожими, и им сложно понять отличия таких категорий. Проект нового IAS 1 не помогает решить возникшие проблемы, поскольку регламентации этого документа по отношению к указанным категориям являются нечеткими и приводят к возникновению множества вопросов. Вместе с тем обратим внимание читателей журнала на то, что данный проект не является окончательным, и начиная с марта 2021 г. Совет по МСФО практически каждый месяц проводит обсуждения содержания этого документа с целью его совершенствования; и на сегодняшний день итоговое решение касательно определений инвестиционной и финансовой категорий, а также относимых к ним доходов и расходов еще не принято. Надеемся, что в будущем высвеченные нами проблемы разграничения вышеназванных категорий в ОПУСДР будут все-таки решены в новом IAS 1.

Безусловно, следующим важным изменением обсуждаемого проекта является внесение корректив в регламентации по выбору метода классификации и представления расходов по операционной деятельности (метода характера или функции расходов) в отчете о прибыли или убытке и прочих совокупных доходах и расходах (для данного отчета мы используем предложенное нами выше название). Обратим внимание на то, что, с одной стороны, новые регламентации в принципе являются востребованными, поскольку действующий IAS 1 не содержит четких правил такого выбора, но, с другой стороны, проведенные нами исследования позволяют сделать вывод

о том, что соответствующие требования вышеназванного проекта (хотя и являются более подробными и во многом более понятными по сравнению с существующими) все равно приводят к возникновению ряда открытых и дискуссионных вопросов. Проанализируем их более детально.

Согласно проекту нового IAS 1 организация должна выбрать метод, который предоставляет наиболее полезную информацию пользователям ее финансовой отчетности. При этом требуется учитывать следующие четыре фактора. Во-первых, необходимо принять во внимание то, какой метод предоставляет наиболее полезную информацию о ключевых компонентах или «драйверах» (двигателях) прибыльности организации. К примеру, для предприятия розничной торговли таким компонентом может быть себестоимость продаж, поскольку данная статья отражает уместную информацию о том: а) покрывает ли выручка от продажи товаров то, что для указанного предприятия является в основном прямыми расходами; б) с какой маржей (превышением). Однако себестоимость продаж вряд ли предоставит уместную информацию о ключевых компонентах или «драйверах» прибыльности, если связь между выручкой и расходами по основной деятельности не настолько прямая. Так, для организации сферы услуг сведения о расходах, представленные с использованием метода характера расходов (т.е. прежде всего данные о расходах на оплату труда), могут быть более уместными для заинтересованных в них лиц.

На первый взгляд, обсуждаемые регламентации проекта нового IAS 1 являются достаточно логичными, однако предложенный подход может приводить к несопоставимости информации в финансовой отчетности организаций различных сфер деятельности, в то время как ее пользователям может понадобиться сравнение экономических показателей деятельности предприятий в том числе и из неодинаковых областей хозяйствования. Таким образом, в этой части проект тоже нуждается в доработке.

Обратимся ко второму фактору, который, согласно будущему IAS 1, должен учитываться при выборе метода классификации и представления расходов по операционной деятельности в ОПУПСДР. Следуя вышеназванному проекту, организации нужно принимать во внимание, какой метод наиболее точно отражает способ управления бизнесом и как именно менеджеры отчитываются внутри организации. Например, производственная компания, выполняющая ряд функций и управляемая с учетом этих функций, может использовать *метод функции расходов* для

внутренней отчетности. Однако при наличии одной преобладающей функции, допустим, только финансовой деятельности, организация может посчитать более полезной информацию, представленную с помощью *метода характера расходов*.

В связи с вышесказанным отметим следующее. Во-первых, указанные правила рискуют оказаться сложными для восприятия специалистами на практике. Так, например, бухгалтеры могут не понять, что именно понимается под функциями в вышеназванных регламентациях. Кроме того, предлагаемый проектом нового IAS 1 подход не всегда будет соответствовать практической реальности. Так, согласно данному документу организация, осуществляющая только финансовую деятельность, может решить, что более полезной будет информация, отраженная с использованием метода характера расходов. Вместе с тем проведенное нами исследование финансовой отчетности, как российских, так и зарубежных банков (занимающихся как раз только вышеупомянутой деятельностью), показало, что компании подобного вида применяют для составления ОПУПСДР, напротив, метод функции расходов. Соответственно, можно сделать вывод, что вышеназванный подход проекта нового IAS 1 нуждается в достаточно серьезном пересмотре.

Перейдем к третьему фактору, который, следуя тому же проекту, организации должны принимать во внимание при выборе метода классификации и представления расходов по операционной деятельности в ОПУПСДР — отраслевой практике. Разработчики рассматриваемого документа заявляют, что использование идентичных методов в данном случае упростит для пользователей сравнение расходов организаций одной отрасли. Однако, на наш взгляд, это утверждение может быть уместно, когда пользователям нужно сопоставить показатели деятельности организаций только одной отрасли; но если им потребуется соотнести финансовую информацию о деятельности различных компаний, относящихся к разным отраслям, то вышеназванный подход будет препятствовать получению сопоставимой информации, следовательно, и он также нуждается в доработке.

Обратимся к последнему четвертому фактору. В соответствии с обсуждаемым проектом при вышеупомянутом выборе необходимо принимать во внимание, будет ли распределение расходов по функциям произвольным (необъективным) и, следовательно, не обеспечит достаточно достоверное представление информации. При положительном ответе на указанный вопрос следует выбирать метод характера расходов.

Полагаем, что с данным подходом проекта в целом можно согласиться. Вместе с тем отметим, что он не поясняет, что именно подразумевается под «произвольным распределением расходов по функциям». В результате данный вопрос может решаться на практике неодинаково, что снова приведет к несопоставимости информации в финансовой отчетности организаций. Следовательно, и этот подход будущей версии IAS 1 также нуждается в доработке.

Еще одно нововведение данного документа — возможность использования сочетания методов функции и характера расходов. В проекте сказано, что организация должна представлять в ОПУПСДР все требуемые будущим вариантом IAS 1 статьи независимо от используемого метода классификации расходов. Подчеркнем, что такой подход рассматривается в качестве исключения, а основным и наиболее часто используемым подходом считается выбор одного из двух указанных выше методов. Вместе с тем после проведенных в октябре 2021 г. обсуждений Совет по МСФО планирует исследовать возможность полного снятия ограничений на применение сочетания методов функции и характера расходов, т.е. использование смешанного подхода.

Анализируя указанные регламентации, отметим следующее. Проведенные нами исследования показали, что, несмотря на то, что в настоящее время в системе МСФО не предусмотрено применение вышеназванного смешанного подхода, многие организации (как российские, так и зарубежные) при формировании ОПУПСДР уже используют некоторое его подобие. Примеры показателей данного отчета, подтверждающие наши выводы, представлены в *таблице* (подлинные названия организаций в ней заменены условными обозначениями).

Как видно из *таблицы*, достаточно часто российские и зарубежные организации отделяют в ОПУПСДР данные по амортизации от коммерческих, общехозяйственных и административных расходов. Вместе с тем, последние должны включать амортизацию (например, административных зданий, транспортных средств, используемых для доставки товаров покупателю, и т.д.), т.е. раздельное представление вышеназванных статей отчета не является правомерным. Такое отражение информации можно, с нашей точки зрения, считать примером некорректного применения смешанного подхода к отражению расходов по основной деятельности в ОПУПСДР.

В качестве примера более правильного использования данного подхода можно привести отражение указанных расходов организацией «Н» из *таблицы*.

Так, эта компания представляет отдельно статьи «Себестоимость продаж» и «Коммерческие, общехозяйственные и административные расходы», что соответствует методу функции расходов. Ко второй из указанных статей организация «Н» открывает подстатьи «Запасы», «Заработная плата», «Расходы на пенсионные выплаты», «Износ и амортизация» и др., в результате чего коммерческие, общехозяйственные и административные расходы раскрываются в ОПУПСДР на основе частичного использования метода характера расходов. Поясним, что применение нами термина «частичное» вызвано тем, что наравне с перечисленными подстатьями вышеназванная организация отражает также подстатьи «Расходы на рекламу», «Прочие коммерческие расходы» и др., соответствующие методу функции расходов.

Показанное в примерах некорректное, на наш взгляд, применение смешанного подхода к отражению расходов по основной деятельности в ОПУПСДР может привести к неправильному пониманию пользователями информации, представленной в данном отчете, а значит, и к неверным выводам о результатах деятельности организаций и, следовательно, к принятию в отношении них ошибочных решений. Таким образом, если в новом IAS 1 и будет разрешено использование вышеназванного подхода, то при этом необходимо будет привести четкие регламентации по содержанию данного подхода, в том числе исключить любую возможность представления в ОПУПСДР части расходов по основной деятельности согласно методу функции расходов, а части — по методу характера расходов. По нашему мнению, смешанный подход может заключаться только в отражении статей расходов по основной деятельности на основе одного метода и раскрытие подстатей к данным статьям с использованием другого метода. Например, при смешанном подходе в ОПУПСДР могут быть представлены статьи «Себестоимость», «Управленческие расходы» и «Коммерческие расходы», а к этим статьям, в свою очередь, могут быть открыты подстатьи «Материальные расходы», «Расходы на оплату труда», «Амортизация» и др.

В завершение отметим следующее. Как в действующем IAS 1, так и в проекте его новой версии акцентируется внимание на том, что при использовании для вышеназванных целей метода функции расходов организация должна раскрыть в пояснениях к финансовой отчетности информацию, формируемую на основе метода характера расходов. Таким образом, именно последнему методу отдается негласное предпочтение в указанных документах. Это

Таблица / Table

Примеры расходов по операционной (или основной — используя предложенную нами терминологию) деятельности, отражаемых организациями в ОПУПСДР / Examples of operating expenses (the main expenses using our proposed terminology) reflected by organizations in SPLOCIE

Организации / Organizations	Статьи расходов по операционной деятельности в их ОПУПСДР / Items of operating expenses in their SPLOCIE
Российские организации / Russian organizations	
«А»	Производственные и операционные расходы / Production and operating expenses Стоимость приобретенных нефти, газа, нефтепродуктов, товаров для розницы и услуг по переработке / The cost of purchased oil, gas, oil products, retail goods and processing services Общехозяйственные и административные расходы / General and administrative expenses Транспортные и прочие коммерческие расходы / Transportation and other business expenses Затраты, связанные с разведкой запасов нефти и газа / Oil and gas exploration costs Износ, истощение и амортизация / Depreciation, depletion and amortization Налоги, кроме налога на прибыль / Taxes other than income tax Экспортная пошлина / Export duty
«В»	Стоимость приобретенных нефти, газа и продуктов их переработки / The cost of purchased oil, gas and products of their processing Транспортные расходы / Logistics fare Коммерческие, общехозяйственные и административные расходы / Commercial, general and administrative expenses Износ и амортизация / Depreciation and amortization Налоги (кроме налога на прибыль) / Taxes (other than income tax) Акцизы и экспортные пошлины / Excise and export duties Затраты на геологоразведочные работы / Exploration costs
«С»	Себестоимость / Cost price Коммерческие расходы / Selling expenses Общие и административные расходы / General and administrative expenses Амортизация основных средств / Depreciation of property, plant and equipment Амортизация нематериальных активов / Amortization of intangible assets Обесценение гудвила / Impairment of goodwill Убыток от выбытия внеоборотных активов / Loss on disposal of non-current assets
«D»	Себестоимость услуг / Cost of services Себестоимость реализации товаров / Cost of goods sold Коммерческие, общехозяйственные и административные расходы / Commercial, general and administrative expenses Амортизация основных средств и нематериальных активов / Depreciation of property, plant and equipment and amortization of intangible assets Доля в чистой прибыли зависимых предприятий — операционная часть / Share in net profit of associates — operating part Резерв под обесценение инвестиций в неплатежеспособных банках / Allowance for impairment of investments in insolvent banks Обесценение внеоборотных активов / Impairment of non-current assets Прочие операционные расходы (доходы) / Other operating expenses (income)
Зарубежные организации / Foreign organizations	
«Е»	Закупки / Purchases Расходы на производство и обработку / Production and manufacturing expenses Коммерческие, дистрибьюторские и административные расходы / Commercial, distribution and administrative expenses Исследования и разработки / Research and development Разведка ископаемых / Exploration Износ, истощение и амортизация / Depreciation, depletion and amortization

Окончание таблицы / Table (continued)

Организации / Organizations	Статьи расходов по операционной деятельности в их ОПУПСДР / Items of operating expenses in their SPLOCIE
«F»	Закупки / Purchases Расходы на производство и обработку / Production and manufacturing expenses Производственные и аналогичные налоги / Production and similar taxes Износ, истощение и амортизация / Depreciation, depletion and amortization Обесценение и убытки от продажи предприятий и основных средств / Impairment and losses on sale of businesses and fixed assets Расходы на разведку / Exploration expense Коммерческие и административные расходы / Distribution and administration expenses
«G»	Расходы на оплату труда / Employee benefits expense Износ, амортизация и списание / Depreciation, amortization and write-off Расходы на ИТ и связь / IT and communication expense Расходы на продажи и маркетинг / Sales and marketing expense Расходы по аренде / Occupancy expense Прочие расходы / Other expenses
«H»	Себестоимость продаж / Cost of sales Коммерческие, общехозяйственные и административные расходы, в том числе / Selling, general and administrative expenses, including: Расходы на рекламу / Advertising expenses Стоимость услуг / Service costs Резерв на гарантийные расходы / Provision for warranty costs Прочие коммерческие расходы / Other selling expenses Заработная плата / Salaries and wages Расходы на пенсионные выплаты / Retirement benefit expenses Запасы / Supplies Износ и амортизация / Depreciation and amortization Резерв по сомнительным счетам / Provision for doubtful accounts Амортизация гудвила / Amortization of goodwill Прочие / Other

Источник / Source: разработано авторами / developed by the authors.

происходит, во-первых, из-за того, что при выборе любого метода для ОПУПСДР в финансовой отчетности в любом случае будет раскрываться информация, формируемая по методу характера расходов. Во-вторых, с целью снижения затрат на ведение учета организации могут отказываться от использования метода функции расходов, поскольку при нем необходимо раскрывать информацию с использованием не одного, а двух методов.

Результаты нашего исследования доказывают, что информация, отражаемая с применением обоих указанных методов, предоставляет пользователям определенные выгоды при принятии ими экономических решений. В частности, именно при методе функции расходов можно рассчитать валовую прибыль, используемую для определения ряда показателей экономического анализа. Метод характера расходов не дает такой возможности, но представляет другие выгоды пользователям. Кроме того, как уже отмечалось выше, в самом проекте нового IAS 1 говорится, что в отношении организаций неодинаковых видов

деятельности наиболее полезной для пользователей будет информация, представленная на основе разных методов, однако при этом ее сравнение в финансовой отчетности таких компаний становится крайне затруднительным.

Таким образом, на наш взгляд, для обеспечения пользователей одновременно полезной и сопоставимой информацией о деятельности предприятий при формировании ими финансовой отчетности необходимо использовать оба вышеназванных метода. При этом, с нашей точки зрения, возможны два варианта:

- отражение расходов по основной деятельности в ОПУПСДР с помощью одного метода, а в пояснениях к финансовой отчетности — по средствам другого (т.е. применение в первой из указанных отчетных форм метода функции расходов, а во второй — метода характера расходов или наоборот);
- использование предложенного нами выше варианта смешанного подхода, т.е. представление в ОПУПСДР статей расходов по основной деятельности на основе одного метода, а подстатей к ним —

на основе другого (например, статьи раскрываются по методу функции расходов, а подстатьи к ним — по методу характера расходов).

В заключение обратим внимание на еще один вопрос. Проведенный нами анализ практики показал, что состав указанных расходов может значительно отличаться у разных предприятий. Так, из *таблицы* видно, что некоторые организации относят к расходам по основной деятельности убытки от выбытия внеоборотных активов и доли в чистой прибыли зависимых организаций, а некоторые — этого не делают. Одни предприятия включают в состав указанных расходов обесценение долгосрочных активов, а другие — нет. Примеры разночтений можно приводить и дальше. В результате все это приводит к несопоставимости информации о деятельности компаний (например, показатель прибыли от основной деятельности будет сформирован на основе разных походов) может вводить в заблуждение пользователей и отрицательно сказываться на принимаемых ими экономических решениях.

Для выхода из данной ситуации в системе МСФО целесообразно более четко определить расходы по основной деятельности, а также дать определение такой деятельности. Указанные определения можно включить либо в Концептуальные основы финансовой отчетности, либо в будущий новый IAS 1. Кроме того, в отдельных МСФО, затрагивающих вопросы отражения тех или иных расходов, имеет смысл более четко указать, в качестве каких именно расходов должны признаваться различные объекты. Напри-

мер, в IAS 36 фиксируется, что убыток от обесценения непогашенного актива признается в составе прибыли или убытка, но из данной регламентации неясно, должен ли такой убыток отражаться в качестве расходов по основной деятельности или в составе каких-либо других расходов, включаемых в прибыль или убыток. В результате на практике и возникают разночтения, примеры которых мы привели ранее. Вот почему в тридцать шестом стандарте необходимо точно указать, в качестве каких именно расходов должен признаваться вышеназванный убыток. В ходе рассуждений по данному вопросу подчеркнем, что обесценение долгосрочных активов (основных средств, нематериальных активов и др.), как и доходы и расходы, связанные с их выбытием, не относятся напрямую к основной деятельности организации. Следовательно, указанные объекты должны отражаться вне показателей такой деятельности. Данный подход также целесообразно закрепить в IAS 36.

Подводя итоги, заметим, что в данной статье проанализированы проблемы и пути их решения, обусловленные изменениями проекта нового IAS 1 в области наименований отчетных форм, деления на шесть категорий доходов и расходов, отражаемых в ОПУПСДР, а также методов представления расходов по операционной деятельности в данном отчете. Статья, содержащая анализ остальных нововведений вышеназванного проекта в разрезе возникающих возможностей, проблем и предложений по их решению будет опубликована в следующем номере журнала «Учет. Анализ. Аудит».

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Рожнова О. В. Современные тенденции развития финансовой отчетности. *Учет. Анализ. Аудит*. 2018;5(2):26–35.
2. Мельник М. В. Транспарентность информации о промышленном капитале в отчетности организации. *Инновационное развитие экономики*. 2017;1(37):111–118.
3. Hamidah E. Foreign ownership reactions to the adoption of international financial reporting standards (IFRS) in public companies on the Indonesia stock exchange. *International Journal of Innovation, Creativity and Change*. 2020;11(11):401–420.
4. Garrett K. W. C., Mohamad S., Shafie R. B., Sadiq M. International financial reporting standards and earnings management: Comparative study of pre-post full convergence of IFRS in Malaysia. *Journal of Critical Reviews*. 2020;7(2):85–89.
5. Majeed M. A., Yan C. Financial statement comparability, state ownership, and the cost of debt: Evidence from China. *Research in International Business and Finance*. 2021;(58):101497.
6. Вахрушина М. А., Гетьман В. Г. и др. МСФО и федеральные стандарты бухгалтерского учета: системное развитие, проблемы взаимодействия. Монография. М.: КноРус; 2019. 206 с.
7. Демина И. Д., Просвирнин П. М. Особенности формирования консолидированной финансовой отчетности для организаций банковской сферы. *Экономические науки*. 2021;(199):129–135.
8. Домбровская Е. Н. Новые требования к формированию и представлению бухгалтерской (финансовой) отчетности. *Бухучет в здравоохранении*. 2020;(2):14–23.

9. Дружиловская Т.Ю., Дружиловская Э.С. Модернизация финансовой отчетности организаций в условиях цифровой экономики. *Учет. Анализ. Аудит*. 2019;6(1):50–61.
10. Tumpach M., Juhászová Z., Kubaščíková Z., Krišková P. Datasets of impact of the first-time adoption of IFRS 16 in the financial statements of Slovak compulsory IFRS adopters. *Data in Brief*. 2021;(36):106996.
11. Barton J., Simko P.J. The balance sheet as an earnings management constraint. *Accounting Review*. 2002;(77):1–27.
12. Herteliu C., Jianu I., Dragan I.M., Apostu S., Luchian I. Testing Benford's Laws (non)conformity within disclosed companies' financial statements among hospitality industry in Romania. *Physica A: Statistical Mechanics and its Applications*. 2021;(582):126221.
13. Куликова Л.И., Сафина А.Р. Представление в отчетности информации о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе. *Казанский экономический вестник*. 2019;1(39):111–117.
14. Дружиловская Т.Ю., Дружиловская Э.С. Особенности методики учета и отчетности государственных (муниципальных) учреждений в системе РСБУ и МСФО. *Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях*. 2016;16(400):2–9.
15. Janahi M., Millo Y., Voulgaris G. CFO gender and financial reporting transparency in banks. *European Journal of Finance*. 2021;27(3):199–221.
16. Mbambo M.A., Olarewaju O.M., Ngiba B.T. Forecasting and financial statement adjustment; the case of retail stores in KwaZulu-Natal, South Africa. *African Journal of Business and Economic Research*. 2021;16(1):309–330.
17. Малиновская Н.В., Гордова М.А и др. Корпоративная отчетность: проблемы и перспективы. Монография. М.: КноРус; 2021. 182 с.
18. Чая В.Т., Матвеева А.О. Изменения в отчете о прибыли и убытке и прочем совокупном доходе в соответствии с МСФО 4 фаза 2. *Аудит*. 2016;(11):6–9.
19. Shi H., Wen W., Zhou G., Zhu X. Do individual auditors have their own styles? Evidence from clients' financial statement comparability in China. *Accounting Horizons*. 2021;35(3):187–215.
20. Kanapickiene R., Keliuotyte-Staniulieniene G., Teresiene D. Disclosure of non-current tangible assets information in private sector entities financial statements: The case of Lithuania. *Economies*. 2021;9(2):78.

REFERENCES

1. Rozhnova O.V. Modern trends in the development of financial reporting. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Audit*. 2018;5(2):26–35. (In Russ.).
2. Melnik M.V. Transparency of information on industrial capital in the organization's reporting. *Innovacionnoe razvitie ekonomiki = Innovative development of the economy*. 2017;1(37):111–118. (In Russ.).
3. Hamidah E. Foreign ownership reactions to the adoption of international financial reporting standards (IFRS) in public companies on the Indonesia stock exchange. *International Journal of Innovation, Creativity and Change*. 2020;11(11):401–420.
4. Garrett K.W.C., Mohamad S., Shafie R.B., Sadiq M. International financial reporting standards and earnings management: Comparative study of pre-post full convergence of IFRS in Malaysia. *Journal of Critical Reviews*. 2020;7(2):85–89.
5. Majeed M.A., Yan C. Financial statement comparability, state ownership, and the cost of debt: Evidence from China. *Research in International Business and Finance*. 2021;(58):101497.
6. Vakhrushina M.A., Getman V.G. and other. IFRS and federal accounting standards: system development, problems of interaction. Monograph. Moscow, KnoRus; 2019. 206 p. (In Russ.).
7. Demina I.D., Prosvirnin P.M. Features of the formation of consolidated financial statements for banking organizations. *Ekonomicheskie nauki = Economic sciences*. 2021;(199):129–135. (In Russ.).
8. Dombrovskaya E.N. New requirements for the formation and presentation of accounting (financial) statements. *Buhuchet v zdavoohranenii = Accounting in healthcare*. 2020;(2):14–23. (In Russ.).
9. Druzhilovskaya T. Yu., Druzhilovskaya E.S. Modernization of financial reporting of organizations in the digital economy. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Audit*. 2019;6(1):50–61. (In Russ.).
10. Tumpach M., Juhászová Z., Kubaščíková Z., Krišková P. Datasets of impact of the first-time adoption of IFRS 16 in the financial statements of Slovak compulsory IFRS adopters. *Data in Brief*. 2021;(36):106996.
11. Barton J., Simko P.J. The balance sheet as an earnings management constraint. *Accounting Review*. 2002;(77):1–27.

12. Herteliu C., Jianu I., Dragan I.M., Apostu S., Luchian I. Testing Benford's Laws (non)conformity within disclosed companies' financial statements among hospitality industry in Romania. *Physica A: Statistical Mechanics and its Applications*. 2021;(582):126221.
13. Kulikova L.I., Safina A.R. Reporting information on profit or loss and other comprehensive income. *Kazanskij ekonomicheskij vestnik = Kazan economic bulletin*. 2019;1(39):111–117. (In Russ.).
14. Druzhilovskaya T. Yu., Druzhilovskaya E.S. Features of the methodology for accounting and reporting of state (municipal) institutions in the RAS and IFRS systems. *Buhgalterskij uchet v byudzhetnyh i nekommercheskih organizacijah = Accounting in budgetary and non-profit organizations*. 2016;16(400):2–9. (In Russ.).
15. Janahi M., Millo Y., Voulgaris G. CFO gender and financial reporting transparency in banks. *European Journal of Finance*. 2021;27(3):199–221.
16. Mbambo M.A., Olarewaju O.M., Ngiba B.T. Forecasting and financial statement adjustment; the case of retail stores in KwaZulu-Natal, South Africa. *African Journal of Business and Economic Research*. 2021;16(1):309–330.
17. Malinovskaya N.V., Gordova M.A. et al. Corporate reporting: Problems and prospects. Monograph. Moscow: KnoRus; 2021. 182 p. (In Russ.).
18. Chaya V.T., Matveeva A.O. Changes in the statement of profit or loss and other comprehensive income in accordance with IFRS 4 Phase 2. *Audit = Audit*. 2016;(11):6–9. (In Russ.).
19. Shi H., Wen W., Zhou G., Zhu X. Do individual auditors have their own styles? Evidence from clients' financial statement comparability in China. *Accounting Horizons*. 2021; 35(3):187–215.
20. Kanapickiene R., Keliuotyte-Staniulieniene G., Teresiene D. Disclosure of non-current tangible assets information in private sector entities financial statements: The case of Lithuania. *Economies*. 2021;9(2):78.

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ

Татьяна Юрьевна Дружиловская — доктор экономических наук, профессор кафедры бухгалтерского учета Института экономики и предпринимательства, Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского, Нижний Новгород, Россия
<https://orcid.org/0000-0003-1345-9841>
 tdruzhilovskaya@yandex.ru

Эмилия Сергеевна Дружиловская — кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета Института экономики и предпринимательства, Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского, Нижний Новгород, Россия
<https://orcid.org/0000-0003-2866-9825>
 druzhilovskaya@yandex.ru

ABOUT THE AUTHORS

Tatyana Yu. Druzhilovskaya — Dr. Sci (Econ), Professor of the Accounting Department in the Institute of Economics and Entrepreneurship, Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod, Nizhny Novgorod, Russia
<https://orcid.org/0000-0003-1345-9841>
 tdruzhilovskaya@yandex.ru

Emilia S. Druzhilovskaya — Cand. Sci. (Econ.), Docent of the Accounting Department in the Institute of Economics and Entrepreneurship, Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod, Nizhny Novgorod, Russia
<https://orcid.org/0000-0003-2866-9825>
 druzhilovskaya@yandex.ru

Конфликт интересов: авторы заявляют об отсутствии конфликта интересов.

Conflicts of Interest Statement: The authors have no conflicts of interest to declare.

Статья поступила в редакцию 21.02.2022; после рецензирования 01.04.2022; принята к публикации 24.05.2022. Авторы прочитали и одобрили окончательный вариант рукописи.

The article was submitted on 21.02.2022; revised on 01.04.2022 and accepted for publication on 24.05.2022.

The authors read and approved the final version of the manuscript.