

УДК 657.478.24 : 334

## **РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ В ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ**

**Фомина О.Б.**

Тверской государственной университет, г. Тверь

Представлен анализ результатов независимой оценки инфраструктуры корпоративной отчетности в Российской Федерации с целью выявления проблемных областей и определения направлений совершенствования бухгалтерской (финансовой) отчетности в международной и российской практике, включая нормативно-правовую базу, институциональную основу, кадровый потенциал и другие. Показаны возможности решения проблемы избытка данных и повышения качества информации, раскрываемой в дополнение к бухгалтерской отчетности. Поставлены вопросы совершенствования внутреннего контроля формирования финансовой отчетности.

***Ключевые слова:** финансовая отчетность, корпоративная отчетность, инфраструктура корпоративной отчетности, международные стандарты финансовой отчетности, концепции финансовой отчетности, проблемы раскрытия, интегрированная отчетность, внутренний контроль формирования отчетности.*

За последние годы процедура подготовки организациями бухгалтерской (финансовой) отчетности претерпела существенные изменения и стала более сложной. Значительно возросли требования, предъявляемые к раскрытию информации в отчетности, в связи с вступлением в силу нового федерального закона «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ, а также официальным признанием и все более широким применением в России международных стандартов финансовой отчетности. В рамках процесса подготовки отчетности российскими компаниями становятся все более значимыми документы, разрабатываемые Советом по МСФО, Международным Советом по интегрированной отчетности, Глобальной инициативой по отчетности в области устойчивого развития и другими регуляторами.

Вопросам подготовки высококачественной корпоративной отчетности пристальное внимание уделяют такие международные и региональные организации, как Европейский Союз, ООН, ОЭСР, Совет по финансовой стабильности, Мировой банк, Международная организация комиссий по ценным бумагам, Международная федерация бухгалтеров и другие. Межправительственной рабочей группой экспертов по международным стандартам учета и отчетности Конференции по торговле и развитию ООН (ЮНКТАД) была разработана и рекомендована к использованию специальная методика оценки национальной инфраструктуры (потенциала) корпоративной отчетности. Целью такой оценки является выявление проблемных областей и определение дальнейших действий по совершенствованию

системы корпоративной отчетности в стране. В ходе оценки устанавливается наличие и состояние национальной инфраструктуры подготовки качественной корпоративной отчетности, характеристики которой сопоставляются с контрольными показателями. Вопросы оценки и состав контрольных показателей определены на основе международно-признанных систем стандартов, регулирующих различные элементы инфраструктуры корпоративной отчетности. Ключевыми из них явились: международные стандарты финансовой отчетности, международные стандарты аудита, международные стандарты финансовой отчетности для общественного сектора, международные стандарты бухгалтерского образования, международные стандарты высших органов финансового контроля, стандарты Глобальной инициативы по отчетности в области устойчивого развития, кодекс этики профессиональных бухгалтеров и прочие.

По инициативе Министерства финансов Российской Федерации в сентябре-ноябре 2013 года по методике ЮНКТАД была проведена независимая оценка инфраструктуры корпоративной отчетности в России. В проведении оценки участвовали представители 13 государственных и негосударственных органов и организаций, имеющих непосредственное отношение к регулированию, подготовке и надзору за корпоративной отчетностью, в том числе: Министерство финансов РФ, Министерство экономического развития РФ, Федеральная служба финансово-бюджетного надзора, Центральный банк РФ, Фонд «Национальный совет по финансовой отчетности», некоммерческие партнерства «Аудиторская палата России», «Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России», «Московская аудиторская палата», автономная некоммерческая организация «Единая аттестационная комиссия», аудиторско-консультационные фирмы «Делойт», «КПМГ», «ПрайсвотерхаусКуперс», «Эрнст энд Янг». В качестве независимого эксперта, который должен был координировать проведение проверки, ЮНКТАД выбрал аудиторскую организацию «ФБК».

Проведенная оценка охватила все основные элементы инфраструктуры подготовки финансовой и нефинансовой корпоративной отчетности, включая нормативно-правовую базу, институциональную основу, кадровый потенциал, процесс укрепления инфраструктуры, учет и отчетность в секторе государственного управления. Определенные в ходе оценки количественные показатели состояния инфраструктуры корпоративной отчетности рассматриваются как индикативные, отражающие в большей степени тенденции, чем достижения в создании и поддержании инфраструктуры. На основе полученных количественных показателей, характеризующих потенциал корпоративной отчетности в России, определены основные направления дальнейшего совершенствования инфраструктуры [1].

Определенная экспертами оценка нормативно-правовой базы корпоративной отчетности в России составила 67,3 %. Полное соответствие контрольным показателям данного компонента выявлено

по вопросам нормативного регулирования разрешения на занятие аудиторской деятельностью и профессиональной этики бухгалтеров и аудиторов. Системы нормативного регулирования финансовой отчетности и аудита оценены соответственно на 64,2 % и 49,1 %. Существенное отставание в данном компоненте обнаружено в области правовой базы экологической и социальной отчетности, а также отчетности о корпоративном управлении (16,7 %). Явно недостаточен потенциал регулирования расследований в отношении искажения корпоративной отчетности и деятельности аудиторов, а также мер воздействия за нарушение действующих правил корпоративной отчетности (46,2 %).

Как показал анализ результатов оценки, в сфере нормативно-правового регулирования отчетности необходимо осуществление следующих мер:

- дальнейшее сближение правил бухгалтерского учета и отчетности с Международными стандартами финансовой отчетности, повышение качества информации, раскрываемой руководством организаций в дополнение к бухгалтерской отчетности;
- переход к непосредственному применению Международных стандартов аудита на территории Российской Федерации, создание системы, обеспечивающей своевременную актуализацию применяемых на территории России Международных стандартов аудита, создание стабильной системы перевода Международных стандартов аудита на русский язык;
- введение отчетности организаций о выбросах, имеющих отношение к изменению климата, отчетности об устойчивом развитии, обеспечение достоверности содержащейся с этих отчетов информации;
- создание комитетов по аудиту в составе советов директоров общественно значимых организаций, введение специальных требований к членам таких комитетов по аудиту, установление в организациях процедур внутреннего контроля бухгалтерской отчетности;
- развитие системы расследований, проводимых надзорными органами в отношении профессиональных бухгалтеров, аудиторов и аудиторских организаций.

При оценке институциональных основ подготовки корпоративной отчетности общий показатель составил 62,2 %. При этом выявлена высокая степень соответствия контрольным показателям таких элементов инфраструктуры, как профессиональные ассоциации бухгалтеров и аудиторов (99,3 %), институты установления стандартов финансовой отчетности (87,5 %) и стандартов аудиторской деятельности (81,3 %). Серьезные недостатки выявлены в организации и деятельности институтов, ответственных за мониторинг и контроль (67,7 %), соблюдение требований профессиональной этики бухгалтеров и аудиторов (50,0 %). Наиболее слабыми элементами этого компонента оказались институты установления стандартов нефинансовой

отчетности (18,8 %) и система координации процессов регулирования и надзора за корпоративной отчетностью (33,3 %).

Экспертная оценка позволила определить следующие направления совершенствования институциональных основ корпоративной отчетности:

- создание системы разработки стандартов нефинансовой отчетности, определение органа, ответственного за распространение передовой практики в вопросах корпоративного управления и социальной ответственности организаций;

- расширение сферы надзора за качеством бухгалтерской отчетности, в том числе отчетности субъектов малого и среднего предпринимательства, создание независимой от бухгалтерской профессии системы такого надзора;

- расширение сферы внешнего контроля качества работы аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов, осуществляемого органом, независимым от аудиторской профессии, совершенствование системы такого контроля, укрепление независимости органов регулирования и надзора за аудиторской деятельностью от аудиторской профессии;

- совершенствование механизмов финансирования системы, обеспечивающей доступ к аудиторской деятельности;

- координация законотворческой деятельности органов, занятых вопросами корпоративной отчетности, улучшение механизмов информационного обмена между органами, занимающимися вопросами корпоративного управления;

- усиление координации надзора за соблюдением норм профессиональной этики профессиональными бухгалтерами;

- укрепление потенциала ассоциаций профессиональных бухгалтеров, саморегулируемых организаций аудиторов.

Достаточно высокий уровень показала оценка кадрового обеспечения процессов, связанных с корпоративной отчетностью, - 81,3 %. Полное соответствие имеется по следующим элементам инфраструктуры: профессиональная квалификация и общий уровень образования бухгалтеров и аудиторов, оценка их профессиональных способностей и качеств, система непрерывного повышения квалификации бухгалтерами и аудиторами, а также организация их специализированной подготовки после получения базовой профессиональной квалификации. Значительно более низкие показатели в этом компоненте получены при оценке организации профессионального обучения и подготовки бухгалтеров и аудиторов (75,2 %), требований к их практическому опыту (83,3 %), а также при оценке существующих квалификационных требований к младшему бухгалтерскому персоналу (75,0 %).

В целях развития кадрового потенциала корпоративной отчетности определены следующие направления работы:

- повышение квалификации бухгалтерского и аудиторского персонала;
- совершенствование программ подготовки бухгалтеров и аудиторов;
- совершенствование системы профессиональной стажировки претендентов на допуск к участию в бухгалтерской и аудиторской деятельности, в том числе внедрение механизма оценки результативности такой стажировки;
- улучшение подготовки специалистов для государственных и негосударственных органов, участвующих в регулировании корпоративной отчетности и надзоре за ее качеством;
- введение квалификационных требований к младшему бухгалтерскому персоналу.

Главным резервом улучшения самого процесса создания и поддержания инфраструктуры корпоративной отчетности является, по мнению экспертов, разработка и реализация соответствующего стратегического плана действий, а также финансовое и кадровое обеспечение такого плана, систематический мониторинг его исполнения.

Независимая оценка раскрытия информации, а также аудита в секторе государственного управления показала довольно низкий их уровень – 48,5 %. Наиболее высокие показатели в данном компоненте получили такие элементы, как мониторинг и контроль соблюдения установленных требований, а также наличие и деятельность соответствующих институтов. Не соответствует контрольным показателям нормативно-правовое обеспечение финансовой отчетности организаций сектора государственного управления и государственного аудита.

В качестве основных мероприятий по улучшению учета и отчетности в секторе государственного управления рекомендовано:

- дальнейшее сближение правил бухгалтерского учета и отчетности с Международными стандартами финансовой отчетности общественного сектора;
- активизация применения Международных стандартов для высших органов финансового контроля;
- совершенствование институциональных основ разработки и принятия стандартов учета и отчетности, включая обеспечение независимости соответствующих органов.

Таким образом, проведенная по методике ЮНКТАД оценка подтвердила наличие в России уже достаточно развитой инфраструктуры корпоративной отчетности и приемлемую степень ее соответствия международным стандартам. Однако выявлено также значительное количество недостатков в этой сфере и определены важнейшие направления дальнейшей работы по улучшению раскрытия информации в отчетности. Большое внимание вопросам совершенствования концепций и практики раскрытия информации в финансовой отчетности уделяется сейчас и международным профессиональным сообществом.

Известно, что за последние два десятилетия в международной практике произошло существенное увеличение объема информации, раскрываемой в финансовой отчетности. За это время объем количественных данных, публикуемых в годовой отчетности организаций, увеличился в семь раз. Все более значимой в рамках процесса подготовки отчетности по МСФО становится информация, которая изначально должна была дополнять основные отчеты. Предоставляемый пользователям полный годовой отчет многих компаний в настоящее время превышает 500 страниц, что требует уже значительных затрат не только у составителей отчетности, но и у заинтересованных сторон, которым необходимо разобраться в этих данных, провести их оценку и принимать соответствующие решения.

Признание чрезмерных затрат на формирование финансовой отчетности потребовало выделения «затратного» ограничения в Концептуальных основах финансовой отчетности, разработанных Советом по МСФО [2]. В новой редакции Концептуальных основ МСФО особо отмечается, что отражение финансовой информации в отчетности требует затрат, и необходимо, чтобы эти затраты были оправданы выгодами от предоставления данной информации. При этом к выгодам относятся более эффективное функционирование рынков капитала и снижение стоимости капитала для экономики в целом. Затраты связаны со сбором, обработкой, проверкой и распространением финансовой информации, а также рассматриваются затраты по анализу и интерпретации представленной информации, которые возникают у пользователей отчетности [3].

Международными профессиональными организациями, разрабатывающими стандарты отчетности, в последние годы анализируются способы уменьшения объема информации, раскрываемой в финансовой отчетности. При этом часто утверждается, что раскрываемая информация избыточна по объему, но не достаточна для понимания пользователями. Избыток раскрываемой информации не обязательно относится к ее объему, это в большей степени вопрос ее ценности для пользователей. Для выполнения своего назначения финансовая отчетность должна способствовать четкому и понятному для инвесторов и других заинтересованных сторон описанию деятельности организации. Очевидно, что компании, не предоставляющие необходимую для анализа информацию, не привлекают интерес инвесторов и других поставщиков капитала, либо получают более низкие рейтинговые оценки от аналитиков. Отсутствие в отчетности важной информации или непрозрачность деятельности компании вызывает у пользователей сомнения, и потенциальные инвесторы могут уйти во избежание реального или предполагаемого риска. Ясное раскрытие информации в отчетности помогает избежать таких сомнений и вопросов, которые могут оттолкнуть инвесторов и кредиторов. Обеспечение прозрачности отчетности оказывает непосредственное влияние на репутацию организации на мировых рынках.

Компании могут усовершенствовать раскрытие информации в отчетности в рамках действующих стандартов, ориентируясь на запросы пользователей. В то же время Совет по МСФО ведет работу по концепции раскрытия информации, т.к. национальное законодательство и положения по раскрытию в большинстве стран основываются на требованиях МСФО. Важным аспектом раскрытия информации в отчетности является принцип существенности, который в Концептуальных основах финансовой отчетности трактуется как показатель уместности. Вместе с тем применение понятия существенности в отношении раскрытия информации выходит за рамки количественных критериев и требует выработки профессиональных суждений, основанных в большей степени на оценке качественных факторов. Наличие дополнительных руководств помогло бы составителям отчетности определить необходимость раскрытия информации в зависимости от характерных для компании обстоятельств. Совет по МСФО мог бы разъяснить, когда в отношении раскрываемой информации не следует применять принцип существенности, т.е. какая информация должна раскрываться всеми компаниями, а какая – в зависимости от характерной для конкретной компании существенности.

Диалог между составителями отчетности, аудиторами, регулирующими органами, пользователями финансовой отчетности и организациями, разрабатывающими стандарты, позволит определить способы более эффективного раскрытия информации. Так, пользователи обычно предпочитают сначала ознакомиться с кратким обзором информации, а затем перейти к более детализированным данным. Поэтому представление информации в финансовой отчетности согласно определенной иерархии может сделать отчетность более полезной для пользователей. Ключевая информация должна представляться в стандартной форме, а дополнительные раскрытия – отдельно. Существенной информации и несущественной необходимо уделять разное внимание. Особый интерес для пользователей представляет информация о рисках, с которыми сталкивается компания, включая рыночный риск, риск ликвидности и т.п.

В качестве принципиально нового направления развития корпоративной отчетности, которое ставит своей целью предоставление всем заинтересованным пользователям информации о ключевых факторах настоящего и будущего создания стоимости компанией, в настоящее время рассматривается интегрированная отчетность. Концепция интегрированной отчетности основывается на существующих элементах отчетности, анализе бизнеса и финансовых результатов, а также объединяет существенную информацию о стратегии, корпоративном управлении, результатах и перспективах организации таким образом, чтобы она отражала коммерческий, политический, социальный и экологический контекст ее деятельности. Интегрированная отчетность должна отражать результаты управления

всеми формами капитала, включая интеллектуальный, природный и социальный. Она должна содержать информацию о рисках и возможностях в контексте всей деятельности компаний, а также такие важные элементы, выходящие за их пределы, как поставщики, клиенты и т.п. Формирование интегрированной отчетности требует вовлечения всех управленческих структур организации. Большое значение для решения проблем раскрытия имеет внутренний контроль всей предлагаемой к включению в интегрированную отчетность информации [4].

Разработкой вопросов внутреннего контроля финансовой отчетности и управления рисками компаний занимается созданный в США профессиональными бухгалтерскими ассоциациями и институтами Комитет организаций-спонсоров Комиссии Тредвея (COSO). Рекомендованная этой организацией модель COSO определяет внутренний контроль как процесс, осуществляемый советом директоров, менеджментом и остальным персоналом компании, предназначенный для обеспечения «разумной уверенности» относительно достижения целей в следующих категориях:

- эффективность и продуктивность операций;
- надежность (достоверность) финансовой отчетности;
- соблюдение законов и правил.

Принятие в России нового федерального закона «О бухгалтерском учете» сделало чрезвычайно актуальными вопросы внутреннего контроля для отечественных предприятий. В соответствии со статьей 19 этого закона экономический субъект, бухгалтерская (финансовая) отчетность которого подлежит обязательному аудиту, обязан организовать и осуществлять внутренний контроль ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности. В конце 2013 года Министерством финансов РФ был опубликован документ «Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности». Как показывает анализ содержания этого документа, в основе его разработки лежит модель COSO. В соответствии с ним «внутренний контроль – процесс, направленный на получение достаточной уверенности в том, что экономический субъект обеспечивает:

а) эффективность и результативность своей деятельности, в том числе достижение финансовых и операционных показателей, сохранность активов;

б) достоверность и своевременность бухгалтерской (финансовой) и иной отчетности;

в) соблюдение применимого законодательства, в том числе при совершении фактов хозяйственной жизни и ведении бухгалтерского учета» [5].

Основными элементами системы внутреннего контроля экономического субъекта в соответствии с рекомендациями, разработанными Министерством финансов России, являются:

- а) контрольная среда;

- б) оценка рисков;
- в) процедуры внутреннего контроля;
- г) информация и коммуникация;
- д) оценка внутреннего контроля.

Применительно к составлению финансовой отчетности, оценка рисков призвана выявлять риски, которые могут повлиять на достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности. В ходе такой оценки организация рассматривает вероятность искажения учетных и отчетных данных исходя из следующих допущений:

а) возникновение и существование: факты хозяйственной жизни, отраженные в бухгалтерском учете, имели место в отчетном периоде и относятся к деятельности экономического субъекта;

б) полнота: факты хозяйственной жизни, имевшие место в отчетном периоде и подлежащие отнесению к этому периоду, фактически отражены в бухгалтерском учете;

в) права и обязательства: имущество, имущественные права и обязательства экономического субъекта, отраженные в бухгалтерском учете, фактически существуют;

г) оценка и распределение: активы, обязательства, доходы и расходы отражены в правильном стоимостном измерении на соответствующих счетах бухгалтерского учета и в соответствующих регистрах бухгалтерского учета;

д) представление и раскрытие: данные бухгалтерского учета корректно представлены и раскрыты в бухгалтерской (финансовой) отчетности [5].

Таким образом, внутренний контроль должен способствовать достижению экономическим субъектом целей своей деятельности, обеспечивать предотвращение или выявление отклонений от установленных правил и процедур, а также искажений данных бухгалтерского учета, бухгалтерской (финансовой) и иной отчетности. Все это направлено на улучшение раскрытия информации для всех заинтересованных пользователей.

### **Список литературы**

1. Независимая оценка инфраструктуры корпоративной отчетности - 2013 г. / URL:<http://minfin.ru/ru/accounting/accounting/basics/monitoring>
2. The Conceptual Framework for Financial Reporting, IFRS Foundation , 2010 / URL:<http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2012/framework.pdf>
3. Фомина О.Б., Фомин М.В. Современные тенденции развития корпоративной отчетности // Вестник Тверского государственного университета, № 1, 2014. Серия «Экономика и управление». Выпуск 23, 2014, стр. 148-160.
4. Фомин М.В. Проблемы аудита интегрированной отчетности корпораций // Вестник Тверского государственного университета, № 17, 2013. Серия «Экономика и управление». Выпуск 19, 2013, стр. 189-202.
5. Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой)

## FINANCIAL INFORMATION DISCLOSURE

**O.B. Fomina**

Tver State University, Tver

The article analyses the independent estimation results of Russian corporate accounting infrastructure. The purpose of it is to reveal the problems and define the ways of accounting improvement in Russian and international practice. The author examines the possibilities of solving data excess problem and improving the information quality. The author emphasizes the necessity of internal accounting control development.

**Keywords:** *financial accounting, corporate accounting, corporate accounting infrastructure, international accounting principles, financial concept, disclose problems, integrated accounting, internal accounting control.*

*Об авторе:*

ФОМИНА Ольга Борисовна – кандидат экономических наук, доцент кафедры «Бухгалтерский учет», Тверского государственного университета, (170100, Тверь, ул. Желябова, д. 33), e-mail: ofomina@bk.ru

*About the author:*

FOMINA Ol'ga Borisovna – Philosophy Doctor in Economics, Associate Professor of Accounting Department, Tver State University (170100, Russia, Tver, 33, Zhelyabovast.), e-mail: [ofomina@bk.ru](mailto:ofomina@bk.ru)

### References

1. Nezavisimaja ocenka infrastruktury korporativnoj otchetnosti - 2013 g. / URL:<http://minfin.ru/ru/accounting/accounting/basics/monitoring>
2. The Conceptual Framework for Financial Reporting, IFRS Foundation , 2010 / URL:<http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2012/framework.pdf>
3. Fomina O.B., Fomin M.V. Sovremennye tendencii razvitija korporativnoj otchetnosti // Vestnik Tverskogo gosudarstvennogo universiteta, № 1, 2014. Serija «Jekonomika i upravlenie». Vypusk 23, 2014, str. 148-160.
4. Fomin M.V. Problemy audita integrirovannoj otchetnosti korporacij // Vestnik Tverskogo gosudarstvennogo universiteta, № 17, 2013. Serija «Jekonomika i upravlenie». Vypusk 19, 2013, str. 189-202.
5. Organizacija i osushhestvlenie jekonomicheskim sub#ektom vnutrennego kontrolja sovershaemyh faktov hozjajstvennoj zhizni, vedenija buhgalterskogo ucheta i sostavlenija buhgalterskoj (finansovoj) otchetnosti (PZ-11/2013) / URL:  
<http://minfin.ru/ru/accounting/accounting/legislation/generalization/>

6.