

ТЕНДЕНЦИИ РАЗВИТИЯ **БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА**

УДК 657.478.24 : 334

СОВРЕМЕННЫЕ ТЕНДЕНЦИИ РАЗВИТИЯ КОРПОРАТИВНОЙ ОТЧЕТНОСТИ

О.Б. Фомина¹, М.В. Фомин²

¹Тверской государственной университет, г. Тверь

²Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации,
г. Москва

В статье представлены основные тенденции развития корпоративной отчетности исходя из требований международных стандартов финансовой отчетности, принципов, разработанных международным советом по интегрированной отчетности, а также лучшей мировой практики раскрытия информации корпорациями. Проведен анализ возможности применения российскими компаниями современных информационных технологий представления отчетности (XBRL).

Ключевые слова: корпоративная отчетность, международные стандарты финансовой отчетности, концептуальные основы финансовой отчетности, интегрированная отчетность, XBRL.

Происходящее в России усиление процессов интеграции в мировую экономику, связанное с участием в ВТО, официальным признанием международных стандартов финансовой отчетности и созданием в Москве международного финансового центра, приводит к необходимости углубленного исследования общемировых тенденций развития корпоративной отчетности. Целью данной статьи является выявление основных направлений совершенствования подходов к формированию и аудиту финансовой и нефинансовой отчетности корпораций в международной и российской практике.

Под корпоративной отчетностью в данном исследовании понимается система отчетов, представляемых корпорациями, характеризующаяся следующими признаками:

1) включает в себя совокупность финансовых и нефинансовых, системных и несистемных показателей, итоговой и плановой информации, сведений об объектах, процессах, операциях;

2) обеспечивает прозрачность (транспарентность) деятельности корпорации;

3) ориентирована на широкие группы заинтересованных сторон (стейкхолдеров) и предоставляется им для принятия управленческих решений, что зависит от степени достоверности и полноты данных об

экономическом потенциале, тенденциях показателей, перспективах устойчивого развития.

Таким образом, рассматривая перспективы развития корпоративной отчетности, необходимо обеспечить ее четкое позиционирование (адресность). При этом следует отметить, что под понятием «бизнес-отчетность» можно понимать аналогичную систему раскрытия информации, но уже по отношению к более широкому кругу компаний (в том числе и не являющихся корпорациями). Важность подобного разделения связана с тем, что ряд инноваций в практике раскрытия отчетных данных крупными компаниями вполне применимы и повышают эффективность процесса раскрытия и в масштабах малого и среднего бизнеса.

На основе изучения международного опыта и лучших практик раскрытия информации корпорациями можно выделить шесть основных тенденций развития корпоративной отчетности:

1) увеличиваются требования к раскрытию информации, предъявляемые международными стандартами финансовой отчетности, глобальной инициативой по отчетности в области устойчивого развития, ISO 26000:2010, международным советом по интегрированной отчетности и другими регуляторами;

2) усиливается роль нефинансовой отчетности в силу развития корпоративной культуры;

3) появляется необходимость создания интегрированной отчетности на основе различных видов отчетов;

4) информатизация общества делает актуальной электронную и интернет отчетность;

5) происходит усиление направленности отчетности в будущее (развивается концепция актуарной отчетности);

6) возникает запрос со стороны стейкхолдеров на аудит корпоративной отчетности.

Формирование отчетности по международным стандартам требует глубокого понимания принципов и сущности МСФО, профессионального анализа ситуаций, принятия взвешенных и ответственных решений, имеющих финансовые последствия для большого круга заинтересованных пользователей (стейкхолдеров). Поэтому для правильного применения международных стандартов финансовой отчетности необходимо знание концептуальных принципов, которые являются их основой. Эти принципы обобщены в документе, который был разработан в 1989 году Комитетом по МСФО и в официальном русском переводе называется «Принципы подготовки и представления финансовой отчетности». С 2001 года этот документ применяется в качестве системообразующего для разработки новых Международных стандартов финансовой отчетности (IFRS) по проекту конвергенции с общепринятыми принципами бухгалтерского учета

США (GAAP). «Принципы подготовки и представления финансовой отчетности» не являются собственно стандартом, но выполняют важнейшую триединую функцию:

- определяют единые принципы формирования финансовой отчетности;
- являются основой, обеспечивающей единообразный подход в решении проблем содержания и формирования финансовой отчетности при разработке МСФО;
- обеспечивают базу для выработки профессионального суждения или учетной политики в отсутствие конкретных требований МСФО, что также способствует повышению единообразия при решении проблем формирования финансовой отчетности, соответствующей требованиям МСФО.

Процесс конвергенции международных стандартов и системы GAAP привел к необходимости пересмотра «Принципов подготовки и представления финансовой отчетности» с целью приведения их в современный вид и минимизации различий между концептуальными основами международных и американских стандартов. В 2010 году была закончена первая фаза проекта пересмотра «Принципов» и выпущен новый документ - «Концептуальные основы финансовой отчетности», который включает в себя еще не измененный текст «Принципов» и две новые главы: «Цель финансовой отчетности общего назначения» и «Качественные характеристики полезной финансовой информации» [1].

Анализ основных изменений концептуальных основ МСФО показывает, что назначение и статус этого документа по существу остались прежними. Назначение «Концептуальных основ финансовой отчетности» состоит в следующем:

1. оказывать помощь Совету по МСФО в разработке новых стандартов и пересмотре действующих;

2. оказывать помощь Совету по МСФО в обеспечении гармонизации правил, учетных стандартов и процедур, связанных с представлением финансовой отчетности, за счет обеспечения основы для сокращения количества альтернативных учетных трактовок, разрешенных МСФО;

3. оказывать помощь национальным органам, устанавливающим стандарты, в разработке национальных стандартов в соответствии с МСФО;

4. оказывать помощь составителям отчетности в применении МСФО и решении проблем, которые еще не нашли отражения в МСФО;

5. оказывать помощь аудиторам в формировании мнения о соответствии финансовой отчетности требованиям МСФО;

6. оказывать помощь пользователям финансовой отчетности в интерпретации информации, представляемой в финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с МСФО;

7. обеспечивать стороны, заинтересованные в работе Совета по МСФО, информацией о подходах к разработке международных стандартов.

Таким образом, «Концептуальные основы финансовой отчетности» сохраняют свою особую значимость в системе международных стандартов и являются принципиальной базой, обеспечивающей единство МСФО как системного целого. В новой редакции этого документа отмечается, что Концептуальные основы представляют собой идеальное видение финансовой отчетности, которое на практике сложно достижимо, т.к. финансовая отчетность в большей степени основана на оценках, суждениях и моделях, а не на точном отображении реальности. Концептуальные основы задают принципы и концепции, которые лежат в основе этих оценок, суждений и моделей и определяют цель, к которой необходимо стремиться. Такая постановка идеальной цели определяет направления дальнейшего развития финансовой отчетности и повышения ее полезности.

В качестве сферы действия «Концептуальных основ» теперь называется финансовая отчетность в широком смысле, т.к. именно такая отчетность является наиболее эффективным способом предоставления информации, которая будет удовлетворять потребности различных пользователей. Однако на данном этапе изменения «Концептуальных основ» еще не принято решение о четких границах финансовой отчетности в широком смысле, не определено, какая прочая информация помимо финансовой отчетности в узком смысле будет включаться в нее. Предполагается, что это будет прогнозная информация, отчеты о защите окружающей среды, социальной ответственности бизнеса и т.п.

В новой редакции «Концептуальных основ» достаточно детально прописана цель финансовой отчетности. Общая цель подготовки финансовой отчетности состоит в представлении финансовой информации об отчитывающемся предприятии, которая будет полезна существующим и потенциальным инвесторам, работодателям и другим кредиторам для принятия решений о предоставлении ресурсов данному предприятию. Такие решения включают в себя: покупать, продавать или держать долевые и долговые инструменты, предоставлять или погашать займы и другие формы кредита. Информация отчетности предназначена, прежде всего, основным пользователям, которые предоставляют ресурсы предприятию и несут наибольшие риски. К основным пользователям теперь относятся:

- существующие инвесторы;
- потенциальные инвесторы;
- заимодавцы;
- прочие кредиторы.

Указанным группам пользователей необходима информация о будущих потоках денежных средств отчитывающегося предприятия. Таким образом, полезность информации для принятия решений рассматривается как полезность для оценки предполагаемых притоков денежных средств.

«Концептуальные основы финансовой отчетности» дают общее определение качественных характеристик полезной финансовой информации, а также приводят новую классификацию базовых характеристик и ограничений (рис. 1).



Рис. 1. Качественные характеристики, обеспечивающие полезность финансовой информации

В качестве фундаментальных качественных характеристик в «Концептуальных основах финансовой отчетности» выделяются:

- уместность (релевантность), на которую влияет прогнозная ценность, подтверждающая ценность и существенность;
- достоверное представление, которое обеспечивается полнотой, нейтральностью и отсутствием ошибок.

Уместность информации предопределяется способностью повлиять на решения, принимаемые пользователями отчетности.

Достоверное представление заменило такую качественную характеристику, как надежность. В «Принципах подготовки и представления финансовой отчетности» для обеспечения надежности требовалось также обязательное соблюдение принципов преобладания сущности над формой и осмотрительности. В новой редакции Концептуальных основ требование преобладания сущности над формой не выделяется, т.к. считается безальтернативным. Вместе с тем признано необходимым, отказаться от принципа осмотрительности для того, чтобы не нарушать принцип нейтральности информации.

К качественным характеристикам, улучшающим полезность информации, в Концептуальных основах отнесены:

- сопоставимость;
- проверяемость;
- своевременность;
- понятность.

Новая качественная характеристика «проверяемость» означает, что осведомленные и независимые наблюдатели могут прийти к общему мнению, хотя и не обязательно к полному согласию, относительно того, что определенное отображение данных является достоверным представлением. Своевременность, ранее трактовавшаяся как ограничение, рассматривается теперь как качественная характеристика, предполагающая наличие доступной информации у лиц, принимающих решения, в то время, когда она может повлиять на принимаемые ими деловые решения.

Неотъемлемые ограничения, связанные с представлением полезной финансовой информации, в действующих «Концептуальных основах» называются только затратные. 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.

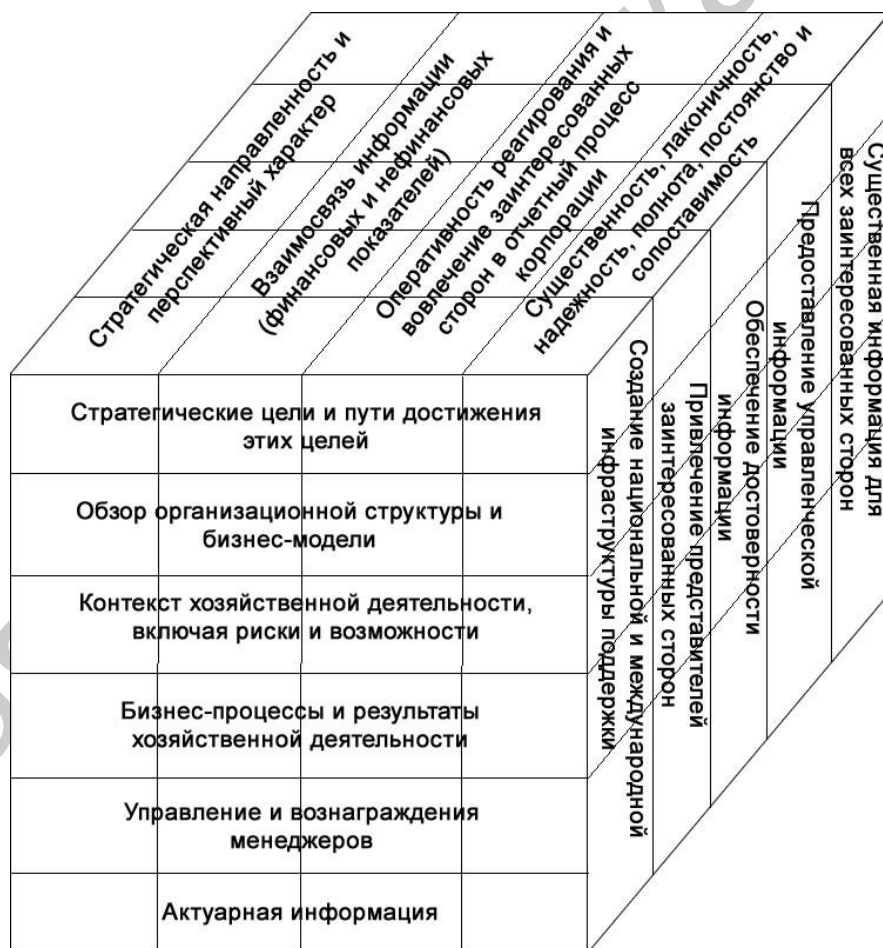
Отражение в отчетности полезной финансовой информации в соответствии с принципами МСФО помогает пользователям принимать решения с большей уверенностью, результатом чего является более эффективное функционирование рынков капитала и более низкая стоимость капитала для экономики в целом.

Интегрированная отчетность представляет собой новое направление развития корпоративной отчетности, ставящее своей целью предоставление разнообразным стейкхолдерам информации о

ключевых факторах настоящего и будущего создания стоимости компанией. В рамках данного исследования к стейкхолдерам отнесены существующие и потенциальные инвесторы, кредиторы, партнёры, клиенты и широкие группы других заинтересованных сторон. В интегрированной отчетности организация предоставляет комплексный обзор того, как стратегия, система управления, эффективность компании и существующие возможности, перспективы и риски позволят генерировать стоимость на протяжении длительного времени.

Статус интегрированной корпоративной отчетности требует закрепления в отечественном правовом поле, что позволит инициировать работу по ее внедрению российскими компаниями.

Для комплексного рассмотрения взаимосвязи принципов подготовки, требований к составлению и элементов системы интегрированной отчетности предлагаем графически изображать ее в виде куба (рис.2).



Р и с . 2. Взаимосвязь принципов подготовки, требований к составлению и элементов системы интегрированной отчетности

Руководящие принципы для подготовки интегрированной отчетности отражены на верхней грани куба и включают:

- стратегическую направленность и перспективный характер;
- взаимосвязь информации (финансовых и нефинансовых показателей);
- оперативность реагирования и вовлечение заинтересованных сторон в отчетный процесс корпорации;
- существенность, лаконичность, надежность, полноту, постоянство и сопоставимость.

На правой грани показаны предлагаемые требования к составлению интегрированной отчетности, включающие:

- раскрытие существенной информации – причем с позиции не только самой компании, но и всех заинтересованных сторон;
- очень важно предоставлять управленческую информацию;
- обеспечить достоверность информации;
- привлекать представителей заинтересованных сторон;
- создавать национальную и международную инфраструктуру поддержки такой отчетности.

На лицевой грани куба отражены элементы интегрированной отчетности, при подготовке которых должны применяться руководящие принципы и обеспечиваться требования. К ним мы предлагаем относить:

- стратегические цели и пути достижения этих целей;
- обзор организационной структуры и бизнес-модели;
- контекст хозяйственной деятельности, включая риски и возможности;
- бизнес-процессы и результаты хозяйственной деятельности;
- управление и вознаграждения менеджеров;
- актуарную информацию.

В рамках представленной модели интегрированной отчетности нами предлагается определенный алгоритм ее составления, представления и аудита, который включает четыре группы этапов: подготовительный, составления отчетов, согласования и экспертизы и представления отчетности. На каждом уровне осуществления отчетного процесса особое значение имеет проработка вопросов взаимодействия с внешними заинтересованными сторонами.

Формирование интегрированной отчетности требует вовлечения всех управленческих структур корпорации.

В рамках деятельности совета директоров корпорации должны быть сформированы миссия, видение и стратегия, находящие свое отражение в интегрированной отчетности. В обязанности Правления компании входит руководство процессом подготовки этой отчетности. Для объединения усилий различных служб и подразделений

необходимо формировать рабочую группу, которая выступает инициатором взаимодействия со стейкхолдерами и изучает их потребности. Тем самым обеспечивается адресность корпоративной отчетности.

Большое значение имеет внутренний контроль (аудит) всей предлагаемой к включению в интегрированную отчетность информации. На этом этапе должна осуществляться проверка достоверности представляемых данных, а также целесообразности и эффективности деятельности компании. Службой внутреннего аудита определяется соответствие полученных результатов поставленным целям и стратегии развития.

При проведении внешнего аудита интегрированной отчетности должны быть рассмотрены результаты и процессы в деятельности службы внутреннего контроля по данному направлению.

Особое внимание следует уделить проверке достоверности представления индикаторов результативности в системе стандартных элементов отчетности (рис. 3).

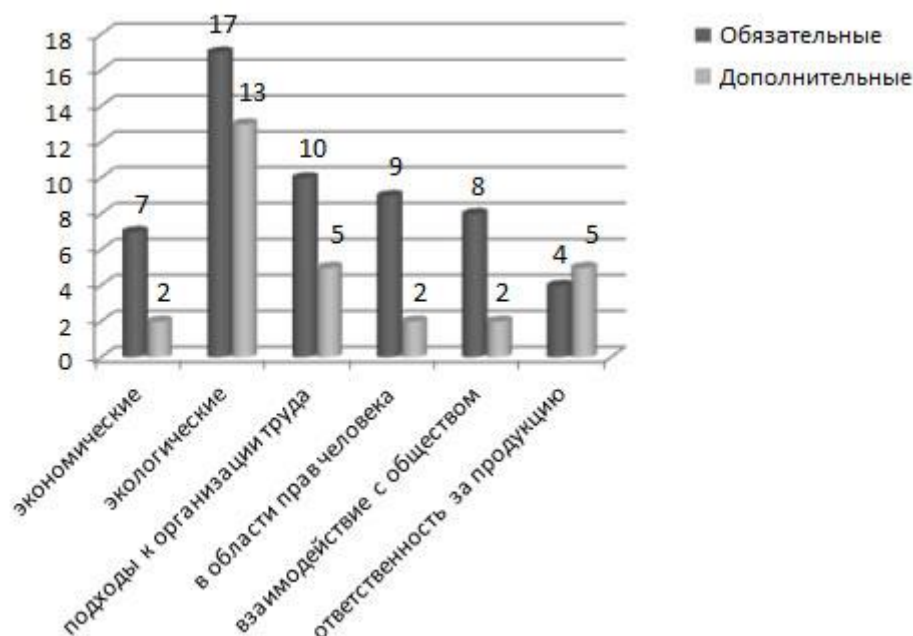


Рис. 3. Количественное распределение индикаторов результативности в системе стандартных элементов отчетности в области устойчивого развития GRI G3.1

В действующей редакции международных стандартов отчетности в области устойчивого развития [3] выделяется шесть укрупненных групп показателей по данной системе: экономические, экологические, подходы к организации труда, в области прав человека, взаимодействие с обществом и ответственность за продукцию. Следует отметить, что в структуре данных показателей доминируют показатели по экологии и

подходы к организации труда, поэтому особое значение приобретает разработка методики аудита таких показателей с использованием аналитических процедур в работе аудитора [2].

Перечень аудиторских процедур по существу, применяемых в аудите интегрированной корпоративной отчетности, может включать следующие мероприятия:

- Проверка соответствия управленческих процессов принципам интегрированной отчетности.

- Проведение серии интервью и деловых встреч с представителями руководства корпорации, анализ ключевых документов корпорации, затрагивающих информационную политику, реализацию принципов устойчивого развития.

- Рассмотрение результатов диалога с заинтересованными сторонами (изучение протоколов круглых столов, совещаний).

- Сравнительный анализ интегрированной отчетности корпорации с отчетностью других отечественных и международных корпораций, работающих в той же отрасли.

- Выявление существенных вопросов в деятельности корпорации на основе анализа публикаций в СМИ и корпоративных ресурсах.

- Анализ выборки данных и процессов их сбора по ключевым показателям результативности для того, чтобы убедиться в надлежащем порядке их формирования.

Анализ в динамике позволит получить аудиторские доказательства надежности применения допущения о непрерывности деятельности. Анализ относительных показателей способствует лучшему пониманию деятельности клиента и позволяет проводить сопоставление результативности деятельности с другими предприятиями отрасли и региона.

Все показатели, раскрываемые в рамках соответствия стандартам GRI, в целях анализа можно разделить на монетарные, количественные и описательные. Для монетарных и количественных показателей возможно проведение сравнительного анализа, анализа в динамике, факторного анализа. Для проведения аудита описательных показателей необходима их предварительная обработка в рамках различных скоринговых моделей.

В качестве инновационного подхода к представлению и аудиту корпоративной отчетности в международной практике рассматривается применение расширяемого языка бизнес-отчетности (eXtensible Business Reporting Language). Расширяемый язык бизнес-отчетности, более известный как XBRL, используется в качестве общераспространенного компьютерного языка электронной передачи деловых и финансовых данных.

В современном мире происходит значительное увеличение потоков информации между компаниями, их партнерами и другими заинтересованными сторонами. Часть этой информации является транзакционной (заказы, счета-фактуры, логистическая информация и т.д.). Одновременно с этим передача информации более широкого плана также испытывает существенный рост. К ней можно отнести данные о результатах финансовой деятельности, рисках компании, устойчивости и другие сведения, которые могут повлиять на представление о компании у заинтересованных сторон. Организации генерируют информацию различных типов, включающую денежные, текстовые и статистические данные. В большинстве случаев информация, которую производят в комплексах компьютерных систем, представляется пользователям в бумажном виде. После этого часть пользователей заново вводят данные в собственные компьютерные аналитические базы данных, в результате чего могут появляться ошибки ввода.

Инструментарий XBRL был разработан с целью повышения эффективности передачи деловой информации. Данный язык позволяет, используя информационные технологии, передавать бизнес данные во взаимосвязи с метаданными (определениями тех или иных показателей). Таким образом, обеспечивается контекст, в рамках которого пользователи могут однозначно воспринимать эту информацию. XBRL существенно влияет также на работу аудитора, позволяя автоматизировать ряд проверок.

Развитие механизмов размещения финансовой отчетности в едином формате оказывает непосредственное влияние на улучшение качества информации, повышение прозрачности и доступности отчетных данных. Сбор корпоративных отчетов на единых ресурсах повышает возможности для проведения сравнительного анализа деятельности различных компаний и увеличивает прозрачность их деятельности, удовлетворяя тем самым потребности заинтересованных сторон.

В приведенном SWOT анализе инструментария XBRL для возможного применения российскими компаниями (рис. 4) следует отметить, что к основным преимуществам относятся отсутствие дублирующего ввода информации, уменьшение рисков допущения ошибок, своевременность информации и интерактивный характер. Также внедрение данного инструментария должно способствовать увеличению возможностей при проведении аудита отчетности.

Ключевой проблемой в настоящее время для России является отсутствие таксономии XBRL. В качестве положительного момента в развитии отечественной корпоративной отчетности можно отметить, что в Стратегии развития национальной платежной системы, одобренной в 2013 году Советом директоров Банка России, который является теперь мегарегулятором, декларируется начало работы над

разработкой стандартов раскрытия информации участниками на финансовых рынках, включая XBRL.



Р и с . 4. SWOT анализ инструментария XBRL

Внедрение в России общепризнанных в международной практике принципов представления интегрированной отчетности в едином комплекте с использованием стандартизированного языка XBRL позволит сократить издержки предприятий по подготовке и представлению отчетности. В то же время автоматизация процесса подготовки интерактивных форм корпоративной отчетности и раскрытие информации на едином интернет ресурсе значительно повысят прозрачность деятельности компаний, конкурентоспособность и инвестиционную привлекательность российской экономики.

Список литературы

1. The Conceptual Framework for Financial Reporting, IFRS Foundation, 2010 / URL:<http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2012/framework.pdf>
2. Фомин М.В. Проблемы аудита интегрированной отчетности корпораций // Вестник Тверского государственного университета, № 17, 2013. Серия «Экономика и управление». Выпуск 19, 2013, стр. 189-202.
3. GRI Portal, Guideline G3.1, URL: <https://www.globalreporting.org/resourcelibrary/G3.1-Guidelines-Incl-Technical-Protocol.pdf>. - 195 с.

MODERN TRENDS IN CORPORATE ACCOUNTING

О.В. Fomina¹, М.В. Fomin²

¹ Tver State University, Tver

² Financial University under the Government of the Russian Federation, Moscow

The article presents the main trends in corporate accounting based on the requirements of international financial accounting standards, the principles developed by the International Integrated Reporting Council (IIRC), as well as best international practice of corporate disclosures. The authors analyze the possibility of applying in Russia modern information technologies in accounting (XBRL).

Keywords: *corporate accounting, International Financial Reporting Standards, conceptual framework for financial reporting, integrated reporting, XBRL.*

Об авторах:

ФОМИНА Ольга Борисовна – кандидат экономических наук, доцент кафедры «Бухгалтерский учет», Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего профессионального образования «Тверской государственный университет», (170100, Тверь, ул. Желябова, д. 33), e-mail: ofomina@bk.ru

ФОМИН Михаил Валерьевич – заместитель директора Института делового администрирования и бизнеса, Федеральное государственное образовательное бюджетное учреждение высшего профессионального образования «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации», (125993, Москва, Ленинградский проспект, д. 49), e-mail: mfomin@list.ru

About the authors:

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

FOMIN Mikhail Valer'evich – Ph.D. doctoral candidate, Department of Audit and Control, Financial University Academy under the Government of the Russian Federation (125993, Moscow city, Leningradsky avenue, 49), e-mail: mfomin@list.ru

References

1. *The Conceptual Framework for Financial Reporting*, IFRS Foundation , 2010 / URL:<http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2012/framework.pdf>
2. Fomin M.V. *Audit issues of corporate integrated reporting*, Bulletin of the Tver State University, № 17, 2013. Series "Economics and Management". issue 19, 2013, 189-202 p.
3. GRI Portal, *Guideline G3.1*, URL: <https://www.globalreporting.org/resourcelibrary/G3.1-Guidelines-Incl-Technical-Protocol.pdf>, 195 p