

2.2. ПРОЗРАЧНОСТЬ БИЗНЕСА И РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ В ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Панков В.В., д.э.н., профессор, зав.кафедрой бухгалтерского учета и аудита;
Несветайлов В.Ф., к.э.н., старший преподаватель кафедры бухгалтерского учета и аудита;
Кожухов В.Л., аудитор

Российский экономический университет им. Г.В. Плеханова

Статья посвящена проблеме прозрачности российского бизнеса и качества российских стандартов раскрытия информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности. С этой целью исследуется вопрос, насколько действующие российские правила раскрытия информации соответствуют существующей международной практике. При этом делается вывод, что прозрачность бизнеса и качество раскрытия информации тесно связаны с прозрачностью внешней институциональной среды. Авторами обосновывается позиция, согласно которой основной причиной недостаточной открытости российского бизнеса является не столько низкое качество правил раскрытия учетной информации, сколько недостаточность механизмов их исполнения.

Одной из основных целей формирования финансовой (бухгалтерской) отчетности является своевременное и полное представление информации о хозяйственном положении отчитывающегося субъекта. Посредством бухгалтерской информации в экономике реализуется один из ключевых принципов управления – принцип подотчетности, основу которого положена идея регулярного представления в рамках управленческой иерархии информации от нижестоящих звеньев к вышестоящим для осуществления контроля и принятия управленческих решений.

В современных условиях этот принцип приобретает более широкую трактовку, чем это имело место ранее. Сейчас бизнес рассматривается, как подотчетный самому широкому кругу заинтересованных лиц (стейкхолдеров). Необходимость раскрытия для них разнообразной информации все более широко закрепляется нормативно и предусматривает формирование отчетности, включающей не только финансовую информацию, но и значительный объем нефинансовых данных. Способы и формы информирования в последнее время также претерпели существенную трансформацию.

Следует отметить, что вопрос информационной открытости в Российской Федерации в последнее время ставится существенно шире и не сводится только к бухгалтерской информации. Ряд шагов к повышению транспарентности российской экономики предпринят уже в последнее время. Достаточно упомянуть установление требований к раскрытию информации, установленных в таких разных секторах экономики как электроэнергетика [3] и управление многоквартирными домами [4].

Определенные правительством стандарты раскрытия информации не только устанавливают требования к объему и составу раскрываемой информации, но и определяют способы и формы такого раскрытия. Тем самым, государство на системной основе обеспечивает доступ заинтересованным пользователям в качественной, надежной и сопоставимой персонализированной информации о хозяйствующих субъектах, деятельность которых носить общественно значимый характер.

При этом, основой системы раскрытия информации по-прежнему остается корпоративная финансовая отчетность, которой по-прежнему «отводится роль основного информационного канала, связывающего компанию и внешних стейкхолдеров» [10]. В связи с этим, особую актуальность приобретает вопрос, насколько полно действующая в РФ система бухгалтерского учета обеспечивает раскрытие необходимой стейкхолдерам информации, с учетом всех содержательных элементов:

- характеристики экономических процессов и программ;
- крупных сделок;
- разнообразной прогнозной информации;
- сведений о будущих проектах и т.д.

Необходимость подготовки годовой финансовой (бухгалтерской) отчетности предусмотрена законодательно. В соответствии с законом о бухгалтерском учете она распространяется «на все организации, находящиеся на территории Российской Федерации, а также на филиалы и представительства иностранных организаций, если иное не предусмотрено международными договорами Российской Федерации» (п. 1 ст. 4 [1]). Кроме того, на ряд субъектов возложена дополнительная обязанность – публиковать свою финансовую (бухгалтерскую) отчетность в открытых источниках информации.

Таким образом, формально информационные потребности пользователей могут быть удовлетворены и в рамках действующей системы ведения учета и формирования отчетности. Однако, на деле информационная ценность российской финансовой отчетности оценивается пользователями как низкая, и они часто ориентируются на дополнительные источники информации. В чем причина такого положения?

В настоящее время широко распространено мнение, что причиной является фискальная ориентация действующей системы бухгалтерского учета, которая выстроена на модели, направленной на первоочередное удовлетворение информационных интересов налоговых органов. Основная информационная функция бухгалтерской отчетности в этой модели – обеспечение контроля налогооблагаемой базы и правильности исчисления налогов. Представление о фискальной направленности финансовой отчетности способствует восприятию ее большинством пользователей как недостойной и непригодной для принятия многих корпоративных, управленческих, инвестиционных, регулирующих, законодательных решений.

Между тем, такое объяснение, если и соответствовало действительности, то относящейся к 1990-м гг. В настоящий момент оно представляется если не устаревшим, то явно недостаточным.

- Во-первых, потому, что налоговые органы в рамках документальных или камеральных налоговых проверок предъявляют устойчивый спрос на первичные учетные данные и подтверждающие налогооблагаемую базу первичные оправдательные документы. Общая достоверность финансовой отчетности ими не рассматривается.
- Во-вторых, в ходе процесса реформирования российской системы бухгалтерского учета система положений по бухгалтерскому учету (ПБУ) была существенно приближена к соответствующим Международным стандартам финансовой отчетности (МСФО). В ряде случаев новые российские стандарты почти буквально воспроизводят положения соответствующих международных стандартов. Между тем, в отечественной бизнес-среде качественные характеристики российской финансовой отчетности продолжают рассматриваться как низкие. Можно предположить, что

причины такого положения имеют более сложный характер и не сводятся к системным свойствам модели бухгалтерского учета.

Большинство претензий пользователей к качеству российской финансовой отчетности может быть сведено к невыполнению двух условий: ее ненадежности и слабой структурированности.

Надежность представляет собой одну из важнейших качественных характеристик учетной информации. В соответствии с требованиями МСФО «информация обладает качеством надежности, когда она свободна от существенных ошибок и пристрастности и пользователи могут положиться на нее в отношении ее соответствия тому, на что она претендует, или тому, чего от нее ожидают» [8]. Надежность предполагает объективность полученной информации, наличие уверенности в качестве её источников и правильность алгоритмов обработки, целостность и полноту представления пользователям.

Поскольку на основе финансовой отчетности должно формироваться некое объективное представление о финансовом положении предприятия, надежность отчетности предполагает также наличие некоторого минимального порога, без которого использовать ее для целей контроля или принятия решений оказывается невозможным. Информация не должна дезориентировать потенциального пользователя. В качестве меры надежности учетной информации может рассматриваться субъективно присваиваемая каждым пользователем величина информационного риска. Одним из способов снижения уровня этого риска, и соответственно, повышения надежности учетной информации является проведение аудита.

Важнейшим фактором, определяющим надежность учетной информации, является также ее полнота, что предполагает отсутствие пропусков или пробелов в фиксации фактов хозяйственной деятельности и при формировании отчетных форм. Высокий уровень пропусков и пробелов в отчетности, превышающий выбранный критерий существенности, приводит к снижению информационной ценности финансовой отчетности и росту уровня недоверия к ней.

В условиях отсутствия прозрачности ведения бизнеса при существенном объеме теневого оборота, не находящего отражения в регистрах бухгалтерского учета, отчетность становится содержательно неполной и, соответственно, ненадежной. Можно не соглашаться с оценками Международного банка, оценивающего оборот теневого рынка РФ до 48,6% валового внутреннего продукта (ВВП) РФ в 2010 г. [9]. Но отмахнуться, например, от фактов использования рабочей силы иммигрантов, а значит и теневого начисления заработной платы, уже невозможно. По различным экспертным оценкам, только в 2008 г. малые предприятия реализовали в теневом секторе рынка продукции на 1,7 трлн. руб. Таким образом, с учетом того, что официальный оборот малого бизнеса в 2008 г. превысил 10 трлн. руб., реальный показатель, включающий теневое производство, перевалил за 11,7 трлн. руб. И это без учета микропредприятий.

Достаточно полное представление о масштабах теневой активности с учетом микропредприятий можно получить на основе данных за 2007 г. Тогда официальный оборот малых предприятий, включая те, на которых занято менее 15 человек, чуть-чуть не дотянул до 15,5 трлн. руб. Учитывая, что на тот момент в от-

четности не отражалось 15,5% оборота, от государства укрывалось 2,84 трлн. руб. [11].

По некоторым оценкам, число занятых в неформальном секторе экономики, в процентах от общей численности занятого населения РФ, составило 19,5% или 1 3490 тыс. чел. [12]. Можно только представлять себе реальный масштаб теневых выплат, направляемых на оплату труда. И это хорошо понимают все действующие в данной институциональной среде экономические агенты. И потому зачастую при принятии финансовых или управленческих решений они стараются в меньшей степени опираться на финансовую отчетность и в большей – на альтернативные источники информации.

Широкое распространение практики сокрытия денежных и товарных потоков привело к закреплению данной практики в деловом обиходе, создав во многом справедливое представление о низком качестве финансовой отчетности. Соответственно, уровень доверия к ней даже после аудиторской проверки оказывается низким, даже если эта отчетность подготовлена добросовестно.

Степень структурированности финансовой отчетности характеризуется глубиной и аналитичностью представленных в ней сведений. Существует два пути достижения требуемой структурированности финансовой информации: детализация и расширение аналитичности отчетных форм; предоставление необходимых пояснений и расшифровок к ним. Мировая бухгалтерская практика пошла по второму пути, активно внедряя и расширяя необходимость раскрытия все большего и большего раскрытия информации в пояснениях к финансовой отчетности. Наглядное подтверждение этому можно без труда найти в МСФО, где степень раскрытия финансовой информации напрямую соотносится с качеством ее потребительских свойств.

Отметим, что российская практика в настоящий момент практически полностью соответствует международной с учетом внутренней специфики. При этом, она предусматривает три институционализированных механизма раскрытия дополнительной, по отношению к базовым формам финансовой отчетности, информации: предоставление регулирующим органам приказа об учетной политике, формирование в составе стандартного пакета финансовой (бухгалтерской) отчетности дополнительной ф. №5, которая содержит расшифровку отдельных показателей других отчетных форм и составление пояснительной записки. Предметом дальнейшего анализа является последний элемент.

Примечательно, что в российской практике пояснительная записка была введена практически с первых шагов реформирования учета, одновременно с новыми формами бухгалтерской отчетности. Уже в 1992 г. Министерство финансов РФ (Минфин РФ) предписывало, что «к годовой бухгалтерской отчетности предприятия (за исключением малого) прилагается пояснительная записка с изложением основных факторов, повлиявших в отчетном году на итоговые результаты деятельности предприятия, и освещением финансового состояния предприятия, а также решение по итогам рассмотрения на предприятии годового бухгалтерского отчета и распределения чистой прибыли» (п. 3 [7]).

Однако, как элемент регулирования уровня раскрытия информации для внешних пользователей пояснительная записка в российской практике не состоялась. В настоящий момент, даже будучи подготовленной и

приложенной к годовой бухгалтерской отчетности, она по-прежнему слабо воспринимается в качестве источника релевантной информации как для руководства отчитывающегося субъекта, так и для внешних заинтересованных пользователей. Как правило, последние ее рассматривают как обязательный, но формальный компонент финансовой отчетности и редко требуют ее предоставления в полном объеме.

Такая ситуация связана во многом с нечеткостью и слабой аналитичностью раскрываемой информации, которая зачастую просто дублирует данные отчетных форм или содержит сведения, которые можно легко получить из иных источников, а также отсутствием реального спроса со стороны пользователей на полноту раскрываемых сведений. Последнее симптоматично – менеджмент не проявляет интерес к пояснениям отчетности, поскольку благодаря управленческому учету владеет достаточной информацией без этих пояснений, а внешние пользователи не требуют ее в силу инерции восприятия и отсутствия широкой институализированной практики её использования. Характерно, что таким образом поддерживается стереотипное представление о низком качестве раскрытия информации в российской финансовой отчетности. При этом те же самые пользователи, которые не проявляют интереса к пояснительной записке, подготовленной по российским стандартам, активно интересуются пояснениями и раскрытиями информации в отчетности, параллельно подготовленной согласно требованиям МСФО.

Формальному восприятию пояснительной записки как информационно-нейтрального элемента финансовой отчетности во многом способствовала сложившаяся с начала реформирования на постсоветском пространстве учетная практика. При отсутствии развитого рынка ценных бумаг, в условиях формирующейся банковской системы, полнота формирования информации о деятельности хозяйствующего субъекта понималась всеми заинтересованными сторонами исключительно в количественном аспекте. У инстанций, регулирующих бухгалтерский учет, четкие требования к формированию пояснений к основным отчетным формам отсутствовали. Основной упор был сделан ими на конкретизацию и уточнение правил ведения учета и формирования этих отчетных форм. Директора предприятий и учетные работники, имеющие опыт учетной, плановой или руководящей работы в советской системе, мыслили преимущественно количественными категориями. Понятие качественного раскрытия информации оказалось для них новым, тем более что реального спроса на информационную прозрачность не было – акционеры интересовались прибылью и объемом реализации, а налогооблагаемая база всегда определяется в стоимостном выражении. Соответственно, необходимости в качественном представлении пояснений к отчетности долгое время не возникало.

Кроме того, на макроуровне в результате глубокого экономического спада и структурной перестройки хозяйственных отношений преобладала институционально неустойчивая хозяйственная среда, характеризующаяся высокой неопределенностью и нечеткой спецификацией прав собственности. Несмотря на прошедшие за двадцать лет перемены и стабилизацию институциональной структуры российской экономики, информационные свойства этой среды в целом сохранились. Даже сейчас она может быть охарактеризована как недостаточно открытая и информационно не-

прозрачная. В этих условиях стимулы для дополнительного раскрытия информации у собственников и менеджеров остаются невысокими. Более того, сохраняется тенденция выделения из бизнеса неучтенной, «серой» части, сведения о которой не попадают в официальную финансовую отчетность.

Все вышесказанное в совокупности способствовало формированию устойчивого представления о низком качестве отечественной системы бухгалтерского учета и слабой информативности для внешних пользователей подготовленной на ее основе финансовой (бухгалтерской) отчетности. В связи с этим, в настоящий момент по-видимому существует настоятельная необходимость «реабилитации» отечественной системы бухгалтерского учета для внешних пользователей с позиции ее возможностей по предоставлению полезной и качественной информации.

Общие требования к раскрытию информации в пояснительной записке можно найти в соответствующих указаниях, утвержденных приказом Минфина РФ от 22 июля 2003 г. №67н «О формах бухгалтерской отчетности организаций». Внимательное рассмотрение п. 19 указанного приказа позволяет получить достаточно полное представление о степени детализации и глубине раскрытия дополнительной информации. Согласно данному приказу в пояснительной записке «следует привести краткую характеристику деятельности организации (обычных видов деятельности; текущей, инвестиционной и финансовой деятельности), основные показатели деятельности и факторы, повлиявшие в отчетном году на финансовые результаты деятельности организации, а также решения по итогам рассмотрения годовой бухгалтерской отчетности и распределения чистой прибыли, т.е. соответствующую информацию, полезную для получения более полной и объективной картины о финансовом положении организации, финансовых результатах деятельности организации за отчетный период и изменениях в ее финансовом положении». При этом, «при изложении в пояснительной записке основных показателей деятельности, характеризующих качественные изменения в имущественном и финансовом положении, их причины в случае необходимости следует указывать принятый порядок расчета аналитических показателей (рентабельность, доля собственных оборотных средств и пр.)» [5].

При этом большое внимание в отчетности должно уделяться нефинансовым показателям, позволяющим правильно и непредвзято оценить текущую и будущую деловую активность организации. «При оценке финансового положения на долгосрочную перспективу приводится характеристика структуры источников средств, степень зависимости организации от внешних инвесторов и кредиторов и пр. Дается характеристика динамики инвестиций за предыдущие годы и на перспективу с определенным эффектом этих инвестиций.

Кроме того, может быть приведена оценка деловой активности организации, критериями которой являются широта рынков сбыта продукции, включая наличие поставок на экспорт, репутация организации, выражающаяся, в частности, в известности клиентов, пользующихся услугами организации, и иная информация; степень выполнения плановых показателей, обеспечения заданных темпов их роста (снижения); уровень эффективности использования ресурсов организации. Целесообразно включение в пояснительную записку данных о динамике важнейших экономических и финансовых показателей работы организации за ряд лет, описаний будущих капиталовложений, осуще-

ствляемых экономических мероприятий, природоохран-ных мероприятий и другой информации, интересующей возможных пользователей бухгалтерской отчетности».

При этом «...в бухгалтерскую отчетность должны включаться показатели, необходимые для формирования достоверного и полного представления о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении. При этом следует иметь в виду, что отдельные показатели, которые недостаточно существенны для того, чтобы требовалось их отдельное представление в бухгалтерском балансе и отчете о прибылях и убытках, могут быть достаточно существенными, чтобы представляться обособленно в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках».

Показатель считается существенным, если его не раскрытие может повлиять на экономические решения заинтересованных пользователей, принимаемые на основе отчетной информации. Решение организацией вопроса, является ли данный показатель существенным, зависит от оценки показателя, его характера, конкретных обстоятельств возникновения. Организация может принять решение, когда существенной признается сумма, отношение которой к общему итогу соответствующих данных за отчетный год составляет не менее пяти процентов. При формировании бухгалтерской отчетности должны быть исполнены требования нормативно-правовых актов по бухгалтерскому учету по раскрытию в бухгалтерской отчетности информации об изменениях учетной политики, оказавших или способных оказать существенное влияние на финансовое положение, движение денежных средств или финансовые результаты деятельности организации, об операциях в иностранной валюте, о материально-производственных запасах, об основных средствах, о доходах и расходах организации, о последствиях событий после отчетной даты, о последствиях условных фактов хозяйственной деятельности, а также по раскрытию в бухгалтерской отчетности той или иной информации об активах, капитале и резервах и обязательствах организации. Такое раскрытие может быть осуществлено организацией путем включения соответствующих показателей, таблиц, расшифровок непосредственно в формы бухгалтерской отчетности или в пояснительную записку» (п. 1 [5]).

Организация может представлять дополнительную информацию, сопутствующую бухгалтерской отчетности, если исполнительный орган считает ее полезной для заинтересованных пользователей при принятии экономических решений. В ней раскрываются динамика важнейших экономических и финансовых показателей деятельности организации за ряд лет; планируемое развитие организации; предполагаемые капитальные и долгосрочные финансовые вложения; политика в отношении заемных средств, управления рисками; деятельность организации в области научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ; природоохранные мероприятия; иная информация. Достаточно полные рекомендации по раскрытию информации в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках содержатся также в Положении по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99) (утв. приказом Минфина РФ от 6 июля 1999 г. №43н, в ред. приказа Минфина РФ от 18 сентября 2006 г. №115н).

Как отмечено в нем, в п. 24, «пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках должны раскрывать сведения, относящиеся к учетной политике организации, и обеспечивать пользователей дополнительными данными, которые нецелесообразно включать в бухгалтерский баланс и отчет о прибылях и убытках, но которые необходимы пользователям бухгалтерской отчетности для реальной оценки финансового положения организации, финансовых результатов ее деятельности и изменений в ее финансовом положении».

В указанном ПБУ дается достаточно полная расшифровка информации, подлежащей раскрытию. «При формировании бухгалтерской отчетности организацией должна быть обеспечена нейтральность информации, содержащейся в ней, т.е. исключено одностороннее удовлетворение интересов одних групп пользователей бухгалтерской отчетности перед другими. Информация не является нейтральной, если посредством отбора или формы представления она влияет на решения и оценки пользователей с целью достижения predetermined результатов или последствий» [6].

Здесь же предполагается, что пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках должны раскрывать следующие дополнительные данные (п. 27 ПБУ 4/99):

- о наличии на начало и конец отчетного периода и движении в течение отчетного периода отдельных видов нематериальных активов;
- о наличии на начало и конец отчетного периода и движении в течение отчетного периода отдельных видов основных средств;
- о наличии на начало и конец отчетного периода и движении в течение отчетного периода арендованных основных средств;
- о наличии на начало и конец отчетного периода и движении в течение отчетного периода отдельных видов финансовых вложений;
- о наличии на начало и конец отчетного периода отдельных видов дебиторской задолженности;
- об изменениях в капитале (уставном, резервном, добавочном и др.) организации;
- о количестве акций, выпущенных акционерным обществом и полностью оплаченных; количестве акций, выпущенных, но не оплаченных или оплаченных частично; номинальной стоимости акций, находящихся в собственности акционерного общества, ее дочерних и зависимых обществ;
- о составе резервов предстоящих расходов и платежей, оценочных резервов, наличие их на начало и конец отчетного периода, движении средств каждого резерва в течение отчетного периода;
- о наличии на начало и конец отчетного периода отдельных видов кредиторской задолженности;
- об объемах продаж продукции, товаров, работ, услуг по видам (отраслям) деятельности и географическим рынкам сбыта (деятельности);
- о составе затрат на производство (издержках обращения);
- о составе прочих доходов и расходов;
- о чрезвычайных фактах хозяйственной деятельности и их последствиях;
- о любых выданных и полученных обеспечениях обязательств и платежей организации;
- о прекращенных операциях;
- об аффилированных лицах;
- о государственной помощи;
- о прибыли, приходящейся на одну акцию.
- о событиях после отчетной даты и условных фактах хозяйственной деятельности.

Последний пункт особенно интересен, поскольку тесно связан с положениями ПБУ 7/98 «События после отчетной даты», утвержденного приказом Минфина РФ от 25 ноября 1998 г. №56н. Согласно этому ПБУ, если в период между датой подписания бухгалтерской отчетности и датой ее утверждения организацией получена новая информация о событиях после отчетной даты, раскрытых в бухгалтерской отчетности, представленной пользователям, и (или) произошли (выявлены) события, которые могут оказать существенное влияние на финансовое состояние, движение денежных средств или результаты деятельности организации, то организация информирует об этом лиц, которым была представлена данная бухгалтерская отчетность. Такие обстоятельства не связаны с ошибками в бухгалтерском учете и отчетности. Но если организация не проинформирует об этом лиц, которым была представлена бух-

галтерская отчетность, то возникнет ошибка, связанная с неправильным применением нормативного правового акта по бухгалтерскому учету.

Согласно ПБУ 22/2010 неточности или пропуски в отражении фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и (или) бухгалтерской отчетности организации, выявленные в результате получения новой информации, которая не была доступна организации на момент отражения (неотражения) таких фактов хозяйственной деятельности не являются ошибками. ПБУ 22/2010 «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» (приказ от 28 июня 2010 г. №63н). Для выбора порядка исправления ошибок организация должна подразделить их на существенные и несущественные.

Согласно ПБУ 22/2010 ошибка признается существенной, если она в отдельности или в совокупности с другими ошибками за один и тот же отчетный период может повлиять на экономические решения пользователей, принимаемые ими на основе бухгалтерской отчетности, составленной за этот отчетный период. Существенность ошибки организация определяет самостоятельно, исходя как из величины, так и из характера соответствующей статьи (статей) бухгалтерской отчетности.

Нужно заметить, что подобное определение в отношении существенности показателей бухгалтерской отчетности приведено в приказе Минфина РФ от 22 июля 2003 г. №67н «О формах бухгалтерской отчетности организаций», но, в отличие от норм этого приказа, в ПБУ 22/2010 нет рекомендаций по процентному (5%) ориентиру как признаку существенности. В практической работе процентный ориентир зачастую приводит к формальному подходу к определению существенности, а существенность – это прежде всего качественная характеристика информации.

Существенность, как качественная характеристика информации имеет не только стоимостной параметр, но и временной, влияющий на бухгалтерский и налоговый учет. Так, например, в случае наличия у одного объекта нескольких частей, сроки полезного использования которых существенно отличаются, каждая такая часть учитывается как самостоятельный инвентарный объект (ПБУ 6/01 «Учет основных средств» (в ред. приказа Минфина РФ от 12 декабря 2005 г. №147н).

Также отметим, что пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках могут быть представлены как в виде дополнительных отчетных форм (отчет о движении денежных средств, отчет об изменениях капитала и др.), так и в виде пояснительной записки, при этом статья бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках, к которой даются пояснения, должна иметь указание на такое раскрытие (п. 28 ПБУ 4/99).

При этом, в качестве рекомендательной меры по повышению информативности финансовой (бухгалтерской) отчетности для внешних предлагается предоставление дополнительной информации, сопутствующей бухгалтерской отчетности, если «исполнительный орган считает ее полезной для заинтересованных пользователей при принятии экономических решений» (п. 39 ПБУ 4/99). Дополнительная информация может иметь вид как описательный, так и представляться в форме аналитических таблиц, графиков и диаграмм. При этом, она должна раскрывать динамику важнейших экономических и финансовых показателей деятельности организации за ряд лет; планируемое развитие организации; предполагаемые капитальные и долгосрочные финансовые вложения; политика в отношении заемных средств, управления рисками; деятельность организации в области научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ; природоохранные мероприятия; иные сведения, полезные пользователям.

Отметим, что в настоящий момент система российских ПБУ построена таким образом, что позволяет охватить прак-

тически все участки ведения учета и подготовки отчетности. При этом каждое отдельное положение содержит обязательные пункты, касающиеся раскрытию дополнительной информации. В качестве примера можно рассмотреть требования по раскрытию, предусмотренные Положением по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01, утвержденное приказом Минфина РФ от 30 марта 2001 г. №26н. Отметим, что как и большинство российских ПБУ, принятых после 2000 г., указанное положение практически воспроизводит требования, предусмотренные МСФО, в том числе в части раскрытия дополнительной информации в пояснительной записке.

Согласно п. 32 ПБУ 6/01, в бухгалтерской отчетности дополнительно подлежит раскрытию с учетом уровня существенности, как минимум, следующая информация:

- о первоначальной стоимости и сумме начисленной амортизации по основным группам основных средств на начало и конец отчетного года;
- о движении основных средств, в течение отчетного года по основным группам (поступление, выбытие и т.п.);
- о способах оценки объектов основных средств, полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами;
- об изменениях стоимости основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету (достройка, дооборудование, реконструкция, частичная ликвидация и переоценка объектов);
- о принятых организацией сроках полезного использования объектов основных средств (по основным группам);
- об объектах основных средств, стоимость которых не погашается;
- об объектах основных средств, предоставленных и полученных по договору аренды;
- об объектах основных средств, учитываемых в составе доходных вложений в материальные ценности;
- о способах начисления амортизационных отчислений по отдельным группам объектов основных средств;
- об объектах недвижимости, принятых в эксплуатацию и фактически используемых, находящихся в процессе государственной регистрации.

Несмотря на наличие ясных и достаточно подробных требований к полноте раскрытия информации, эти требования в полном объеме не соблюдаются. Одна из причин этого – затратный характер сбора и подготовки необходимых данных. В условиях, когда подготовка развернутых пояснений, часть которых носит нефинансовый характер, требует значительных затрат времени и усилий, вопрос качества и полноты раскрытия должен ложиться не только на учетных работников. Однако российская практика сложилась таким образом, что этот вопрос полностью отнесен к их компетенции.

Кроме того, если заполнение основных отчетных форм четко и недвусмысленно регламентировано практически пошаговыми инструкциями, то детальный пошаговый регламент подготовки и предоставления пояснительной записки изначально отсутствовал. При отсутствии ясных и полных указаний по ее подготовке, равно как налоговой и административной ответственности за неполноту дополнительно раскрываемых сведений, и руководство организаций, и учетные работники предпочитают действовать рационально, готовя пояснения к отчетности формально, уделив им гораздо меньше времени и усилий, чем непосредственно отчетным формам. Соответственно, пояснительная записка, как правило, готовится по «остаточному принципу» без учета качества раскрытия и полноты представляемой информации.

Таким образом, с учетом сложившейся практики пояснительная записка пользователями финансовой отчетности естественно воспринимается как формальный и информационно нейтральный элемент финансовой отчетности. Несмотря на то, что пояснительная записка может иметь

структурированный характер, значительный объем и нести высокую информационную нагрузку, степень признания ее конечными пользователями в качестве релевантного источника информации низкая. С другой стороны, формальный подход к пояснительной записке со стороны готовящих ее учетных работников во многом объясняется их пониманием того, что она не будет востребована. Формируется своеобразный замкнутый круг, когда полезная и необходимая норма бухгалтерского учета оказывается невостребованной из-за слабой институализации ее в деловой практике и слабой ее поддержки со стороны конечных пользователей.

В какой-то мере это объясняется и тем, что закрепленная в законе о бухгалтерском учете норма относительно необходимости раскрытия информации, имеет по факту не императивный, а диспозитивный характер. В России она не подкреплена существующей правоприменительной или корпоративной практикой, а санкций за ненадлежащее раскрытие информации в пояснительной записке действующим законодательством не предусмотрено. В отсутствие действенных механизмов закрепления ее в деловой практике, реальную ответственность за неполноту предоставленных сведений руководство отчитывающихся субъектов не несет, в то время как мотивация к дополнительному раскрытию информации у него отсутствует.

В концепции развития бухгалтерского учета и отчетности на среднесрочную перспективу главная задача финансовой (бухгалтерской) отчетности определена как обеспечение «гарантированного доступа заинтересованным пользователям к качественной, надежной и сопоставимой персонализированной информации о хозяйствующих субъектах» [4]. Вместе с тем, несмотря на усилившуюся тенденцию к прозрачности российского бизнеса, информационная закрытость российских компаний и непрозрачность ведения дел остается реальной проблемой. И актуальность ее решения сохранится еще долго, до тех пор пока критерии открытости и транспарентности не найдут в России широкого распространения и не станут подкрепляться реальной деловой практикой. В этой связи следует уделить более пристальное внимание вопросу полноты и аналитичности формирования пояснительной записки к годовой отчетности как со стороны учетных работников, так и со стороны руководителей предприятий. А добросовестное и полное раскрытие дополнительной поясняющей информации следует рассматривать как наиболее приемлемый и удобный путь решения задачи повышения транспарентности российского бизнеса.

Литература

1. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс] : федер. закон от 21 нояб. 1996 г. №129-ФЗ (ред. от 3 нояб. 2006 г.). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности на среднесрочную перспективу [Электронный ресурс] : утв. приказом М-ва финансов РФ от 1 июля 2004 г. №180. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. Об утверждении стандартов раскрытия информации субъектами оптового и розничных рынков электрической энергии [Электронный ресурс] : постановление Правительства РФ от 21 янв. 2004 г. №24 (в ред. постановлений Правительства РФ от 1 февр. 2005 г. №49, от 21 апр. 2009 г. №334, от 9 авг. 2010 г. №609). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
4. Об утверждении стандарта раскрытия информации организациями, осуществляющими деятельность в сфере управления многоквартирными домами [Электронный ресурс] : постановление Правительства РФ от 23 сент. 2010 г. №731. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
5. О формах бухгалтерской отчетности организаций [Электронный ресурс] : приказ М-ва финансов РФ от 22 июля

- 2003 г. №67н (в ред. приказов М-ва финансов РФ от 31 дек. 2004 г. №135н, от 18 сент. 2006 г. №115н). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
6. ПБУ 4/99 [Электронный ресурс] : утв. приказом М-ва финансов РФ от 6 июля 1999 г. №43н. в ред. приказа М-ва финансов РФ от 18 сент. 2006 г. №115н.
7. Об объеме и формах годового бухгалтерского отчета предприятий и организаций [Электронный ресурс] : письмо М-ва финансов РФ от 9 июня 1992 г. №38. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
8. Александр Д. и др. Международные стандарты финансовой отчетности: от теории к практике [Текст] : пер. с англ. / Д. Александр, А. Бриттон, Э. Йориссен. – М. : Вершина, 2005.
9. Информационно-сервисный финансовый портал о банках России [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://bank.ru>.
10. Исаев Д.В. Корпоративное управление и стратегический менеджмент: информационный аспект [Текст] / Д.В. Исаев. – М. : ГУ-ВШЭ, 2010.
11. Помощь малому бизнесу [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.bishelp.ru>.
12. Центр исследования региональной экономики [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.lerc.ru>.

Ключевые слова

Заинтересованные стороны; информационная прозрачность; раскрытие информации; существенность; финансовая (бухгалтерская) отчетность.

Панков Виктор Васильевич

Неветайлов Василий Федорович

Кожухов Владимир Леонидович

РЕЦЕНЗИЯ

Актуальность темы. Необходимость раскрытия информации о финансово-хозяйственном положении и финансовых результатах деятельности предприятия перед широким кругом заинтересованных лиц в настоящее время закрепляется нормативно и предусматривает формирование отчетности, включающей не только финансовой информацию, но и значительный объем нефинансовых данных. Одним из основных источников информации является финансовая (бухгалтерская) отчетность.

Однако, несмотря на закрепленные законодательно требования к полноте и качеству подготавливаемой отчетности, зачастую она не обеспечивает необходимой прозрачности и полноты раскрытия информации. Многие исследователи усматривают основную причину этого в недостаточной проработке российской системы бухгалтерского учета, предлагая в качестве альтернативы использование Международных Стандартов Финансовой отчетности.

В рецензируемой статье рассматривается вопрос, насколько российские правила раскрытия информации соответствуют общепринятой международной практике, и обосновывается позиция, согласно которой современная система отечественного учета способна самостоятельно обеспечить достаточный уровень раскрытия информации. Актуальность выбранной темы определяется как необходимостью обоснования выбранной позиции, так и необходимостью в проведении подобного рода исследованиях.

Научная новизна и практическая значимость исследования. В рецензируемой статье обосновывается и аргументируется позиция, согласно которой причины недостаточной прозрачности российского бизнеса, и соответственно неполноте раскрытия информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности, лежат не столько в недостаточной проработанных правилах раскрытия информации, сколько в непрозрачности институциональных условий. Новизна исследования заключается в переносе внимания с формального содержания учетных норм, на проблему полноты и качества их соблюдения.

С практической точки зрения статья позволяет на уровне конкретного предприятия выработать продуманную и логичную политику раскрытия учетной информации в соответствии с требованиями российского законодательства, что позволит повысить информационную прозрачность и открытость российских компаний для внешних заинтересованных пользователей.

Замечания. В статье рассматривается только один аспект раскрытия информации и не делается более глубокая привязка к качеству учетной информации вообще. Между тем, этот вопрос нуждается в развернутом исследовании, которое логично вытекает из постановки проблемы. Вместе с тем, указанное замечание не влияет на окончательное мнение рецензента.

Заключение. Вопрос транспарентности и полноты раскрытия информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности тесно связан с проблемой прозрачности всего российского бизнеса. Предложенная постановка проблемы и подход к ее решению заслуживают дальнейшего рассмотрения. Рецензент положительно оценивает статью и полагает, что она должна быть опубликована.

Чайковская Л.А., д.э.н., профессор, зав. кафедрой «Налоги и налогообложение» Российского экономического университета им. Г.В.Плеханова

2.2. BUSINESS TRANSPARENCY AND DISCLOSURE IN FINANCIAL REPORTING

V.V. Pankov, ph.D., Professor, Chief-Manager of Faculty of Accounting and Auditing;
 V.F. Nesvetaylov, Ph.D. Senior Lecturer of Faculty of Accounting and Auditing;
 V.L. Kojukhov, Auditor

REU G.V. Plehanova

This paper deals with the problem of transparency of Russian business and quality of standards of disclosure in the financial reporting. For these purposes, we investigate the question of how current Russian disclosure rules correspond to current international practice. In this case, it is concluded that the transparency of business and the quality of disclosure is closely associated with the transparency of the external institutional environment. The authors have substantiated the position that the main reason for the lack of transparency of Russian business is not so much low quality disclosure rules, as the weakness of enforcement mechanisms for their enforcement.

Literature

1. On financial accounting [electronic resource]: Federal Law of 21 November. 1996 № 129-FZ (as amended on 3 Nov.. 2006). Access from ref.-legal system «Consultant».
2. The concept of accounting and record-surface in the medium term [electronic resource]: approved in order of Finance Minister from July 1, 2004 № 180. Access from ref.-legal system «Consultant».
3. On approval of standards for disclosure of the wholesale and retail electricity markets [electronic resource]: the RF Government Decree of 21 January. 2004 № 24 (in the red. Rulings of the RF Government dated 1 Feb., 2005. Number 49, on April 21. 2009 № 334, on August 9. 2010 № 609). Access from ref.-legal system «Consultant».
4. On approval of standard disclosure organizations involved in the management of apartment buildings [electronic resource]: the RF Government Decree of 23 September. 2010 №731. Access from ref.-legal system «Consultant».
5. On the forms of accounting organizations [electronic resource]: approved in order of Finance Minister from July 22, 2003 № 67n (in red. orders of Finance Minister on Dec. 31. 135n № 2004, dated 18 September. 2006. №115n). Access from ref.-legal system «Consultant».
6. PBU 4 / 99 [electronic resource]: approved in order of Finance Minister on July 6, 1999 № 43n. in red. Order M-va Finance Minister on 18 September. 2006 № 115n. Access from ref.-legal system «Consultant».
7. About the size and form of annual financial statements of enterprises and organizations [electronic resource]: letter approved in order of Finance Minister from June 9, 1992 №38. Access from ref.-legal system «Consultant».
8. Alexander D. et al International Financial Reporting Standards: From Theory to Practice [text]: transl. from English. / D. Alexander, A. Britton, E. Yorissen. - Moscow: Vershina, 2005.
9. Information-service financial portal on the banks of Russia [electronic resource]. - Access: <http://bank.ru>.
10. Isaev, D. Corporate governance and the strategic management: information aspects [text] / D.V. Isayev. - Moscow: HSE, 2010.
11. Help small businesses [electronic resource]. - Mode of access: <http://www.bishelp.ru>.
12. Centre for Research on the regional economy [electronic resource]. - Access: <http://www.lerc.ru>.

Keywords

Stakeholders; information transparency; disclosure; materiality; the financial reporting.