

2.9. ФОРМИРОВАНИЕ НЕФИНАНСОВОЙ ИНФОРМАЦИИ В ГОДОВОЙ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ: СРАВНИТЕЛЬНЫЙ АНАЛИЗ РОССИЙСКОГО И ЗАРУБЕЖНОГО ОПЫТА

Стерник С.Г., д.э.н., профессор,

заместитель по научной работе директора Научно-исследовательского финансового института (НИФИ) Минфина России, руководитель Центра бюджетной политики НИФИ Минфина России;

Муратова Е.В., к.ю.н., доцент, в.н.с. Центра бюджетной политики НИФИ Минфина России;

Лапко К.С., к.э.н., с.н.с. Центра бюджетной политики НИФИ Минфина России

Одной из основных целей формирования финансовой (бухгалтерской) отчетности является своевременное и полное представление информации о хозяйственном положении отчитывающегося субъекта. Статья посвящена развитию направления раскрытия нефинансовой информации в финансовой (бухгалтерской) отчетности, на основе уже сложившегося опыта в Российской Федерации и за рубежом.

В сегодняшней российской практике бухгалтеры и аудиторы в годовом отчете концентрируют внимание преимущественно на финансовых аспектах контроля организаций всех форм собственности. Вместе с тем, внутренние и внешние пользователи (инвесторы, собственники, топ-менеджеры, заинтересованные государственные и муниципальные органы и др.) заинтересованы также в получении нефинансовой информации по следующим аспектам:

- качество товаров или услуг;
- производительность труда;
- цикличность производства;
- степень удовлетворенности запросов потребителей и т.д.

В мировой теории и практике развитых стран специалисты определяют отношение финансовых и нефинансовых показателей в стоимости компании примерно как 1/3 [12, с. 38]. С объективным ухудшением финансовых показателей в кризисный период внимание компаний, их партнеров, клиентов, инвесторов и др. заинтересованных сторон все чаще переключается на иные направления корпоративного развития:

- стратегии развития;
- политику управления персоналом;
- внедрение систем менеджмента качества;
- другие показатели из области социальной ответственности.

Текущую систему раскрытия дополнительной информации по отношению к базовым формам финансовой отчетности, которую можно отнести к нефинансовой, и регламентированную нормативно-правовыми актами в той или иной мере, можно представить следующими элементами:

- учетная политика организации;
- иные приложения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках (пояснения);
- аудиторское заключение.

При этом Российские стандарты бухгалтерского учета (далее – РСБУ) не содержат и не раскрывают понятие «нефинансовая информация». Оперируя понятием «нефинансовая информация» с целью формирования

понятийного аппарата следует предложить отождествлять указанный термин с точки зрения информации, которая раскрывает неденежные количественные и качественные стороны внутренней и внешней хозяйственной деятельности организации.

Основополагающим документом, который наиболее полно раскрывает информацию, рассматриваемую как нефинансовую, и входит в состав бухгалтерской (финансовой) отчетности, является пояснительная записка. Рассматривая пояснительную записку как один из источников нефинансовой информации, следует отметить, что она является пояснением к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках и представляется, как правило, в составе годовой бухгалтерской отчетности, что следует из п. 28 Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99), утвержденного Приказом Минфина России от 6 июля 1999 г. №43н (далее – ПБУ 4/99) [5], а также п. 85 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного Приказом Минфина России от 29 июля 1998 г. №34н [3]. Согласно п. 24 ПБУ 4/99 пояснительная записка к годовой бухгалтерской отчетности должна 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. Из данного положения следует, что пояснительная записка включает как финансовые, так и нефинансовые аспекты хозяйственной деятельности организации.

В силу п. 4 ст. 13 Закона «О бухгалтерском учете» №129-ФЗ (далее – Закон №129-ФЗ) [1], а также п. 25 ПБУ 4/99 в пояснительной записке должны содержаться:

- существенная информация об организации;
- существенная информация о финансовом положении организации;
- сведения о сопоставимости данных за отчетный год и предшествующие ему годы;
- информация о методах оценки статей бухгалтерской отчетности;
- сведения о существенных статьях бухгалтерской отчетности;
- сведения, предусмотренные законодательством об энергосбережении и о повышении энергетической эффективности;
- информация о фактах неприменения правил бухгалтерской отчетности, в случаях, если они не позволяют достоверно отразить имущественное состояние и финансовые результаты деятельности организации, с соответствующим обоснованием. Заметим, что в противном случае неприменение правил бухгалтерского учета рассматривается как уклонение от их выполнения и признается нарушением законодательства Российской Федерации о бухгалтерском учете;
- изменения в учетной политике организации на следующий отчетный год.

В п. 39 ПБУ 4/99 отмечается, что дополнительная информация, сопутствующая бухгалтерской отчетности, приводится в пояснительной записке, если исполнительный орган считает ее полезной для заинтересованных пользователей при принятии экономических решений.

Таким образом, требования к представлению пояснительной записки в составе бухгалтерской отчетности сформулированы в нескольких законодательных документах:

- п. 2 ст. 13 Закона 129-ФЗ¹, пояснительная записка входит в состав бухгалтерской отчетности;
- п. 5 ПБУ 4/99;
- п. 4 Приказа Минфина России от 02.07.2010 №66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» (далее Приказ №66н) [4].

Учитывая то обстоятельство, что Закон 129-ФЗ с 2013 года утратил силу, и упоминание о пояснительной записке осталось только в п.5 ПБУ 4/99 (возможно Минфин России скоро исправит данное несоответствие), под данным термином на текущий момент следует понимать иные приложения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках (далее – пояснения), т.е. те, которые указаны в Приказе №66н.

Способа представления информации в пояснительной записке нормативными правовыми документами не установлено. Существует ряд вариантов возможной формы представления пояснений, которые могут содержаться в учетной политике организации для целей бухгалтерского учета:

- принять к использованию образец оформления Пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках (Приложение №3 Приказа №66н);
- установить формы и состав показателей аналогичных таблиц самостоятельно;
- представлять соответствующие пояснения в текстовой форме (дополнительно конкретизировав объем и содержание данных).

Исходя из изложенного, ни одним законодательным документом не регламентированы четкие требования к оформлению пояснительной записки (пояснениям), установленной ее структуры не существует, есть только общие требования. Право выбора предоставляется п. 4 Приказа №66н, который устанавливает: «иные приложения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках (далее – пояснения):

- оформляются в табличной и (или) текстовой форме;
- содержание пояснений, оформленных в табличной форме, определяется организациями самостоятельно с учетом Приложения №3 к настоящему Приказу».

Это означает, что такая информация может быть представлена по усмотрению организации в виде текста, графиков, таблиц, диаграмм. Конкретное содержание, объем и форма пояснительной записки должны быть согласованы с руководством организации.

В общем виде содержание пояснений можно представить по следующим разделам:

- об организации;
- об учетной политике и ее изменениях;
- по отчетным сегментам;
- об участии в совместной деятельности;
- о событиях после отчетной даты;
- о связанных сторонах;
- о затратах на энергетические ресурсы;
- прочая информация.

Также важно отметить следующее обстоятельство: предложенная форма иных приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках (поясне-

ний) в Приложении №3 Приказа №66н не раскрывает всей той информации, которую требует раскрыть в пояснительной записке ПБУ 4/99, что свидетельствует о том, что вышеуказанное Приложение №3 следует расценивать лишь как фрагмент пояснительной записки.

Минфином приведены рекомендации по представлению пояснений к бухгалтерской отчетности только относительно финансовой информации (Приложение №3 к Приказу от 2 июля 2010 г. №66н «О формах бухгалтерской отчетности организации»), относительно нефинансовой информации действующие ПБУ и прочие нормативно-правовые акты, регламентирующие порядок представления бухгалтерской отчетности, содержат лишь общие указания, вследствие чего многими организациями необходимость раскрытия нефинансовой информации игнорируется или выполняется в недостаточной мере.

Минфин в ежегодных информационных письмах затрагивает вопросы раскрытия нефинансовой информации. Так, например, в Информации Минфина РФ №ПЗ-8/2011 «О формировании в бухгалтерском учете и раскрытии в бухгалтерской отчетности организации информации об инновациях и модернизации производства» [22] указывается, что с целью формирования полного представления о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении, повышения прозрачности деятельности организации в части инноваций и модернизации производства в годовой бухгалтерской отчетности организации раскрывается необходимая информация с учетом ее существенности, а также приводятся рекомендации по раскрытию.

Помимо факта отсутствия четких требований к формированию иных приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках, сами требования к раскрытию информации не структурированы, что создает дополнительные сложности в формировании данной информации.

Исходя из сложившейся практики, информацию, отражаемую в пояснительной записке, можно разделить на 3 группы:

- информация, поясняющая данные, отраженные в формах бухгалтерской отчетности. При формировании этой информации организации следует руководствоваться требованиями, содержащимися в отдельных положениях по бухгалтерскому учету;
- информация об изменении учетной политики на следующий год с указанием причин внесения этих изменений и их последствий;
- аналитическая информация, характеризующая деятельность организации, ее финансовое положение, динамику и перспективы развития и т.д. В этой части типовых рекомендаций нет, в каждой организации вопрос о том, насколько полной и развернутой должна быть эта часть пояснительной записки, решается сугубо индивидуально.

Все вышеизложенное свидетельствует, что пояснения (пояснительная записка) является тем элементом бухгалтерской (финансовой) отчетности, которая в полной мере предоставляет возможности, а также, в случаях, предписываемых ПБУ, необходимость раскрытия, как нефинансовой бухгалтерской информации, так и прочей нефинансовой информации, касающейся хозяйственной деятельности организации. Однако отсутствие четких рекомендаций и систематизированных требований по раскрытию нефинансовой информации не способствуют приданию данному документу объективности и формируют формальное отношение к его составлению.

¹ Следует отметить, что согласно п. 1 ст. 14 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее Закон №402-ФЗ) [2], вступившим в силу с 2013 г., состав годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности сокращен – в перечне документов отсутствуют аудиторское заключение и пояснительная записка. Закон №402-ФЗ не содержит требований к содержанию пояснительной записки. При этом п. 10 ст. 13 Закона № 402-ФЗ предусмотрено, что в случае опубликования бухгалтерской (финансовой) отчетности, которая подлежит обязательному аудиту, такая отчетность должна опубликовываться вместе с аудиторским заключением.

Исследуя практику раскрытия нефинансовой информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности организации, следует отметить, что среди основных регламентирующих документов по раскрытию информации для акционерных обществ является Приказ ФСФР РФ от 04.10.2011 №11-46/пз-н «Об утверждении Положения о раскрытии информации эмитентами эмиссионных ценных бумаг» [6]. Он предусматривает помимо годовой бухгалтерской отчетности следующую информацию:

- положение акционерного общества в отрасли;
- приоритетные направления деятельности акционерного общества;
- отчет совета директоров о результатах развития акционерного общества по приоритетным направлениям его деятельности;
- перспективы развития акционерного общества;
- отчет о выплате объявленных (начисленных) дивидендов;
- описание основных факторов риска, связанных с деятельностью акционерного общества;
- перечень совершенных в отчетном году сделок, признаваемых в соответствии с Федеральным законом «Об акционерных обществах» крупными сделками, а также сделок, в совершении которых имелась заинтересованность;
- состав совета директоров (наблюдательного совета) акционерного общества, критерии определения и размер вознаграждения членов исполнительного органа общества;
- сведения о соблюдении Кодекса корпоративного поведения (рекомендован Распоряжением ФКЦБ России №421/р от 4 апреля 2002 года [7]);
- информация об аффилированных лицах;
- раскрытие сведений, которые могут оказать существенное влияние на стоимость ценных бумаг акционерного общества;
- иная информация, предусмотренная уставом акционерного общества или иным внутренним документом акционерного общества.

В дополнение к этим требованиям в российском Кодексе корпоративного поведения, являющемся национальным стандартом в области корпоративного управления, установлены рекомендации, касающиеся содержания годового отчета.

Также следует отметить распоряжение ФКЦБ от 30.04.2003 №03-849/р «О методических рекомендациях по составу и форме представления сведений о соблюдении Кодекса корпоративного поведения в годовых отчетах акционерных обществ» [8] и рекомендации Российского союза промышленников и предпринимателей (РСПП) по использованию в практике управления и корпоративной нефинансовой отчетности (Базовые индикаторы результативности) [13].

Следует отметить, что основная тенденция в подготовке годовых отчетов крупными организациями заключается в переходе от бухгалтерской к корпоративной отчетности за счет повышения ее аналитичности, а также к более полному раскрытию информации о причинах поведения финансовых показателей, существенных фактах, повлиявших на них, принимаемых во внимание факторах неопределенности, выбранных подходах к формированию резервов и др.

Современная практика [19] подготовки нефинансовой отчетности и влияние международных требований и рекомендаций к их содержанию сформировали следующие направления:

- интегрированный отчет – отчет, объединяющий сведения традиционного годового отчета открытого акционерного общества и отчета в области устойчивого развития. В отчете комплексно раскрывается финансово-экономическая и производственная информация по основным видам деятельности организации, а также ее экономическое, эко-

логическое и социальное влияние на окружающий мир («триединый итог»). В интегрированном отчете кроме информации о результатах деятельности за отчетный период, также раскрывается информация о подходах менеджмента (управление результативностью), планы и намерения организации на будущее. Интегрированный отчет позволяет выносить суждения о степени управляемости и качестве управления результативностью организации.

- специализированный отчет – отчет, отражающий результативность организации в каком-либо значимом аспекте ее деятельности, например:
 - экологический отчет;
 - социальный отчет;
 - отчет о благотворительности;
 - отчет о ядерной и радиационной безопасности.
- публичный годовой отчет – интегрированный отчет, подготовленный в соответствии с локальными нормативными актами организации, регулирующими публичную отчетность, на основе российских и международных требований к корпоративной отчетности (Руководство Global Reporting Initiative (GRI, версия G3), серия стандартов AA1000 Institute of Social and Ethical Accountability, Рекомендации Российского союза промышленников и предпринимателей (РСПП) для использования в практике управления и корпоративной нефинансовой отчетности и др.), предназначенный для широкого круга заинтересованных сторон и доступный неограниченному кругу лиц.

Изучение данного направления особенно актуально, так как напрямую влияет на необходимость включения соответствующей нефинансовой информации в бухгалтерскую (финансовую) отчетность организации, с целью исключения дублирования и взаимной увязки показателей, избежание двойной работы и увеличение затрат на формирование информации.

Таким образом, российская практика большинства организаций по формированию и раскрытию нефинансовой информации тесно связана с финансовыми показателями, формируемыми для бухгалтерской (финансовой) отчетности, действующими предписаниями, содержащимися в ПБУ, и раскрывается в пояснительной записке. Нефинансовая информация в России как отдельный элемент бухгалтерский (финансовой) отчетности де-юре отсутствует, де-факто таковой может считаться информация, содержащаяся в пояснительной записке, при этом она не призвана раскрывать информацию о рисках, социальных, экологических и др. аспектах хозяйственной деятельности организации, а также не содержит отсылок к другим, в том числе международным, требованиям и рекомендациям по формированию нефинансовой информации. Указанное обстоятельство привело к тому, что организации, которым необходима прозрачность и открытость, ориентированные на внешних пользователей, самостоятельно формируют соответствующую информацию, по большей части на основе международных требований.

На 27-й сессии Межправительственной рабочей группы экспертов по международным стандартам учета и отчетности [17] при обсуждении вопросов формирования высококачественной корпоративной отчетности отмечалось, что министры финансов и представители центральных банков «двадцатки» (G20) признали необходимость установления единого набора высококачественных стандартов бухгалтерского учета.

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» [9], напрямую предписывает раскрывать нефинансовую информацию, в частности, о целях и политике организации в области управления рисками, однако, также

как и РСБУ, не содержит определения понятия «нефинансовая информация».

Кроме того, МСФО не регламентируют форму представления примечаний к отчетности по МСФО, они лишь содержат ряд требований к составу информации, раскрываемой в отчетности по МСФО.

Все примечания к финансовой отчетности по МСФО можно условно разделить на две группы: обязательные и дополнительные. В обязательных раскрытиях компания представляет информацию, непосредственно требуемую стандартами. Дополнительные раскрытия – информация, которую компания посчитала нужным донести до пользователей отчетности.

Примечания, являясь неотъемлемой частью финансовой отчетности, выполняют несколько важных функций:

- описание или детализация показателей финансовых отчетов;
- раскрытие информации о статьях, не подлежащих признанию в отчетности;
- представление информации, которая не содержится непосредственно в финансовых отчетах, но которая является важной с точки зрения МСФО для принятия пользователями решений в отношении компании;
- раскрытие информации об основных учетных принципах, которыми руководствовалась компания при составлении данной отчетности;
- раскрытие информации о суждениях руководства компании, которые имеют отношение к данной отчетности;
- представление пользователям информации о компании и ее деятельности, которая является важной для пользователей отчетности с точки зрения менеджмента компании.

Примечания к отчетности должны:

- представлять информацию об основе подготовки финансовой отчетности и об используемой учетной политике в соответствии с пунктами 117-124 МСФО (IAS 1);
- раскрывать информацию, требуемую МСФО (IFRS), которая не представляется ни в одном другом финансовом отчете;
- обеспечивать информацию, которая не представляется ни в одном другом финансовом отчете, но уместна в целях понимания любого из указанных отчетов.

В части общих требований по подготовке примечаний к отчетности стоит отметить, что вся информация, которая подлежит раскрытию в финансовой отчетности, может быть поделена на несколько видов:

- непосредственные формы отчетности по МСФО (комплект форм отчетности при первом применении включает вступительный баланс на дату перехода, отчеты о финансовом положении на конец сравнительного периода и первого отчетного периода, два отчета о совокупном доходе (за текущий период и прошлый период в качестве сравнительной информации), аналогично два отчета об изменениях в капитале и два отчета о движении денежных средств);
- развернутую информацию по статьям в основных формах отчетности;
- информацию, которая должна быть раскрыта по МСФО, но не представлена в формах отчетности (например, информацию по остаткам неиспользованных кредитных линий, информацию об обязательствах по текущей аренде, информацию о выданных гарантиях);
- дополнительную информацию, которая важна пользователям для понимания показателей отчетности в целом.

Полное раскрытие полезной информации обеспечивается всей совокупностью основных и дополнительных отчетов, а также дополнительной финансовой и нефинансовой информацией (рис. 1) [16].

Несмотря на то, что МСФО описывают основные требования к раскрытию информации в отчетности, отчетность каждой компании индивидуальна и по форме может отличаться от отчетности компании аналогичного вида экономической деятельности, так как

форма и последовательность изложения примечаний в отчетности жестко не закреплены международными стандартами. Основные требования к раскрытию информации, содержащиеся в МСФО, представлены в МСФО (IAS) 1, МСФО (IAS) 24, МСФО (IFRS) 6 [10, 11] и наиболее полно и структурировано приведены в обзоре PricewaterhouseCoopers [21].



Рис. 1. Раскрытие информации для пользователей отчетности в международной практике

Состав и формат представления раскрытий в каждой организации будет варьироваться в зависимости от профиля пользователей отчетности, так как состав пользователей, их уровень знаний МСФО или понимания специфики бизнеса имеют важное значение при формировании примечаний к отчетности [15].

Также следует отметить, что в декабре 2010 г., с целью расширения структуры нефинансовой информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности, Совет по Международным стандартам финансовой отчетности (МСФО) выпустил не имеющее обязательной силы Положение по практической деятельности «Комментарий руководства» (IFRS Practice Statement Management Commentary [23]).

В российских стандартах бухгалтерского учета составление подобного отчета не предусмотрено. Пояснительная записка, составляемая к годовой отчетности по РСБУ, лишь отчасти охватывает вопросы, перечисленные Положением по практике представления комментариев руководства по МСФО. Однако некоторые российские компании, имеющие листинг на биржах и составляющие финансовую отчетность по МСФО, практикуют составление подобного дополнительно отчета.

В «Комментарии руководства» перечислены пять основных элементов:

- характер бизнеса;
- задачи руководства и его стратегия по реализации этих задач;
- ключевые ресурсы предприятия, риски и взаимоотношения;
- результаты деятельности и перспективы развития;
- меры и показатели, используемые руководством по оценке эффективности и результатов деятельности предприятия по сравнению с заявленными задачами.

Следует отметить, что Комментарий руководства не является МСФО и не обязателен для представления и раскрытия.

Следует отметить, что в настоящее время у большинства коммерческих организаций, принадлежащих к

самым разным отраслям экономики, появляется потребность в формировании и представлении информации не только о своем сложившемся финансовом положении, но и расширенного представления информации по экологии, социальной сфере и корпоративному управлению. К данной категории можно отнести следующие виды раскрытий [18]:

- отчетность в области устойчивого развития, предлагаемая Глобальной инициативой по отчетности (GRI);
- отчетность по корпоративной социальной ответственности (CSR);
- отчетность по корпоративному управлению (ЮНКТАД ООН);
- интегрированная отчетность, предложенная Международным комитетом по интегрированной отчетности (IIRC).

Одновременно с этим происходит формирование нового типа инвестирования, основанного на исследовании устойчивости развития компаний. Данный подход предлагается Секретариатом Принципов ответственного инвестирования (ПОИ) при Организации Объединенных Наций [20]. В инвестиционном сообществе принято считать, что увеличение прозрачности бизнеса ведет к усилению доверия к компании.

Указанные принципы с точки зрения российской практики и действительности не следует принимать как еще одно из обязательных направлений развития раскрытия нефинансовой информации. Наиболее важным является предоставление точной, объективной текущей и ретроспективной финансовой и нефинансовой информации, на основе которой пользователь сможет самостоятельно сделать, в случае необходимости, прогноз деятельности экономического субъекта.

Исходя из изложенного следует, что основной международной тенденцией в развитии финансовой отчетности является включение в нее нефинансовой информации: экологических, социальных показателей и структуры управления.

Учитывая содержание «Руководства по эффективной практике раскрытия информации по вопросам корпоративного управления», подготовленное ООН [14], следует, что качество раскрываемой нефинансовой информации во многом зависит от тех стандартов финансовой отчетности, на базе которых готовится и раскрывается такая информация. В большинстве случаев положения о раскрытии нефинансовой информации закреплены в принципах бухгалтерского учета, общепризнанных в той стране, где организация находится. Широко признанным эталоном в этой области являются Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО), разработанные Международным советом по стандартам бухгалтерского учета. При этом следует учитывать, что система стандартов, основанная на суждении профессионального бухгалтера, приводит к определенным сложностям, так как данные суждения не всегда ведут к однозначным выводам. По нефинансовой информации, основанной на профессиональных суждениях, должны раскрываться принципы и методики, на которых сформировано это суждение.

По нашему мнению, для объективного формирования нефинансовой информации на текущем этапе необходимо сначала обозначить исчерпывающе минимальный перечень признаков для отбора и систематизации раскрываемой информации, т.е. ввести одну или несколько ее классификаций по разным признакам.

Полный набор значимых признаков классифицируемых блоков нефинансовой информации может быть достаточно длинным и дифференцированным. Напри-

мер, по целям раскрытия (для периодической отчетности, для ликвидационной отчетности, для эмиссии, для продажи компании и др.), по специфике: (универсальные и отраслевые), по форме хозяйственной деятельности (универсальные и для ООО, для ОАО, для ЗАО и т.д.), по резидентности (для резидентов и нерезидентов), по видам описываемых при помощи нефинансовых блоков информации активов (материальные, нематериальные, финансовые) и т.д.

Однако, на наш взгляд, столь детальное дифференцирование должно стать следующим этапом развития раскрытия нефинансовой информации в годовой бухгалтерской отчетности организации. В текущем состоянии вопроса на практике целесообразно систематизировать и классифицировать исследуемые показатели по единственному признаку: на непосредственно необходимые для отражения (раскрытия) и те, которые в большей степени могут интересовать пользователей отчетности на текущий момент времени (т.е. на обязательные и дополнительные).

Поэтому предлагается на основе предписаний действующих ПБУ разграничить нефинансовую информацию на обязательную к раскрытию и дополнительную (сопутствующую) нефинансовую информацию (рис. 2).



Рис. 2. Классификация нефинансовой информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности организации

После того как организация определила информацию, которую она будет раскрывать в отчетности, необходимо составить и утвердить список разделов пояснений и последовательность их представления. Целесообразно предоставить организации право самостоятельно определять из предложенного состава разделов пояснений необходимый (подлежащий раскрытию), а также изменять последовательность представления данных разделов.

Все пояснения к бухгалтерской (финансовой) отчетности можно разделить на три основных блока:

- 1-й тип – пояснения, непосредственно связанные с формами отчетности, в РСБУ это отчет об изменениях капитала, о движении денежных средств, о целевом исполь-

зовании полученных средств, которые раскрывают дополнительную финансовую информацию;

- 2-й тип – пояснения, раскрывающие отдельные аспекты хозяйственной деятельности, не нашедшие отражения в формах отчетности, т.е. предписываемые ПБУ и в большей степени относящиеся к раскрытию именно нефинансовой информации в пояснительной записке;
- 3-й тип – примечания, раскрывающие стратегию, социальную ответственность, принятые организацией риски, характер управления, концепцию развития и т.д., т.е. нефинансовая информация, являющаяся дополнительной (сопутствующей) и раскрываемая по усмотрению организации в зависимости от профиля пользователя. Последний блок также может содержать информацию, которая включается в нефинансовую отчетность (и/или интегрированную отчетность). Нефинансовую информацию, содержащуюся в таких отчетах можно характеризовать как прочую в отличие от терминологии «дополнительная».

Таким образом, нефинансовая информация, если говорить о бухгалтерской (финансовой) отчетности организации, должна обладать следующими характеристиками:

- может описывать, но напрямую не раскрывать денежные показатели организации, например выводы по результатам анализа хозяйственной деятельности;
- описывать и в полной мере характеризовать количественные и качественные неденежные показатели;
- иметь связь с бухгалтерской (финансовой) отчетностью;
- описывать прошлое, текущее и будущее положение организации;
- варьироваться в раскрытии в зависимости от профиля пользователя.

И международные, и российские стандарты предусматривают право организации на раскрытие в составе пояснений (примечаний) дополнительной информации, сопутствующей финансовой отчетности, при условии, что она полезна для заинтересованных пользователей при принятии экономических решений. Однако в РСБУ отсутствуют рекомендации по раскрытию, в том числе добровольному, дополнительной нефинансовой информации, которая напрямую может не относиться к бухгалтерской информации, но содержать важные сведения для определенного профиля пользователей, активно взаимодействующих в текущих условиях с организацией. Следует при этом отметить, что исходя из вышеуказанных характеристик нефинансовой информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности организации, представляемая информация должна быть связана с бухгалтерской (финансовой) отчетностью организации. Так, исходя из зарубежной практики, в соответствии с МСФО (IAS) 1 «отчеты и официальные бюллетени, представляемые помимо финансовой отчетности, не входят в сферу применения МСФО», и, следовательно, такая информация не включается в раздел примечаний к финансовой отчетности. При этом РСБУ не содержит ограничений по раскрытию дополнительной (сопутствующей) информации, главное, чтобы она считалась полезной для заинтересованных пользователей. В частности, п. 39 ПБУ 4/99 не содержит закрытого перечня дополнительной информации, указывая на возможность раскрытия «иной информации».

Уровень представления дополнительной нефинансовой информации организации следует определять самостоятельно. Здесь должна существовать возможность выбора – включать или не включать соответствующую информацию. Это правило весьма актуально не только с позиции связи раскрываемой информации с бухгалтерской (финансовой) отчетностью

организации и интересами пользователей, но и возможной опасностью привлечь излишнее внимание к компании со стороны контролирующих органов или конкурентов.

Четкое обоснование конкретных показателей в полной мере достаточно проблематично, так как они напрямую увязаны с потребностью пользователей данной отчетности и могут значительно различаться. Так как указанная информация может не увязываться со статьями отчетности, целесообразно группировать дополнительную нефинансовую информацию отдельным разделом пояснительной записки с разбитием на основные направления, наиболее востребованные пользователями в зависимости от их профиля. Следуя принципу рациональности, применять полный охват всех сторон жизни организации не имеет смысла, так как затраты по сбору и обработке информации в этом случае будут превышать выгоды, полученные от ее представления. Бухгалтерская (финансовая) отчетность не должна включать в себя информацию, которая может быть и необходима для принятия решений, но никак не может быть признана бухгалтерской информацией. С учетом изменений требования рынка регулятор не всегда способен своевременно реагировать на них, прописывая новые требования к раскрытию всей нефинансовой информации. Следует признать, что ни одно законодательство в принципе не в состоянии описать все запросы внутренних и внешних пользователей (отраслевая специфика, отличительные особенности внутренних бизнес-процессов и т.д.). Однако на основе анализа российской и международной практики раскрытия нефинансовой информации, с учетом действующих ПБУ и мировых тенденций развития данного направления, можно заключить, что в большинстве случаев целесообразно формировать данную информацию на базе пояснительной записки к бухгалтерской (финансовой) отчетности организации.

В связи с изложенным именно такие рекомендации (по формированию нефинансовой информации именно в составе пояснительной записки к финансовой отчетности) разработаны и предложены в настоящей статье.

Литература

1. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс] : федер. закон от 21 нояб. 1996 г. №129-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс] : федер. закон от 6 дек. 2011 г. №402-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ [Электронный ресурс] : приказ М-ва финансов РФ от 29 июля 1998 г. №34н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
4. О формах бухгалтерской отчетности организаций [Электронный ресурс] : приказ М-ва финансов РФ от 2 июля 2010 г. №66н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
5. Бухгалтерская отчетность организации [Электронный ресурс] : положение по бухгалтерскому учету ПБУ 4/99 : утв. приказом М-ва финансов РФ от 6 июля 1999 г. №43н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
6. Об утверждении Положения о раскрытии информации эмитентами эмиссионных ценных бумаг [Электронный ресурс] : приказ Федер. службы по финансовым рынкам РФ от 4 окт. 2011 г. №11-46/пз-н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

7. О рекомендации к применению Кодекса корпоративного поведения [Электронный ресурс] : распоряжение Федер. комиссии по рынку ценных бумаг РФ от 4 апр. 2002 г. №421/р. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
8. О Методических рекомендациях по составу и форме представления сведений о соблюдении Кодекса корпоративного поведения в годовых отчетах акционерных обществ [Электронный ресурс] : распоряжение Федер. комиссии по рынку ценных бумаг РФ от 30 апр. 2003 г. №03-849/р. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
9. Представление финансовой отчетности [Электронный ресурс] : междунар. стандарт финансовой отчетности IAS 1 : введен в действие приказом М-ва финансов РФ от 25 нояб. 2011 г. №160н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
10. Раскрытие информации о связанных сторонах [Электронный ресурс] : междунар. стандарт финансовой отчетности IAS 24 : введен в действие приказом М-ва финансов РФ от 25 нояб. 2011 г. №160н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
11. Разведка и оценка запасов полезных ископаемых [Электронный ресурс] : междунар. стандарт финансовой отчетности IFRS 6 : введен в действие приказом М-ва финансов РФ от 25 нояб. 2011 г. №160н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
12. Коупленд Т. и др. Стоймость компаний: оценка и управление [Текст] / Т. Коупленд, Т. Колер, Дж. Муррин. – М. : Олимп-бизнес, 2005.
13. Кузнецова Е. Примечания к отчетности: как правильно оформить нужную и полезную информацию [Текст] / Е. Кузнецова // МСФО на практике. – 2011. – №5.
14. Мамаева И.С. Раскрытие информации в отечественных и международных стандартах учета и отчетности [Текст] / И.С. Мамаева // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – №3.
15. О формировании в бухгалтерском учете и раскрытии в бухгалтерской отчетности организации информации об инновациях и модернизации производства [Электронный ресурс] : информация М-ва финансов РФ №ПЗ-8/2011 URL: <http://www.minfin.ru/ru/accounting/accounting/legislation/generalization/printable.php?id4=15411>
16. Политика Госкорпорации «Росатом» в области публичной отчетности [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.gosatom.ru>, свободный. – Загл. с экрана.
17. Принципы ответственных инвестиций : отчет секретариата [Электронный ресурс] / Организация Объединенных Наций ; PricewaterhouseCoopers. 2012. URL: http://www.unpri.org/files/pri_rus.pdf, свободный. – Загл. с экрана.
18. Прокопов Ф. Базовые индикаторы результативности. Рекомендации по использованию в практике управления и корпоративной нефинансовой отчетности [Текст] / Ф. Прокопов, Е. Феоктистова ; под общ. ред. А. Шохина. – М. : РСПП, 2008.
19. Руководства по эффективной практике раскрытия информации по вопросам корпоративного управления [Текст] / Организация Объединенных Наций. – Нью-Йорк ; Женева, 2006.
20. Рыбак Т. Практика МСФО: мнение экспертов [Текст] / Т. Рыбак // Главный бухгалтер. – 2011. – №8.
21. Требования к раскрытию информации в финансовой отчетности. Раскрытие информации по МСФО [Электронный ресурс]. / PricewaterhouseCoopers. 2012. Режим доступа: <http://www.pwc.ru>, свободный. – Загл. с экрана.
22. Фомин М.В. Совершенствование подходов к формированию корпоративной отчетности [Текст] / М.В. Фомин // Аудитор. – 2012. – №8.
23. IFRS practice satatement management commentary. 2010. IFRS 2012. <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Management-Commentary/IFRS-Practice-Statement/Documents/Managementcommentarypracticestatement8December.pdf>

Ключевые слова

Бухгалтерская (финансовая) отчетность; стандарты; раскрытие информации; нефинансовая информация; МСФО; отчетность.

*Стерник Сергей Геннадьевич
Муратова Елена Владимировна
Лапко Константин Сергеевич*

РЕЦЕНЗИЯ

Воздействие экономического кризиса на среду хозяйствующих субъектов и стратегическая необходимость стимулирования мирового и российского экономического роста имеет как прямое, так и неявное влияние, в связи с чем для пользователей бухгалтерской отчетности повышается значимость нефинансовой информации.

Несмотря на то, что бухгалтерская (финансовая) отчетность включает пояснительную записку и аудиторское заключение, указанные документы на текущий момент не раскрывают точную и достоверную нефинансовую информацию по следующим причинам:

- относительно нефинансовой информации действующие нормативно-правовые акты и ПБУ, регламентирующие порядок представления бухгалтерской отчетности, содержат лишь общие указания, вследствие чего на практике необходимость раскрытия нефинансовой информации многими организациями игнорируется или выполняется в недостаточной мере;
- подтверждение аудитором достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности подразумевает, в том числе, и подтверждение нефинансовой информации, раскрытой аудируемым лицом в пояснениях к бухгалтерской отчетности и имеющей существенный характер для пользователей этой отчетности. Но число проводящих аудит хозяйствующих субъектов имеет тенденцию к снижению вследствие снижения объемов инициативного аудита, повышения финансовых критериев организаций для проведения обязательного аудита, отсутствия значимых последствий (санкций) за отказ от обязательного аудита. Таким образом, достоверность бухгалтерской отчетности значительной части хозяйствующих субъектов не подвергается независимой оценке, что не способствует повышению качества представляемой в отчетности информации;
- не все организации обязаны составлять пояснительную записку и вести бухгалтерский учет в полном объеме, например, при отсутствии важной для пользователей информации, пояснения к бухгалтерской отчетности субъектами малого предпринимательства могут не составляться.

В зарубежных странах необходимо расширение структуры нефинансовой информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности и ее включение на добровольных или обязательных началах рассматривается уже не первый год, в том числе активные шаги в данном направлении проводит Совет по Международным стандартам финансовой отчетности (МСФО), который в декабре 2010 г. выпустил не имеющее обязательной силы Положение по практической деятельности «Комментарий руководства» (IFRS Practice Statement Management Commentary). Цель его – оказать содействие компаниям в представлении повествовательного отчета, часто называемого «комментариями руководства».

В США обязательным к представлению является документ, называемый «Обсуждение и анализ руководством финансового состояния и результатов деятельности компании» (Management's discussion and analysis – MD&A), представляющий собой текстовое обсуждение и анализ ликвидности, капитальных ресурсов и результатов деятельности компании, подающей заявление в Комиссию по ценным бумагам и биржам (SEC) на регистрацию для проведения IPO. В Великобритании компании подготавливают документ «Обзор производственных и финансовых показателей» (Operating and financial review – OFR).

Таким образом, исходя из международной практики и современных требований к качеству бухгалтерской отчетности, имеется необходимость проведения исследования и выработки рекомендаций по раскрытию нефинансовой информации в отчетности российских хозяйствующих субъектов всех форм собственности.

При этом следует отметить необходимость включения в анализ международной практики документов Межправительственной Рабочей группы экспертов по Международным стандартам учета и отчетности (Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting (ISAR) Конференции ООН по торговле и развитию (ЮНКТАД).

Представленная на рецензирование исследовательская работа соответствует предъявляемым требованиям к научным статьям, актуальна и логично структурирована. Можно сделать вывод, что основные результаты и предложения, изложенные в статье, имеют важное как теоретическое, так и практическое значение, рецензируемая статья может быть рекомендована к публикации.

Блохин А.А., д.э.н., зам. директора Департамента бюджетной политики и методологии Министерства финансов РФ