

УДК 657.3
ББК 65.052.21
Д 66

Е.Н. Домбровская

Кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета в коммерческих организациях Финансового университета при Правительстве РФ, г. Москва. Тел.: (495)615-12-82, e-mail: ENDombrovskaya@fa.ru.

ВЛИЯНИЕ ИНФОРМАЦИОННЫХ ИНТЕРЕСОВ ПОЛЬЗОВАТЕЛЕЙ НА СОДЕРЖАНИЕ ФИНАНСОВОЙ И НЕФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ КОМПАНИЙ С ГОСУДАРСТВЕННЫМ УЧАСТИЕМ

(Рецензирована)

Аннотация. В статье рассмотрены финансовая и нефинансовая отчетность в части определения их цели, качественных параметров и содержания; показана ограниченность финансовой отчетности по МСФО для удовлетворения информационных интересов всех заинтересованных пользователей; на основе характеристики интересов пользователей отчетной информации государственных предприятий обоснована необходимость их учета при определении состава показателей финансовой и нефинансовой отчетности.

Ключевые слова: финансовая отчетность, нефинансовая отчетность, уместность, пользователи, компании с государственным участием.

E.N. Dombrovskaya

Candidate of Economic Sciences, Associate Professor of Accounting in Commercial Organizations Department, Financial University under the Government of the Russian Federation, Moscow. Ph.: (495)615-12-82, e-mail: ENDombrovskaya@fa.ru.

USERS' INFORMATION INTERESTS INFLUENCE ON CONTENT IN FINANCIAL STATEMENTS AND NON-FINANCIAL COMPANIES WITH STATE PARTICIPATION

Abstract. The scientific article deals with the financial and non-financial reporting. It defines their objectives, content and quality parameters. The paper represents limitations of financial statements under IFRS to meet the information interests of all interested users. The author substantiates the necessity of taking them into account in determining the composition of the financial and non-financial reporting based on the characteristics of the users' interests of public enterprises reporting information.

Keywords: financial reporting, non-financial statements, relevance, users, companies with state participation.

Информационной основой мониторинга деятельности компаний и реализации контрольных процедур является отчетность. В своей хозяйственной практике каждый экономический субъект составляет различные виды отчетности, отличающиеся целевым назначением, составом показателей, адресатами, обязательностью и периодичностью составления и другими классификационными призна-

ками. Из обязательных видов отчетности наибольшее распространение получили финансовая, статистическая и налоговая. Отличительными особенностями этих видов отчетности являются регламентация состава показателей, ориентация на внешних пользователей и жесткая централизация всех процедурных вопросов.

В последние несколько лет все чаще коммерческими организациями стала со-

ставляться нефинансовая отчетность. Ее появление в бизнес-среде связано с расширением ответственности предпринимателей перед обществом за социальные и экологические результаты деятельности, осознанием важности социальной миссии бизнеса, усилением публичного характера всех видов отчетности.

Чтобы выполнить возлагаемые на нее функции, отчетность должна отвечать различным требованиям. Они устанавливаются как на национальном, так и на международном уровне. Так, входящие в систему МСФО Концептуальные основы финансовой отчетности определяют в качестве фундаментальных качественных характеристик отчетности уместность и правдивое представление [1].

Только на основании признания информации уместной может быть принято решение о включении ее в отчетность. Раскрывая содержание уместности, Концептуальные основы определяют его как способность влиять на решения, принимаемые пользователями. При этом неважно, принято ли решение использовать информацию или нет. Некоторые пользователи могут принять решение не использовать эту информацию, но при этом своей уместности она не потеряет. Например, информация о сумме объявленных дивидендов представляется уместной для собственников компании, но в общем случае не имеет информационной ценности для инвестора — кредитующего банка. Тем не менее, эта информация должна быть включена в отчетность, поскольку без нее затруднено принятие решений собственниками по вопросам управления акциями (долями).

Ценность финансовой информации может быть подтверждающей или прогнозной, что связано с характером самой информации. Причем и подтверждающая, и прогнозная ценность могут сочетаться в одной финансовой информации, если она характеризует уже свершившиеся факты хозяйственной жизни и служит основой для пользователей при построении прогнозов на будущее. Таковой является, например, информация о составе прочих доходов и расходов организации за отчетный год. С одной стороны, она позволяет оценить влияние различных факторов на прибыль, а с другой — может быть использована в прогнозных расчетах организации.

Прямую взаимосвязь требования прогнозности финансовой отчетности и качества управления отмечает О.В. Рожнова, считая, что составление планов и прогнозов побуждает менеджмент вести контроль за их выполнением и более строго подходить к используемой информации [2].

Уместность определена как главный качественный параметр финансовой отчетности. Но по отношению к нефинансовой отчетной информации уместность также может выступать основной качественной характеристикой. Можно согласиться с точкой зрения Е.В. Морозовой о том, что посредством нефинансовой отчетности компания доносит до заинтересованных сторон свой вклад в собственное благосостояние и в общественное развитие на уровне территории и региона [3]. И финансовая, и нефинансовая отчетность дают возможность заинтересованным пользователям расширить информационное пространство, необходимое для выработки и обоснования различных экономических решений — инвестиционных, управленческих, финансовых и других. Несмотря на различия, связанные со степенью регламентации и содержанием, финансовую и нефинансовую отчетность объединяет общая цель. Она и определяет схожие требования к информации финансовой и нефинансовой отчетности. Поэтому уместность информации совершенно обоснованно может считаться важнейшей качественной характеристикой и требованием к нефинансовой отчетности.

Содержащая уместную информацию отчетность создает информационную основу для всех лиц, фактически являющихся ее пользователями. Пользователи формируют рыночную среду предприятия, принимая управленческие, инвестиционные и иные решения на основе информации отчетности. В этом взаимодействии проявляется и обратная связь. Используя отчетность как информационную основу бизнес-процессов, пользователи информации фактически определяют ее содержание, ценность и полезность тех или иных отчетных элементов.

В развитии финансовой отчетности во второй половине XX в. и начале XXI в. явно прослеживались тенденции стандартизации и унификации, приведшие к формированию системы МСФО и региональ-

ных учетных систем. Создание единых международных требований к финансовой отчетности было вызвано в том числе необходимостью снижения затрат на подготовку финансовой отчетности при соблюдении ее высокого качества и удовлетворении информационных потребностей пользователей. Такой подход не позволял удовлетворить требования всех пользователей в отношении отчетной информации. Совет по МСФО, руководствуясь принципом рациональности, ограничил круг пользователей МСФО-отчетности инвесторами, работодателями и прочими кредиторами [1]. Кроме того, в Концептуальных основах финансовой отчетности был сформулирован ограниченный перечень экономических решений, принимаемых по такой отчетности. К ним отнесены решения о предоставлении данной организации ресурсов, а именно:

- покупка, продажа или удержание долевых и долговых инструментов;
- предоставление или погашение займов;
- прочие формы кредитования.

Таким образом, финансовая отчетность, составленная с соблюдением требований МСФО, не могла быть источником удовлетворения информационных интересов всех категорий пользователей ввиду их разнообразия. Как справедливо отмечает Т.А. Рудакова [4], дифференциация интересов пользователей обострила проблему стандартизации учетно-отчетной информации в большинстве стран мира, в том числе и в России. Бухгалтерская отчетность в России, как и в других странах, долгие годы ориентировалась на нужды государственной системы управления. В ходе реализации Программы перехода на МСФО совершенствование отчетности в России не было увязано с изучением и учетом интересов пользователей, а шло по пути использования норм и регламентов МСФО. Аналогичная ситуация происходила и в других странах постсоветского пространства. Так, украинский ученый С.Ф. Легенчук в качестве сложившейся тенденции развития бухгалтерской отчетности выделил ее общепользовательскую ориентацию, не предполагающую взаимодействие с конкретными группами пользователей и учет их информационных интересов [5].

Все эти процессы привели к снижению качества отчетной информации, о котором неоднократно писали отечественные и зарубежные ученые [6, 7, 8]. Можно вполне согласиться с Рожновой О.В., структурировавшей проблемы финансовой отчетности:

- снижение доверия пользователей к отчетности;
- недостаточность отчетных данных для создания прогноза;
- невозможность отразить реальное состояние предприятия и результаты его деятельности имеющимися учетными методами [2].

Нефинансовая отчетность возникла как своего рода отклик на нарастание проблем финансовой отчетности. Учитывая ее добровольный характер, в полной мере можно считать нефинансовую отчетность так называемой «инициативой снизу», идущей со стороны предприятий. В этом смысле нефинансовая отчетность явно отличается от финансовой, состав, содержание и процедуры формирования которой всегда определялись в РФ государством. Содержание нефинансовой отчетности в полной мере зависит от мнений заинтересованных пользователей и определяется путем взаимодействия с ними [9]. В основе нефинансовой отчетности — концепция социальной ответственности бизнеса, которая требует учета запросов целевой аудитории, чтобы адаптировать под ее информационные интересы содержание отчетности. То есть, развитие нефинансовой отчетности невозможно без изучения и анализа потребностей в информации у заинтересованных пользователей, что неизбежно требует их индивидуализации и ранжирования.

В экономической литературе рассматривается круг пользователей отчетной информации, их классификация по отношению к экономическому субъекту, по наличию или отсутствию финансового интереса [10, 11, 12]. Давая характеристику интересов основных пользователей информации, авторы указанных работ отмечают следующее:

- 1) руководство и собственники организации стремятся к получению информации о ее прибыльности и ликвидности;
- 2) инвесторов интересует доходность вложенных средств;

3) кредиторы хотят получить информацию о кредитоспособности должника;

4) партнерам по бизнесу необходимо знать величину собственного капитала и чистых активов;

5) персонал интересуют суммы выплат и пенсионных отчислений, перспективы занятости;

6) финансовым органам необходима информация для контроля уплаты налогов;

7) правительственные учреждения используют информацию отчетности экономических субъектов для формирования макроэкономических показателей и прогнозирования;

8) иные пользователи используют отчетную информацию для выполнения своих функциональных обязанностей (аудиторские компании, суды и др.).

Приводимая характеристика интересов пользователей отчетной информации, как правило, носит описательный характер, не увязывает указанные интересы с теми решениями, которые принимают пользователи и не имеет конкретного выхода на отчетные показатели и пояснения. Кроме того, не все интересующие пользователей сведения укладываются в рамки финансовой отчетности. Отсюда вывод: требуется конкретизация и дифференциация информационных запросов пользователей и отражение необходимой информации в формате нефинансовой отчетности.

Для подтверждения приведенного тезиса рассмотрим влияние информационных интересов пользователей отчетной информации компаний с государственным участием, управление которыми имеет свою специфику.

Сектор государственных предприятий в РФ включает государственные унитарные предприятия, казенные предприятия, а также акционерные общества с преобладающей долей государственного участия. Цель деятельности государственных предприятий имеет коммерческую направленность, нацелена на получение прибыли и капитализацию. Но им приходится решать и другие задачи по обеспечению деятельности государства, его стратегической безопасности, обороноспособности и др. Весьма часто решение этих задач не совпадает с коммерческими целями госпредприятий и требует поддержки государства.

Для компаний с государственным участием основным пользователем отчетной информации является государство в лице своих уполномоченных представителей — чиновников. На государственных унитарных и казенных предприятиях государственный чиновник фактически осуществляет полномочия собственника. Но в отличие от реального частного собственника представитель государства лишь номинально выполняет эти функции, не имея прямого коммерческого интереса по отношению к имуществу ГУП и доходам от его использования. Такая система управления государственными предприятиями порождает рентоориентированное поведение государственных чиновников, в то время как у граждан государства как совладельцев собственности нет возможности реально контролировать эффективность использования государственной собственности.

В акционерных обществах с государственным участием основными пользователями отчетной информации выступают акционеры. Наиболее эффективным механизмом управления акционерным обществом, как свидетельствует мировая практика, стал механизм корпоративного управления. Но в акционерных обществах с государственным участием реализация принципов корпоративного управления затруднена вследствие особого статуса государства как одного из пользователей. С одной стороны, выступая регулятором национальной экономики, государство является по отношению к акционерному обществу участником внефирменных отношений. Но как собственник капитала, государство является субъектом внутрикорпоративных связей, что вызывает двойственность его положения и усложняет систему управления.

Управление компаниями с государственным участием в таких условиях должно строиться на основе взаимодействия со всеми участниками управленческих процессов и согласовании их интересов. В таблице 1 представлена характеристика интересов пользователей отчетной информации государственных предприятий, которая является основой для гармонизации их целей.

Рассматривая таких пользователей отчетной информации как представите-

Таблица 1

**Характеристика основных пользователей отчетной информации
компаний с государственным участием**

Пользователи отчетной информации	Информационные интересы	Влияние на деятельность компании	Взаимодействие с другими пользователями
Уполномоченные представители государства	Прибыль Налоги Дивиденды Источники финансирования Стоимость компании Риск реорганизации	Высокое	Подчинение интересов
Руководство предприятия	Оплата труда Финансовые показатели Источники финансирования Риск реорганизации	От среднего к высокому	Согласование интересов
Общество и общественные институты	Миссия компании Соблюдение законов Справедливая конкуренция Устойчивое развитие Инновационное развитие Эффективность	Низкое	Согласование интересов при наличии возможности

ли общества и общественных институтов, следует отметить, что их информационный интерес касается миссии государственной компании в экономической системе, законности ее действий и соблюдения основных законов рыночной экономики, в частности, закона конкуренции. Деятельность госкомпании представляет интерес для общественности с точки зрения эффективного использования ресурсов, а также перспектив устойчивого развития и восприимчивости к инновациям. Возможности общественности в воздействии на процессы управления государственными компаниями следует охарактеризовать как низкие, а согласование их интересов с другими пользователями информации может происходить только при наличии такой возможности.

Таким образом, отчетность государственных компаний должна учитывать специфику управления ими. Она должна включать набор информации, максимально полезной для достижения основных целей развития. При этом наполнение финансовой и нефинансовой отчетности соответствующими показателями и сведениями должно происходить с учетом оценки возможностей пользователей влиять на деятельность компании и их взаимодействия с другими пользователями.

Представители Российского бизнеса начиная с 2000 г., в течение последних пятнадцати лет имели опыт составления нефинансовой отчетности. Российский союз промышленников и предпринимателей ведет Национальный регистр корпоративных нефинансовых отчетов. В него внесена 151 компания, зарегистрировано отчетов — 567, которые выпущены в период, начиная с 2000 г. В их числе: экологические отчеты (ЭО) — 51, социальные отчеты (СО) — 249, отчеты в области устойчивого развития (ОУР) — 186, интегрированные отчеты — 60, отраслевые отчеты — 22 [13]. Государственный сектор представлен в этом регистре крупнейшими компаниями с государственным участием.

Перспективы введения обязательной нефинансовой отчетности для российских компаний пока не очевидны. Но это тема серьезного обсуждения, которое, прежде всего, затрагивает компании с государственным участием. Директивы Председателя Правительства РФ, выпущенные в 2012 г., указали государственным компаниям на необходимость принятия решения об обязательной регулярной публикации нефинансовых отчетов. Министерством экономического развития РФ разработана Концепция развития публичной нефинан-

совой отчетности на среднесрочную перспективу (на период до 2020 г.).

В основе диалектики отчетной информации должна быть концепция ее уместности. В отчетности должны развиваться и финансовая, и нефинансовая части с обязательным учетом интересов пользователей информации. Выбор формата от-

четности определяет перечень используемых показателей и, как следствие, набор тем, которые находят отражение в отчете. Каждой компании целесообразно выбрать и сохранять постоянно раскрываемым определенным набор базовых индикаторов, составляющих основу финансовой и нефинансовой отчетности.

Примечания:

1. Концептуальные основы финансовой отчетности. URL: http://www.minfin.ru/common/upload/library/2014/06/main/kontseptualnye_osnovy_na_sayt.pdf.
2. Рожнова О.В. Актуальные проблемы финансовой отчетности // Международный бухгалтерский учет. 2013. №15(261). С. 2-8.
3. Морозова Е.В. Нефинансовая отчетность как источник информации о деятельности компании // Международный бухгалтерский учет. 2014. №22(316). С. 25-36.
4. Рудакова Т.А. Информационные интересы пользователей учетно-отчетной информации // Международный бухгалтерский учет. 2014. №6(300). С. 39-45.
5. Легенчук С.Ф. Мировые тенденции развития бухгалтерского учета в условиях постиндустриальной экономики // Международный бухгалтерский учет. 2011. №8(158). С. 56-62.
6. Поленова С.Н. Траектория предшествующего развития в проектировании институтов бухгалтерского учета // Международный бухгалтерский учет. 2012. №23(221). С. 27-33.
7. Богатая И.Н., Евстафьева Е.М. Исследование современных тенденций развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации // Международный бухгалтерский учет. 2013. №25(271). С. 2-17.
8. Шульга С.В. Раскрытие информации в финансовой отчетности: этапы эволюции национальных систем и детерминанты интеграции // Международный бухгалтерский учет. 2014. №38(332). С. 43-51.
9. Емельянова Ю.В. Взаимодействие с целевой аудиторией при подготовке и распространении публичной отчетности // Корпоративная финансовая отчетность. Международные стандарты. 2014. №5. URL: <http://finotchet.ru/article.html?id=563>.
10. Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуэлл Д. Принципы бухгалтерского учета. М., 1993.
11. Кутер М.И. Введение в бухгалтерский учет: учебник. Краснодар: Просвещение-Юг. 2013. 512 с.
12. Ковалев В.В., Ковалев Вит. В. Финансовая отчетность и ее анализ (основы балансоведения): учеб. пособие. М.: Проспект, 2004. 430 с.
13. Ответственная деловая практика в зеркале отчетности. Аналитический обзор корпоративных нефинансовых отчетов: 2012-2014 гг. выпуска / Л.В. Аленичева [и др.]. М.: РСПП, 2015. 136 с.
14. Домбровская Е.Н. Пользователи отчетной информации государственных предприятий: состав и информационные потребности // Фундаментальные и прикладные исследования в современном мире. 2014. Т. 2. № 5. С. 62-66.

References:

1. Framework. URL: http://www.minfin.ru/common/upload/library/2014/06/main/kontseptualnye_osnovy_na_sayt.pdf.
2. Rozhnova O.V. Actual problems of financial statements // International accounting. 2013. №5(261). Pp. 2-8.
3. Morozova E.V. Non-financial reporting as source of information on activity of the company // International accounting. 2014. №22(316). Pp. 25-36.
4. Rudakova T.A. Information interests of users of registration and reporting information // International accounting. 2014. №6(300). Pp. 39-45.
5. Legenchuk S.F. World tendencies of development of accounting in the conditions of post-industrial economy // International accounting. 2011. №8(158). Pp. 56-62.
6. Polenova S. N. Trayektoriya of the previous development in design of institutes of accounting // International accounting. 2012. №23(221). Pp. 27-33.
7. Bogataya I.N., Evstafyeva E.M. Research of current trends of development of accounting and the reporting in the Russian Federation // International accounting. 2013. №25(271). Pp. 2-17.
8. Shulga S.V. Disclosure of information in financial statements: stages of evolution of national systems and determinants of integration // International accounting. 2014. №38(332). Pp. 43-51.

9. Yemelyanova Y.V. Interaction with target audience by preparation and distribution of the public reporting // Corporate financial statements. International standards. 2014. №5. URL: <http://finotchet.ru/article.html?id=563>.
10. Nidlz B., Anderson X., Caldwell D. Principles of accounting. M, 1993.
11. Kuter M.I. Introduction to Accounting: Textbook. Krasnodar: Prosveshenie-Yug, 2013. 512 pp.
12. Kovalyov V.V., Kovalyov Vit.B. Financial statements and its analysis (fundamentals of balance management): Textbook. M.: Prospectus, 2004.
13. Responsible business practice in a reporting mirror. State-of-the-art review corporate nefinan-sovykh of reports: 2012-2014 of release / L.V. Alenicheva [et al.]. M.: RSPP, 2015. 136 pp.
14. Dombrovskaya E.N. Users of reporting information of the state enterprises: structure and information requirements // Basic and applied researches in the modern world. 2014. T. 2. №5. Pp. 62-66.