

## МЕТОДОЛОГИЧЕСКОЕ РАЗВИТИЕ ОТЧЕТНОСТИ РОССИЙСКИХ КОРПОРАЦИЙ

© 2014 Петрова Анна Николаевна

кандидат экономических наук, доцент

Поволжский государственный технологический университет  
424000, Республика Марий Эл, г. Йошкар-Ола, пл. Ленина, д. 3

E-mail: Samyshkina2009@yandex.ru

Рассмотрены проблемы развития отчетности, требования к которой в настоящее время предъявляются международными и отечественными стандартами и задачами, формируемыми в системе управления организациями. Теоретическая основа организации учета, классически выстроенная на схеме кругооборота капитала, с выделением конкретных процессов может, по мнению автора, способствовать большей интерпретации учетной информации и эффективности принимаемых управленческих решений.

*Ключевые слова:* отчетность, международные стандарты, баланс, процессы, реинжиниринг, управление.

Концепция отчетности современных крупных предприятий, к которым чаще всего относят корпорации в форме открытых акционерных обществ, имеющих сеть дочерних и зависимых обществ, работающих в разных географических сегментах рынка и осуществляющих деятельность внутри страны и за ее пределами, во многом зависит от стратегической миссии и целевых задач, формируемых собственниками корпораций. Сложившаяся практика за рубежом и в России свидетельствует, что, формирование отчетности может отвечать задачам представления разного рода информации для различных пользователей. В этой связи выделяют часто интегрированную информацию, сформированную на основе разных учетных систем (бухгалтерского, управленческого, налогового учетов), разных подходов к ее отражению в этих системах с использованием учетно-контрольных механизмов, бюджетирования, калькуляционных систем и различных аналитических процедур при расчете затрат и издержек производства.

Методологически любая отчетность, в основу которой положен бухгалтерский баланс, должна отвечать законам классического балансоведения и принципам формирования отчетности в соответствии с международными стандартами и национальными стандартами страны. Учитывая, что в России только начинается процесс формирования федеральных правил (стандартов) бухгалтерского учета и отчетности, говорить о каких-то существующих подходах к формализации

процесса формирования отчетности сложно. Однако практика уже наработала достаточную систему правил, представленную в положениях по бухгалтерскому учету (ПБУ), которые во многом ориентированы на международные стандарты финансовой отчетности (МСФО (IAS)) и их гармонизированный с американской системой стандартов (GAAP) вариант - МСФО (IFRS) - International Financial Reporting Standards. Этот вариант предоставляет возможность более широкого использования составленной по требованиям МСФО (IFRS) отчетности при размещении ценных бумаг на ведущих мировых биржах, в том числе на биржах США.

Комиссия по ценным бумагам и биржам США еще в начале 2000 г. опубликовала концепцию принятия новых международных стандартов финансовой отчетности, точнее, стандартов с новой философией. Если раньше позиция комиссии по ценным бумагам и биржам США была сконцентрирована на защите инвесторов и преимуществе применения американских ГААПов, то новые подходы, позволившие гармонизировать американские стандарты с международными, ориентированы на подготовку финансовой отчетности для международного листинга, на снижение информационных рисков и противодействие мошенничеству. Технический комитет Международной организации комиссий по ценным бумагам (IOSCO - International Organization of Securities Commissions), проводивший оценку основных стандартов Комитета МСФО, опубликовал кри-

тические замечания в своем отчете в отношении применимости этих стандартов на международном рынке ценных бумаг. Были сделаны оговорки в отношении того, что каждый член IOSCO может использовать МСФО в своей юрисдикции, выбирая один или несколько из следующих “вспомогательных методов учета”<sup>1</sup>. К таким методам учета отнесены три основных: 1 - сверка, 2 - раскрытие дополнительной информации, 3 - интерпретация.

Сверка предполагает сопоставление используемого метода учета согласно национальным стандартам с тем методом, проведение которого требуют МСФО. Раскрытие дополнительной информации может быть выполнено в примечаниях либо в виде представления дополнительных статей в основных отчетных формах, например, в качестве отдельной статьи к отчету о прибылях и убытках либо к балансу. Интерпретация расценивается как специальный порядок применения МСФО в различных ситуациях:

- в случаях, когда МСФО допускают разные подходы к конкретному вопросу и один из этих подходов признан в качестве основного, а другие - как “допустимые альтернативные”, можно избирательно подходить к принятию любого из методов учета (основного либо допустимого альтернативно) в юрисдикции рассматриваемой страны;

- в случаях, когда в МСФО присутствует неопределенность, нет конкретного руководства, можно осуществлять выбор той интерпретации, которая в большей степени соответствует стандартам юрисдикции рассматриваемой страны.

Охарактеризованные ситуации стали той почвой, на которой в теории и методологии бухгалтерского учета получили свое развитие интеграционные информационные процессы для отражения необходимой пользователям информации в отчетности корпораций.

Методология как совокупность наиболее эффективных методов и способов отражения информации в системе учета и отчетности может развиваться путем совершенствования этих методов и способов, т.е. при помощи методического инструментария.

Сложившийся методический инструментарий учета, оценки объектов и отражения в традиционных формах бухгалтерской финансовой отчетности достаточно известен, широко используется и не требует особого рассмотрения. Что касается нетрадиционных, новых, можно даже ска-

зать инновационных, подходов, то здесь следует особо выделить *процессный* и *реинжиниринговый*. Обоснований тому несколько.

Следует вспомнить классическую модель кругооборота промышленного капитала, которая лежит в основе организационной модели бухгалтерского учета, причем не только российского, но и учета во всех странах мира. Эта модель основана на выделении процессов: 1 - заготовления товарно-материальных ценностей для производственных нужд, 2 - процесса производства, 3 - процесса реализации готовой продукции. Каждый отдельный процесс может быть детализирован в зависимости от количества включаемых в него хозяйственных операций. Другими словами, процесс может быть сконструирован так, как этого требует сложившаяся хозяйственная ситуация, выбранные в соответствии с программой производства виды производимой продукции, особенности технологического процесса этой продукции и ассортимент заготавливаемых для производства сырья, материалов, полуфабрикатов и др. В системе счетов бухгалтерского учета и в аналитических регистрах управленческого учета в этом случае будет сформирована система записей, отражающих хозяйственные операции по фактическим данным первичных учетных документов.

В случае, если вносятся изменения в программу производства, либо появляется необходимость в совершенствовании технологического процесса (его части) производства того или иного вида продукции, либо происходит замена одного вида сырья или материалов на другой, процессы могут подлежать так называемой реконструкции или реинжинирингу. Уточнение содержания процесса может происходить без существенного изменения его основного наполнения элементами как замена отдельных хозяйственных операций другими либо конструированием нового процесса на основе одного или нескольких процессов, используемых ранее в качестве основы для формирования учетной информации.

Реинжинирингу процессов посвящено немало трудов зарубежных и отечественных авторов. Чаще всего реинжиниринг, ориентированный на процессы координации, взаимообусловленности и взаимодополняемости всех участников процесса, применяется в отношении совершенствования практики менеджеров. Так, А.О. Блинов выделяет для построения и оценки процессов пять основных целей: регламентацию деятельности ком-

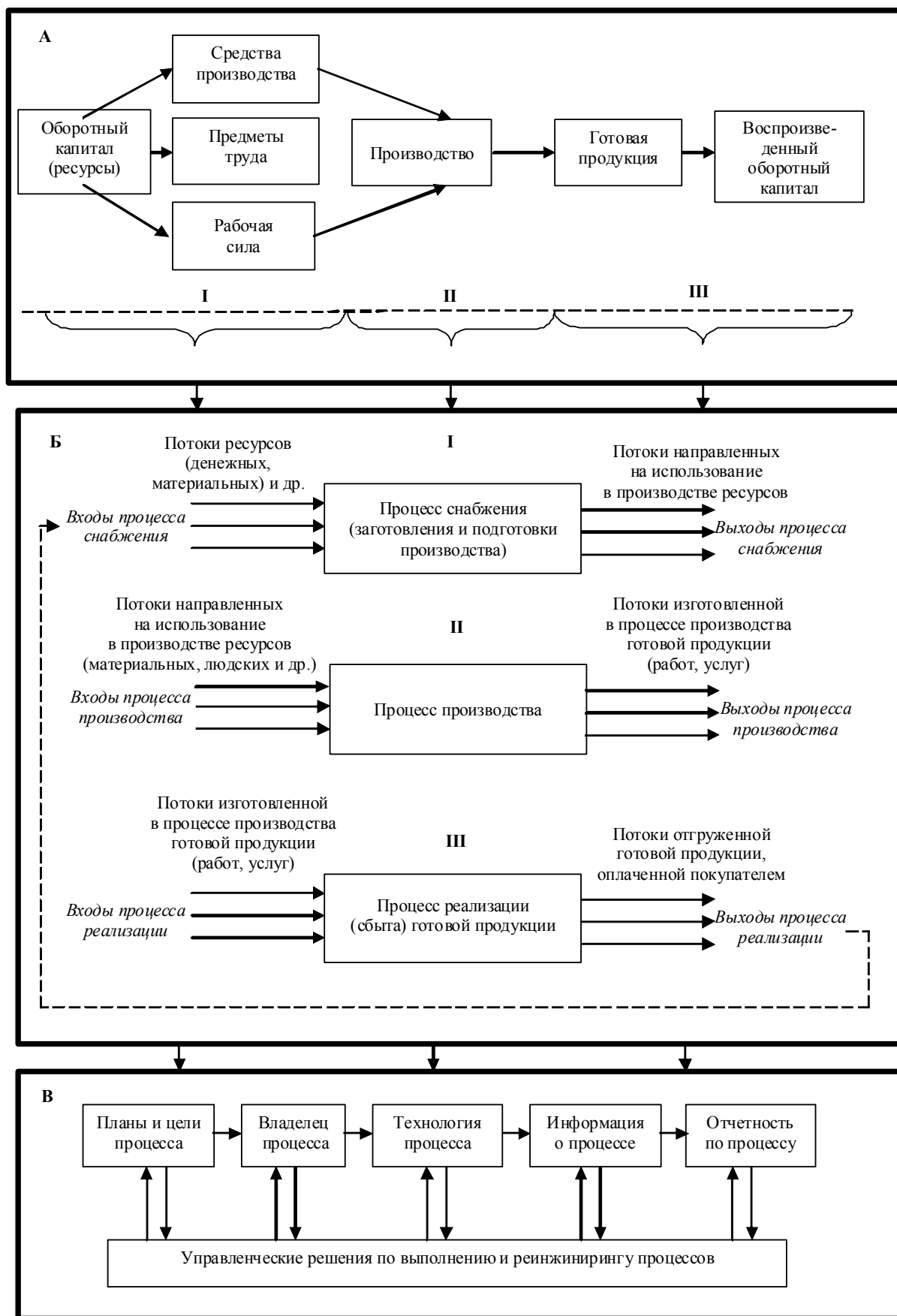


Рис. Модель управления хозяйственными процессами

пании, управление компанией, оптимизацию деятельности компании, автоматизацию деятельности компании, тиражирование бизнеса<sup>2</sup>.

Традиционно для описания бизнес-процесса используются его основные элементы:

- владелец бизнес-процесса - лицо или подразделение организации, имеющее в своем распоряжении необходимые ресурсы для выполнения процесса, например, персонал, материальное и информационное обеспечение и др. Владелец бизнес-процесса несет ответственность за его результаты и эффективность, управляет его выполнением;

- вход бизнес-процесса - продукт, который в ходе процесса преобразуется в выход;

- выход (продукт) процесса - материальный или информационный объект, возможно услуга, который является результатом выполнения процесса и потребляется внешними по отношению к процессу лицами (клиентами);

- ресурс бизнес-процесса - используемый объект для выполнения процесса, в том числе материальный, информационный и т.д.

Если традиционные элементы использовать для построения взаимосвязи процессов в упомянутой нами выше модели воспроизводства промышленного капитала, то общая схема модели будет иметь следующий вид (см. рисунок).

На рисунке в разделе А показана традиционная схема процесса воспроизводства промышленного оборотного капитала, известная как организация бухгалтерского учета и формирования показателей в немецком балансоведении, признанная в мировой практике. Трансформация экономических показателей позволяет рассматривать их с позиции современных балансовых отчетов. В этом случае каждому из них будут присущи черты бухгалтерских показателей: *оборотному капиталу* - денежные средства, перечисленные поставщиком; сырье и материалы, полученные от поставщика; *рабочей силе* - начисленная оплата за использование труда рабочих в процессе производства; *производству* - статьи затрат, связанных с формированием стоимости производимой готовой продукции; *воспроизведенному оборотному капиталу* - выручка от продаж произведенной и реализованной продукции.

В разделе Б рисунка все процессы модели связаны через выходы одного процесса и входы другого так, что полученные на выходе **III** процесса реализации денежные потоки (выручка)

направлены на пополнение денежных и материальных ресурсов **I** процесса - снабжения, чем обеспечивается непрерывный поток оборотного капитала (денежных, материальных, людских и других ресурсов), функционирующего и воспроизводящего новый приток оборотного капитала (ресурсов). Отраженные в этой части рисунка взаимосвязи между процессами могут быть подвергнуты реинжинирингу с целью получения большей информативности для принятия управленческих решений либо с целью детализации одного процесса на несколько других, соответствующих технологии и организации производства, в том числе производства отдельных видов продукции.

Для более эффективного управления хозяйственными процессами в организации информационное обеспечение их может формироваться путем интеграции данных бухгалтерского и управленческого учета, отражающих эти процессы. В этом случае владельцы процессов могут быть признаны в качестве центров ответственности, поскольку в их распоряжении находятся ресурсы, за эффективность использования которых они отвечают. В бухгалтерской схеме учета, благодаря использованию счетов синтетического и аналитического порядка, детализованную информацию можно получить по каждой хозяйственной операции.

Преимуществом бухгалтерской схемы учета, основанной на процессном подходе, будет являться возможность вычисления финансового результата в определенных временных и отчетных периодах. Этому способствует формируемая информация о затратах, связанных с производством и реализацией продукции. Недостатком бухгалтерской схемы учета будет являться несовпадение временных периодов осуществления полного цикла процессов (снабжение → производство → реализация) с отчетными периодами, поскольку процессы осуществляются непрерывно, разграничить на практике во времени их невозможно и в каждом отчетном периоде одновременно может происходить выполнение всех процессов. В управленческом учете решить задачу формирования финансового результата по отдельно взятому бизнес-процессу можно, разграничив отдельные операции процесса между центрами ответственности и соответственно вкладу каждого центра в общий финансовый результат определять его величину. Сложность, которая может возникнуть при определении резуль-

тативности каждого процесса, будет связана с тем, что один и тот же центр ответственности может иметь отношение к осуществлению нескольких процессов. Поэтому на практике чаще всего пользуются временным периодом для формирования информации о процессах, который соответствует определенному отчетному периоду.

Реинжиниринг бизнес-процессов отразить в схеме того или иного вида учета можно выделением затрат, дополнительно произведенных на изменение существовавшего бизнес-процесса, и изменением схемы организации учета на счетах и субсчетах (в бухгалтерском), а также в аналитических регистрах и внутренней отчетности (в управленческом учете).

Такой подход в наибольшей степени соответствует философии международных стандартов, предполагая интерпретацию учетной информации в соответствии с национальной системой учета и выбранной учетной политикой конкретной организации. Кроме того, при формировании управленческой информации в разрезе процессов могут быть использованы внутренние стандарты предприятия, предусматривающие работу с процессами и их реинжинирингом.

О равномерности информации учета писали в своей работе В.И. Ткач, М.В. Шумейко<sup>3</sup>, отмечая, что бухгалтерский инжиниринг может использоваться широко, на макро- и микроуровне и, в том числе, в системе финансового, управленческого и стратегического учета и контроля. Инструменты бухгалтерского инжиниринга, по мнению этих авторов, необходимы для системы производных балансовых отчетов, которые дают информацию для решения любых вопросов учета, оценки и контроля, в том числе выбора процедур и объектов.

Распространяя инструменты бухгалтерского инжиниринга на основные хозяйственные процессы, можно добиться создания эффективной системы управления рисками на основе той информации, которая при помощи инструментов бухгалтерского инжиниринга позволит формировать поэтапные балансы и проводить последовательный анализ этих балансов с позиции оценки финансовой устойчивости предприятия.

О поэтапных балансах писал А.В. Грачев<sup>4</sup>, предполагая разграничение традиционного бухгалтерского баланса на три самостоятельных: баланс образования, баланс распределения и баланс использования добавленной стоимости, на

основании которых и предлагал с помощью коэффициентных методов оценивать финансовую устойчивость.

В нашем случае поэтапными балансами следовало бы назвать балансовые отчеты, составляемые ежемесячно по операциям процесса снабжения, процесса производства и процесса реализации. По крайней мере, такие балансы в большей степени отвечают ключевым показателям производственной программы, принимаемой предприятием с разбивкой на кварталы и месяцы. Сопоставление этих показателей с фактически достигнутыми может выявить слабые места в осуществлении производственно-хозяйственной деятельности предприятия, а оценка результатов каждого процесса с позиции обеспечения его ресурсами позволит говорить об эффективности использования этих ресурсов и результативности деятельности отдельного процесса и предприятия в целом.

Возможно, такой подход в большей степени отвечал бы применению инжиниринговых методов в стратегическом анализе, при котором управленческая оценка соотношения затрат, выпуска и реализации продукции при существующей технологии и относительной стабильности цен на ресурсы может свидетельствовать об уровне достижения ключевых стратегических показателей. Однако формирование поэтапных балансов, соответствующих выделенным процессам, будет способствовать принятию решений в отношении затрат на их реинжиниринг. Рациональность затрат всегда являлась одним из условий при выборе решения об их увеличении (или снижении). На основе поэтапных балансов такого рода следует, на наш взгляд, формировать систему показателей для внутренней отчетности предприятия по отдельным процессам и оценке их эффективности.

<sup>1</sup> Применение МСФО: в 3 ч.: пер. с англ. 5-е изд., перераб. и доп. М., 2010. Ч. 1: Применение МСФО. С. 12.

<sup>2</sup> Реинжиниринг бизнес-процессов: учеб. пособие для студентов вузов, обучающихся по специальностям экономики и управления / А.О. Блинов [и др.]; под ред. А.О. Блинова. М., 2013. С. 79-80.

<sup>3</sup> Ткач В.И., Шумейко М.В. Инжиниринговый бухгалтерский учет: становление и развитие теории // Международный бухгалтерский учет. 2013. № 46. Доступ из справ.-правовой системы "КонсультантПлюс".

<sup>4</sup> Грачев А.В. Финансовая устойчивость предприятия: анализ, оценка и управление. М., 2004.