

Международный бухгалтерский учет



Тенденции развития корпоративной отчетности: интегрированная отчетность

Оценка биологических активов по справедливой стоимости

Бухгалтерский учет оборудования, требующего монтажа, в строительстве

Учет НДС по услугам коммунального хозяйства у арендатора

Взаимоотношения налоговых органов и налогоплательщиков

Зарубежный опыт

35 (281) – 2013
СЕНТЯБРЬ

**ПОДПИСКА ВО ВСЕХ
ОТДЕЛЕНИЯХ СВЯЗИ:**
– индекс 48997 – каталог
агентства «Роспечать»
– индекс 83847 – каталог
УФПС РФ «Пресса России»
– индекс 34136 – каталог
российской прессы
«Почта России»

Доступ и подписка
на электронную версию журнала –
www.elibrary.ru, www.dilib.ru
Журнал зарегистрирован
в Государственном комитете
Российской Федерации по печати.
Свидетельство о регистрации
№ 017854

Учредитель:

ООО «Издательский дом
«ФИНАНСЫ и КРЕДИТ»

Издатель:

ООО «Информсервис»

Главный редактор:

Л.А. Чалдаева, доктор

экономических наук, профессор

Зам. главного редактора:

С.И. Гализдра, Л.А. Мункуева

Редакционный совет:

Ф.Ф. Бутынец, доктор

экономических наук, профессор

М.А. Вахрушина, доктор

экономических наук, профессор

Д. Галасси, доктор экономических

наук, профессор

В.Г. Гетьман, доктор экономических

наук, профессор

М.М. Гурская, кандидат

экономических наук, доцент

В.С. Карагод, доктор экономических

наук, профессор

М.И. Кутер, доктор экономических

наук, профессор

С.В. Панкова, доктор экономических

наук, профессор

Ж. Ришар, доктор экономических наук,

профессор

В.Я. Соколов, доктор экономических

наук, профессор

И.Р. Сухарев, кандидат

экономических наук

В.А. Терехова, доктор

экономических наук, профессор

Верстка: М.С. Гранильщикова

Корректор: А.М. Лейбович

Редакция журнала:

111401, Москва, а/я 10

Телефон/факс: (495) 721-85-75,

E-mail: post@fin-izdat.ru

Адрес в Internet:

http://www.fin-izdat.ru

© ООО «Издательский дом

«ФИНАНСЫ и КРЕДИТ»

© ООО «Информсервис»

Подписано в печать 06.09.2013.

Формат 60х90 1/8. Цена договорная.

Объем 8,5 п.л. Тираж 3 180 экз.

Отпечатано в ООО «КТК»,

г. Красноармейск Московской обл.

Тел.: (495) 993-16-23.

Журнал рекомендован ВАК Минобрнауки

России для публикации научных работ, от-

ражающих основное научное содержание

кандидатских и докторских диссертаций.

Журнал реферируется в ВИНТИ РАН.

Перепечатка материалов и использо-

вание их в любой форме, в том числе

и в электронных СМИ, возможны только

с письменного разрешения редакции.

Международный бухгалтерский учет

НАУЧНО-ПРАКТИЧЕСКИЙ И ТЕОРЕТИЧЕСКИЙ ЖУРНАЛ
ВЫХОДИТ 4 РАЗА В МЕСЯЦ

35 (281) – 2013 сентябрь

СОДЕРЖАНИЕ

РЕФОРМИРОВАНИЕ ОТЧЕТНОСТИ

- *Соловьева О.В.* Тенденции развития корпоративной отчетности: интегрированная отчетность.....2

ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА

- *Сигидов Ю.И., Коровина М.А.* Оценка биологических активов по справедливой стоимости в рамках затратного подхода16
- *Усачева О.В.* Особенности бухгалтерского учета оборудования, требующего монтажа в строительных организациях23

ПРОБЛЕМЫ. МНЕНИЯ. РЕШЕНИЯ

- *Бахолдина И.В., Костенко О.И.* Особенности бухгалтерского учета НДС по услугам коммунального хозяйства у арендатора31
- *Сорвина О.В.* Повышение эффективности управления производственными затратами на основе совершенствования процесса обеспечения предприятия материальными ресурсами.....37

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

- *Стаканов М.В.* Взаимоотношения налоговых органов и налогоплательщиков: переход от административных методов к медиативным50

ЗАРУБЕЖНЫЙ ОПЫТ

- *Боримская Е.П., Панченко И.А.* Роль прибыли в обеспечении экономической безопасности предприятия: направления усовершенствования бухгалтерского учета для целей управления58

На страницах журнала Вы получите квалифицированные консультации
и ответы на все Ваши вопросы, которые следует направлять по адресу редакции.

Точка зрения редакции не всегда совпадает с точкой зрения авторов публикуемых статей.
Ответственность за достоверность информации в рекламных объявлениях несут
рекламодатели.

Журнал включен в Российский индекс научного цитирования (РИНЦ).
Статьи рецензируются.

РЕФОРМИРОВАНИЕ ОТЧЕТНОСТИ

УДК 657.1

ТЕНДЕНЦИИ РАЗВИТИЯ
КОРПОРАТИВНОЙ ОТЧЕТНОСТИ:
ИНТЕГРИРОВАННАЯ ОТЧЕТНОСТЬ*О. В. СОЛОВЬЕВА,**доктор экономических наук, профессор
кафедры учета, анализа и аудита**E-mail: ol_soloveva@mail.ru**Московский государственный университет
им. М. В. Ломоносова*

В статье рассматриваются современные тенденции развития корпоративной отчетности, такие как расширение нефинансовой информации, включаемой в финансовую отчетность, составление отдельных отчетов по устойчивости и особенно подробно формирование интегрированной отчетности. Под интегрированной отчетностью понимается процесс, результатом которого является интегрированный отчет как средство информирования о том, как стратегия, управление, результаты и перспективы организации ведут к созданию стоимости в краткосрочной, среднесрочной и долгосрочной перспективе. Детально рассматриваются требования Проекта Концепции международной интегрированной отчетности (*Consultation Draft of the International Integrated Reporting Framework*), выпущенного для обсуждения Международным советом по интегрированной отчетности (*International Integrated Reporting Council – IIRC*). В статье содержится большое количество ссылок на интернет-ресурсы, которые позволят заинтересованным сторонам самостоятельно изучить деятельность различных организаций и содержание публикуемых ими документов на английском языке.

Ключевые слова: интегрированная отчетность, интегрированный отчет, финансовая отчетность в узком смысле, финансовая отчетность

в широком смысле, корпоративное управление, экологическая и социальная ответственность, отчетность по устойчивости, Проект Концепции международной интегрированной отчетности, Международный совет по интегрированной отчетности.

Интегрированная отчетность – это новый способ информирования всех заинтересованных сторон о деятельности корпораций, который, предположительно, придет на смену традиционной финансовой отчетности. Проблема формирования и содержания интегрированной отчетности является дискуссионной и широко обсуждается международными специалистами различных уровней. Российское бизнес-сообщество также не осталось в стороне от этого процесса: была создана Российская региональная сеть по интегрированной отчетности, имеющая свой сайт, предназначенный для обсуждения вопросов, касающихся интегрированной отчетности, а также для продвижения этой концепции в России¹, специалисты крупнейших компаний публикуют

¹ URL: <http://www.ir.org.ru/>.

информацию, позволяющую ознакомиться с данным понятием². Однако, к сожалению, в настоящее время практически отсутствует российская специализированная литература по вопросам интегрированной отчетности и можно найти лишь отдельные статьи, преимущественно в Интернете, в общем виде освещающие эти вопросы³.

В этой связи представляется интересным:

- рассмотреть исторические перспективы возникновения интегрированной отчетности;
- рассмотреть комплексно основные требования наиболее значимого документа в области интегрированной отчетности – Проекта Концепции международной интегрированной отчетности, выпущенного для обсуждения Международным советом по интегрированной отчетности (IIRC) (заметим, что в на официальном сайте IIRC возможно найти версию данного документа на русском языке, однако в настоящей статье приводится авторский перевод с указанием английских терминов в скобках, поскольку, на наш взгляд, это позволяет более точно передать смысл обсуждаемых проблем).

Далее по тексту намеренно приведено большое количество ссылок на интернет-источники, что дает возможность заинтересованным сторонам самостоятельно и более детально ознакомиться с обсуждаемой на международном уровне проблематикой интегрированной отчетности, являющейся новой для российских специалистов.

Финансовая отчетность корпораций традиционно является основным средством коммуникации между ними и широким кругом заинтересованных в данной информации пользователей. Мировое сообщество достигло больших успехов в стандартизации информации, представляемой в финансовой отчетности, и практически общепринятыми мировыми стандартами являются Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) (International Financial Reporting Standards – IFRSs). Согласно официальному

² См. статью «Что такое интегрированная отчетность» Игоря Коротецкого, руководителя Группы корпоративного управления и устойчивого развития, КПМГ в России и СНГ. URL: <http://www.buhgalteria.ru/article/n52953>.

³ Сорокина К. В. Интегрированная отчетность – новая модель для бизнеса. URL: <http://www.cfin.ru/ias/manacc/integr.shtml>.

сайту Совета по Международным стандартами финансовой отчетности (International Accounting Standards Board – IASB), начиная с 2001 г. почти 120 стран мира требуют или разрешают использовать МСФО для составления финансовой отчетности компаний⁴.

Однако в последнее время много говорится о том, что сложившаяся практика предоставления информации в финансовой отчетности является неудовлетворительной.

Сами разработчики МСФО признают, что информация в финансовой отчетности общего назначения не может удовлетворить всех информационных потребностей пользователей⁵.

Все больше специалистов отмечают, что финансовая отчетность становится чересчур длинной и сложной, обремененной большим количеством технических деталей и требующей специальных финансовых знаний, позволяющих ее интерпретировать⁶.

Меняется бизнес-модель функционирования корпораций: если в 1983 г. материальные активы (tangible assets) составляли 83 % рыночной стоимости, то в 2009 г. эта цифра снизилась до 19 %, при этом в отчетности не находят отражения интеллектуальный капитал, природный капитал и др.⁷

Напомним, что МСФО регламентируют только содержание финансовой отчетности в узком смысле (financial statements) – отчета о финансовом положении, отчета о совокупном доходе, отчета о движении денежных средств, отчета об изменении собственного капитала и примечаний к ним, – тогда как прочая раскрываемая корпорациями информация в составе финансовой от-

⁴ URL: <http://www.ifrs.org/The-organisation/Documents/2013/Who-We-Are-English-2013.pdf>.

⁵ Conceptual Framework for Financial Reporting, par. OB 6 – International Financial Reporting Standards, Part A. 2011, IFRS Foundation.

⁶ URL: http://www.deloitte.com/view/en_US/us/Insights/Browse-by-Content-Type/deloitte-review/f44a8df050a05310VgnVCM2000001b56f00aRCRD.htm.

⁷ Main N., Hespeneide E. Integrated Reporting: the new big picture. Deloitte Review. Issue 10, 2012 URL: http://www.deloitte.com/assets/Dcom-UnitedStates/Local%20Assets/Documents/Deloitte%20Review/Deloitte%20Review%2010%20-%20Summer%202012/US_deloittereview_Integrated_Reporting_The_New_Big_Picture_Jan12.pdf.

четности в широком смысле (financial reporting) не стандартизирована, что затрудняет трактовку результатов их деятельности⁸. При этом в составе такой прочей информации компании все чаще раскрывают:

- обсуждение и анализ деятельности компании с точки зрения менеджмента (management discussion and analysis – MD&A) (например, в годовой отчетности компании «Вал-март» за 2012 г. содержится соответствующий раздел (Management's Discussion and Analysis of Financial Condition and Results of Operations)⁹;
- политику и риски в области управления корпорациями (например, в годовой отчетности компании «Кока-кола» за 2012 г. содержится большой раздел, содержащий данную информацию (Corporate governance statement)¹⁰;
- деятельность, связанную с социальной и экологической ответственностью (например, в годовой отчетности компании «BP» за 2012 г. содержатся разделы «Безопасность» (Safety) и «Экологическая и социальная ответственность» (Environmental and social responsibility)¹¹.

Это связано с тем, что все большее изменение претерпевают условия функционирования бизнеса, что обусловлено экологическими, социальными и иными проблемами. Зарубежные специалисты отмечают, что с момента создания действующей модели отчетности произошли существенные изменения в способах ведения бизнеса, формах создания бизнесом стоимости и среде его функционирования, причем данные процессы взаимосвязаны и отражают такие тенденции, как глобализация, растущая политическая активность в ответ на финансовые, управленческие и иные кризисы, повышение ожиданий общества в части

⁸ Подробнее о понятиях финансовой отчетности в узком и широком смысле см.: Соловьева О. В. Международные стандарты финансовой отчетности. Концептуальные основы подготовки и представления финансовой отчетности / О. В. Соловьева. М.: Эксмо, 2010.

⁹ URL: http://www.walmartstores.com/sites/annual-report/2012/WalMart_AR.pdf.

¹⁰ URL: http://www.ccamatil.com/InvestorRelations/Annual-Reports/2012/CO27_CCA%20Annual%20Report%20-%20A4_220313_FIN_LR_single.pdf.

¹¹ URL: http://www.bp.com/content/dam/bp/pdf/investors/BP_Annual_Report_and_Form_20F_2012.pdf.

прозрачности корпораций и их подотчетности, существующий и прогнозируемый дефицит ресурсов, рост численности населения, необходимость заботы об окружающей среде¹².

В ответ на эти изменения в настоящее время многие корпорации готовят отдельные отчеты, отражающие вопросы управления корпорациями, социальной и экологической ответственности, что позволяет оценить, как корпорации влияют на общество и окружающую среду и каковы их усилия в областях защиты окружающей среды, социальной сферы и подотчетности обществу. Такие отчеты получили название отчетов о социальной ответственности корпораций (corporate social responsibility reports) или отчетов об устойчивости (sustainability reports).

Практика подготовки отчетов об устойчивости получила поддержку на самом высоком уровне: в отчете Конференции Организации Объединенных Наций (ООН) по устойчивому развитию, прошедшей в Рио де Жанейро 20.06.2012 – 22.06.2012, участники отметили, что «осознают важность корпоративной отчетности по устойчивости и поддерживают компании, особенно публичные и крупные, в их усилиях по включению интегрированной информации по устойчивости в отчетный цикл в случае необходимости» (§ 47)¹³.

Согласно Международному обзору отражения в отчетности корпоративной ответственности, подготовленному компанией «КПМГ» в 2008 г. (KPMG International Survey of Corporate Responsibility Reporting)¹⁴, около 80 % из 250 крупнейших компаний мира готовят и публикуют такие отчеты. Например, отдельный отчет об устойчивости готовят компании «Алкоа»¹⁵, «Монди»¹⁶, «Лафарж»¹⁷ и др. Однако основной проблемой остается стандартизация данных отчетов.

¹² URL: http://theiirc.org/wp-content/uploads/2011/09/IR-Discussion-Paper-2011_spreads.pdf.

¹³ Report of the United Nations Conference on Sustainable Development. A/CONF. 216/XX. Rio de Janeiro, Brazil, 20–22 June 2012. URL: <http://www.uncsd2012.org/content/documents/814UNCSD%20REPORT%20final%20revs.pdf>.

¹⁴ URL: http://www.kpmg.com/EU/en/Documents/KPMG_International_survey_Corporate_responsibility_Survey_Reporting_2008.pdf.

¹⁵ URL: <http://www.alcoa.com/sustainability/en/home.asp>.

¹⁶ URL: <http://sd-report.mondigroup.com/2012/>.

¹⁷ URL: http://www.lafarge.com/05182012-publication_sustainable_development-Sustainable_report_2011-uk.pdf.

Усилия по стандартизации отчетности об устойчивости предпринимали многие международные организации, среди которых можно отметить следующие:

- ЮНКТАД (UNCTAD) – Конференция ООН по торговле и развитию (*United Nations Conference on Trade and Development*) разработала ряд руководств по вопросам отражения информации о социальной ответственности корпораций:
 - Руководство для составителей и пользователей отчетности по отражению показателей экологической эффективности – *A Manual for the Preparers and Users of Eco-efficiency Indicators in Annual Reports (UNCTAD (2004))*¹⁸;
 - Руководство по наилучшей практике раскрытия информации об общественном надзоре – *Guidance on Good Practices in Corporate Governance Disclosure (UNCTAD (2006))*¹⁹;
 - Руководство по отражению в отчетности показателей корпоративной ответственности – *Guidance on Corporate Responsibility Indicators in Annual Reports (UNCTAD (2008))*²⁰;
 - Обзор ответственности инвестиций и предприятий (*Investment and Enterprise Responsibility Review UNCTAD (2010)*)²¹;
- Организация экономического сотрудничества и развития (*Organization for Economic Cooperation and Development – OECD*) – выпустила Руководства для мультинациональных предприятий (*Guidelines for Multinational Enterprises (2000)*)²²;
- Международная организация «Подотчетность» (*AccountAbility – AA*) – выпустила 1 000

¹⁸ Manual for the Preparers and Users of Eco-efficiency Indicators in Annual Reports (UNCTAD (2004)). URL: http://www.unctad.org/en/docs/iteipc20037_en.pdf.

¹⁹ Guidance on Good Practices in Corporate Governance Disclosure (UNCTAD (2006)). URL: http://www.unctad.org/en/docs/iteteb20063_en.pdf.

²⁰ Guidance on Corporate Responsibility Indicators in Annual Reports (UNCTAD (2008)). URL: http://www.unctad.org/en/docs/iteteb20076_en.pdf.

²¹ Investment and Enterprise Responsibility Review. Aug 2010. URL: http://www.unctad.org/en/docs/diaeed20101_en.pdf

²² Guidelines for Multinational Enterprises. URL: <http://www.oecd.org/dataoecd/56/36/1922428.pdf>.

принципов управления проблемами устойчивости и отражения их в отчетности (AA1000 AccountAbility Principles Standard 2008)²³;

- Международная организация по стандартам (International Standards Organisation – ISO) – публикует наборы стандартов, в частности, касающиеся вопросов социальной и экологической ответственности²⁴.

Но в настоящее время в мире наибольшее признание получили Руководства по отчетности об устойчивости (*Sustainability Reporting Guidelines – GRI Guidelines*), которые были разработаны и выпущены организацией «Инициатива по глобальной отчетности» (*Global Reporting Initiative – GRI*). В 2013 г. была выпущена новая версия руководств – *G4 Sustainability Reporting Guidelines*²⁵. Однако и эти руководства не являются обязательными для применения, и проблема стандартизации представления информации об устойчивости остается открытой.

Следует также отметить проект «Учет для устойчивости» (*Accounting for Sustainability – A4S*), созданный в 2004 г. Его Королевским Высочеством Принцем Уэльским с целью разработки практических руководств и механизмов, позволяющих «встроить» устойчивость в процесс принятия решений и отражение в отчетности для достижения устойчивости экономики²⁶. В рамках осуществления проекта был опубликован ряд документов, в частности Концепция связанной отчетности (*Accounting For Sustainability Report: The Connected Reporting Framework (2007)*) и Связанная отчетность – руководство (*Connected Reporting – a «how to» guide (2009)*)²⁷. Основная идея состояла в том, что в отчетности связным образом, наряду с более простым форматом представления финансовой информации, должна отражаться информация об устойчивости, увязанная с общей стратегией организации, для того чтобы складывалась полная картина деятельности компании.

²³ URL: <http://www.accountability.org/about-us/publications/aa1000.html>.

²⁴ URL: <http://www.iso.org/iso/home.html>.

²⁵ URL: <http://www.globalreporting.org/resource/library/GRIG4-Part1-Reporting-Principles-and-Standard-Disclosures.pdf>.

²⁶ URL: <http://www.accountingforsustainability.org/about-us>.

²⁷ URL: <http://www.accountingforsustainability.org/connected-reporting/connected-reporting-a-how-to-guide>.

В попытке унифицировать информацию, предоставляемую корпорациями стейкхолдерам, и на основе успехов работы различных организаций в декабре 2009 г. A4S и GRI совместно с Международной федерацией бухгалтеров (International Federation of Accountants – IFAC) предложили создать IIRC с целью надзора за развитием международного связанного и интегрированного подходов к корпоративной отчетности.

Официально IIRC был создан в 2010 г.²⁸, и в его состав вошли представители организаций из различных секторов: инвестиционного, профессионального бухгалтерского, разработчики стандартов и др.²⁹ Его миссией является создание международно признанной Концепции интегрированной отчетности, которая представляет совместно финансовую, экологическую, социальную информацию и информацию по управлению в ясном, кратком, последовательном и сопоставимом формате³⁰.

Также следует отметить еще одну организацию, которая играет значительную роль в процессе продвижения идеи интегрированной отчетности – Комитет по интегрированной отчетности Южной Африки (*Integrated Reporting Committee of South Africa – IRCSA*), созданный в 2010 г. для разработки руководств по интегрированной отчетности³¹ и активно сотрудничающий с IIRC.

Согласно IIRC под «интегрированной отчетностью» (*integrated reporting*) понимается процесс, результатом которого является интегрированный отчет (*integrated report*) как средство информирования о создании стоимости (*value*) во времени. Интегрированный отчет – это краткое средство информирования о том, как стратегия, управление, результаты и перспективы организации ведут к созданию стоимости в краткосрочной, среднесрочной и долгосрочной перспективе³². Специалисты компании «Де-

лойтт» со ссылкой на IIRC дают следующее определение интегрированной отчетности, подчеркивая, что понятие «интегрированная отчетность» шире, чем понятие «интегрированный отчет»: «интегрированная отчетность объединяет различные виды отчетности (финансовую отчетность, комментарии менеджмента, информацию об управлении и вознаграждениях, отчетность об устойчивости) в единое целое, которое объясняет способность организации создавать и поддерживать стоимость; основной результат интегрированной отчетности – это интегрированный отчет»³³.

Таким образом, основной тенденцией развития корпоративной отчетности в настоящее время является переход от финансовой отчетности в узком смысле к интегрированной отчетности. На рис. 1 предлагается графическое авторское представление развития понимания корпоративной отчетности.

В 2011 г. IIRC выпустил дискуссионный документ под названием «В направлении к интегрированной отчетности – представление информации о стоимости в 21 веке» (*Towards Integrated Reporting – Communicating Value in the 21st Century*)³⁴, в котором предлагался набор принципов и составных элементов формирования интегрированной отчетности. Также была запущена Пилотная программа (*Pilot Programme Business Network*) с целью тестирования предлагаемой модели интегрированной отчетности. В Пилотной программе принимают участие более 90 компаний по всему миру из различных отраслей (нефть и газ, телекоммуникации, аудиторские компании, профессиональные организации, банки, промышленный инжиниринг и др.), при этом среди участников три компании из России – «Уралсиб», «Росатом» и «Роснефть»³⁵. Кроме этого, был выпущен еще ряд публикаций, специфицирующих идею интегрированной отчетности.

²⁸ Изначально он назывался Комитетом (Committee) и был переименован в Совет (Council) в 2011 г. URL: <http://www.theiirc.org>.

²⁹ URL: <http://www.theiirc.org/wp-content/uploads/2011/02/IIRC-GOVERNANCE-2012-04.pdf>.

³⁰ URL: <http://www.accountingforsustainability.org/connected-reporting/current-development>.

³¹ URL: <http://www.sustainabilitysa.org/IntegratedReporting/TheIRcandIRCWG.aspx>.

³² URL: <http://www.theiirc.org>.

³³ URL: http://www.deloitte.com/assets/Dcom-United-States/Local%20Assets/Documents/Deloitte%20Review/Deloitte%20Review%2010%20-%20Summer%202012/US_deloitterevue_Integrated_Reporting_The_New_Big_Picture_Jan12.pdf.

³⁴ URL: http://www.theiirc.org/wp-content/uploads/2011/09/IR-Discussion-Paper-2011_spreads.pdf.

³⁵ URL: <http://www.theiirc.org/companies-and-investors/pilot-programme-business-network/>.