

Министерство образования и науки Российской Федерации
Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего образования
«Российский экономический университет имени Г. В. Плеханова»

На правах рукописи

ЧЖАН ШУАН

**Организационно-методическое обеспечение
качества учетной информации**

Специальность 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

ДИССЕРТАЦИЯ

на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Научный руководитель:
доктор экономических наук, профессор
Чайковская Любовь Александровна

Москва – 2017

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВЕДЕНИЕ.....	4
ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ОБЕСПЕЧЕНИЯ КАЧЕСТВА УЧЁТНОЙ ИНФОРМАЦИИ.....	12
1.1. Внутреннее содержание и сущностная характеристика понятия учётной информации.....	12
1.2. Теоретико-методологические основы исследования качества учётной информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности.....	23
1.3. Теоретические вопросы формирования внутренней системы обеспечения качества учётной информации.....	38
ГЛАВА 2. МЕТОДИЧЕСКОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ КАЧЕСТВА УЧЁТНОЙ ИНФОРМАЦИИ В БУХГАЛТЕРСКОЙ (ФИНАНСОВОЙ) ОТЧЕТНОСТИ НА СОВМЕСТНЫХ РОССИЙСКО-КИТАЙСКИХ ПРЕДПРИЯТИЯХ.....	50
2.1. Обзор системы бухгалтерского учета и подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности в Китайской Народной Республике.....	50
2.2. Организационное оформление процесса управления качеством бухгалтерской (финансовой) отчетности на совместных российско-китайских предприятиях.....	68
2.3. Структурные элементы учетно-аналитической системы и их роль в обеспечении качества учётной информации.....	75
ГЛАВА 3. СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ МЕТОДИЧЕСКИХ И ИНСТРУМЕНТАЛЬНЫХ СРЕДСТВ ОБЕСПЕЧЕНИЯ КАЧЕСТВА БУХГАЛТЕРСКОЙ (ФИНАНСОВОЙ) ОТЧЕТНОСТИ НА СОВМЕСТНЫХ РОССИЙСКО-КИТАЙСКИХ ПРЕДПРИЯТИЯХ.....	92
3.1. Методическое обеспечение оценки качества учётной информации при формировании бухгалтерской (финансовой) отчетности совместного российско-китайского предприятия.....	92
3.2. Развитие функции комплаенс-контроля в системе обеспечения качества учётной информации совместного российско-китайского предприятия.....	106

3.3. Совершенствование инструментов мониторинга качества процесса формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности.....	122
ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	135
СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ.....	140
Приложение А «Структура национального плана счетов бухгалтерского учета Китая»	154
Приложение Б «Цепочка формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности».....	156
Приложение В «Положение об организации процесса формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности» (в сокращении).....	157
Приложение Г «Структурная схема комплаенс-политики».....	163
Приложение Д «Структура и содержание основных разделов внутреннего положения о бухгалтерском комплаенсе бухгалтерской (финансовой) отчетности».....	164
Приложение Е «Пример оформления документа по результатам бухгалтерского комплаенса».....	165
Приложение Ж «Положение об организации внутреннего мониторинга процесса формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности (в сокращении)».....	167
Приложение З «Пример документирования результатов внутреннего мониторинга процесса формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности».....	171

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы исследования. Важнейшей целью реформирования учетных систем в различных странах сегодня выступает повышение качества учетной информации и достижение высокого уровня доверия внешних пользователей к бухгалтерской (финансовой) отчетности. Сказанное в полной мере относится к учетным системам России и Китая, двух крупнейших государств мирового значения, сталкивающихся со сходными экономическими и социальными проблемами, но решающими их различными путями.

На практике вопрос обеспечения высокого качества учетной информации не получил окончательного решения. Во многом это связано со сложностью постановки задачи удовлетворения информационных потребностей различных групп пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности, интересы которых зачастую не совпадают. Однако многообразие потребностей пользователей – не единственная, а возможно, и не главная причина, почему проблема повышения качества бухгалтерских и отчетных данных сохраняет свою актуальность, хотя обозначена давно. Определенную сложность вызывает то, что в этой области теории и практики бухгалтерского учета существует целый ряд теоретических и методических положений, требующих уточнения и дополнительных исследований. В частности, это относится к базовому понятийному аппарату, поскольку до сих пор недостаточно исследованы сами научные категории «качество учетной информации» и «качество бухгалтерской (финансовой) отчетности».

В этой связи большое значение не только с теоретической, но и с практической точки зрения приобретает исследование, направленное на совершенствование методического, понятийного и инструментального аппарата теории и практики обеспечения высокого качества учетной информации.

Особенностью проведенного исследования является обращение к международному опыту в области подготовки и представления бухгалтерской (финансовой) отчетности, в частности, в Китае. Вопросы обеспечения качества и повышения ин-

формативности и надежности бухгалтерской (финансовой) отчетности, формируемой как китайскими, так и совместными российско-китайскими предприятиями, на данный момент практически не исследованы.

Актуальность и научная значимость проведенного исследования определяются наличием настоятельной необходимости проведения всестороннего комплексного исследования вопросов, связанных с поиском методических решений и разработкой практических инструментов обеспечения высокого качества бухгалтерской (финансовой) отчетности, в частности, в совместном российско-китайском бизнесе. Решение вопроса повышения качества учетной информации служит эффективной основой принятия оптимальных решений всеми сторонами совместного бизнеса.

Степень научной разработанности проблемы. Теоретические и практические вопросы подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности в условиях реформирования российской системы бухгалтерского учета и повышения качества учетной информации рассматривали такие ученые, как И. В. Аверчев, В. Г. Гетьман, Л. И. Куликова, М. В. Мельник, В. Ф. Палий, Я. В. Соколов, Л. А. Чайковская, Л. З. Шнейдман, В. Т. Чая и др.

Вопросы качества применительно к бухгалтерскому учету и бухгалтерской (финансовой) отчетности раскрывались в работах отечественных ученых, таких как А. Е. Ковалева, О. Н. Кузьмина, Л. Н. Кузнецова, В. Ф. Палий, Т. Д. Поплаухина, Е. С. Соколова, Л. А. Чайковская, В. Н. Жук, А. Б. Малявко и др.

Тематически и методологически к проводимым исследованиям примыкают работы в области изучения качества аудита. Здесь следует указать таких исследователей, как Н. В. Акаемов, С. М. Бычков, В. В. Панков, Е. Ю. Итыгилова, В. Л. Кожухов и др.

Вопросы теории бухгалтерского учета и проблемы обеспечения качества учетной информации активно исследуются зарубежными авторами, в частности, такими как Е. Р. Айселин, С. Алвес, А. Олуич, И. Сацер, К. Хеллстром, Дж. Рис, Х. Андерсон, Б. Райан, Д. Фостер, Ч. Хорнгрен, Р. Энтони, Д. Колдуэлл, Б. Нидлз и др.

Исследования в области ведения бухгалтерского учета и подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности активно проводятся и в Китае. Следует отметить работы таких ученых, как Бао Гомин, Гэ Цзяшу, Гао Цзибао, Лю Фэнуин, Лю Цзюнь, Мао Хунтао, Фу Лэй, Ма Юаньцзюнь, Фэй Луньсу, Чан Сюньшу.

Методам сравнения и анализа особенностей учетных системы России и Китая посвящены работы таких российских и китайских ученых, как А. М. Петров, М. П. Лымарь, Е. В. Старовойтова, Я. В. Соколов, Чжоу Сяофу, Се Чжихуаи др.

Выбор темы диссертационного исследования и основные направления ее реализации предопределены недостаточной разработанностью теории методического обеспечения оценки высокого качества бухгалтерской (финансовой) отчетности. Актуальность и значимость указанной проблемы для современного бухгалтерского учета обусловили выбор темы, постановку цели и задач диссертационного исследования.

Целью исследования является развитие отдельных положений теории бухгалтерского учета в части обеспечения высокого качества бухгалтерской (финансовой) отчетности и разработка практических рекомендаций по оценке качества процесса формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности в условиях ведения совместного бизнеса.

Формулировка цели обусловила необходимость постановки и решения следующих научных *задач*:

— исследовать информационное содержание бухгалтерской (финансовой) отчетности и построить комплексную модель понятия «учетная информация», позволяющую более полно раскрыть его содержание и основные элементы;

— уточнить предметное содержание понятия «качество бухгалтерской (финансовой) отчетности», предложить его обобщенную модель и дать новое его авторское определение;

— предложить теоретико-методический подход к оценке качества бухгалтерской (финансовой) отчетности с учетом особенностей организационного оформления процесса управления качеством формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности и особенностей функционирования учетно-аналитической системы совместного предприятия;

— разработать предложения по разработке методического обеспечения оценки качества процесса формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности;

— разработать практические предложения по организации эффективного бухгалтерского комплаенса в целях обеспечения качества бухгалтерской (финансовой) отчетности;

— внести предложения по организации внутреннего мониторинга качества процесса формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности и определить пути его совершенствования.

Объектом исследования выступают процессы обработки учетной информации и подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности с учетом особенностей совместного российско-китайского бизнеса.

Предметом исследования являются теоретические и методические вопросы оценки качества учетной информации и бухгалтерской (финансовой) отчетности, рассмотренные с точки зрения ведения особенностей организации процесса формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности в совместном бизнесе.

Областью исследования являются бухгалтерский учет и бухгалтерская (финансовая) отчетность, что соответствует Паспорту специальностей ВАК при Министерстве образования и науки РФ по специальности 08.00.12 — «Бухгалтерский учет, статистика», а именно п. 1.7 «Бухгалтерский (финансовый, управленческий, налоговый и др.) учет в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей», п. 1.8 «Особенности формирования бухгалтерской (финансовой, управленческой, налоговой и др.) отчетности по отраслям, территориям и другим сегментам хозяйственной деятельности».

Теоретической и методологической основой исследования послужили фундаментальные концепции теории и практики бухгалтерского учета, а также

научные гипотезы и концепции, представленные в исследованиях российских, китайских и иных зарубежных авторов по проблемам повышения качества учетной информации и подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности. В исследовании использованы законодательные и нормативные акты Российской Федерации и Министерства финансов РФ, а также Китайской Народной Республики, российские, китайские и международные стандарты ведения учета и подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности, аналитические и информационные материалы, опубликованные в российской, китайской и англоязычной периодической печати, представленные в компьютерной сети Интернет, материалы научных и научно-практических конференций.

Логика исследования построена на последовательном движении от обоснования используемого понятийного аппарата, выступающего в качестве теоретико-концептуального фундамента, к формулировке и описанию конкретных методик и прикладных решений. Для решения поставленных в работе задач применялись следующие общенаучные методы: аналитические группировки, графический и табличный методы представления результатов, наблюдение, выборка, группировка, обобщение, сравнение, системный и комплексный подходы, структурный анализ, экспертные оценки.

Эмпирическую базу исследования составили данные Министерства финансов Российской Федерации, Министерства экономики и финансов Китая, Институтов профессиональных бухгалтеров России и Китая, бухгалтерская (финансовая) отчетность российских, китайских и совместных российско-китайских предприятий, внутренние положения, инструкции, регламенты, методики, определяющие порядок формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности совместного российско-китайского предприятия.

Рабочая гипотеза исследования заключается в предположении, что качество учетной информации, раскрываемой в бухгалтерской (финансовой) отчетности, определяется не только соблюдением внешних нормативных требований, но и правильной организацией процесса подготовки и контроля заполнения показателей отчетных форм. При этом к оценке качества организации процесса формирования

бухгалтерской (финансовой) отчетности могут быть адаптированы современные методы и процедуры менеджмента качества.

Научная новизна исследования заключается в уточнении отдельных положений теории бухгалтерского учета, связанных с оценкой качества учетной информации и бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также в разработке ряда практических рекомендаций методического характера по оценке качества процесса формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности с учетом особенностей совместного российско-китайского бизнеса.

В ходе достижения намеченной цели и решения поставленных задач получены следующие наиболее важные **научные результаты**:

— раскрыты особенности информационного содержания бухгалтерской (финансовой) отчетности в современных условиях, предложена новая комплексная модель учетной информации;

— уточнено предметное содержание понятия «качество бухгалтерской (финансовой) отчетности», разработана обобщенная комплексная модель формирования понятия «качество бухгалтерской (финансовой) отчетности», на основе которой предложено уточненное авторское определение указанного понятия;

— разработан новый теоретико-методический подход к оценке качества бухгалтерской (финансовой) отчетности с учетом особенностей организационного оформления процесса управления качеством формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности и особенностей функционирования учетно-аналитической системы совместного предприятия;

— разработаны авторские предложения по составу и содержанию методического обеспечения оценки качества процесса подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности;

— разработаны практические рекомендации по организации эффективного бухгалтерского комплаенса в целях обеспечения качества бухгалтерской (финансовой) отчетности;

— внесены авторские предложения по организации внутреннего мониторинга качества процесса формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности и

определены пути его совершенствования.

Теоретическая значимость исследования определяется вкладом в теорию бухгалтерского учета в части уточнения и развития отдельных ее положений. В ходе исследования получены новые научные результаты, позволяющие уточнить понятийный аппарат теории бухгалтерского учета, для чего разработаны логические модели, определяющие предметное содержание понятий «качество учетной информации» и «качество бухгалтерской (финансовой) отчетности»; предложено уточненное определение последнего.

Практическая значимость исследования заключается в получении результатов, которые могут быть использованы в деятельности совместных российско-китайских предприятий, что подтверждается справкой о внедрении. Вместе с тем область применения вносимых практических рекомендаций гораздо шире, поскольку вносимые предложения носят общеметодический характер и могут быть адаптированы к деятельности как российских, так и китайских организаций в целях повышения качества процесса формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Положения исследования могут быть также использованы в учебном процессе при подготовке бакалавров по специальности 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» и на курсах повышения квалификации профессиональных бухгалтеров.

Апробация и внедрение результатов исследования. Основные положения и выводы диссертации обсуждались в ходе научно-практических конференций, в том числе на практической конференции «Современная экономика: концепции и модели инновационного развития» (Москва, март, 2015 г.); научно-практической конференции «От научных идей к стратегии бизнес-развития» (РЭУ им. Г.В. Плеханова, ноябрь, 2015 г.); на Круглом столе «Налогообложение и учет в системе управления затратами и финансами предприятия» (РЭУ им. Г.В. Плеханова, апрель, 2017 г.).

Разработанные рекомендации апробированы и использованы в практической деятельности совместных российско-китайских и китайских организаций. В частности, отдельные положения методических разработок, предложенных в диссертации, апробированы и внедрены в ООО «Хуадянь-Тенинская ТЭЦ» (г. Ярославль), что подтверждается справкой о внедрении.

Публикации. По теме исследования опубликовано 9 научных статей, в которых изложены основные положения диссертационного исследования, в том числе 7 статей объемом 3,95 п. л. (из них авторских — 2,87 п.л.) опубликованы в журналах, рекомендованных ВАК при Министерстве образования и науки Российской Федерации.

Структура и объем диссертации. Диссертационная работа объемом 171 страниц машинописного текста состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованной литературы, включающего 143 наименования, 13 рисунков, 16 таблиц и 8 приложений.

Глава 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ОБЕСПЕЧЕНИЯ КАЧЕСТВА УЧЕТНОЙ ИНФОРМАЦИИ

1.1. Внутреннее содержание и сущностная характеристика понятия учётной информации

Международный бизнес может вестись в различных формах — в форме экспортно-импортных операций, транснационального кредитования, открытия совместных предприятий. В любом случае для его эффективного ведения требуются большие объемы разнообразной релевантной информации, в том числе такой, которая не представляет большого интереса при проведении операций только в рамках национальных границ, но становится актуальной в интернациональном контексте.

Особенностью интернационального бизнеса является то, что значительная часть информационного обеспечения системы управления приобретает специфический характер, отражая особенности культурных, правовых, хозяйственных условий осуществления деятельности за пределами национальной юрисдикции. Многообразие форм и подходов экономического партнерства предполагает активное обращение к учетной информации и данным бухгалтерской (финансовой) отчетности, которые благодаря своему универсальному содержанию могут рассматриваться как ключевой элемент общей информационной системы интернационального бизнеса.

Одним из важнейших стратегических промышленных и финансовых партнеров России, несмотря на сложные политические взаимоотношения, всегда оставался Китай. Китайская сторона активно участвует в российской экономике, используя для этого самые разнообразные инструменты и методы — предоставление инвестиционных ресурсов, а также прямое и косвенное участие в российских организациях и компаниях на условиях совместного ведения дел и совместного контроля. Информация, которую используют российские и китайские партнеры при формировании своих отношений, разнообразна и имеет большие объемы.

В условиях постоянного изменения мировой экономической и политической ситуации и сложных трансформационных процессов, происходящих в России и Китае, национальные системы бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности обоих государств нуждаются в реформировании. Одной из ключевых целей процессов реформирования учетных систем является достижение необходимого уровня доверия внешних пользователей к информации, содержащейся в бухгалтерской (финансовой) отчетности, и повышение ее качества.

Необходимо отметить, что отмеченные общемировые тенденции как в России, так и в Китае сопровождаются сложными внутренними процессами изменения политических, хозяйственных и общественных отношений с учетом предыдущей траектории развития в рамках социалистической экономики. Поэтому ученые и практики обеих стран активно ищут пути построения новой концепции бухгалтерского учета, «включающей развитие методологии, принятие необходимых регулятивов, контроль достоверности финансовой информации, определение инструментов повышения качества учетно-аналитической информации» [41, с. 3].

В этой связи целесообразно провести краткий анализ информационного содержания бухгалтерской (финансовой) отчетности с учетом того, каким образом оно может восприниматься и интерпретироваться участниками транснациональных экономических отношений, в частности российско-китайских. Проведение такого анализа предполагает три уровня рассмотрения: концептуальный; понятийный; предметный.

Концептуальный уровень предполагает рассмотрение фундаментальных элементов изучаемого понятия и явления. По мнению автора данной работы, такими элементами выступают научные категории «информация» и «учетная информация».

На понятийном уровне раскрывается содержание используемого категориального аппарата, критически рассматриваются основные понятия и их определения. Предметный уровень конкретизирует положения предыдущих двух уровней и переводит их изучение в практическую сферу.

Здесь предметом рассмотрения выступает процесс сбора и обработки учетной информации, использования современных информационных систем и формирования учетной информации. Обобщенное представление предлагаемой исследовательской схемы для понятия информационного содержания бухгалтерской (финансовой) отчетности представлено на рис. 1.1.



Рисунок 1.1 — Обобщенное представление исследовательской схемы

Источник: составлено автором.

Методологически такой подход позволяет логично и четко представить рассматриваемое явление, не теряя понимания его комплексного характера и отражая при этом сложность и многообразие подходов к его изучению. Одновременно появляется возможность творческого переосмысления ключевых подходов и существующих теоретических взглядов на природу и сущность учетной информации, более глубокого раскрытия ее роли и места в управлении бизнесом, особенно если речь идет о крупном и транснациональном бизнесе.

Как отмечено выше, концептуальное содержание бухгалтерской (финансовой) отчетности опирается на две фундаментальные категориальные конструкции — «информация» и «учетная информация».

Очевидно, что первичным из них является понятие «информация», давно и достаточно продуктивно рассматриваемое в самом широком контексте: естественно-научном, техническом, политическом, социальном и т. д.

«Словарь русского языка» С.И. Ожегова раскрывает определение информации как «сведений об окружающем мире и протекающих в нем процессах, воспри-

нимаемых человеком или специальным устройством» [58, с. 250]. При этом он подчеркивает, что понятие «сведения» также предполагает познание в какой-либо области, известие, сообщение, знание, представление о чем-либо.

Большая советская энциклопедия также раскрывала содержание категории информации через понятие «сведения». Согласно БСЭ, информация первоначально рассматривалась как «сведения, передаваемые одними людьми другим людям устным, письменным или каким-либо другим способом (например, с помощью условных сигналов, с использованием технических средств и т. д.), а также сам процесс передачи или получения этих сведений. Позднее это понятие было расширено и включило обмен сведениями не только между человеком и человеком, но также между человеком и автоматом, автоматом и автоматом; обмен сигналами в животном и растительном мире» [143].

Аналогичный подход используется в российском законодательстве. В частности, в Федеральном законе «Об информации, информационных технологиях и о защите информации» использована достаточно лаконичная трактовка понятия информации, рассматриваемой в качестве «сведений (сообщения, данные) независимо от формы их представления» [3, с. 2].

Современные научные подходы предполагают более широкую и всеобъемлющую трактовку информации, отражающую многообразие, динамичность и сложность окружающего мира во всем его многообразии. С этих позиций информация рассматривается как «физический порядок, воплощенный в объектах» [33, с. 29]. Поскольку информационные взаимодействия в природе и обществе носят всеобщий характер и многообразны, некоторые исследователи рассматривают их в качестве самостоятельных процессов отражения и накопления информационных единиц, имеющих не только материальную, но и духовную природу [46]. Информационный мир размыкает реальность, создавая новые виртуальные пространства и действия с символическими и нематериальными объектами. Характерной чертой такого подхода к рассмотрению категории «информация» является представление ее в виде иерархической совокупности данных о тех или иных аспектах реального и виртуального мира [37, с. 24].

На значимость информационного аспекта современных социальных отношений указывает рассмотрение понятия информации в качестве предмета правовых отношений. Логическим развитием такого подхода является появление и широкое применение категории «информационное право», предметом которого выступает многообразие отношений, связанных с регулированием доступа и распространением различного информационного контента [46].

По-иному рассматривается категория информации в информатике. Здесь она представляет собой уже не только и даже не столько элемент человеческих взаимоотношений в обществе и с окружающим миром. В информатике она становится объектом активной обработки, трансформации передачи по коммуникационным каналам. С этой точки зрения информация может рассматриваться как «продукт взаимодействия данных и адекватных им методов» [70, с. 13].

Особым элементом информационного пространства выступает управленческая информация, т. е. информация, связанная с управлением во всех ее формах, прежде всего в сфере экономики. «Связь между управляющей и управляемой системами осуществляется с помощью информации, которая служит основой для выработки управленческих воздействий и решений, поступающих из управляющей системы в систему управляемую для исполнения» [32, с. 113].

По своей природе информацию в управлении можно рассматривать как целеориентированный направленный «поток сообщений», включающих различные данные и сведения, в которых отражается общий смысл или внутреннее содержание той или иной хозяйственной ситуации [57, с. 83].

Информационные источники, используемые в управлении, могут быть классифицированы по-разному. В частности, по разным основаниям можно выделить источники внешние и внутренние, учетные и неучетные, нормативные и технические [142].

Независимо от того, какие источники применяются, традиционно значительная часть информации, используемой в управлении, представляет собой учетную информацию, т. е. сформированную на основе первичных документов и накапливаемую в регистрах бухгалтерского, налогового, управленческого, статистического

учета и представленную затем в соответствующих отчетных формах. Особое место в совокупности учетной информации занимает информация, формируемая в системе бухгалтерского учета, главной функцией которого является то, что «охватывая и людей, и вещные компоненты общественных систем, она переводит результаты этого учета на язык цифр, язык денежный» [21, с. 68].

Таким образом, можно выделить два подхода к рассмотрению понятия «учетная информация». В широком смысле она представляет собой любую информацию и данные, формируемые в целях регистрации, оценки и представления заинтересованным пользователям. Применительно к различным аспектам бизнеса она может рассматриваться как «своевременное, качественное получение сведений о хозяйственной деятельности предприятия для принятия взвешенных управленческих решений» [22, с. 22].

В узком смысле это информация, накапливаемая и формируемая в системе бухгалтерского учета.

Внутреннее ее содержание определяется характеристиками фактов хозяйственной жизни, после отражения которых в учетных регистрах формируется определенная количественная и качественная картина финансового положения бизнеса и создаются условия для выполнения решения поставленных управленческих задач и контроля за протеканием бизнес-процессов.

Основная задача бухгалтерского учета заключается в максимально полном и точном отражении реального состояния организации с учетом различных информационных запросов заинтересованных пользователей, которые опираются на требования справедливости, правдивости, прозрачности и релевантности [87].

Конечная цель представления учетной информации — максимальное удовлетворение разнообразных информационных запросов заинтересованных пользователей. По мнению Я. В. Соколова, учетная информация представляет собой «отражение в иной форме особенностей учетных событий в структуре учетной системы» [71, с. 55].

Понятийное исследование категории «учетная информация» предполагает проведение обзора существующих подходов к ее рассмотрению.

В качестве отдельной исследовательской категории учетная информация рассматривалась многими отечественными и зарубежными учеными.

Следует отметить, что, несмотря на существующие разногласия в вопросе об окончательном определении понятия «учетная информация», и у исследователей, занимающихся теоретическими разработками, и у тех, кто работает в области практического применения бухгалтерского учета, в целом складывается достаточно единообразное и согласованное понимание природы учетной информации.

Особенно это становится заметным в международной практике, где сегодня используются одинаковые концептуальные положения и подходы.

На практике сегодня повсеместно, во многом под влиянием Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО), происходит совмещение понятий «учетная информация» и «информация финансовой отчетности», которые рассматриваются фактически как синонимы.

В «Концептуальных основах финансовой отчетности» (МСФО), в частности, отмечается, что в финансовой отчетности должна находить отражение информация двух видов: «Об экономических ресурсах организации и требованиях к отчитывающейся организации».

Финансовые отчеты также содержат информацию о последствиях операций и прочих событий, которые приводят к изменениям экономических ресурсов организации и требований к ней. Оба вида информации несут в себе полезные исходные сведения для принятия решений о предоставлении организации ресурсов» [5, с. 12].

Следует отметить, что, несмотря на наличие в профессиональной и научной среде некоторого понятийного консенсуса, на практике существует целый спектр трактовок и интерпретаций категории учетной информации, позволяющих рассматривать его комплексно, с выходом за пределы подхода, определенного нормативно.

В частности, в исследовании К. Н. Лебедева на основе анализа целого ряда подходов выделено 12 различных трактовок указанного понятия [47].

В таблице 1.1 представлены выделенные К. Н. Лебедевым основные подходы и даны их определения.

Таблица 1.1 — Ключевые трактовки к определению учетной информации

Трактовка	Определение
Денежная трактовка	К бухгалтерской информации относятся только сведения о величине стоимостной оценки имущества, имущественных обязательств, денежных потоков и т. д.
Количественная трактовка	Основана на предположении, что в бухгалтерском учете накапливается и обрабатывается информация исключительно количественного характера
Бухгалтерская трактовка	К ней относят исключительно информацию, формируемую силами бухгалтерской службы
Историческая трактовка	Классическая трактовка, предполагающая, что в регистрах бухгалтерского учета содержится лишь информация о прошлых событиях и операциях
Учетная (описательная) трактовка (вариант этапной трактовки)	Ставит знак равенства между бухгалтерской информацией и информацией, накапливаемой в учетных регистрах хозяйственной жизни, но и обеспечивает дополнительные сведения, в частности, о проблемных и сложных ситуациях.
	Такая трактовка соответствует функциональному подходу, согласно которому основными функциями бухгалтерского учета являются контроль, информирование, обеспечение обратной связи и аналитическое сопровождение процессов управления организацией
Бюрократическая трактовка	Учетная информация формируется в силу требований законодательства исключительно в целях формальной подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности
Документальная трактовка	К бухгалтерской информации может быть отнесена только информация, содержащаяся в первичных учетных документах, представленных на бумажных или электронных носителях. То есть вне документального оформления учетной информации не существует. Документальная трактовка нашла прямое отражение в законодательном требовании об обязательности документального сопровождения всех бухгалтерских операций и фактов хозяйственной жизни
Хозяйственная трактовка	Система бухгалтерского учета имеет узкую специфику и направлена на формирование информации, связанной с непосредственной хозяйственной деятельностью экономического субъекта. Фактически сфера формирования бухгалтерской информации ограничена только стоимостной оценкой материальных и финансовых потоков, возникающих вследствие экономических и правовых отношений организации с внешней средой
Финансовая трактовка (вариант видовой трактовки)	Бухгалтерская информация рассматривается под определенным углом – с точки зрения ее регистрации, накопления и обработки в целях формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности. Именно эта трактовка получила сегодня
Финансовая трактовка (вариант видовой трактовки)	Широкое распространение благодаря повсеместному использованию концептуального подхода, заложенного в МСФО
Финансово-управленческая трактовка (вариант видовой трактовки)	Представляет собой расширение финансовой трактовки, поскольку рассматривает бухгалтерскую информацию как основу формирования не только бухгалтерской (финансовой) отчетности, но и любой внутренней управленческой отчетности
Финансово-управленческо-налоговая трактовка (вариант видовой трактовки)	Дальнейшее расширение финансовой трактовки, предполагающее, что бухгалтерская информация также становится информационной основой для формирования и налоговой отчетности. В редуцированном виде элементы этой трактовки используются в российской практике ведения налогового учета для целей исчисления налога на прибыль. В частности, разрешено организовать налоговый учет с использованием регистров бухгалтерского учета
Отчетная трактовка	Понятие бухгалтерской информации сводится к понятию информации, содержащейся в бухгалтерской (финансовой) отчетности

Источник: составлено автором на основе [47].

Несмотря на достоинства представленной классификации, необходимо отметить, что предлагаемая К. Н. Лебедевым классификация представляется эклектичной и недостаточно последовательно структурированной. Вызывает вопросы включение в представленную классификацию таких элементов, как бюрократическая трактовка или выделение сразу двух финансово-управленческих трактовок (с налоговой составляющей и без нее).

Вместе с тем несомненным достоинством указанной классификации является сам подход, предполагающий множественность трактовок. Это позволяет более объемно и глубоко представить изучаемое явление, что достаточно продуктивно при проведении концептуального исследования.

Предметный уровень понятия «учетная информация» предполагает рассмотрение ее с позиций форм ее накопления и представления в информационной системе.

Система учета содержит информацию, которая охватывает все виды деятельности предприятия и отражает весь кругооборот средств в хозяйственном процессе. Чем точнее и достовернее информация, находящаяся в распоряжении системы управления, чем полнее она отражает действительное состояние и взаимосвязи в объекте управления, тем более обоснованы поставленные цели и мероприятия, направленные на их достижение.

Рассмотрение концепции бухгалтерской информации позволило К.Н. Лебедеву выделить три ее типа [47]:

- основная информация — формируется в стоимостном выражении напрямую в учетной системе на основе данных первичного наблюдения фактов хозяйственной жизни в учетных документах, учетных регистрах, отчетных формах;

- дополнительная информация — в основном содержит сведения, полученные на основе анализа данных первичного учета. Преимущественно это сведения о проблемных и нестандартных ситуациях и отклонениях от нормального хода проведения операций. Это «результаты, автоматически закрепляемые за бухучетом практикой, рассматриваемые в качестве отдельного вида деятельности, основанного на наблюдении. Соединение выявления проблемных ситуаций с наблюдением

в одном виде деятельности (именуемом мониторингом) объясняется тем, что только в этом случае выявление проблемных ситуаций может быть максимально приближено к возникновению данных наблюдения, что соответствует эффективному управлению» [47, с. 41]. При этом сведения о проблемных ситуациях могут содержать информацию не только о выявленных отклонениях. Их следует трактовать шире — через соотнесение полученных данных с показателями плановой, сметной, нормативной документации, положениями заключенных контрактов и соглашений, условиями кредитования и т.д.;

— результаты исследования и контроля системы бухгалтерского учета — включают аналитические описания, выводы, рекомендации, связанные с оценкой текущего состояния учетной системы и поиском путей совершенствования ее работы. Могут быть представлены в форме описаний проблемных ситуаций, прогнозов и планов деятельности, документов с практическими предложениями, бюджетов и т. д. Полученные результаты могут быть внедрены в работу бухгалтерии и закреплены внутренними документами и распоряжениями.

Предлагаемая К. Н. Лебедевым трактовка в существенных моментах согласуется с авторской позицией в отношении понимания концепции учетной информации.

Однако представляется, что данная классификация неполная, и ее следует расширить за счет включения дополнительных элементов.

В частности, необходимо принимать во внимание два дополнительных вида учетной информации, так или иначе возникающей в системе бухгалтерского учета, но носящей специальный характер:

— результаты принятия профессиональных суждений;

— внеучетную информацию, включаемую в целях более полного раскрытия информации в пояснения к финансовой отчетности.

Полная модель информации учетной информации, таким образом, может быть представлена в следующем виде (рис. 1.2).

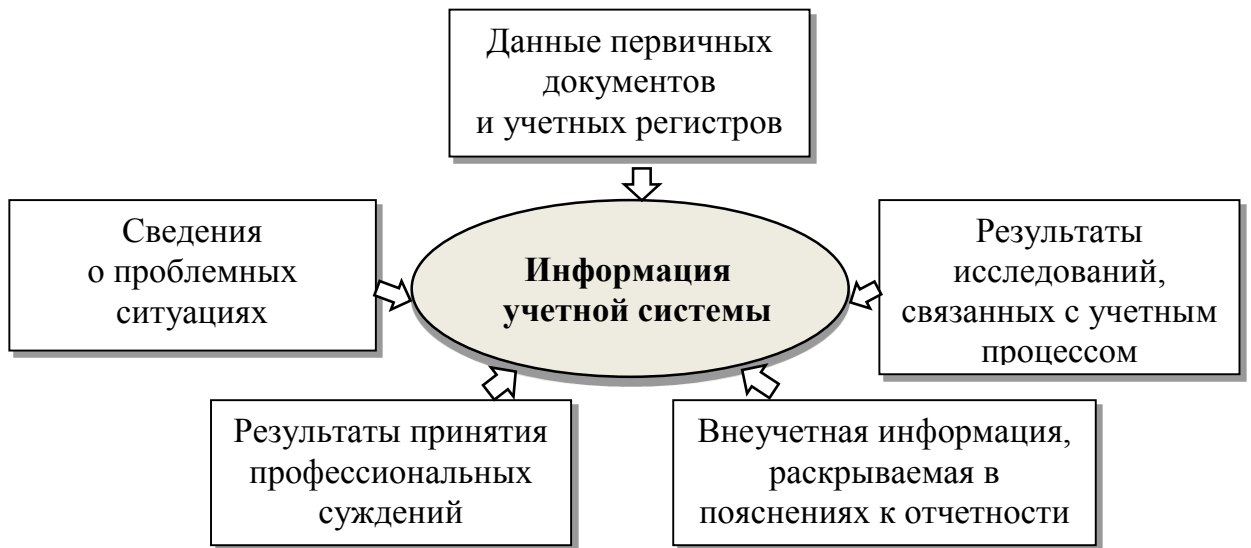


Рисунок 1.2 — Комплексная модель информации учетной информации

Источник: разработано автором.

Рассмотренная полная модель информации учетной системы может быть использована при разработке системы обеспечения качества бухгалтерской (финансовой) отчетности. Кроме того, как будет показано в главе 3 данной работы, предложенное расширение модели позволяет обеспечить необходимое расширение существующей методики бухгалтерского комплаенса.

Выводы к параграфу 1.1. Рассмотрение исследуемой категории предполагает следующие уровни представления: концептуальный, понятийный и предметный.

Концептуальный уровень предполагает представление фундаментальных элементов изучаемого понятия и явления. С этой точки зрения такими фундаментальными элементами выступают категории «информация» и «учетная информация». На понятийном уровне раскрывается содержание используемого категориального аппарата, критически рассматриваются существующие определения. Предметный уровень конкретизирует положения предыдущих двух уровней и переводит их изучение в практическую сферу, где предметом рассмотрения выступает процесс сбора и обработки учетной информации, использования современных информационных систем и формирования учетной информации.

Применение такого подхода позволило сформировать авторскую комплексную модель учетной информации, включающую пять элементов: данные первичных документов и учетных регистров, сведения о проблемных ситуациях, результаты исследований, связанных с учетным процессом, результаты принятия профессиональных суждений, внеучетная информация, раскрываемая в пояснениях к отчетности.

1.2. Теоретико-методологические основы исследования качества учётной информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности

Значительная часть управленческих решений в той или иной мере формируется на основании данных бухгалтерской (финансовой) отчетности. Последняя рассматривается в качестве одного из ключевых информационных компонентов управления бизнесом, благодаря которому у внешних и внутренних пользователей появляется возможность отслеживать и контролировать хозяйственную деятельность организации, оценивать полученные результаты и своевременно принимать основные финансовые, производственные, кадровые решения.

В этой связи особую актуальность приобретает вопрос обеспечения качества содержащегося в бухгалтерской (финансовой) отчетности информационного контента.

Можно заметить, что предложенная в параграфе 1.1 логика рассмотрения изучаемой научной категории в полной мере применима и к такой неоднозначной и сложной концептуальной категории, как «качество бухгалтерской (финансовой) отчетности». Выделение трех уровней рассмотрения — концептуального, понятийного и предметного — позволяет обеспечить необходимую полноту ее теоретико-методологического представления.

На концептуальном уровне следует обратиться к рассмотрению общепhilософской категории качества, переходя от абстрактного ее представления к конкретному содержанию, проявляемому в практической человеческой деятельности в та-

ких распространенных сегодня понятийных конструкциях, как «управление качеством», «система качества», «обеспечение качества» и т. д. Такой переход обуславливает логику и актуальность введения в рассмотрение обобщенного, но уже достаточно конкретного понятия «качество информации». В свою очередь, это позволяет перейти к предметному содержанию последнего понятия и конкретизировать предметную область до рассматриваемой нами понятийной конструкции – «качество бухгалтерской (финансовой) отчетности». Предлагаемая исследовательская схема может быть представлена следующим образом (рис. 1.3).



Рисунок 1.3 — Схема представления понятия «качество бухгалтерской (финансовой) отчетности» как объекта исследования

Источник: составлено автором.

Выступая универсальной философской категорией, качество отражает неотделимую от существования окружающего нас мира характеристику вещей и отношений между ними, отражающую определенность относительно того, насколько те и другие соответствуют определенным для них характеристикам. С практической точки зрения по своему внутреннему содержанию категория «качество» определяет пригодность рассматриваемого объекта к тому, для чего он предназначен.

Следует отметить, что категория «качество» относится к универсальным понятийным категориям и широко применяется практически во всех областях человеческой деятельности. «К понятию «качество» обращаются тогда, когда хотят характеризовать или соотношения свойств, выражающих суть предмета, или соотношения предметов между собой, или соотношения между явлениями, или соотношения между предметами и явлениями» [25, с. 12].

Поэтому неудивительно наличие множества различных трактовок и толкований категории «качество», формулировка которых отражает различные аспекты окружающего нас мира и специфику рассматриваемых явлений.

Качество — категория, восходящая к древнегреческой философии. Полагаем, первым категорию качества определил Аристотель: «Качеством я называю то, благодаря чему предметы называются такими-то» [20, с. 72].

Однако наиболее полно и глубоко категорию «качество» рассмотрел Гегель. В философской системе Гегеля, раскрытой в его великой «Науке логики», в качестве первичных логических онтологических предпосылок окружающего мира выступают качество, количество и мера. Взаимоопределяемая диалектика качества и количества рассматривается как имманентное свойство всех вещей. Он отмечал: «Качество есть в первую очередь тождественная с бытием определенность, так что нечто перестает быть тем, что оно есть, когда оно теряет свое качество. Количество есть, напротив, внешняя бытию, безразличная для него определенность... Третья ступень бытия, мера, есть единство первых двух, качественное количество... Количество есть, напротив, внешняя бытию безразличная для него определенность» [24, с. 132].

Гегелевская трактовка соотношения понятий качества и количества предвосхитила системное понимание категории качества и возможность его количественного представления через измеримые показатели — подход, активно используемый со второй половины XX в.

С философской точки зрения категория качества отражает одну из сторон объективного мира — определенность представления об объектах. «Качество объекта, как правило, не сводится к отдельным его свойствам, а связано с объектом как

целым, охватывая его полностью, и неотделимо от него; поэтому понятие качества связывается с бытием предмета» [139].

«Качество» — это внешняя и внутренняя определенность, система характерных черт предметов, теряя которую предметы перестают быть тем, что они есть [82].

Усиление мировой экономической динамики в XX в. заставило ученых и практиков обратить внимание на практическую сторону рассмотрения понятия качества. Начиная с 1930-х гг. внимание ряда экономистов и специалистов в области управления оказалось обращено не на количественные (стоимостные) показатели производственных и торговых систем, а на их качественные характеристики. С этого момента все больше внимания стало уделяться вопросам качества продукции и систем управления, а также понятию «управление качеством» [26; 28; 34; 36; 68; 76; 101, 106; 117; 120].

Классические разработки в этой области принадлежат таким известным специалистам, как Ф. Кросби, У. Э. Деминг, А. В. Фейгенбаум, К. Исикава, Дж. М. Джурана, а также Дж. Р. Эванс, Д. Кампанелла, Х. К. Рамперсад.

Следует отметить, что вопросы качества и управления качеством активно исследуются и российскими учеными, среди которых следует отметить А. В. Гличева, Г. Г. Азгальдова, В. П. Панова, В. В. Ефимова, Т. А. Салимову, О. В. Аристову, В. А. Нодельмана и др.

Сегодня вопросы качества применительно к вопросам учета и отчетности рассматриваются во все более далекой перспективе [19; 25; 56]. Так, качество и затраты на его обеспечение стали элементом управленческого учета, который все более активно ориентируется на современные практики менеджмента.

Интерес к проблеме качества неизбежно порождает вопрос определения этого понятия. Уже в конце 1960-х гг. советскими авторами отмечалось наличие свыше 100 понятий, так или иначе связанных с термином «качество продукции» [25, с. 26].

Сегодня с учетом роста информационных и смысловых связей, реализуемых в предметной и социальной сфере, очевидно, что понятийный аппарат только

усложнился и расширился. Множественность подходов к понятию качества отмечается и западными исследователями [79].

Дж. Эванс и У. Линдсей, опираясь на значительный массив специальной литературы, сделали вывод, что концепция качества зачастую «сбивает с толку», поскольку различные люди смотрят на качество относительно различных критериев, основанных на их личных ролях в цепочке производства — распределения товаров [106, с. 10].

Вместе с тем наличие множественности подходов не означает невозможность ясного определения понятия качества. Анализ литературы по данной тематике показывает наличие целого ряда определений, зачастую пересекающихся между собой, раскрывающих тот или иной аспект категории качества.

Множественность значений понятия качества на практике может быть сведена к некоторым ключевым понятийным конструкциям. Так, по мнению западного исследователя Д. Хойла, качество может пониматься [113]:

- как степень совершенства;
- соответствие ожиданиям;
- совокупность характеристик и свойств, определяющих соответствие требованиям и установленным потребностям;
- годность для потребления;
- годность для определенных целей;
- отсутствие дефектов, недостатков или загрязнения;
- восхищение потребителей.

Это только некоторые возможные значения. Вместе с тем следует отметить, что в контексте требований международного стандарта ISO 9000:2000 понятие качества изначально определено достаточно узко — как совокупность внутренних характеристик и свойств, удовлетворяющих определенным требованиям. Здесь акцент сделан на том, что качество является относительной категорией, определяемой по отношению к тому, что должно быть, и тому, что на самом деле имеется. При этом качество рассматривается универсально, поскольку распространяется на множество объектов, обладающих разной природой, — товары, продукты труда,

результаты деятельности, услуги, решения, документы, информация. Общим для всех этих объектов является то, что все они выступают в качестве результата или выхода какого-либо процесса. Последние могут быть всегда описаны в терминах их характеристик.

Обобщенно предметное содержание понятия «качество» может быть представлено в виде следующей концептуальной схемы (рис. 1.4).

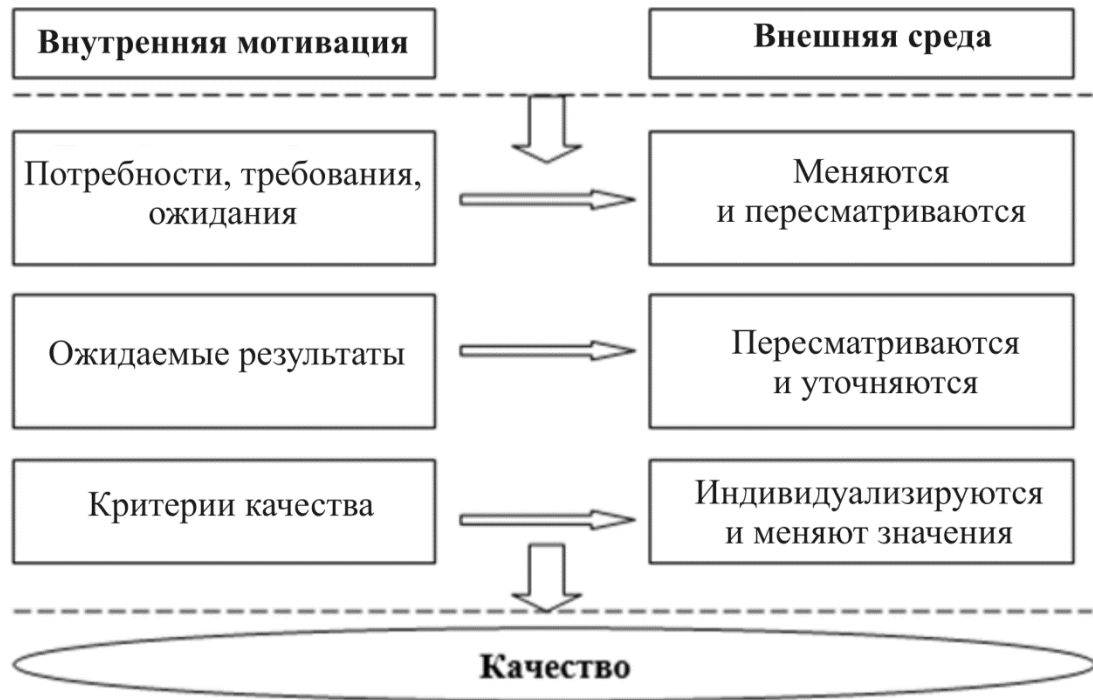


Рисунок 1.4 — Предметное содержание понятия «качество»

Источник: составлено автором.

Развитие обобщенного представления о категории «качество» предполагает, что для его оценки следует выявить ключевые характеристики ожидаемых результатов и определить базу для их оценки. Комбинируя основные концепты и сущностные характеристики понятия «качество», можно дать обобщенное авторское определение — степень соответствия совокупности внутренних характеристик и свойств потребляемого объекта подразумеваемым или обязательным потребностям или ожиданиям, формируемым под влиянием факторов внешней среды.

Принятие такого определения означает, что, когда мы говорим о чем-либо, используя понятие качества, несложно понять, что речь всегда идет о мере или степени оценки того, как выполняются определенные требования. Это также предполагает, что принципы, методы, подходы, инструменты и техники, используемые в

области управления качеством, направлены на достижение единственной цели – уменьшение разрыва между тем, какие требования установлены, и тем, какие результаты в конечном счете получены. В этом контексте любые управленческие, социальные, технические, организационные, экологические и другие проблемы могут рассматриваться с позиций категории качества, поскольку все они предполагают установление ожиданий и требований, а также оценку их достижения и соблюдения.

Следует отметить, что как на концептуальном, так и на понятийном уровне это представление категории «качество» в полной мере может быть применено к бухгалтерской (финансовой) отчетности.

В связи с этим целесообразно обратиться к различным нормативным и авторским толкованиям понятий «качество учетной информации» и «качество бухгалтерской (финансовой) отчетности» [30; 51; 72; 93; 111; 116; 127]. Вопросы качества применительно к бухгалтерскому учету и бухгалтерской (финансовой) отчетности рассматривались в работах Л. В. Горбатовой, В. В. Качалина, Л. Н. Кузнецовой, В. Ф. Палия, Т. Д. Поплаухиной, Е. С. Соколовой, Л. А. Чайковской, Е. Р. Айселин, С. Алвеса, В. Н. Жука, А. Б. Малявко, А. Олуича, И. Сацер, К. Хеллстром и др.

Тематически и методологически к проводимым исследованиям примыкают работы в области изучения качества аудита. Здесь следует указать таких исследователей, как Н. В. Акамова, С. М. Бычкова, В. В. Панков, Е. Ю. Итыгилова, В. Л. Кожухов и др.

Обзор литературы позволяет сделать вывод, что на сегодняшний момент отсутствует единое определение качества бухгалтерской (финансовой) отчетности и качества учетной информации. Сама эта концепция по-разному рассматривается отечественными и зарубежными исследователями.

В работах российских ученых акцент делается на содержательном характере понятия «качество бухгалтерской или учетной информации», рассматриваемом как первичное. Понятие «качество бухгалтерской (финансовой) отчетности» рассматривается как вторичное по отношению к нему.

Е.С. Соколова определяет качество учетной информации как «совокупность существенных свойств, количественно оцениваемых системой показателей, определяющих степень удовлетворения потребностей пользователей учетной информации в рыночных условиях при оптимальных затратах на формирование этой информации» [73, с. 24].

Т. Д. Поплаухина рассматривает качество учетно-аналитической информации, представляя его в виде набора «свойств информации, учитывающих степень практической пригодности, возможность и эффективность использования конкретной информации, формируемой в бухгалтерском учете и отчетности, в экономическом анализе для достижения целей развития предприятия в процессе управления и принятия успешных решений при осуществлении тех или иных видов деятельности» [65, с. 19]. Она же подчеркивает наличие таких значимых свойств, как способность удовлетворять информационные потребности участников бизнеса и иметь внутреннее преимущество по сравнению с другими данными [65, с. 19].

Г. Б. Полисюк и Г. И. Сухачева определили понятие «качество бухгалтерской отчетности», рассмотрев его как «совокупность характеристик бухгалтерской отчетности, относящихся к ее способности удовлетворять установленные и предполагаемые потребности потенциальных профессиональных пользователей бухгалтерской отчетности при фактическом использовании данной отчетности для принятия решения» [64, с. 40].

Достаточно глубоко внутреннее содержание качества бухгалтерской информации рассмотрено в работах Е. Ю. Итыгиловой. В частности, она отмечает, что «выводы о качественной структуре бухгалтерской информации и соотношении достоверности и справедливости дают основания для утверждения о том, что качество бухгалтерской информации оценивается соотношением трех плоскостей ее состояния (сущего, отраженного и должного) по каждому из качественных слоев (базовому, проверяемому и доказываемому) и находится в одном из двух качественных состояний: до аудита (ex-ante) и после аудита (ex-post)» [35, с. 37].

По мнению О. В. Рожновой, качество учетной информации достигается не только благодаря соблюдению нормативно установленных требований. Важным

элементом достижения необходимого качества учетной информации является сочетание таких компонентов, как профессиональные требования и знания (теория учета, методы, способы, процедуры финансового учета) и внешние регулирующие требования — управляющая информация (применяемые концепции учета и отчетности, стандарты, нормативные документы) [69].

Зарубежные разработки в области качества учетной информации и качества финансовой отчетности в большей степени строятся на фундаменте количественных исследований, направленных на подтверждение тех или иных рабочих гипотез. Обзор работ зарубежных специалистов показывает, что большинство из них строятся на гипотезе эффективного рынка и предположении о том, что корпорации, чьи акции котируются на фондовых рынках посредством своей отчетности, сигнализируют участникам рынка о потенциальной стоимости их акций, создавая для потенциальных инвесторов стимулы для инвестирования. Соответственно, согласно этой теории, у отчитывающихся компаний возникают определенные стимулы и интересы к как можно более широкому раскрытию информации в целях повышения интереса со стороны потенциальных инвесторов.

Считается, что компании, чьи акции не котируются на рынке, также заинтересованы в качестве финансовой отчетности, чтобы сигнализировать различным заинтересованным сторонам о потенциальной стоимости бизнеса. Но это положение не всегда работает на практике.

Большинство исследований рассматривают качество учетной информации синонимично качеству бухгалтерской (финансовой) отчетности, апеллируя при этом к совокупности качественных характеристик финансовой информации в том виде, как они определены в ГААП США, МСФО или российским законодательством по бухгалтерскому учету [65; 73; 95; 96].

В Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России отмечено, что «основным критерием качества бухгалтерской информации выступает ее полезность с позиции принятия управленческих решений заинтересованными пользователями» [4].

Данный тезис был использован при определении целей развития бухгалтерского учета и отчетности на среднесрочную перспективу в Российской Федерации, которые были определены как «создание приемлемых условий и предпосылок успешного выполнения системой бухгалтерского учета и отчетности функции формирования информации о деятельности хозяйствующих субъектов, полезной для принятия экономических решений заинтересованными внешними и внутренними пользователями» [4].

Указанный подход согласуется с международной практикой, ярко и наглядно представленной в Концептуальных основах финансовой отчетности (далее — Концептуальные основы).

Качественные характеристики полезной финансовой информации определены в Концептуальных основах как те виды информации, которые будут наиболее полезны для существующих и потенциальных инвесторов, заимодавцев и прочих кредиторов при принятии решений об отчитывающейся организации на основании информации, представленной в ее финансовых отчетах (финансовой информации) [5, с. 1].

Качественные характеристики полезной финансовой информации применяются как к информации, представленной в финансовой отчетности в узком смысле (экономические ресурсы, требования и их изменения), так и к иной информации, включенной в состав финансовой отчетности в широком смысле (например, ожидания менеджмента, стратегии предприятия и другая прогнозная информация). Затратное ограничение применяется аналогично. Однако соображения при их применении к различным типам информации могут различаться.

Как отмечается в Концептуальных основах, «если финансовая информации должна быть полезна, то она должна быть уместна и справедливо представлять то, что она имеет своей целью представлять (подразумевается — должна представлять). Полезность финансовой информации улучшается, если она сравнима, проверяема, своевременна и понятна» [5, с. 4].

Конечному пользователю учетной информации (внешнему или внутреннему) оказывается интересной разнообразная информация, представленная не только в стандартных формах отчетности.

В контексте предлагаемого подхода интерес представляет управленческая и экономическая информация, которая должна обладать следующими свойствами: нейтральность, достоверность, полнота, ясность и понятность [60].

В связи с этим понятие финансовой отчетности рассматривается разработчиками МСФО также достаточно широко — она предоставляет информацию об экономических ресурсах отчитывающейся организации, предъявленных к ней требованиях, последствиях проводимых операций и прочих событиях и условиях, приводящих к изменениям данных ресурсов и требований [5, с. 2].

Концептуальные основы выделяют две группы качественных характеристик — основные (фундаментальные) и улучшающие в зависимости от того, как они влияют на полезность информации.

Основные (фундаментальные) характеристики (*fundamental qualitative characteristics*) включают:

- уместность (*relevance*);
- справедливое представление (*faithful representation*).

К улучшающим характеристикам (*enhancing qualitative characteristics*) относятся:

- сравнимость (*comparability*);
- проверяемость (возможность проверки) (*verifiability*);
- своевременность (*timeliness*);
- понятность (*understandability*).

Кроме того, «для того чтобы финансовая информация была полезной пользователям, она должна быть также и релевантной (т. е. быть существенной и иметь предсказательную и (или) подтверждающую ценность) и обеспечить достоверное представление (т. е. быть полной и свободной от ошибок). Более высокое качество финансовой информации достигается при условии правильной организации учетного процесса и снижения непреднамеренных ошибок» [115, с. 93].

Автор данной работы полагает, что комплексность и множественность представления не позволяют дать точное и однозначное определение качества учетной

информации. Такое мнение высказывается и в научной литературе, например, в трудах А. Мораис и Дж. Курто [124], П. Грибар и др. [114].

Зачастую пользователи воспринимают информацию бухгалтерской (финансовой) отчетности как естественный продукт учетно-информационной системы, если это отвечает их ожиданиям и существует определенное доверие к системе управления и (или) внутреннего контроля.

Ряд авторов рассматривают качество учетной информации как степень ее полезности для достоверного и добросовестного представления (*true and fair view*) финансовых результатов и финансового положения отчитывающейся организации, помогающего предсказывать будущие результаты и проводить надежную оценку стоимости бизнеса [114].

Исследование контекста, в котором проводится анализ качества учетной информации, показывает, что в большинстве источников это понятие рассматривается во многом схожим образом, поскольку за основу рассмотрения принимается подход МСФО — либо взятый напрямую, либо используемый косвенно через нормы национальной системы отчетности, совместимые с МСФО [94; 95; 97].

При этом оценка качества учетной информации зачастую рассматривается в привязке к переходу на МСФО. Но и здесь встречаются разные мнения. Так, в работе М. Барта и др. показано, что адаптация более качественных стандартов учета и отчетности (МСФО) в целом повышает качество национальной системы бухгалтерского учета [95].

В исследовании Г. Даске, Л. Хайла, Ч. Леуза и Р. Верди сделано более осторожное заключение о том, что общая роль МСФО в повышении качества учетной информации ограничена [102].

В работе Г. Исидоро и И. Раоника предложен институциональный подход к проблеме анализа качества учетной информации. В частности, там продемонстрировано, что дополнительно следует принимать во внимание различные институциональные и внутрифирменные факторы [118]. Ими показано, что в условиях усиливающейся интеграции в мировые рынки возрастает интерес к пониманию влияния разнообразных институциональных и макроэкономических факторов.

Такие показатели, как уровень экономического развития, культурные аспекты, уровень развитости рынков капитала и т. д., в существенной мере определяют на межстрановом уровне разницу в суммах оценки активов и уровень качества раскрытия информации в финансовой отчетности.

Среди внутрифирменных факторов, влияющих на качество учетной информации, Г. Исидоро и И. Раоник указали размер организации, структуру собственности, эффект рычага, затраты на аудит, стабильность бизнес-операций и т. д. Каждый из представленных факторов способен как позитивно, так и негативно воздействовать на уровень качества учетной информации [118].

Необходимо отметить, что проведенный выше обзор не полон. Так, очевидно, что группа институциональных и внутрифирменных факторов должна быть уточнена и стать объектом более широких и глубоких исследований как качественного, так и количественного характера.

В целом представляется очевидным, что рассмотрение понятия «качество учетной информации» следует проводить с более широких позиций, чем это предусмотрено концептуальным ядром в виде качественных характеристик учетной информации, предложенных в Концептуальных основах МСФО. Во внимание следует принимать совокупность дополнительных факторов. И только комплексное, и системное их рассмотрение позволяет создать обобщенную модель формирования понятия «качество бухгалтерской (финансовой) отчетности».

Проведенный обзор демонстрирует не только разницу исследовательских российских и зарубежных подходов, но и недостатки каждого из них. Если российские авторы преимущественно концентрируются на методическом и теоретическом аспектах указанного вопроса и ориентированы прежде всего на сущностные характеристики качества учетной информации, то зарубежные исследования акцентируют внимание в большей мере на количественных исследованиях, ориентируясь в основном на проблемы корпоративной финансовой отчетности акционерных обществ, чьи акции котируются на открытых рынках ценных бумаг.

И тот, и другой подход сужает область исследования, поскольку если в первом случае основной массив работ носит слишком общий характер, то во втором случае, наоборот, сфера рассмотрения проблемной области сужается до отчетности крупных экономических субъектов.

В обоих случаях из рассмотрения выпадают вопросы, связанные с повышением качества отчетности субъектов малого и среднего бизнеса, в том числе в совместных предприятиях, не являющихся крупными корпоративными субъектами.

Кроме того, оба подхода практически игнорируют различное содержание понятий «качество учетной информации» и «качество бухгалтерской (финансовой) отчетности». В результате определения обоих понятий являются не только синонимичными, но и содержательно идентичными. Между тем необходимость такого различия очевидна.

В целях устранения этого недостатка автором предложена обобщенная модель формирования понятия «качество бухгалтерской (финансовой) отчетности» (рис. 1.5).

Схема дает наглядное представление о том, каким образом может быть операционализировано и конкретизировано понятие «качество бухгалтерской (финансовой) отчетности».

Последнее в свою очередь рассматривается как комплексная теоретическая конструкция: концептуальное ядро и дополнительные факторы влияния. Концептуальное ядро представляет собой совокупность нормативных требований к качеству финансовой информации, закрепленных в Концептуальных основах МСФО. Дополнительные факторы влияния можно сгруппировать в три фундаментальные группы, различным образом раскрывающие каждый ключевой аспект рассматриваемого явления: особенности национальной системы регулирования бухгалтерского учета и отчетности, институциональные факторы и факторы внутрифирменного уровня.



Рисунок 1.5 — Обобщенная модель формирования понятия «качество бухгалтерской (финансовой) отчетности»

Источник: составлено автором.

В свою очередь понятие «качество бухгалтерской (финансовой) отчетности» должно рассматриваться как концептуальное расширение понятия «качество учетной информации» за счет добавления дополнительной группы факторов, раскрывающих внутреннее содержание ожиданий и требований пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности и специальные требования к раскрытию информации.

На основании всего вышесказанного понятие «качество бухгалтерской (финансовой) отчетности» можно определить следующим образом: степень соответствия совокупности внутренних характеристик и свойств бухгалтерской (финансовой) отчетности подразумеваемым или обязательным потребностям или ожиданиям ее потенциальных пользователей с учетом специальных требований к раскрытию информации об отчитывающемся субъекте.

Выводы к параграфу 1.2. Показано, что предложенная в параграфе 1.1 исследовательская схема (с выделением концептуального, понятийного и предметного уровней рассмотрения) может быть использована при рассмотрении категории «качество бухгалтерской (финансовой) отчетности».

С этой целью подробно рассмотрены внутреннее содержание и сущность абстрактной категории «качество» и продемонстрировано, как при конкретизации предмета рассмотрения может быть введена в рассмотрение понятийная конструкция «качество бухгалтерской (финансовой) отчетности».

Обоснован вывод о том, что понятие «качество бухгалтерской (финансовой) отчетности» должно рассматриваться как расширение категории «качество учетной информации», и предложено его уточненное определение.

1.3. Теоретические вопросы формирования внутренней системы обеспечения качества учётной информации

Анализ специальной литературы показывает, что вопрос повышения качества учетной информации вызывает все больший интерес как у российских, так и у зарубежных авторов. Но вместе с тем следует отметить, что проводимые исследования носят недостаточный и фрагментарный характер.

Причем если российские авторы преимущественно концентрируются на методическом и теоретическом аспектах указанного вопроса и ориентированы прежде всего на сущностные характеристики качества учетной информации, то зарубежные исследования сосредотачиваются в большей мере на количественных исследованиях, ориентируясь в основном на проблемы корпоративной финансовой отчетности акционерных обществ, чьи акции котируются на открытых рынках ценных бумаг.

Оба подхода сужают область исследования, поскольку если в первом случае основная часть работ носит слишком общий характер, то во втором случае, наоборот, сфера рассмотрения проблемной области сужается до отчетности крупных экономических субъектов. И в том, и в другом случае из области рассмотрения исключаются вопросы, связанные с повышением качества отчетности субъектов малого

и среднего бизнеса, в том числе в совместных предприятиях, не являющихся крупными корпоративными субъектами.

Понятие «система обеспечения качества бухгалтерской (финансовой) отчетности» может быть рассмотрено с позиций общесистемного подхода и современного понимания вопросов управления качеством. Применительно к бухгалтерскому учету и учетной информации в литературе часто используется термин «учетная система».

По мнению В. В. Панкова, учетную систему следует рассматривать как целостное единство совокупности учетных процессов и окружающей внешней институциональной среды [61].

В. И. Ткач и М. В. Ткач рассматривают учетную систему как «определенный логический комплекс, сформированный на основе плана счетов заданной оптики» [75].

В данной работе термин «учетная система» в ряде случаев будет расширен до понятия «учетно-аналитическая система».

Учетная система может рассматриваться как разновидность информационных систем, и в этом смысле ее основные элементы носят кибернетическую основу. Из этого следует, что в организации должен существовать взаимосвязанный набор методических элементов, организационных и коммуникационных механизмов, соединяющих их между собой, а также персонал, который в соответствии с установленными принципами и нормативами посредством внутренних политик, регламентов и инструкций обеспечивает целостное функционирование системы. Чтобы сохранить стабильность и порядок учетной информации, необходимо установить «систему, открывающуюся вовнутрь», и «систему, открывающуюся наружу».

Система, открывающаяся вовнутрь, основывается на тесном обмене информацией между подсистемами самой учетной системы (например, бухгалтерская программа, подсистема бухгалтерского анализа, внутренний контроль и т.д.). Система, открывающаяся наружу, предполагает, что учетная система тесно связана с такими «внешними» для нее управленческими подсистемами, как система снабжения, система маркетинга, производственная система и т.д.

Только при условии четкой, эффективно проведенной интеграции учетная система в полной мере способна выполнять свою основную функцию и может рассматриваться как эффективная [54]. Будучи кибернетической системой открытого типа, учетная система предприятия должна непрерывно принимать экономическую информацию из внешней среды, а также из внутренних источников информации [49]. Ее структура может быть представлена на рис. 1.6.

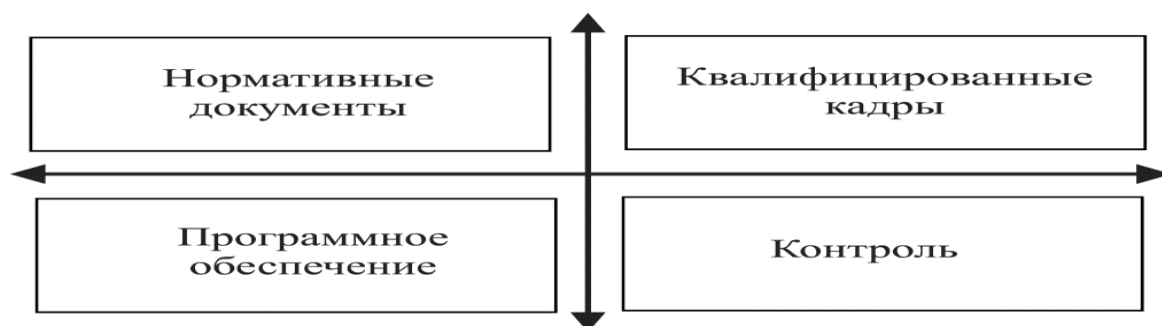


Рисунок 1.6 — Общая структура учетной системы

Источник: составлено автором.

Бухгалтерский учет в качестве информационной системы может рассматриваться как система, производящая учетную информацию. При этом конечная информация будет определяться не только качественными характеристиками рассматриваемой системы, но и совокупностью ряда факторов, определяющих конечные потребительские характеристики производимого продукта – учетной информации. Ключевые факторы, влияющие на учетную систему, можно классифицировать на внешние и внутренние [42; 60]. Их совокупность представлена в табл. 1.2.

Таблица 1.2 — Ключевые факторы, влияющие на учетную систему

Внешние факторы	Внутренние факторы
– интернациональные и глобальные процессы, влияющие на национальную экономику; – преобладающие в обществе культурные традиции и социальные нормы; – состояние национальной экономики; – обычаи делового оборота и практика ведения дел; – действующая система права и легитимного урегулирования конфликтов; – правила регулирования бухгалтерского учета и подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности; – нормы налогового законодательства; – уровень информационных и коммуникационных технологий и т. д.	– корпоративная и организационная структуры бизнеса; – корпоративная культура; – внутренняя нормативная база, определяющая правила и порядок ведения бухгалтерского учета и подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности, в том числе учетная политика; – информационная база и система документооборота; – внутренняя система управления кадрами, повышения квалификации, поддержания профессиональных компетенций на должном уровне и т. д.

Источник: разработано автором на основе [60].

Влияние внешних факторов, как правило, происходит опосредованно. Они определяют общие рамки, задавая общие стандарты и нормативные ограничения для организации учетной системы с учетом требований законодательства к ведению бухгалтерского учета. Посредством их также устанавливаются требования к достоверности и точности бухгалтерской (финансовой) отчетности. Факторы внутренней среды, напротив, действуют преимущественно напрямую и содержат как формальный, так и неформальный элементы. Они отражают специфику деятельности экономического субъекта, определяя конкретные параметры и структуру учетной системы.

Автор поддерживает мнение таких авторов, как Р. Хольтхаузен [112] и К. Шиппер [130], которые указывают, что дополнительные факторы, влияющие на качество учетной информации, действуют практически одновременно, и потому зачастую очень сложно отделить действие одного из них от действия другого на объем, содержание и степень раскрытия информации. Качество учетной информации сложно наблюдать напрямую, поэтому в научной среде до сих пор не сложился консенсус относительно того, как проводить его измерение [118].

Во многих исследованиях западных ученых качество учетной информации соотносится с лучшей практикой управления доходностью бизнеса, более полным и своевременным признанием убытков, значительным объемом производимых рыночных переоценок активов и обязательств и меньшей стоимостью капитала [100; 123].

Указанные характеристики широко используются в качестве меры оценки качества учетной информации применительно к МСФО или совокупности национальных стандартов. Но только немногие исследования строятся на альтернативной основе. Примером может являться работа П. Хрибара и др., которые в качестве меры качества учетной информации использовали показатель платы за аудит. При этом сделан не вполне очевидный вывод о том, что более высокие выплаты аудиторам свидетельствуют о более низком качестве финансовой отчетности [114].

В исследовании К. Саксби, К. Ехлена и Т. Коски качество учетной информации оценивалось посредством опроса работников [128].

В начале 1990-х гг. были проведены многочисленные количественные исследования, направленные на оценку статистической значимости гипотезы о связи качества учетной информации (и шире – качества бухгалтерской (финансовой) отчетности) и рыночной оценки акций. В этих исследованиях преимущественно оценивалось наличие корреляции между учетными переменными (например, доход за период, чистая прибыль и т. д.) и аналитическими прогнозами фондового рынка, а также рассматривалась успешность рекомендаций инвестиционных консультантов.

В этой связи следует упомянуть работу К. Шиппер, где был исследован вопрос, каким образом аналитики используют учетную информацию и как их собственные прогнозы прибыли определяют последующие инвестиционные решения [129].

Процессу принятия решений на основе учетной информации было посвящено и исследование Л. Брауна, где было, в частности, показано, что на оценку прогноза прибыли и формирование последующего аналитического прогноза оказывает влияние качество учетной информации [98].

Последующие исследования индивидуальных способностей аналитиков к формированию прогнозов также продемонстрировали, что качество бухгалтерской (финансовой) отчетности является значимым фактором, определяющим полезность финансовой информации [110; 131]. В работе Дж. Превитса и др. было отмечено, что фондовые аналитики присваивают высокий внутренний ранг рыночной информации, связанной с доходностью оцениваемых компаний [125].

Сходный вывод можно найти у М. Ланга и Р. Линдхолма, которые отметили, что дисперсия прогнозных оценок снижается при наличии более высокого качества финансовой отчетности, которое исследователи рассматривали как глубину и широту раскрытия информации в отчетных формах [121].

Э. Демиракос и др. выявили, что аналитики достаточно широко используют простые финансовые коэффициенты, основанные на показателях форм финансовой отчетности. В частности, было определено, что вместо сложных расчетов приведенной чистой прибыли и оценки потенциальных денежных потоков за ряд лет

большой вес в финансовых прогнозах присваивается такому бухгалтерскому аналитическому показателю, как прибыль на акцию [103].

В этой связи важное значение имеет качество раскрытия информации о текущих и потенциальных прибылях и убытках. Следует также помнить, что «независимой от передающего и принимающего ее субъектов информации не существует. Поэтому процесс принятия решений определяет во многом способы использования учетной информации. Формируя информационный запрос, пользователь в той или иной степени определяет объемы и форму представления учетных данных» [60, с. 228]. В связи с этим остается открытым вопрос о соотношении информации, содержащейся в финансовой отчетности, и ее иных источниках. Так, в США, согласно FASB, полезная финансовая информация не должна ограничиваться только формами финансовой отчетности (рис. 1.7) [78, с. 85].

Выше уже были рассмотрены некоторые подходы к определению качества бухгалтерской (финансовой) отчетности. Анализ показывает, что большинство определений могут быть построены на основе двух методических подходов. Согласно первому подходу качество представляет собой множество свойств и характеристик продукта или услуги, которые делают их способными удовлетворять определенные потребности или соответствовать установленным требованиям [101, с. 15]. Согласно второму — качество должно рассматриваться через способность соответствовать или даже превышать ожидания потребителей [101, с. 16].

Различные варианты этих определений часто включают выражения «высокая ценность», «отсутствие ошибок», «соответствие нормативам», «пригодность к пользованию» и т. д. [129]. При этом следует учитывать важный аспект, связанный с восприятием категории качества: как и в большинстве понятийных конструкций, здесь можно выделить субъективную (ожидания и индивидуальные предпочтения и т. д.) и объективную (наличие нормативов, технических требований и условий) компоненты. Существуют также и другие измерения, в которых можно оценивать качество. В частности, нередко используются категории абсолютного (отсутствие ошибок, полное соответствие техническим условиям и т. д.) и относительного (удовлетворение ожиданий, пригодность для использования и т. д.) качества.



Рисунок 1.7 — Полезность финансовой информации (точка зрения FASB)

Источник: составлено автором на основе [78, с. 85].

Любой подход к оценке качества, в том числе по отношению к качеству информации, строится на пересечении различных измерений оценки и подходов к анализу. Многомерный характер качества позволяет дифференцированно подходить к вопросам его измерения и оценки. К таким оценкам следует подходить с известной осторожностью. Любая предлагаемая мера или критерий оценки не могут быть измерены автоматически на основе неких универсально выбранных, раз и навсегда заданных значений, поскольку всегда будут присутствовать субъективные суждения, оценки и опыт потребителя.

Взгляд на качество одновременно как на объективный и субъективный феномен определяет особенности представления и такой категории, как управление качеством. Управление качеством должно рассматриваться не только как действия, направленные на подтверждение соответствия процессов и результатов установленным техническим требованиям, но и как деятельность, ориентированная на запросы и предпочтения потребителей. Потому управление качеством должно быть ориентировано не только на настоящее, но и на будущее, в том числе с точки зрения стратегических целей и задач.

Более полный и обобщенный анализ проблем качества информации был проведен в середине 1990-х гг. французскими специалистами по информационному менеджменту Х. Леска и И. Леска [122].

Ими было выявлено восемь областей (кластеров) информационных нарушений, обобщенное описание которых приводится на основе работы М. Дж. Эпплера.

Указанные кластеры представлены в табл. 1.3 [105, с. 30–31].

Указанные восемь областей могут быть объединены в две группы:

— первая группа демонстрирует информацию как продукт. Соответственно, здесь возникают проблемы информационной перегрузки, неоднозначности трактовок, неполноты, рассогласования и неправильного представления;

— вторая группа проблем относится к информации как к процессу. Сюда попадают остающиеся проблемы — ненадежность данных, отсутствие доступа, информационное искажение.

Таблица 1.3 – Основные типы информационных нарушений

Информационная перегрузка	Избыточные, лишние, неинформативные данные являются следствием плохого отбора данных или некачественной их фильтрации, а также низкого качества проводимого их анализа. В качестве контрмеры следует обратить внимание на более точный и правильный отбор исходных данных, четкость алгоритмов обработки, выбора критериев уместности и хорошей их структуризации
Неоднозначность трактовки данных	Приводит к неправильной или отличающейся от требуемой интерпретации, отсутствию точности и правильности представления, необоснованному использованию сложной специальной терминологии, что затрудняет конечное понимание содержания сообщения. Основные меры противодействия включают применение специальных словарей, установление четких каналов обратной связи использование дополнительных источников данных
Неполнота информации	Приводит к неправильным решениям. Основные причины этой проблемы – фрагментарность рабочих процессов и получаемых в них результатов, что приводит к фрагментации информационных потоков. Фрагментация, как правило, является следствием редкой коммуникации и задержек обмена информацией между исполнителями, наличия несовместимого программного обеспечения, неправильно выбранной или неверно реализуемой стратегии информационного менеджмента
Противоречивые и несогласованные данные	Приводят к путанице, неверным трактовкам. Причины противоречивости и несогласованности данных, как правило, заключаются в отсутствии координации между источниками исходной информации и поставщиками информации, нечетком распределении полномочий и обязанностей, неправильном определении ответственности. Также является следствием использования множественных, не согласованных между собой информационных источников. Основной мерой противодействия является четкое распределение обязанностей, хорошо регламентированных управленческих механизмов регламентации действий персонала
Неправильное представление	Может исказить смысл конечного сообщения, что повышает издержки его правильной интерпретации и принятия решений. Основная проблема заключается в том, что информация представлена не в том формате или виде, который понятен или доступен конечному пользователю, что затрудняет ее прямое восприятие и требует дополнительные затраты на преобразование. Причины этой проблемы – неэффективная организация взаимодействия различных сторон информационного процесса, постоянная спешка и срочность информационных запросов, отсутствие необходимых средств адаптации представления данных в требуемом стиле и формате
Ненадежные или недостоверные данные	Влекут за собой высокий риск ошибок или нарушения в сфере контроля. Причины этой проблемы – ошибки процессов производства и распространения информации, а также наличие неидентифицированных или неавторизованных источников исходных данных
Отсутствие доступа	Возникает по техническим причинам либо из-за нарушения полномочий лиц, занятых в информационном процессе. Такое нарушение может демотивировать персонал или привести к нарушениям в процессах принятия решений
Искажение данных	Означает, что входящее информационное сообщение оказывается информационно менее значимым, чем исходящее сообщение. Причины этой проблемы разнообразны – слишком много передаточных звеньев, много специальных терминов и неясных выражений, сознательное искажение в результате манипуляций с данными, блокировка или задержка данных в информационных каналах и т. д.

Источник: составлено автором на основе [105].

Наличие и степень глубины каждой из представленных проблем может оцениваться путем выбора совокупности оценочных критериев, так или иначе соотносимых с качественными характеристиками информации, например, перегруженность данными против релевантности информации, неоднозначность трактовок против ясного представления и т. д.

В рассматриваемом подходе демонстрируется, что информационные проблемы возникают не только по отношению к информационному продукту, но и по отношению к процессу формирования этого продукта. Отсюда же следует, что проблемы качества информации могут рассматриваться относительно выбранных критериев оценки качества информации.

Автор данной работы полагает, что система оценки качества бухгалтерской информации должна строиться как инструмент, обеспечивающий гарантии того, что у организации отсутствуют указанные нарушения и действующая информационная система позволяет их избежать.

Выводы к параграфу 1.3. На основании обзора работ ряда зарубежных и российских авторов выявлены основные проблемные области, связанные с формированием качественной бухгалтерской (финансовой) отчетности. Показано, что качественные характеристики учетной информации и, следовательно, бухгалтерской (финансовой) отчетности не могут задаваться только в рамках работы системы бухгалтерского учета, но также должны задаваться совокупностью факторов, определяющих конечные потребительские характеристики учетной информации. При этом можно выделить субъективную (ожидания и индивидуальные предпочтения и т. д.) и объективную (наличие нормативов, технических требований и условий) компоненты рассматриваемой категории.

На основе разработок российских и зарубежных ученых в работе выделено восемь областей, в которых проявляются основные проблемы качества бухгалтерской (финансовой) отчетности (дисфункции учетной системы) и дано их краткое описание. Сделан вывод, что для признания системы оценки качества бухгалтер-

ской (финансовой) отчетности эффективной в ней должен быть реализован контрольный механизм, обеспечивающий отсутствие нарушений в рассмотренных областях.

Выводы к главе 1. В главе использован авторский трехуровневый методический инструментальный подход, позволяющий провести теоретическое исследование категории «качество бухгалтерской (финансовой) отчетности». Рассмотрение исследуемой категории предполагает следующие уровни представления: концептуальный, понятийный и предметный.

Концептуальный уровень предполагает представление фундаментальных элементов изучаемого понятия и явления. С этой точки зрения такими фундаментальными элементами выступают категории «информация» и «учетная информация». На понятийном уровне раскрывается содержание используемого понятийного аппарата, критически рассматриваются существующие определения. Предметный уровень конкретизирует положения предыдущих двух уровней и переводит их изучение в практическую сферу, где предметом рассмотрения выступает процесс сбора и обработки учетной информации, использования современных информационных систем и формирования учетной информации. Применение такого подхода позволило сформировать более полную по сравнению с существующими подходами комплексную модель учетной информации, включающую пять элементов: данные первичных документов и учетных регистров, сведения о проблемных ситуациях, результаты исследований, связанных с учетным процессом, результаты принятия профессиональных суждений, внеучетная информация, раскрываемая в пояснениях к отчетности

Обоснован вывод, что понятие «качество бухгалтерской (финансовой) отчетности» должно рассматриваться как расширение понятийного представления категории «качество учетной информации».

На основании проведенного исследования предложено уточненное определение понятия «качество бухгалтерской (финансовой) отчетности». Его можно определить следующим образом: степень соответствия совокупности внутренних характеристик и свойств бухгалтерской (финансовой) отчетности подразумеваемым

или обязательным потребностям или ожиданиям ее потенциальных пользователей с учетом специальных требований к раскрытию информации об отчитывающимся субъекте.

На основании подхода, согласно которому бухгалтерский учет выступает в качестве системы, производящей учетную информацию, показано, что задача обеспечения качества может быть логично сведена к ряду основных алгоритмов и методов управления качеством. Таким образом, обоснован вывод, что применительно к бухгалтерской (финансовой) отчетности могут быть применимы многие известные и апробированные на практике элементы и инструментальные решения контроля и менеджмента качества.

С этой точки зрения процесс обеспечения качества бухгалтерской (финансовой) отчетности следует рассматривать как действия, направленные на подтверждение соответствия процессов и результатов установленным техническим требованиям, а также как деятельность, ориентированную на запросы и предпочтения потребителей.

На основе разработок российских и зарубежных ученых в работе выделено восемь областей, в которых проявляются основные проблемы качества бухгалтерской (финансовой) отчетности (дисфункции учетной системы) и дано их краткое описание.

Обоснован вывод, что эффективная система оценки качества бухгалтерской (финансовой) отчетности должна помимо прочего строиться как инструмент, обеспечивающий гарантии того, что у организации отсутствуют нарушения во всех указанных областях, а существующая система контроля, сбора и обработки информации позволяет их избежать.

Глава 2. МЕТОДИЧЕСКОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ КАЧЕСТВА УЧЁТНОЙ ИНФОРМАЦИИ В БУХГАЛТЕРСКОЙ (ФИНАНСОВОЙ) ОТЧЕТНОСТИ НА СОВМЕСТНЫХ РОССИЙСКО-КИТАЙСКИХ ПРЕДПРИЯТИЯХ

2.1. Обзор системы бухгалтерского учета и подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности в Китайской Народной Республике

Данное исследование проводилось на основе данных о системе бухгалтерского учета и внутреннего контроля, полученных в ООО «Хуадянь-Тенинская ТЭЦ». Оно является крупным российско-китайским предприятием, учрежденным совместно российской компанией ТГК-2 и китайской корпорацией «Хуадянь» в 2011 г. Для финансирования проекта привлекался крупный китайский банк ICBC. Ориентировочная стоимость строительства — 20 млрд руб. Станция оборудована двумя газовыми турбинами, двумя турбогенераторами и паровой турбиной. Ее планируемая эксплуатационная мощность составляет 450 МВт. В настоящий момент станция фактически завершена строительством, однако ввод ее в эксплуатацию откладывается по техническим причинам.

Как видно из изложенного выше, ООО «Хуадянь-Тенинская ТЭЦ» представляет собой типичное совместное российско-китайское предприятие. Термин «совместное предпринимательство» обозначает широкий спектр форм международного сотрудничества или кооперации в бизнесе. Одно из общепризнанных определений совместного предпринимательства дано в документах Организации экономического сотрудничества и развития: «Совместные предприятия — это формы договоров, с помощью которых осуществляется работа двух или более компаний; это могут быть операции в виде покупок и продаж, исследований и добычи природных ресурсов, инжиниринга, постройки и др.» [67, с. 87].

Совместные предприятия с иностранными инвестициями представляют собой особую форму организации бизнеса, в которой помимо юридических или физических лиц определенного государства принимают участие экономические субъекты из другой юрисдикции. Термин «совместное предприятие» предусматривает

самые разнообразные формы совместного экономического партнерства, например, финансовые, производственные, кадровые, консультационные, научно-технические партнерские отношения в рамках одного юридического лица.

В современной экономической теории совместная деятельность понимается как форма рыночно ориентированных контрактных отношений, определяющих особенности организационной, финансовой, технологической, производственной и даже организационно-правовой структуры бизнеса. Необходимость совместной деятельности возникает в разных областях экономики. Благодаря ей получают решение многие специфические вопросы — от привлечения капитала, трансфера технологий или аутсорсинга производственных функций до освоения новых рыночных ниш, реорганизации или сегментации бизнеса.

Двумя наиболее распространенными формами организации совместного бизнеса (но далеко не единственными) выступают соглашение (договор) о совместной деятельности и привлечение иностранных инвестиций. С точки зрения экономической теории в обоих случаях реализуются контрактные отношения, т. е. отношения, определяющие соглашение сторон о правах и обязанностях друг друга, а также о распределении финансирования и долях участия в финансовых результатах. Как отмечают известные западные специалисты в области институциональной экономической теории Э. Фуруботн и Р. Рихтер, «очевидно, что юридическое исполнение контракта не является проблемой, если условия этого контракта сформулированы исчерпывающим образом и поддаются проверке при всех возможных будущих обстоятельствах» [77, с.188].

Целью создания совместных предприятий является повышение долговременной эффективности бизнеса и получение доходов партнерами. Главный результат совместного предпринимательства проявляется в достижении таких показателей деятельности, которые возможны только при взаимном объединении усилий и возможностей участвующих сторон. Но в условиях рынка в ситуации деятельности в иных юрисдикциях стороны совместной деятельности не могут предусмотреть и выявить заранее все обстоятельства и результаты совместного бизнеса, потому последний может частично рассматриваться как отношенческий контракт.

Отношенческая контрактация приводит к усложнению учетных процедур, которые должны не только обеспечить отражение исполнения обязательств, но и раскрыть максимально правильно и полно состав и размер полученного конечного финансового результата. Проблемы распределения, возникающие в процессе контрактации прав собственности, представляют важный метод исследования учетных процедур в распределении результатов от совместной деятельности.

В условиях глобализации мировой экономики большую роль играют различные формы международного бизнеса и совместного предпринимательства.

Необходимо подчеркнуть, что в российской и зарубежной экономической литературе выделяются две формы совместных предприятий:

- акционерные (паевые) совместные предприятия;
- контрактные (договорные) совместные предприятия.

В совместном российско-китайском бизнесе встречаются оба типа контрактного партнерства. Для лучшего понимания особенностей российско-китайского бизнеса следует рассмотреть особенности функционирования китайской системы бухгалтерского учета.

Необходимо признать, что на сегодняшний момент в Китае сложилась достаточно современная и динамично развивающаяся система бухгалтерского учета, одним из ключевых принципов формирования которой выступает гармонизация национальной учетной практики с положениями МСФО. Активная работа с советом по МСФО по конвергенции международных стандартов с китайскими стандартами бухгалтерского учета «была начата еще в 2005 г., когда было подписано Пекинское соглашение о взаимодействии в этой области» [84, с. 79].

Относительно недавно, в ноябре 2015 г., руководство МСФО и Министерство финансов Китайской Народной Республики объявили о необходимости продолжить дальнейшую работу и о формировании совместной рабочей группы по дальнейшим исследованиям путей и направлений применения МСФО в Китае, особенно для китайских компаний, занимающихся международным бизнесом [138].

В настоящий момент действующая в Китае система бухгалтерского учета характеризуется наличием достаточно развитого законодательства, сочетающего элементы, как близкие МСФО, так и характеризующие централизованным регулированием и активным участием государства в процессе разработки бухгалтерских стандартов. В исследованиях отмечается, что в настоящее время процесс конвергенции и гармонизации учетной системы Китая с МСФО представляет собой двусторонний процесс, где обе стороны имеют право направлять и даже корректировать направление гармонизации [107].

В теории бухгалтерского учета давно признано, что существующие учетные практики развиваются и меняются с учетом особенностей внешней институциональной среды [60].

Изменения последней в той или иной степени способствуют изменениям порядка организации и ведения учета, а в ряде случаев затрагивают и вопросы формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности. Китайский опыт в какой-то мере служит наглядным подтверждением данного тезиса в силу того, что именно здесь наглядно просматриваются уникальные характеристики внешней среды, определяющие собственную логику развития и формирования национального бухгалтерского учета. По словам Дж. А. Энтховена, «сложно постигнуть полную историю китайского учета без понимания его исторического и недавнего экономико-политического (1949—1979 гг.) развития Китая» [104, с. 29].

На эту особенность указывают многие ученые. В исследовании под руководством Т. Занга специально рассматривалось взаимодействие между бухгалтерским учетом и культурой в Китае: «Китайский учет сильно зависит от национальной культуры» [136, с. 58]. В нем была показана комплексная природа такого взаимодействия: язык учета происходит из социального пространства; учет отражает социальные традиции; учет институционализируется в национальной культуре. При этом исследователи выделили сразу два направления основного влияния: общекультурное — исходящее из положения, что китайская культура строится на основе традиции конфуцианской и буддийской философии с передачей традиции от

поколения к поколению; модернистское — современная китайская культура сформировалась в русле реализации коммунистического проекта, определившего особенности производственных и финансовых отношений после появления Китайской Народной Республики в 1949 г.

Обобщение основных элементов традиционной китайской культуры, определяющих развитие бухгалтерского учета в Китае, позволило выделить те из них, которые могут рассматриваться как ключевые. Общекультурное влияние проходит по следующим направлениям:

- теория противопоставления *Yi* (справедливость) и *Li* (получение прибыли)¹;
- противопоставление институтов доверия и контрактации²;
- опора на авторитет;
- консерватизм в мышлении;
- коллективизм;
- влияние религиозной традиции.

Факторы, определяющие модернистское влияние на эволюцию современной системы учета, носят преимущественно политический характер [135]:

- теория государства — определила централизованное понимание целей, задач и функций бухгалтерского учета;
- классовая теория — предоставила аргументы политической ориентации теории учета и даже классовой характеристике бухгалтерского учета;
- марксизм — обеспечил базовые концепции и методологическую основу теории бухгалтерского учета в социалистическом государстве;
- культурная революция, негативно повлиявшая на интеллектуальный фон развития теории и практики бухгалтерского учета в Китае.

¹ Культурное противопоставление между, казалось бы, такими отвлеченными понятиями, как *Yi* и *Li* в истории Китая проявилось в своеобразной дискриминации торговцев, которые политически находились на классовой ступени ниже чиновников. Как результат, открытое признание необходимости получать прибыль и подчеркивание ее значимости открыто критиковались в китайском обществе. По мнению Дж. Нидхема, «в конфуцианской иерархии торговцы находились в самом низу — ниже дворянства, ученых, ремесленников и даже крестьян» [48, с. 69].

² Согласно китайской философии, добрая воля и взаимное доверие в отношениях в гораздо большей степени определяют успешность ведения дел, зачастую не предполагая юридически оформляемых формальных контрактов. Исследователи отмечают, что ядро китайского бизнеса, как правило, строится на различных формах личных связей: семейных, земляческих, дружеских и т. д. «В развернутом виде такая организация являет собой ...сеть, рассеянную, но прочную паутину аффилированных групп. ...Подобная паутина родственных и квазиродственных групп идеально совмещает внутреннее измерение организации и внешнего мира» [50, с. 41].

В результате бухгалтерское образование и исследования в области теории и практики учета были существенно сокращены.

Данная работа не единственная в этой области. В исследованиях середины 1990-х гг. также отмечалось, что специфическое воздействие внутренних культурных детерминант во многом замедляет процесс продвижения Китая к международной учетной системе, о чем свидетельствуют до сих пор сохраняющиеся различия китайской системы бухгалтерского учета и МСФО [99].

Вместе с тем анализ процессов, связанных с принятием системы новых китайских стандартов учета, демонстрирует, что такие различия с течением времени сглаживаются и понемногу устраняются. В частности, активное внедрение принципов и подходов МСФО, применение современных общепринятых учетных практик в деятельность крупных китайских компаний способствовало пересмотру национальных приоритетов и методических положений в области ведения бухгалтерского учета [133]. Развитие теории и практики бухгалтерского учета в Китае все в большей степени определяется в результате мощного внешнего воздействия, во многом приносящего черты западной культурной традиции. По словам Т. Занга и его соавторов, сегодня отличительные черты китайского бухгалтерского учета следует рассматривать не в качестве различий между китайским и западным учетом, а в качестве существенной разницы между двумя типами культур [136].

Рассматривая основные движущие силы эволюции китайского учета, Д. Юань выделил следующие ключевые факторы [135]:

- изменение функции общественного административного правления, чья роль в управлении экономикой изменилась от прямого директивного вмешательства к непрямому воздействию на хозяйственные процессы, от прямого централизованного управления предприятиями до владения ими в качестве акционеров;

- диверсификация форм государственного владения предприятиями и перераспределение функций контроля за их деятельностью. В Китае существуют предприятия с государственной формой собственности, коллективные, частные и смешанные и совместные предприятия. Изменение формы владения и контроля привело к расширению и диверсификации проводимых операций между отраслями,

расширению международной деятельности, повышению активности фондового рынка;

— стратегия, направленная на экономическую открытость, которая привела к тому, что Китай превратился во второй после США мировой источник инвестиций.

Сегодня Китай представляет собой мощное, динамично развивающееся государство с кодифицированной системой права, укоренившимися институтами социалистической экономики и действующими параллельно рыночными институтами. В силу исторических и культурных традиций бухгалтерский учет в Китае сохраняет некоторые черты советского подхода и по-прежнему во многом строится как система, построенная на правилах.

Функционирование китайской экономики характеризуется высокой централизацией хозяйственных решений по приоритетным направлениям экономического развития. Государственно-централизованный подход способствовал появлению единой системы бухгалтерского учета (Uniform Accounting Systems, UAS), ориентированной на потребности государственных органов планирования и контроля. В рамках единой системы разработан перечень счетов и детализированных разъяснений к ним, определяющий, как и когда использовать отдельные счета. Кроме того, существуют подробные правила и указания для учета затрат, доходов, амортизации и иных учетных категорий. Единая система использует принципы, концепции и методы, не всегда совпадающие с тем, которые применяются в условиях рыночной экономики. На национальном уровне отчетность по правилам единой системы формируют отдельные организации и учреждения, отчитывающиеся перед центральным правительством. В 1992 г. Министерство финансов Китая разработало концептуальный документ — Стандарты учета для организаций бизнеса (Accounting Standards for Business Enterprises) [15].

В данном документе было определено, что финансовая отчетность должна:

— представлять информацию для целей управления национальной экономикой;

— обеспечивать необходимую релевантную информацию о финансовом положении и операционных результатах бизнеса;

— отвечать информационным запросам в целях принятия бизнес-решений.

Интересно отметить, что предоставление информации для целей управления национальной экономикой, т. е. для решения макроэкономических вопросов, рассматривается как задача, имеющая больший приоритет, чем обеспечение процесса принятия решений индивидуальных инвесторов [108; 133; 137].

Структура собственности китайских компаний, чьи акции обращаются на открытых рынках ценных бумаг, отличается от европейских или американских компаний. Типичная крупная китайская компания имеет три доминирующие группы заинтересованных сторон: государство, юридические лица (организации/учреждения) и отдельные физические лица.

Акции в Китае могут быть поделены на три категории. Первая включает так называемые *A*-акции, которые номинированы в местной валюте и предназначены для размещения среди внутренних инвесторов и обращаются на фондовых биржах Шанхая и Шанчжуна. *B*-акции изначально предназначаются для иностранных инвесторов и номинированы в иностранной валюте. *H*-акции размещаются компаниями, имеющими юрисдикцию на материковой части Китая и торгуются на фондовой бирже Гонконга. Компании, выпускающие *B*-акции или *H*-акции, имеют право выпустить также и *A*-акции (так называемый двойной листинг).

Для развития фондового рынка в Китае большое значение имела масштабная структурная реформа, проведенная в начале 1990-х гг., способствовавшая дифференциации владения капиталом как с правовой, так и с технической точки зрения. В соответствии с ней обращающиеся на рынке *A*-акции были разделены на две категории — *NTS* и *TS*. Держатели акций, попадающих в категорию *NTS*, определяют управление бизнесом, обладают голосующим пакетом (свыше 50%) и контролируют ключевые вопросы. Держатели пакета *TS* являются, по сути, миноритарными акционерами и оказывают значительно меньший эффект на деятельность компании [134].

Реформа, проведенная с участием Шанхайской и Шанчжунской фондовых бирж, изначально была направлена на повышение инвестиционной активности предприятий с государственной собственностью, которым открылась возможность

привлечения частного капитала при сохранении государственного контроля за их деятельностью [109].

Разделенная система выступила в качестве значимого институционального механизма стимулирования рыночных сделок с частью акций, ранее находившихся в государственной собственности, сохранив тем не менее государственный контроль над фондовым рынком. Вместе с тем используемая в Китае система разделения обращающихся долевых финансовых инструментов послужила причиной возникновения серьезной политико-управленческой проблемы, во многом перекликающейся с классической дилеммой «принципал — агент». При такой системе неизбежно возникает внутренний конфликт между двумя группами акционеров – акционерами, обладающими контролем (*NTS*-категория), и миноритарными акционерами (*TS*-категория), связанный с недостаточными управленческими стимулами действовать в интересах публичных (частных) акционеров.

Дальнейшие шаги китайского правительства были направлены на совершенствование структуры фондового рынка, которую даже с учетом проведенных преобразований нельзя назвать полностью открытой и рыночной. Также они были связаны с введением разрешения на конвертацию акций категорий *NTS* в *TS*.

Последний шаг должен был стимулировать китайские компании к более полному и широкому раскрытию учетной информации в рамках подготовки МСФО-отчетности. В этих условиях более полное раскрытие информации предусматривается как внутренними нормативными документами, так и на добровольной основе, что способствует расширению позитивных результатов реформ [109].

Исследователями отмечается повышение информативности финансовой отчетности китайских компаний в постреформенный период, связываемый с увеличением объемов оборачиваемости их акций на фондовом рынке [119].

Вместе с тем анализ процессов, связанных с принятием системы новых китайских стандартов учета, показывает, что такие различия с течением времени сглаживаются и понемногу устраняются. Как показали еще в 1997 г. З. Ксяо и А. Пэн, адаптация концептуальных основ МСФО к практике ведения учета в Китае во многом способствовала ускорению отказа от устаревших правил бухгалтерского

учета и переходу к более современным учетным практикам [133]. Также многими исследователями отмечается, что недавние экономические реформы в Китае, в частности корпоративная реформа, изменили корпоративную среду, а следовательно, и условия ведения бухгалтерского учета [132].

Это послужило одним из главных институциональных катализаторов процесса сближения китайской системы бухгалтерского учета с соответствующими требованиями МСФО.

Отчетный период (бухгалтерский год) в Китае соответствует календарному году. Для отражения операций в регистрах бухгалтерского учета используется национальная валюта юань.

Языком ведения бухгалтерского учета является китайский. Однако для организаций с иностранным капиталом либо иностранных компаний, открывших представительство в Китае, разрешается вести учет параллельно на китайском и иностранном языках (как правило, это английский). Если операции осуществляются в иностранной валюте, бухгалтерский учет допускается вести в валюте их проведения, но при формировании регистров бухгалтерского учета и формировании бухгалтерской (финансовой) отчетности допускается использовать только юани (жэньминьби).

Китай, как и Россия, исторически относятся к континентальной модели ведения учета. Для нее характерно применение типовых стандартных форматов основных отчетных форм, прежде всего бухгалтерского баланса и отчета о финансовых результатах [89]. Типовые формы разрабатываются и утверждаются уполномоченным национальным органом. В Китае это Министерство финансов.

Особенностью такого подхода является высокая детализация используемых отчетных форм, представляемых, как правило, в развернутом виде, при этом значимость примечаний и дополнительных раскрытий оказывается заниженной [86].

Комплект годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности в Китае включает следующие основные отчетные формы [62]:

1. Финансовая отчетность (会计报表), в том числе:
 - бухгалтерский баланс (资产负债表);

- отчет о финансовых результатах (利润表);
- отчет о движении денежных средств (现金流量表);
- отчет об изменении капитала (所有者权益 (或 股东权益) 变动表);
- примечания к финансовой отчетности (会计报表附注);
- отчет о финансовом положении организации (财务状况说明书)» [87] .

Так же как и в российском бухгалтерском учете, примечания рассматриваются как элемент китайской бухгалтерской отчетности. «Они включают в себя текстовое описание, детализацию, а также разъяснение информации, представленной в бухгалтерском балансе, отчетах о финансовых результатах, о движении денежных средств и об изменениях капитала. Информация должна быть представлена в виде перекрестной ссылки с той формой отчетности, разъяснение которой дается» [86, с.58]. Пояснения к бухгалтерской (финансовой) отчетности в Китае, как и в России, допускаются и в текстовой, и в табличной форме.

Порядок раскрытия и представления сведений в примечаниях установлен Министерством финансов Китая и предполагает «раскрытие следующих позиций:

1. Основа подготовки финансовой отчетности.
2. Разъяснения по используемым в отчетности стандартам.
3. Описание учетной политики, в том числе основ для определения учетной базы и других элементов финансовой отчетности.
4. Описание основных бухгалтерских оценок, включающее и оценки следующего отчетного периода, которые, как ожидается, приведут к значительной корректировке активов и обязательств.
5. Учетная политика и изменения в бухгалтерских оценках, а также исправление бухгалтерских ошибок.
6. Подробное описание основных статей баланса, отчетов о финансовых результатах, движении денежных средств и об изменениях капитала, в том числе обоснование суммы уплаченных налогов, размера операционной прибыли и ее состава.
7. Разъяснение изменений и обязательств, возникших после отчетной даты»

[87, с. 44].

Помимо финансовой информации в примечаниях должны найти отражение сведения об объявленной сумме дивидендов за отчетный период и размер выплат на каждую акцию.

Кроме того, от отчитывающегося экономического субъекта требуется дополнительное раскрытие иной информации, не нашедшей отражения непосредственно в отчетных формах. В частности, должны быть раскрыты сведения общего характера — о месте регистрации, организационно-правовой форме и местонахождении головного офиса, особенностях основной деятельности и характере ее осуществления.

Помимо основной учетной информации дополнительному раскрытию подлежит также любая иная неучетная информация, имеющая значение для заинтересованных пользователей. В частности, в примечаниях могут быть показаны следующие сведения [17]:

- динамика изменения за несколько лет основных финансовых, производственных и социальных показателей;
- основные положения внутренней инвестиционной политики, ожидаемые и планируемые долгосрочные инвестиции и капиталовложения;
- планы развития предприятия на ближайшую перспективу;
- управление рисками и политика в отношении привлеченного финансирования;
- политика в области проведения научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ;
- экологическая и природоохранная деятельность и т. д.

Помимо формата представления бухгалтерской (финансовой) отчетности в китайской учетной модели большую роль играет национальный план счетов, во многом определяющий концептуальное содержание процесса ведения бухгалтерского учета на китайских предприятиях. В Китае, как и в России, план счетов имеет значительно большее значение, чем в странах англо-американской учетной модели.

Это связано с повышенным вниманием со стороны государства к вопросу регулирования всех элементов учетного процесса (сбор, регистрация, обработка и анализ учетных данных) и соблюдению правил ведения учета.

Структура национального плана счетов бухгалтерского учета Китая представлена в приложении А. Ее особенностью является системная группировка всех счетов по шести основным классам. Порядковая нумерация каждого из них строится так, чтобы определять первую цифру порядкового номера счетов, входящих в состав группы. Нумерация осуществляется порядковым способом и предполагает четырехзначную кодировку.

Следует признать, что китайский национальный план счетов по своему содержанию более полный, чем его российский аналог. В частности, благодаря четырехзначной нумерации он содержит большее число счетов, что позволяет более детально классифицировать объекты учета. Имеющиеся различия иногда носят принципиальный характер, поскольку китайский национальный план счетов включает позиции, не имеющие аналогов в российском учете (например, счет 3202 — «Хеджируемые объекты»).

Как и в России, в Китае национальный план счетов носит обязательный характер. Вместе с тем на уровне отдельных предприятий допускается возможность открытия и ведения собственной номенклатуры счетов при условии должного обоснования их необходимости перед налоговыми и государственными контролирующими органами [90].

Помимо плана счетов современная система бухгалтерского учета в Китае строится на применении ряда стандартов по бухгалтерскому учету, во многом аналогичных положениям по бухгалтерскому учету, действующим в России. Так же, как и их российские аналоги, китайские стандарты разрабатываются с учетом положений МСФО и рассматриваются в качестве фундамента и методической основы, которая станет базой для дальнейшего совершенствования системы бухгалтерского учета в Китае.

До появления системы стандартов по бухгалтерскому учету Китай использовал так называемую единую систему учета, которая существенно отличалась от

международных признанных стандартов бухгалтерского учета. Несмотря на свое название, единая система учёта не являлась совокупностью унифицированных стандартов и предполагалась серьёзные различия в ведении бухгалтерского учета при разной отраслевой принадлежности. Изначально эта система разрабатывалась для работы в условиях централизованно управляемой плановой экономики.

Состав современной бухгалтерской (финансовой) отчетности в Китае представлен в табл. 2.1.

В качестве дополнения для сравнения показан состав бухгалтерской (финансовой) отчетности в Российской Федерации.

Таблица 2.1 – Состав бухгалтерской (финансовой) отчетности в Российской Федерации и Китае

Параметр сравнения	Китай	Российская Федерация
Основные формы годовой отчетности	Годовая бухгалтерская отчетность (会计报表). 1. Финансовая отчетность (年报), включающая: – бухгалтерский баланс (资产负债表); – отчет о финансовых результатах (利润表); – отчет о движении денежных средств (现金流量表); – приложения (相关附表). 2. Примечания к финансовой отчетности (会计报表附注). 3. Отчет о финансовом положении предприятия (财务情况说明书)	Годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность, в которую входят: – бухгалтерский баланс; – отчет о финансовых результатах; – отчет об изменениях капитала; – отчет о движении денежных средств; – пояснения к балансу и отчету о финансовых результатах
Формы промежуточной отчетности	Квартальная отчетность (季报): – бухгалтерский баланс (资产负债表); – отчет о финансовых результатах (利润表)	Квартальная отчетность: – бухгалтерский баланс; – отчет о финансовых результатах
Сроки сдачи	Квартальная отчетность – в течение 15 рабочих дней по окончании квартала	В течение 30 рабочих дней по окончании квартала
	Годовая отчетность – в течение четырех месяцев по окончании отчетного года	В течение 90 рабочих дней по окончании отчетного года

Источник: составлено автором на основе [62].

Анализ табл. 2.1 позволяет видеть, что принципиальной разницы между полным составом бухгалтерской (финансовой) отчетности в России и Китае практически нет. Здесь законодательство обеих стран максимально близко опирается на требования и рекомендации МСФО.

Вместе с тем имеется все же ряд отличий, которые, однако, носят скорее методический, чем концептуальный характер. Кратко они могут быть охарактеризованы следующим образом:

1. Структурный состав бухгалтерской (финансовой) отчетности отличается из-за разницы в подходах к оценке денежных потоков. В российской системе бухгалтерского учета отчет об изменениях капитала и отчет о движении денежных средств рассматриваются как приложения к балансу, в то время как в Китае они имеют самостоятельный статус.

Отличие проявляется и в интерпретации содержательного наполнения отдельных отчетных форм. Так, форма «Отчет о движении денежных средств», как и его российский аналог, ориентирована на ретроспективное отражение денежных потоков. Однако в дополнение к стандартным отчетным формам в состав китайской бухгалтерской (финансовой) отчетности включен отсутствующий в России документ «Финансовое положение организации», основная задача которого — «объективное представление финансового состояния и качества активов, характеристик и дальнейших тенденций развития» [14]. Данная форма ориентируется на будущее, переключаясь с требованиями МСФО.

Как отмечается в МСФО (IAS) 7 «Отчет о движении денежных средств», «исторические данные о движении денежных средств используются для приблизительного определения суммы, времени и вероятности будущих потоков денежных средств» [5]. Именно этот динамический аспект и раскрывает данная форма, тем самым преодолевая статичный статус учетной информации, присущий постсоветским странам.

2. Отличаются сроки представления бухгалтерской (финансовой) отчетности. В Китае большое внимание уделяется промежуточной отчетности. Срок ее представления короче, чем в Российской Федерации. Наоборот, срок подачи годовой

бухгалтерской (финансовой) отчетности установлен 30 апреля, т. е. он на четыре месяца больше. Такое различие в сроках объясняется разным отношением к промежуточной и годовой отчетности. Промежуточная бухгалтерская (финансовая) отчетность важную роль играет в оценке реализации годовых государственных планов, поэтому большое внимание уделяется оперативности и регулярности ее представления. В то же время требование надежности, точности представления данных о финансовом состоянии по итогам года определяет необходимость продления сроков подготовки годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности.

3. В китайской учетной мысли понятия бухгалтерской и финансовой информации разделены. Так, состав бухгалтерской отчетности в Китае включает аналогичные российским формы: бухгалтерский баланс, отчет о финансовых результатах, отчет о движении денежных средств и приложения к ним. Они образуют то, что китайские ученые рассматривают как финансовая отчетность. Однако дополнительные формы: «Примечания к финансовой отчетности» и «Финансовое положение организации» носят название «бухгалтерских материалов» [91].

При этом полный комплект отчетных форм носит общее название бухгалтерской отчетности.

Следует отметить следующую особенность: в Китае бухгалтерская (финансовая) отчетность малых предприятий формируется с большей степенью детализации. Ее состав закреплён в документе «Система бухгалтерского учета на малых предприятиях», утвержденном Министерством финансов Китайской Народной Республики 27 апреля 2004 г. [18]

В ее состав, являющийся обязательным для всех малых предприятий, включена специальная форма, не имеющая аналога в российской практике, «Ведомость по уплате налогов».

Ее включение определяется повышенным вниманием, которое уделяет китайское руководство деятельности малого бизнеса. Этот повышенный интерес обусловлен той ролью, которую придают в Китае малым предприятиям, рассматриваемым как «клетки организма китайской экономики» [92].

При этом представляет интерес то, что указанная форма не заменяет собой налоговую отчетность, а рассматривается как самостоятельный элемент бухгалтерского учета. Раскрытие дополнительной информации об уплаченных налогах позволяет более полно и всесторонне оценивать финансовое состояние малого бизнеса и одновременно осуществлять внешний государственный контроль за его ведением.

Индивидуальная бухгалтерская отчетность – это отчетность, раскрывающая информацию о финансовом положении и финансовых результатах деятельности отдельного хозяйствующего субъекта (юридического лица). Ее составление является обязанностью всех юридических лиц, содержание регулируется национальными стандартами, а основными функциями являются контрольная и информативная [17].

В Китае деление отчетности на консолидированную и индивидуальную также закреплено нормативно Стандартом бухгалтерского учета на предприятиях № 33 «Консолидированная финансовая отчетность» [16].

Перечень форм индивидуальной бухгалтерской отчетности регулируется Указом Государственного совета Китайской Народной Республики от 21.06.2000 г. № 287 «Основные правила составления финансовой отчетности предприятий» [14].

Как в России, так и в Китае также составляется не только индивидуальная, но и консолидированная отчетность. Разница между ними определяется их правовым статусом. Индивидуальная бухгалтерская (финансовая) отчетность предназначена для оценки чистой прибыли, величины налогооблагаемой базы, размера дивидендов, а также для целей претензионно-исковой работы.

В отличие от нее, консолидированная отчетность преследует прежде всего информационные цели. Посредством ее составления происходит информирование заинтересованных пользователей о финансовых потоках между организациями, осуществляемых на основе контроля [74].

Данный вид отчетности имеет самостоятельный статус и не используется ни для фискальных целей, ни для претензионно-исковой работы.

Главная цель представления такой отчетности — информировать внешних пользователей о деятельности организационно или финансово связанной группы как единой хозяйственной единицы, консолидируемой интересами собственников бизнеса [31].

По словам Гао Цзинбо, ведущего ученого в области бухгалтерского учета, сотрудника Китайского института профессиональных бухгалтеров, «составление консолидированной отчетности и ее аудит основываются на принципах подлинности, целостности, соответствия и точности, чтобы обеспечить доступ всем заинтересованным пользователям к качественной, надежной и сопоставимой информации о хозяйствующих субъектах» [85, с. 66].

Согласно китайскому законодательству консолидированная финансовая отчетность рассматривается «как отчетность, отражающая общее финансовое состояние, результаты деятельности и движение денежных средств группы предприятий, в том числе материнских и всех дочерних компаний» [16].

Согласно российскому законодательству консолидированную отчетность аналогично рассматривается, как «систематизированная информация, отражающая финансовое положение, финансовые результаты деятельности и изменения финансового положения организации, которая вместе с другими организациями и (или) иностранными организациями, в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности, определяется как группа» [2].

Интересно, что в обеих странах формирование консолидированной финансовой отчетности происходит по формату, определенному МСФО.

Проведенный обзор показывает, что в целом система китайского бухгалтерского учета аналогична системе учета в Российской Федерации. Вектор реформирования обеих национальных учетных систем в целом соответствует принятому международному подходу.

В его основу положено максимальное соблюдение «интересов пользователей, прежде всего инвесторов, объективное отражение информации о финансовом

положении и результатах деятельности предприятия, обеспечение контроля активов с позиции возможного извлечения выгод, осмотрительность при признании доходов и расходов безотносительно к наличию оправдательных документов» [62].

Выводы к параграфу 2.1. Ведение учета на совместных российско-китайских предприятиях в основном ориентируется на российскую законодательную базу в области бухгалтерского учета. Современные китайские и российские правила формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности достаточно приближены к положениям системы МСФО, что в значительной мере сближает их. Вместе с тем существуют и некоторые расхождения, которые не позволяют говорить об однозначном соответствии российской и китайской национальных систем бухгалтерского учета. Наличие нормативных, методических и даже культурных различий в области бухгалтерского учета определяет повышенный интерес обеих сторон совместного бизнеса к проблеме качества бухгалтерской отчетности.

2.2. Организационное оформление процесса управления качеством бухгалтерской (финансовой) отчетности на совместных российско-китайских предприятиях

Как было показано в главе 1 данного диссертационного исследования, вопрос обеспечения качества бухгалтерской (финансовой) отчетности тесно связан с вопросом повышения качества учетной информации.

Следует отметить, что большинство проводимых в этой области исследований сконцентрированы преимущественно на вопросах, связанных с оценкой качества именно учетной информации, что определяется особенностью современного теоретического майнстрима теории бухгалтерского учета, в котором определяющую роль играют методологические разработки МСФО.

На сегодняшний день предлагается множество путей и инструментов для улучшения качества бухгалтерской (финансовой) отчетности [43; 51; 65; 84; 88; 127].

Все они различаются между собой, что прежде всего связано с отсутствием единства относительно понимания понятия «качество» и неоднозначностью подходов к его применению в бухгалтерском учете. При этом необходимо подчеркнуть различие между подходами в проводимых исследованиях в российских и зарубежных публикациях, в частности, китайских ученых. Последние в значительной мере опираются на преобладающий в международной учетной практике подход, ориентированный на оценку качества по критериям, определенным Концептуальными основами МСФО. По мнению китайских ученых, при оценке качества следует опираться на двойственный характер рассматриваемого предмета. Качество бухгалтерской (финансовой) отчетности может оцениваться с двух позиций — удовлетворение пользовательских требований и защита акционеров/инвесторов.

Первая позиция относится прежде всего к соблюдению качественных критериев, установленных, например, в Концептуальных основах МСФО.

Вторая позиция связана с вопросами управления бизнеса и выполнением фидуциарных обязательств [83; 91].

Китайскими авторами отмечается сложный, комплексный характер категории качества учетной информации. Здесь китайские ученые солидарны с мнением российских коллег, однако последние в гораздо большей мере опираются на системное представление, предполагающее рассмотрение данной категории не только с позиций нормативных требований.

Так, по мнению С.А. Кузнецовой, качество учетной информации необходимо рассматривать в следующих аспектах [42]:

- 1) качество построения бухгалтерского учета в системе управления субъектами хозяйствования;
- 2) качество формирования учетной информации по стадиям учетного процесса;
- 3) качество предоставления и интерпретации учетной информации.

По мнению автора данной работы, комплексное представление категории качества на уровне учетной системы, достаточно полно может быть осуществлено посредством выделения трех областей оценки, предложенных в работе А. Б. Малявко и И. М. Шора (табл. 2.2).

Таблица 2.2 — Основные области оценки качества учетной информации

Область оценки	Область определения
Степень прозрачности, аналитичности и полноты раскрытия информации, своевременность представления и соответствие действующему порядку представления отчетности	Способность удовлетворения информационных потребностей и ожиданий пользователей учетной информации. Можно выделить два аспекта рассматриваемой области, определяющих ее значимость. Практический аспект связан с необходимостью обеспечения пользователей своевременной, полной и релевантной информацией. Потребительский – определяется наличием опосредованных эффектов, получаемых в результате использования учетной информации для принятия управленческих решений и повышающих эффективность системы управления
Качественные и количественные характеристики информации, представленной в бухгалтерской (финансовой) отчетности	Набор внутренних свойств, количественных и качественных характеристик, совокупность которых определяет понимание и правильную интерпретацию пользователями учетной информации (например, полнота, достоверность, своевременность, сравнимость, верифицируемость и т. д.)
Оценка надежности и четкости работы системы организации и ведения бухгалтерского учета	Набор свойств учетной системы, а также показателей и критериев их оценки, посредством которых определяется надежность и качество конечного результата работы учетной системы – бухгалтерской (финансовой) отчетности

Источник: подготовлено автором на основе [52].

Исходя из выделенных областей оценки можно рассмотреть возможные направления и методические подходы, посредством которых осуществляется оценка качества учетной информации и бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Так, например, Е. С. Соколова предлагает рассматривать два методических подхода (табл. 2.3). Однако очевидно, что их число может быть расширено.

Таблица 2.3 — Применение методов оценки качества учетной информации

Методы	Области и особенности применения методов
Нормативный	Основывается на оценке нормативной базы порядка ведения бухгалтерского учета и подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности. Реализуется посредством аналитического рассмотрения подлежащих обязательному исполнению нормативных и законодательных актов, положений, отраслевых и иных методических рекомендаций. Контроль качества учетной информации осуществляется с позиций правильности и полноты соблюдения законодательных и профессиональных норм в сфере бухгалтерского учета. Концептуально метод напоминает подход бухгалтерского комплаенса, но не сводится к последнему
Статистический	Построен на анализе массивов учетных данных и выполнении процедур оценки их качества посредством применения статистических методов. Предполагает разработку специальных процедур обработки данных и построения статистических выводов относительно качественного содержания учетной информации

Источник: составлено автором на основе [73].

Проведенный автором анализ позволяет сделать вывод о необходимости комплексного представления вопроса управления качеством бухгалтерской (финансовой) отчетности, который следует рассматривать как внутреннюю функцию бизнеса, направленную на формирование прозрачной, полной и достоверной бухгал-

терской (финансовой) отчетности, отвечающей установленным требованиям и выступающей надежным источником принятия решений основными пользователями. Реализация этого процесса предполагает решение нескольких значимых задач: достижение высоких качественных показателей качества исходя из установленных критериев, соблюдение установленных стандартов качества, осуществление функций оценки, мониторинга и контроля учетных данных. Постоянный анализ и оценка качества позволяют определить основные направления, в соответствии с которыми может быть трансформирована и усовершенствована существующая система организации бухгалтерского учета.

Основные направления повышения качества бухгалтерской (финансовой) отчетности предполагают:

- 1) внутреннее содержательное улучшение, предусматривающее совершенствование состава и внутреннего содержания представляемой в бухгалтерской (финансовой) отчетности информации, ее максимальное приближение к экономической реальности, повышение прозрачности;
- 2) организационно-методическое улучшение, предусматривающее совершенствование процессов организации учетного процесса, расширение применения современных технических и программных средств, поиск новых технологических и программных решений;
- 3) постоянное совершенствование методического обеспечения внутреннего контроля.

Проведенное автором исследование позволяет сделать вывод, что помимо формирования современной системы бухгалтерского учета эффективному управлению качеством бухгалтерской (финансовой) отчетности способствует формирование современной эффективной системы корпоративного управления. Наиболее значимыми с точки зрения рассматриваемой темы элементами и механизмами корпоративного управления являются наличие действенного совета директоров, формирование релевантной организационной структуры, создание комитета по аудиту и регулярное проведение внешнего аудита. Рассмотрим их подробнее.

Совет директоров. Наличие реально действующего и вовремя реагирующего на сложные ситуации совета директоров сегодня рассматривается как один из ключевых элементов эффективного управления. В числе решаемых им задач зачастую рассматривается задача принятия ключевых управленческих решений (в первую очередь финансовых и инвестиционных) и предотвращение корпоративного финансового мошенничества. Выпущенные в 2002 г. «Руководящие принципы корпоративного управления» достаточно подробно определяют состав и обязанности совета директоров, а также необходимость создания специальных комитетов. Одной из ключевых функций, возлагаемых на совет директоров, является организация и эффективное осуществление внутреннего контроля. Современные исследования, проведенные как российскими, так и китайскими учеными, подчеркивают ведущую роль совета директоров в организации действенного внутреннего контроля. А это, в свою очередь, имеет опосредованное отношение и к качеству бухгалтерской (финансовой) отчетности — высокое качество внутреннего контроля снижает возможности проявления финансового мошенничества и повышает вероятность выявления ранее совершенных фактов хищений, недостач, воровства, способствуя тем самым точности и правильности оценки финансовых результатов.

Организационная структура. Построение релевантной организационной структуры имеет особое значение для совместных предприятий, где партнеры по бизнесу должны друг другу доверять и одновременно контролировать друг друга. При этом происходит своеобразное объединение стилей управления, операционных и кадровых ресурсов, международных и внутренних финансовых потоков, в котором большую роль играет культурный фактор, обусловленный, в числе прочего, разной интерпретацией данных бухгалтерской (финансовой) отчетности, различными подходами к оценке финансовых результатов и эффективности бизнеса. Это также отражается на структуре и функционале системы внутреннего контроля и, соответственно, качестве подготавливаемой бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Наличие комитета по аудиту. В современных условиях все больший вес приобретает такой элемент корпоративного управления, как комитет по аудиту. Изначально идея его создания возникла в англо-американской деловой среде. Однако достаточно быстро она обрела популярность во всем мире и сегодня его наличие рассматривается как важнейший институциональный механизм корпоративного управления и защиты инвесторов, обеспечивающий действенность системы внутреннего контроля и повышение достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Следует признать, что комитеты по аудиту пока не получили большого распространения в российской практике, однако в Китае их наличие рассматривается как важная составляющая корпоративного управления. Во многих китайских IPO-компаниях тоже создан комитет по аудиту, включающий независимых акционеров и директоров. В качестве основных обязанностей комитетов по аудиту входят наем или замена аудиторских организаций, оценка эффективности и совершенствование систем внутреннего контроля, координация усилий и связей между внутренним контролем и внешним аудитом, обеспечение прозрачности и максимально полного раскрытия информации для внешних инвесторов и т. д.

Внешний аудит. Традиционно внешний аудит выступает одним из ключевых механизмов обеспечения достоверности и надежности бухгалтерской (финансовой) отчетности. Вместе с тем следует признать, что в связи с масштабными изменениями в экономической среде и совершенствованием информационных технологий возрастают риски финансовых злоупотреблений и бухгалтерских ошибок, что в свою очередь приводит к росту аудиторских рисков. Именно поэтому такое широкое распространение получила концепция риск-ориентированного аудита. При этой модели аудиторы определяют высокую вероятность аудиторских рисков в компании, где не сформирована действенная комплексная система внутреннего контроля, отвечающая характеру и масштабам бизнеса. В этих условиях аудиторы снижают уровень существенности и увеличивают масштабы проведения аудитор-

ских процедур, по сути, повышая стоимость аудиторских проверок, но одновременно снижая риски искажений аудируемой бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Выводы к параграфу 2.2. Существуют определенные различия между подходами к исследованию российскими и зарубежными учеными вопроса обеспечения качества бухгалтерской (финансовой) отчетности. В зарубежных публикациях (в том числе китайских) представлен подход, ориентированный на пользователя. Качество бухгалтерской отчетности рассматривается с позиций возможности ее использования при принятии управленческих решений и защиты интересов возможных инвесторов. В российских исследованиях прослеживается комплексный подход, при котором во внимание принимаются также технические и информационные характеристики учетного процесса.

Проведенное исследование позволяет выделить основные направления повышения качества бухгалтерской (финансовой), предполагающие внутренне содержательное улучшение представляемой в бухгалтерской (финансовой) отчетности информации, организационно-методическое улучшение, связанное с совершенствованием процесса обработки учетной информации, и развитие методического обеспечения внутреннего контроля.

Обоснован вывод, что эффективному управлению качеством бухгалтерской (финансовой) отчетности способствует формирование современной системы корпоративного управления. Наиболее значимыми элементами и механизмами корпоративного управления, способствующими повышению качества бухгалтерской (финансовой) отчетности, могут выступать действенный совет директоров, релевантная целям и масштабам бизнеса организационная структура, наличие комитета по аудиту и регулярное проведение внешнего аудита.

2.3. Структурные элементы учетно-аналитической системы и их роль в обеспечении качества учётной информации

Сегодня и на международном, и на национальном уровне все более широко проявляется растущий интерес к вопросам разработки надежного учетно-информационного обеспечения, гарантирующего формирование объемной, полной, комплексной картины финансового положения экономического субъекта и его финансовых результатов.

В конце XX в. данный аспект нашел свою практическую реализацию в виде учетно-аналитических систем, построенных на современных информационных платформах. Особенностью их построения стала возможность интеграции на базе современных технологических платформ систем бухгалтерского, оперативного, статистического, налогового учета и подготовки на их основе отчетности различного вида, форм и содержания. Интеграция предполагает включение системных элементов бухгалтерского учета в общее корпоративное информационное пространство, позволяющее формировать бухгалтерскую (финансовую) отчетность, отвечающую высоким стандартам качества и надежности.

Тенденция к интеграции информационного пространства находит отражение на уровне национального регулирования бухгалтерского учета, где на основе передового международного опыта все в большей степени внедряются более высокие требования открытости и прозрачности. В области нормативного регулирования это проявляется в переходе в рамках национальных юрисдикций к принципам и стандартам, отвечающим требованиям МСФО, отходе от прямой регламентации бухгалтерского учета.

Международные требования к качеству учетной информации получили, таким образом, всеобщее признание, дав импульс дальнейшему развитию информационных технологий в области бухгалтерского учета. Как говорилось выше, последние развиваются в направлении создания многоцелевых многопользовательских учетных систем, обладающих множественным функционалом, способным

охватить всю совокупность учетных процессов: формирование и исполнение учетной политики, основные и вспомогательные первичные документы, нормативное обеспечение, информационные связи между подразделениями, создание отчетных форм и т. д. Такая информационно-интегрированная учетная система уже не может сводиться к привычным, рутинным процессам ведения учета, проводимым исключительно силами бухгалтерии. Ее контур должен охватывать сегодня все участки деятельности экономического субъекта, где формируются любые данные, которые в дальнейшем попадут в учетные регистры.

Это находит отражение в различного рода национальных и международных документах и методических разработках. В частности, на этот методологический аспект обращено внимание в Международных стандартах аудита, где отмечается, что «информационная система, связанная с финансовой отчетностью, включая систему бухгалтерского учета, состоит из процедур и записей, разработанных и реализуемых с целью:

- инициирования, записи, обработки и обобщения операций организации (а также событий и условий), обеспечения учета соответствующих активов, обязательств и собственного капитала;
- своевременного исправления результатов некорректной обработки операций, например, автоматически созданных промежуточных файлов и последующего закрытия промежуточных счетов;
- обработки и учета фактов обхода или преодоления средств контроля;
- передачи информации из систем обработки операций в основной регистр;
- записи информации, являющейся значимой для отражения в финансовой отчетности — событий и условий, не являющихся операциями, таких как износ и амортизация активов и изменения вероятности погашения дебиторской задолженности;
- обеспечения сбора, записи, обработки, обобщения и надлежащего отражения в финансовой отчетности информации, которая должна раскрываться согласно применимой концепции подготовки финансовой отчетности» [4].

Данное обстоятельство требует глубокого переосмысления существующих подходов к понятию качества бухгалтерской (финансовой) отчетности. Последнее фактически должно рассматриваться как следствие качества работы учетно-информационной системы, включающей все процессы, связанные с регистрацией и обработкой ключевых информационно-коммуникационных процессов внутри экономического субъекта с учетом требований основных заинтересованных пользователей.

Соответственно, прежде чем изучать вопрос оценки качества бухгалтерской (финансовой) отчетности, следует рассмотреть основные элементы, определяющие уровень качества учетно-аналитической системы. Ее можно определить как внутриорганизационное образование, обладающее определенной структурой, включающее совокупность методик, регламентов, процессов и инструментальных средств, посредством которых происходит трансформация учетных данных в бухгалтерскую (финансовую) отчетность. Рассматриваемая структура и описание подходов к обеспечению качества учетно-аналитической системы носят общий характер. Вместе с тем полученный результат был сформирован на основании обследования учетно-аналитических систем ряда китайских и совместных российско-китайских предприятий. Поэтому он обладает определенной спецификой, отражающей особенности ведения бухгалтерского и управленческого учета, а также организации внутреннего контроля с учетом требований китайской стороны. Рассмотрим основные элементы, определяющие качество учетно-аналитического обеспечения процесса формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности. Наглядно они показаны на рис. 2.1.



Рисунок 2.1 – Элементы, определяющие качество учетно-аналитического обеспечения

Источник: разработано автором.

Из представленного рис. 2.1 видно, что эти элементы включают следующие позиции: организационное оформление (ресурсное и нормативное обеспечение), ключевые принципы работы системы, описание основных процессов работы системы и требований к ним. Ниже будет дана краткая характеристика каждого из перечисленных элементов.

Организационное оформление предполагает, что учетно-аналитическое обеспечение деятельности экономического субъекта должно быть вписано в общую организационную структуру. Иными словами, это структурное выделение в качестве отдельной управленческой подсистемы, имеющее самостоятельное значение и требующее выделения определенных ресурсов, необходимых для реализации предусмотренных функций. Ресурсное обеспечение предполагает наличие соответствующих технических средств, доступ к информационной инфраструктуре (аппаратное и сетевое оборудование, программное обеспечение, протоколы обмена данными и т. д.) и персонал, реализующий возможность практического использования технических средств. Ресурсы определяют не только глубину внедрения, но и возможности дальнейшего развития и совершенствования системы. Кроме того, хорошая (т. е. полная, своевременная и обновляемая) ресурсная обеспеченность становится сегодня ключевым фактором, определяющим качество функционирования учетных систем.

Необходимо отметить, что виды и формы ресурсного обеспечения во многом определяются целеполаганием и широтой функционала учетно-аналитической системы. Так, в условиях российско-китайского бизнеса зачастую нужна дополнительная информация, необходимая для стороны партнера (в данном случае – китайской), формирование которой не всегда предусмотрено российскими правилами ведения учета, например, в связи с различиями между российскими и китайскими правилами учета. В этом случае в функционал системы должна быть включена возможность формирования дополнительных специальных отчетов, необходимых партнеру. Соответственно, ресурсы системы должны позволять делать такие отчеты своевременно, быстро и с небольшими затратами.

Нормативное обеспечение — совокупность внутренних правил и положений, определяющих порядок ведения учета и подготовки отчетности, полномочия, права и обязанности и устанавливающих ответственность за правильность ведения учета и формирование отчетности. Оно включает широкий спектр документов, начиная от учетной политики и завершая техническими регламентами ввода информации в бухгалтерскую программу. Посредством правильно организованного нормативного обеспечения реализуются наиболее эффективные и уместные технические и информационные решения, обеспечивающие необходимый уровень согласования и взаимодействия основных элементов учетно-аналитической системы с целью удовлетворения информационных потребностей ключевых групп пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Необходимо также отметить, что ресурсная и нормативная составляющие не могут рассматриваться в отрыве друг от друга. На практике они формируют целостное функциональное единство, реализуемое через согласованную реализацию нормативных действий по формированию бухгалтерской (финансовой) отчетности через использование возможностей и ресурсы учетной системы. В совокупности они определяют уникальный для каждой организации способ согласования и соединения объектов и субъектов управления на уровне конкретных ответственных лиц и подразделений, так или иначе принимающих участие в реализации учетного процесса.

Следует понимать, что организация учетно-аналитической системы во многом отражает организацию самого экономического субъекта. По своему внутреннему содержанию ее можно рассматривать как единый информационный контур, охватывающий все подразделения организации и определяющий те способы и методы управления, которые наиболее эффективно и полно реализуют требования учетной политики организации применительно к финансово-хозяйственной деятельности. Таким образом, системе управления придаются те необходимые свойства, которые в конечном итоге определяют качество бухгалтерской (финансовой) отчетности. *Ключевые принципы работы учетно-аналитической системы* определяют фундаментальные основы, благодаря которым учетно-аналитическая система

реализует свои функции наиболее полно и качественно. Среди них можно указать следующие принципы: системность и комплексность реализации; ориентация на пользователя; единство учетной политики и соблюдение принципов учета; взаимодействие сотрудников; применение процессного подхода.

Можно заметить, что перечисленные принципы во многом согласуются с принципами менеджмента качества, совокупность которых, в частности, описана в соответствующих стандартах ГОСТ [11, 12, 13].

В табл. 2.4 проведен анализ соответствия предлагаемых принципов работы учетно-аналитической системы и принципов менеджмента качества.

Таблица 2.4 — Анализ соответствия принципов работы учетно-аналитической системы (УАС) и принципов менеджмента качества (МК)

Принципы работы	Принципы МК	Принципы
Системность и комплексность реализации	—	Прямого соответствия нет
Ориентация на пользователей	Ориентация на потребителей	Близкое соответствие
Единство учетной политики и соблюдение принципов учета	Лидерство	Прямого соответствия нет
Взаимодействие сотрудников	Взаимодействие работников	Близкое соответствие
Процессный подход	Процессный подход	Близкое соответствие
—	Улучшение	Прямого соответствия нет
—	Принятие решений, основанное на свидетельствах	Прямого соответствия нет
—	Менеджмент взаимоотношений	Прямого соответствия нет

Источник: составлено автором с использованием [12].

Из табл. 2.4 видно, что между двумя группами принципов можно провести неполную аналогию. Возможность полной прямой трансляции принципов менеджмента качества на учетно-аналитическую систему ограничена.

И хотя первые носят универсальный характер и могут быть распространены на различные объекты, по мнению автора данного исследования, применительно к учетно-аналитической системе экономического субъекта они должны быть модифицированы и уточнены.

Однако, если дополнительно использовать принципы, предлагаемые для достижения устойчивого успеха, данный общий подход к качеству учетно-аналитической системы может рассматриваться как близкий подходу, практикуемому при организации менеджмента качества [14].

Принцип системности и комплексности реализации учетно-аналитической системы имеет основополагающее значение, поскольку предполагает, с одной стороны, обращение к системному подходу, а с другой – ориентацию на сложное взаимосвязанное соединение различных модулей в целостный комплекс, обладающий определенными синергетическими свойствами. Системное представление позволяет представлять любой объект в виде совокупности компонент, интегрированных в единое целое для достижения намеченных целей. Системность позволяет реализовать целый ряд преимуществ, связанных:

- со структурным представлением учетной информации как единого целого;
- достижением необходимого уровня взаимозависимости процессов ведения учета и формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- гармонизацией и интеграцией процессов учета и управления процессами;
- обеспечением лучшего понимания роли и ответственности функций и обязанностей, необходимых для достижения общих целей;
- пониманием возможностей и ограничений системы и определением потребности ресурсов в необходимых ресурсах;
- установлением порядка выполнения конкретных действий в рамках системы и т. д.

Ориентация на пользователей. Бухгалтерская (финансовая) отчетность выступает главным результатом функционирования учетно-аналитической системы. Общие требования к ней хорошо структурированы, подробно определены, но индивидуальные интерпретации по-прежнему многообразны. Многообразие пользовательских запросов ведет к расширению спроса на качественно подготовленную и понятную пользователям информацию. Поэтому внимание все больше переключается с отдельных статей и отчетных форм к порядку, полноте и разнообразию раскрытия информации, что обеспечивает необходимый уровень открытости и прозрачности — требования, которые сегодня рассматриваются как ключевые.

Практическая реализация принципа ориентации на пользователей предполагает осуществление следующих действий:

- выявление ключевых и неосновных прямых и косвенных пользователей;

- идентификация их потребностей и возможных информационных запросов;
- соотнесение возможности системы по сбору и обработке учетной информации с возможностями максимально полно и широко раскрыть всю необходимую информацию;
- определение группы критериев, по которым может быть оценено качество бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- регулярное проведение соответствующих мероприятий внутреннего контроля и аудита учетных данных и показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности и т. д.

Единство учетной политики и соблюдения принципов учета. Как было отмечено выше, прямая аналогия с принципами менеджмента качества отсутствует. Однако здесь можно провести косвенную аналогию с принципом лидерства, т. е. вовлеченности руководителей разного уровня в процесс управления. Единство «цели, направления деятельности и взаимодействия работников позволяет организации обеспечить согласованность ее стратегий, политик, процессов и ресурсов для достижения своих целей» [12].

Главным элементом, интегрирующим и структурирующим учетный процесс, выступает учетная политика, «совокупность способов ведения экономическим субъектом бухгалтерского учета» [1, п.1 ст.8]. Выбранные способы учета должны обеспечивать преемственность и сопоставимость показателей деятельности организации, что достигается посредством последовательного применения учетной политики.

Вместе с тем категорию «учетная политика» для целей реализации функционала учетно-аналитической системы можно понимать шире, чем это установлено в законодательстве, а именно как совокупность не только способов учета, но и методических приемов, методов и инструментальных решений, последовательное применение которых обеспечивает необходимое единство целей, задач и финансовых результатов организации.

В этом смысле определяющую роль действительно может и должно играть руководство организации, а не бухгалтерская служба. Не случайно ответственность

за организацию документооборота и ведение бухгалтерского учета возложено на руководителя экономического субъекта [1, п. 1 ст. 7].

Участие руководства в организации учетного процесса может осуществляться как напрямую, так и косвенно различными способами. Однако ключевым для понимания его роли в обеспечении качества учетного процесса является вопрос распределения ответственности внутри экономического субъекта за реализацию различных учетных функций и реализацию различных положений учетной политики. Именно руководство устанавливает внутреннюю структуру подотчетности, распределяет должностные обязанности, принимает решение относительно полноты и качества раскрытия дополнительной информации в примечаниях к бухгалтерской (финансовой) отчетности, финансирует развитие информационной корпоративной системы.

Соответственно, главной задачей руководства в рамках функционирования учетно-аналитической системы является создание условий для открытости и доступности коммуникаций внутри организации, построение устойчивых информационных связей между бухгалтерской службой и отдельными подразделениями, формирование атмосферы доверия и взаимопонимания между сотрудниками. Тем самым создается одно из важнейших условий нормального открытого оборота информационных потоков, снижается вероятность несвоевременного или неточного предоставления информации, уменьшаются риски финансовых злоупотреблений и нарушений.

Взаимодействие сотрудников. Критическим элементом в обеспечении качества выступает человеческий фактор. Как отмечается в стандарте менеджмента качества, «для организации крайне важно, чтобы все работники были компетентными, наделены полномочиями и вовлечены в создание ценности. Компетентные, наделенные полномочиями и взаимодействующие работники на всех уровнях организации повышают ее способность создавать ценность» [12].

Как правило, этот элемент учетно-аналитической системы рассматривается односторонне, поскольку обращается внимание лишь на деятельность работников бухгалтерской службы. Однако сегодня этот взгляд постепенно трансформируется,

и организация учетного процесса рассматривается с позиций вовлеченности гораздо большего числа лиц, прямые функциональные обязанности которых не связаны видимым образом с ведением учета. Вместе с тем процесс сбора и регистрации первичных учетных данных зачастую происходит вне стен бухгалтерии. Первичные документы, сведения о заключенных договорах, информация о проведенных сделках и т. д. могут попадать в бухгалтерскую программу разными путями. Необходимость все более полного раскрытия информации и формирование детальных пояснений к основным отчетным формам требуют вовлечения в процесс создания бухгалтерской (финансовой) отчетности работников различных подразделений.

Поэтому важнейшим условием качественной работы учетно-аналитической системы оказывается способность руководства организовывать учетный процесс с привлечением все большего числа работников всех уровней. Это становится возможным, если работники оказываются, с одной стороны, реально вовлеченными в учетный процесс, с другой – правильно заинтересованными и мотивированными. Персонал здесь рассматривается не столько как совокупность исполнителей, сколько как активно используемый ресурс. Его способность проявлять инициативу, брать на себя ответственность, умение самостоятельно выявлять возможные сбои или ошибки в системе, честность и компетентность рассматриваются сегодня как критический драйвер повышения качества.

Глубокое вовлечение работников в процесс способно обеспечить необходимую синергетическую основу для повышения качества бухгалтерской (финансовой) отчетности, которую можно рассматривать в этих условиях как результат действия системной связки «персонал — технологии управления — информационная система».

Подход как к процессу. Для современного бизнеса является обычным обращение к процессному представлению используемых управленческих решений. Процессный подход может быть определен как «применение в организации системы процессов наряду с их идентификацией и взаимодействием, а также менеджмент процессов, направленный на получение желаемого результата» [11].

О его распространенности и широком применении говорит то, что практически все направления внутри организационной деятельности, в том числе ведение учета, организация внутреннего контроля, формирование бухгалтерской (финансовой) отчетности, описываются в терминах внутренних процессов.

«В микроэкономической системе каждый процесс направлен на достижение того или иного эффекта (будь то промежуточный или конечный эффект). Иными словами, каждый из процессов выполняет в хозяйственной деятельности свою функцию (функция процесса)» [59, с. 39].

Процессный подход получил широкое распространение в менеджменте качества, где даны базовые определения и описаны многие возможности использования данной методологии. В частности, процессный подход лежит в основе популярной сегодня философской концепции управления, известной как всеобщий менеджмент качества (*Total Quality Management, TQM*) [56].

Главное преимущество использования процессного подхода видится «в непрерывности управления, которое он обеспечивает на стыке отдельных процессов в рамках их системы, а также при их комбинации и взаимодействии» [11].

В своей основе процессный подход опирается на понятие процесса, который рассматривается как ряд «взаимосвязанных или взаимодействующих операций, преобразующих входные данные в выходные» [12]. Внутри каждого процесса реализуется цепочка преобразований, посредством которой осуществляется трансформация находящихся на входе ресурсов в намеченный результат — некий продукт с повышенной добавленной ценностью для потенциального потребителя [14].

Применительно к учетно-аналитической системе применение процессного подхода предполагает «четкое разграничение операций во времени и пространстве; фиксацию и регистрацию входных и выходных данных процессов; своевременное назначение руководителя процесса или процедуры с определением его полномочий и ответственности; организацию управления процессами и переходов между операциями процесса; нацеленность на конечный результат» [80, с. 78].

В качестве главного результата функционирования учетно-аналитической системы выступает конечный информационный продукт — бухгалтерская (финансовая) отчетность. «Под бухгалтерским учетом как процессом следует понимать совокупность взаимосвязанных элементов метода учета (инвентаризация, документирование, счета, оценка, калькулирование, баланс, отчетность), что превращает входные информационные ресурсы в выходной информационный продукт. Информационный продукт, или продукт учетной системы, — это нематериальная информационная продукция, являющаяся результатом учетного процесса, что предполагает соблюдение учетных правил и осуществление выбора из имеющихся альтернатив на основе профессионального суждения бухгалтера» [40, с. 35].

Следует отметить, что существуют и более широкие подходы, рассматривающие информационную природу бухгалтерского учета концептуально [38] и стратегически [55]. Конечный продукт работы учетно-аналитической системы, по мнению В. Ф. Несветаилова, может быть описан как развернутый массив учетной и аналитической информации, позволяющий трансформировать имеющийся информационный контент в массив знаний о финансовом, имущественном, кадровом, производственном и даже политическом потенциале экономического субъекта [55].

Автор диссертации солидарен с данным подходом, но его рассмотрение выходит за рамки проводимого исследования.

Описание основных процессов работы системы и требований к ним. Из последнего принципа логично следует третий элемент, определяющий качество учетно-аналитического обеспечения процесса формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности. Он выделен в отдельную категорию в силу того, что имеет самостоятельное значение.

Описание представляет собой лингвистическую композиционную форму для подробной характеристики предметов или явлений в целях создания их образа [139].

Описание может осуществляться по отношению к разным объектам — предметам, отношениям между ними, результатам, процессам и т. д.

В рассматриваемом здесь случае описание представляет собой развернутую характеристику задействованных в системе процессов и их результатов.

Описание предполагает определение и идентификацию процессов, их классификацию, формулировку требований к задействованным ресурсам и параметрам оценки, подробное документированное представление характеристик и т. д. Кроме того, описать — значит определить последовательность реализации, выявить связанные информационные потоки, установить критерии оценки.

Следует отметить, что описание процессов, кроме того, является частью методического обеспечения оценки качества бухгалтерской (финансовой) отчетности. Этот вопрос будет затронут ниже, в параграфе 3.1 настоящего диссертационного исследования.

Далее основное внимание будет уделено вопросам классификации и документирования процессов.

Классификация предполагает группировку элементов по выбранному признаку. По отношению к большинству систем, как правило, используют классификационный признак: внешнее — внутреннее. Однако по отношению к процессам учетно-аналитической системы более применим ключевой признак, используемый в процессном менеджменте, согласно которому все происходящие внутри системы процессы могут быть охарактеризованы как основные и вспомогательные. Как правило, в бизнесе основные процессы характеризуются тем, что благодаря им добавляется ценность, в то время как вспомогательные — добавляют стоимость [29].

Однако такая классификация применительно к внутренним подсистемам управления неоднозначна. По мнению автора данной работы, основные процессы, реализуемые в учетно-аналитической системе, следует характеризовать не через их отношение к стоимости или ценности, а исходя из их включенности в процессы регистрации учетных данных и формирования (бухгалтерской) финансовой отчетности, т. е. стандартный учетный процесс.

Соответственно, под основными здесь следует понимать те процессы, которые непосредственно направлены «на создание учетной информации... Примером

основных учетных процессов может являться базовая форма бухгалтерской процедуры, включающая регистрацию, группировку и интерпретацию фактов хозяйственной жизни» [80, с. 76].

Отличие вспомогательных процессов от основных заключается в том, что они не связаны напрямую с обработкой информационных потоков, а обеспечивают нормальное регулярное выполнение основных процессов. Применительно к учетным системам исследователи выделяют три типа вспомогательных процессов: обеспечивающие процессы, процессы развития и управления [80]. Однако, по мнению автора, применительно к учетно-аналитической системе экономического субъекта целесообразно говорить только о двух типах таких процессов: обеспечивающих и процессах контроля.

Логика такого разделения очевидна. Управление учетно-аналитической системой на практике сводится к заданию режима бесперебойной, правильной работы технических средств, выполнению правил документооборота, осуществлению персоналом обязанностей по вводу данных в информационную систему, соблюдению регламента подготовки отчетности. Все эти функции выполняются, как правило, рутинным образом при наличии соответствующего программного, материального и нормативного обеспечения (о чем было сказано выше).

К обеспечивающим, соответственно, могут быть отнесены процессы, направленные на техническое обслуживание компьютерной техники и сетевого оборудования, обеспечение доступа к каналам связи, курьерская доставка, снабжение канцелярскими принадлежностями, обеспечение нормальных условий труда и соблюдение трудового распорядка, обновление программного обеспечения и т. д.

В отличие от обеспечивающих управленческих решений реакция на незапланированные ситуации, выявление ошибок, нарушений и сбоев в нормальной работе фактически носит принципиально иной характер и относится к сфере внутреннего контроля. Процессы внутреннего контроля, таким образом, обладают самостоятельным значением и лишь косвенно могут рассматриваться как обеспечивающие

нормальное функционирование системы процессы. По своей природе это параллельный процесс, связанный с обеспечением безопасности бизнеса и недопущения системных сбоев и нарушений в работе системы.

Классифицировав процессы, в целях эффективной организации и поддержания в рабочем состоянии учетно-аналитической системы экономический субъект должен задокументировать выделенные процессы, предварительно определив ключевые требования к документальному обеспечению, установив порядок их реализации по срокам, исполнителям и получаемым результатам. Иными словами, он должен определить регламенты исполнения.

Детализация и структура создаваемой документации определяются особенностями проводимых операций и заключаемых контрактов, сложностью и уровнем автоматизации учетного процесса, особенностями используемого программного обеспечения, наличием профессионального, хорошо обученного персонала. Документирование должно обеспечивать охват всех ключевых процессов, связанных с реализацией учетной политики и максимально полным раскрытием информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Однако необходимо понимать, что само по себе описание процессов, даже достаточно детальное и полное, не обеспечивает их автоматическое выполнение. Следование формально описанным требованиям является лишь одним из условий обеспечения качества бухгалтерской (финансовой) отчетности, но не определяет само это качество. Описание позволяет разработать необходимые алгоритмы действий, благодаря которым упорядочивается и организуется процесс создания отчетности.

Конечное качество бухгалтерской (финансовой) отчетности есть результат согласованной работы учетно-аналитической системы и сопряженных с ней элементов системы управления и контроля организации. Иными словами, качество должно рассматриваться не только как результат соблюдения правил или постоянного контроля над учетным процессом, но и как некий синергетический эффект от выполнения целого ряда организационных мер и согласованной внутренней коммуникации между различными подсистемами управления, не только тех, что связаны с вводом и обработкой учетных данных.

Этот вопрос будет более подробно рассмотрен в главе 3 данной работы.

Выводы к параграфу 2.3. Общие правила ведения учета и подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности конкретизируются и оформляются в совокупность правил и процессов учетно-аналитической системы отдельной организации. Выделены и описаны те элементы, которые, по мнению автора, определяют качество процесса формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности. В частности, выделены организационное оформление, включая ресурсное и нормативное обеспечение, ключевые принципы работы системы, описание основных процессов работы системы и требований к ним.

Выводы к главе 2. Одним из способов изучения вопроса обеспечению качества бухгалтерской (финансовой) отчетности в национальных системах регулирования бухгалтерского учета является обращение к учетной практике в международном совместном бизнесе. В частности, в данной главе рассмотрены некоторые аспекты учетной практики совместного российско-китайского предприятия. При этом подробно исследованы особенности функционирования современной китайской системы бухгалтерского учета.

Показано, что действующая в Китайской Народной Республике система бухгалтерского учета характеризуется наличием достаточно развитого законодательства, сочетающего элементы, близкие МСФО, но также содержащие правила централизованного регулирования при активном участии государства в процессе разработки бухгалтерских стандартов.

Установлено, что развитие современной системы бухгалтерского учета в Китае определяется следующими факторами: теория государства, классовая теория, марксизм, культурная революция. Показано, что на вектор развития учетной мысли в Китае на сегодняшний момент влияют: изменение функции общественного административного правления; диверсификация форм государственного владения предприятиями и перераспределение функций контроля за их деятельностью; стратегия на экономическую открытость. Обоснован вывод, что на восприятие учетной информации китайскими пользователями существенное влияние оказывает культурный фактор.

В исследовании выделены основные направления повышения качества бухгалтерской (финансовой) отчетности, включающие: внутренне содержательное улучшение; организационно-методическое улучшение, связанное с совершенствованием процесса обработки учетной информации; развитие методического обеспечения внутреннего контроля.

Показано, что одним из ключевых условий обеспечения качества бухгалтерской (финансовой) отчетности выступает наличие современной системы корпоративного управления: действенный совет директоров, релевантная целям и масштабам бизнеса организационная структура, наличие комитета по аудиту и регулярное проведение внешнего аудита.

На основании проведенного автором исследования учетно-аналитических систем ряда китайских и совместных российско-китайских предприятий были определены основные элементы учетно-аналитической системы, которые направлены на обеспечение качества процесса формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности: организационное оформление, ключевые принципы работы системы, описание основных процессов работы системы и требований к ним. В главе представлена развернутая характеристика каждого из выделенных элементов.

Глава 3. СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ МЕТОДИЧЕСКИХ И ИНСТРУМЕНТАЛЬНЫХ СРЕДСТВ ОБЕСПЕЧЕНИЯ КАЧЕСТВА БУХГАЛТЕРСКОЙ (ФИНАНСОВОЙ) ОТЧЕТНОСТИ НА СОВМЕСТНЫХ РОССИЙСКО-КИТАЙСКИХ ПРЕДПРИЯТИЯХ

3.1. Методическое обеспечение оценки качества учётной информации при формировании бухгалтерской (финансовой) отчетности совместного российско-китайского предприятия

Эффективность и результативность финансово-хозяйственной деятельности определяются многими факторами, большинство из которых так или иначе связаны с информацией, содержащейся в бухгалтерской (финансовой) отчетности. Отвечающая всем необходимым требованиям и установленным критериям, правильно воспринимаемая пользователями, бухгалтерская (финансовая) отчетность выступает важнейшим условием принятия правильных и действенных управленческих решений в условиях неопределенности, изменчивости внешней среды и жестких конкурентных отношений.

Системный подход к пониманию природы и сущности бухгалтерской (финансовой) отчетности предполагает рассмотрение ее во взаимосвязи со всей учетно-аналитической системой бизнеса. Последняя, в свою очередь, представляет сложное системное образование и по своей внутренней сути может рассматриваться «в качестве большой системы, которая интегрирует в себе различные подсистемы и методы и подчиняет их достижению цели информационного обеспечения процесса управления» [42, с. 43].

Основными ее характеристиками являются открытость, интегрированность и постоянное динамичное взаимодействие с окружающей средой. «Являясь большой системой, состоящей из совокупности взаимосвязанных управляемых подсистем, объединенных общей целью функционирования, система учетно-аналитического обеспечения управления организацией характеризуется системными свойствами – целостностью, делимостью, размерностью, иерархичностью, эмерджентностью, мультипликативностью, синергичностью» [43, с. 20].

Важным свойством указанной системы является высокая унифицируемость и тиражируемость многих типовых элементов, которые оказываются воспроизводимыми в различных отраслевых и организационных условиях. Таким образом, реализуется возможность построения общих алгоритмов, организационных и коммуникационных решений, связанных с учетной информацией, независимо от вида и отраслевой принадлежности организаций, ведущих учет.

Системность определяет и возможные подходы к пониманию содержания и структуры методического обеспечения качества бухгалтерской (финансовой) отчетности и построения ее модели.

Как показано в главе 1 данной работы, качество является сложной, комплексной, не поддающейся однозначной трактовке исследовательской категорией. Авторский анализ различных подходов к представлению категории качества позволяет сделать вывод, что существуют два принципиально отличающихся по внутреннему содержанию, но не противоречащих друг другу подхода.

В основе их различия лежит идея о том, что любой продукт человеческой деятельности следует рассматривать с учетом двух составляющих — процессной и результатной. Процессная составляющая реализуется в первую очередь через процессы создания, возникновения, формирования или подготовки рассматриваемого объекта, в то время как результатная составляющая проявляется в его потребительских качествах, способности удовлетворять потребности пользователей.

Таким образом, единый объект оценки качества, в данном случае бухгалтерская (финансовая) отчетность, может непротиворечиво рассматриваться посредством двух групп метрик, показателей и оценок, в совокупности оформляющих системное, целостное представление о качестве рассматриваемого объекта.

Первая группа связана с процедурной стороной формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности. Последняя в этом случае рассматривается как специфический внутренний продукт деятельности организации, реализация которого происходит в рамках самостоятельного проектного управленческого цикла, связанного со сбором, регистрацией, обработкой и интеграцией в единое целое учетной информации.

Последовательный характер подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности проявляется в повторяемости основных этапов ее формирования и их алгоритмической воспроизводимости в каждом отчетном цикле (в каждом новом отчетном периоде).

Вся последовательность формирования основных отчетных показателей и интеграции их в комплекте отчетных форм логично может быть описана в терминах процессного подхода. Последний предполагает выделение отдельных, завершенных логически и технологически этапов (процессов), характеризующихся определенными параметрами входа и выхода, и соединение их в цепочку создания отчетности.

Возможность параметризованного представления каждого процесса (этапа) по его завершении, равно как и всей цепочки создания отчетности, позволяет определить соответствующие критерии и показатели оценки качества. Последняя проводится на основе набора метрик — показателей, характеризующих различные аспекты выполнения процессов цепочки подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Вторая группа имеет отношение непосредственно к бухгалтерской (финансовой) отчетности, которая рассматривается теперь как результат работы учетной информационной системы (информационный продукт [42]), обладающей определенными системными и потребительскими свойствами, отвечающей установленным критериям соответствия и пользовательским ожиданиям.

Оценке подлежат надежность, полнота, правильность, достоверность и т. д. представленной в бухгалтерской (финансовой) отчетности информации. Данный аспект оценки качества во многом совпадает с традиционным подходом, соответствующим основным положениям теории и нормативной практики бухгалтерского учета как в России, так и в Китае.

Помимо стандартных показателей, раскрывающих полноту и достоверность информации, содержащейся в отчетных формах, в современных условиях оценке подлежат также ясность и глубина раскрытия информации (прозрачность) бухгалтерской (финансовой) отчетности.

В свою очередь вопрос прозрачности тесно связан с правильностью представления статей отчетности в соответствии как с требованиями действующего законодательства, в том числе налогового, так и внутренними нормативными требованиями и положениями по формированию учетной информации. Таким образом, ключевым элементом методического обеспечения здесь должны выступать методы и инструменты специфического комплаенс-контроля (бухгалтерского и налогового).

Оба представленных элемента методического обеспечения носят общий характер и описывают основные аспекты оценки качества бухгалтерской (финансовой) отчетности без учета отраслевой, страновой или иной специфики.

Однако в условиях реальной жизни любая обобщенная модель нуждается в уточнении и расширении, чтобы раскрыть те аспекты реальности, которые не носят универсальный характер, а отражают отличительные черты того или иного бизнеса. Это справедливо и по отношению к российско-китайским предприятиям, где бизнес строится с учетом интересов обеих участвующих сторон.

Несмотря на то, что формальная юрисдикция в данном случае определяется российским законодательством и порядок ведения учета диктуется в первую очередь требованиями российского закона о бухгалтерском учете в совокупности ПБУ с учетом особенностей Налогового кодекса Российской Федерации, китайская сторона правомерно предъявляет дополнительные внутренние требования к раскрытию учетной информации и подтверждению достоверности представляемой бухгалтерской (финансовой) отчетности. Эти требования вносят определенные коррективы в обе группы показателей оценки и, в свою очередь, могут рассматриваться как основа для ввода дополнительных критериев и показателей.

Обобщение представленного описания возможно в виде графической модели, в рамках которой изображаются все представленные элементы и обеспечивается необходимое наглядное представление связей между ними (рис. 3.1).



Рисунок 3.1 – Модель методического обеспечения оценки качества бухгалтерской (финансовой) отчетности совместного российско-китайского предприятия

Источник: разработано автором.

Взаимосвязь и взаимодействие между компонентами модели показаны стрелками. Существенным является то, что третий компонент, связанный со специфическими требованиями к информации, содержащейся в бухгалтерской (финансовой) отчетности, сопряжен с обоими элементами, но его влияние зачастую носит косвенный, непрямой характер, и потому связывающие стрелки показаны пунктиром.

Обращение к предлагаемому подходу позволяет уточнить существующее представление о качественном состоянии бухгалтерской (финансовой) отчетности, представив в единой модели разные подходы к методике его оценки. Таким образом, преодолевается односторонность и ограниченность преобладающего сегодня традиционного подхода, в котором качество бухгалтерской (финансовой) отчетности оценивается преимущественно с позиции стоимостной оценки включенных в нее показателей.

Дальнейшее изложение будет посвящено рассмотрению методического обеспечения оценки качества бухгалтерской (финансовой) отчетности с процессной точки зрения.

Следует отметить, что такой подход не является совершенно новым. В частности, сходное представление в какой-то мере было реализовано в модели основной учетной процедуры, описание которой можно найти в литературе по теории бухгалтерского учета.

Можно также заметить, что процедурное представление технологии обработки учетной информации лежит в основе разработки информационных учетных систем. Построение последних реализуется на основе различных по содержанию и детализации алгоритмов, благодаря которым осуществляются обработка, агрегирование и обобщение учетной информации с последующим представлением ее в формах внутренней и внешней отчетности.

Отличие предлагаемого методического подхода от уже существующих заключается в активном обращении к терминологической и методологической базе процессного подхода и построении на этой основе внутренней системы оценки качества процесса подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Стандартное определение процесса представляет его как ряд взаимосвязанных или взаимодействующих операций, преобразующих входные данные в выходные [140].

Как показано в главе 2, процессный подход предполагает, что процедуру формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности можно представить в виде цепочки формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности. Эта цепочка представляет собой последовательное прохождение определенных этапов, включающих установленные процессы по вводу массива первичных учетных данных в информационную систему с последующей трансформацией их в соответствующие отчетные формы. Технически это предполагает выявление ключевых учетных процедур и документов, определение ключевых точек, где происходит их обработка и

трансформация и осуществляется контроль за порядком реализации процесса. Некоторые характеристики цепочки формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности представлены в приложении Б.

Ключевыми элементами методического обеспечения предлагаемой системы выступают стандартизация основных процессов; построение метрик (набора показателей) оценки, позволяющих правильно и точно идентифицировать основные параметры каждого из выделенных процессов для оценки качества их выполнения; мониторинг процессов.

В качестве основных критериев качества можно использовать минимальное отклонение от установленных параметров выполнения процесса и отсутствие существенных ошибок и искажений в первичных документах и учетных регистрах (рис. 3.2).



Рисунок 3.2 –Методическое обеспечение оценки качества процесса подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности совместного российско-китайского предприятия

Источник: разработано автором.

Рассмотрим отдельно каждый из представленных элементов методического обеспечения.

Понятие стандартизации имеет широкое применение в различных сферах человеческой деятельности: менеджмент качества, техническое и отраслевое специальное

регулирование, экология, обеспечение безопасности и надежности технических систем и т. д.

Его определение можно найти, например, в российской системе нормативной документации (ГОСТ): «Деятельность, направленная на достижение оптимальной степени упорядочения в определенной области посредством установления положений для всеобщего и многократного использования в отношении реально существующих или потенциальных задач» [10].

Стандартизация предполагает «одинаковость, многократное воспроизводство одного и того же решения» [45, с. 88]. Особую роль она играет в сфере регулирования бухгалтерского учета и аудита, где наличие профессиональных требований и стандартов является необходимым условием осуществления этих видов профессиональной деятельности.

С. Н. Поленова определила стандартизацию в сфере бухгалтерского учета как «деятельность по выработке правил (норм, требований, принципов, допущений, методик и пр.), способствующих упорядочению и оптимизации бухгалтерского учета для выполнения задач с минимальными затратами, а также контролю их соблюдения» [63, с. 67].

В данном определении сделан акцент на требованиях, соответствующих процессному подходу: регулируемости, упорядоченности потоков учетной информации, экономической оптимизация работы системы учета и необходимости постоянного контроля. В условиях глобализации и мировой хозяйственной интеграции законодательные решения в области стандартизации правил ведения бухгалтерского учета и подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности оказываются сходными.

Поэтому российские подходы к решению проблем в этой области в целом правильно воспринимаются иностранными партнерами. Согласно действующим правилам бухгалтерского учета, каждый экономический субъект, исходя из своих целей и задач, может разрабатывать и применять собственные внутренние правила и стандарты, определяющие порядок организации и ведения бухгалтерского учета и формирования внутренней и внешней отчетности [1, с. 21].

Наличие таких внутренних стандартов рассматривается как обязательное законодательное требование, однако жестких требований к их полному составу и содержанию не предъявляется, и потому для каждого экономического субъекта они различны.

При этом можно заметить, что целый ряд элементов, в первую очередь так или иначе связанных с учетной политикой экономического субъекта, подлежат стандартизации в силу действующих нормативных указаний, в то время как существуют элементы, стандартизация которых определяется внутренними особенностями экономического субъекта. Соответственно, с точки зрения оценки качества бухгалтерской (финансовой) отчетности методически правильным будет различать два уровня стандартизации.

Первый уровень включает внутренние стандарты, правила и положения, связанные с общеметодологическими вопросами ведения учета и регламентации учетных процедур на конкретных участках. Частично он дублирует указания и требования, содержащиеся в нормативных документах, регулирующих порядок организации бухгалтерского учета, уточняя и конкретизируя их с учетом специфики деятельности экономического субъекта.

Так, сюда следует включить стандартизацию элементов, связанных с учетной политикой организации:

- «рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий синтетические и аналитические счета, необходимые для его ведения в соответствии с требованиями своевременности и полноты учета и отчетности;
- формы первичных учетных документов, регистров бухгалтерского учета, а также документов для внутренней бухгалтерской отчетности;
- порядок проведения инвентаризации активов и обязательств организации;
- способы оценки активов и обязательств;
- правила документооборота и технология обработки учетной информации;
- порядок контроля за хозяйственными операциями;
- другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета» [9, с. 4].

Второй уровень касается тех областей стандартизации, которые лишь косвенно затрагиваются внешним нормативным регулированием в области бухгалтерского учета. Они вытекают из особенностей организационной структуры и порядка принятия управленческих решений экономического субъекта.

Например, это такие области, как внутриорганизационная коммуникация по поводу учетных данных; оценка и контроль качества бухгалтерской (финансовой) отчетности; вынесение профессиональных суждений по спорным и слаборегулируемым фактам хозяйственной жизни и т. д.

Авторский анализ публикаций российских и китайских ученых по данной теме показывает, что сегодня в профессиональной и научной среде достаточно полно и широко изучаются и обсуждаются вопросы стандартизации первого уровня. В то же время узким местом проводимых исследований является недостаточная проработка вопросов стандартизации второго уровня, которые чрезвычайно важны для оценки качества бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Иными словами, в большинстве исследований «не прослеживается устойчивая связь между стандартами экономического субъекта и качественными характеристиками формируемой учетной информации» [39, с. 25], и потому данному вопросу следует уделить особое внимание.

Проведенный анализ организации системы бухгалтерского учета на российских, китайских и совместных российско-китайских предприятиях позволяет сделать вывод о необходимости формирования на последних многоуровневой системы стандартизации процесса формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности. В частности, можно выделить следующие уровни, рассматривающие стандартизацию: уровень документооборота и коммуникации относительно формирования первичных учетных документов; уровень ввода и обработки первичной информации в бухгалтерскую информационную систему; уровень заполнения и согласования основных отчетных форм; уровень раскрытия информации и обеспечения прозрачности представления информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности; уровень внутреннего контроля. Характеристика предмета стандартизации каждого из перечисленных уровней дана в виде табл. 3.1.

Таблица 3.1 — Уровни стандартизации

Группа процессов	Предмет стандартизации
Документооборот и коммуникация	Правила документооборота и кодификации документов; организационная, финансовая, кадровая структура; описание основных информационных потоков; перечень внутренних и внешних учетных документов; регламент заключения хозяйственных договоров; регламент их формирования и представления; порядок инвентаризации; распределение сфер ответственности и т. д.
Ввод и обработка первичной учетной информации	Порядок ввода данных в учетную систему; порядок верификации введенной информации; регламент работы общекорпоративной информационной системы
Формирование отчетности	Порядок подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности; порядок промежуточной проверки и согласования предварительного варианта бухгалтерской (финансовой) отчетности
Раскрытие информации и прозрачность	Регламент и форматы предоставления нефинансовой информации
Внутренний контроль	Порядок функционирования системы внутреннего контроля; порядок

Источник: составлено автором.

Одним из преимуществ процессного подхода является возможность рассматривать процесс формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности как в целом, так и по отдельным отчетным формам или даже статьям. При этом можно видеть, что ряд процессов и элементов второго уровня содержательно пересекаются с соответствующими процессами и элементами первого уровня.

Принципиальным является их контекстуальное применение и наличие дополнительной детализации в первом случае.

Так, например, правила документооборота, достаточно детально прописываемые для целей реализации учетной политики, могут быть на уровне стандартизации второго уровня расписаны с выделением процессов, связанных с формированием и представлением каждого документа и детальным описанием порядка его прохождения в информационной системе с указанием сроков подготовки, ответственных лиц, входа и выхода процесса формирования и т. д. Естественные ограничения детализации процессного описания определяются соотношением затраты — выгоды получения подробной информации.

Процессное описание порядка подготовки конкретного документа (акта выполнения работ) может выглядеть следующим образом (табл. 3.2).

Таблица 3.2 — Пример процессного описания порядка подготовки первичного учетного документа — Акта выполнения работ

Наименование документа	Акт выполненных работ
Ответственные лица	Начальник отдела сбыта, бухгалтер производственного участка
Форма документа	Утверждена в приложении № X к приказу об учетной политике на 20xx г. Внутренний код документа: ПО-1
Инициация подготовки (вход процесса)	Не позднее трех дней с момента выполнения работ на основании внутреннего распоряжения начальника отдела сбыта
Порядок формирования (основной процесс)	Документ готовится бухгалтерской службой в день поступления запроса на основании запроса отдела сбыта в день поступления
Порядок представления документа в бухгалтерскую службу (выход процесса)	Не позднее пяти дней с момента передачи акта клиенту. В случае задержки предоставления – по согласованию с бухгалтерией
Критерии оценки качества подготовки документа	Наличие подписей, соблюдение сроков, соответствие сумм суммам в контракте или счете, полнота заполнения, отсутствие замечаний к документу в случае его проверки (аудит, внутренний мониторинг, налоговая проверка)
Примечания	...

Источник: разработано автором.

Здесь возникает важный методический вопрос о степени и глубине детализации процессных описаний в целях стандартизации второго уровня. По мнению автора, с позиций оценки качества детализация должна определяться используемыми оценочными инструментами и методами, которые в совокупности способны обеспечить необходимую полноту картины качественности бухгалтерской (финансовой) отчетности для заинтересованных лиц.

Очевидно, что стандартизация второго уровня так же, как и стандартизация первого уровня, должна быть закреплена в системе внутренней документации организации в виде соответствующих стандартов, положений, инструкций, регламентов, классификаторов, справочников и т. д. Посредством системы внутреннего утверждения и документального оформления все объекты стандартизации оказываются вписанными в управленческую и информационную структуру организации. Соответственно, их иерархия, взаимосвязи и содержание во многом будут определяться уровнями реализации учетного процесса, находя отражение в процедурах формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Последние могут найти отражение в специальной группе внутренних стандартов, совокупность которых определяет процесс формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности (рис. 3.3).



Рисунок 3.3 — Система внутренних стандартов формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности совместного российско-китайского предприятия

Источник: разработано автором.

Из рис. 3.3 видно, что процесс подготовки и представления бухгалтерской финансовой отчетности не следует описывать в рамках только одного стандарта или регламента. Анализ позволяет выделить организационную, учетную, коммуникационную, корпоративную и контрольную составляющие этого процесса, находящиеся в постоянном взаимодействии. Каждой составляющей соответствуют один документ либо группа документов, посредством которых определяются стандартные требования к различным аспектам рассматриваемого процесса. Следовательно, за счет установления требований к процессам вырабатываются определенные критерии качества к каждому из них, что позволяет в конечном итоге гарантировать необходимый уровень качества бухгалтерской (финансовой) отчетности.

В рамках организации учетно-аналитического обеспечения, как правило, выделяется несколько подсистем: организационная, учетная, контрольная, аналитическая и т. д. Организационная подсистема обеспечивает нормативное сопровождение учетно-аналитической системы. Основными ее задачами являются обеспече-

ние четкого исполнения установленных регламентов и стандартных процедур в целях исполнения положений учетной политики, связанных с ведением бухгалтерского и налогового учета, формирование форм бухгалтерской (финансовой), налоговой, статистической отчетности, внутренних управленческих отчетных форм. В рамках ее реализации формируются должностные инструкции участников учетного процесса. Задачи собственно учетной подсистемы непосредственно связаны с накоплением, сбором, регистрацией, обобщением исходной первичной учетной информации. Важным элементом здесь является ее последующее агрегирование и представление в специальных учетных регистрах. Учетная подсистема организуется посредством совокупности внутренних учетных стандартов, положений и правил, в совокупности определяющих особенности реализации методического обеспечения качества учетной информации. Контрольная подсистема направлена на наблюдение и отслеживание правильности реализации элементов учетного процесса, соответствия учетных процедур принятому порядку принятия решений в организации. Она строится как преимущественно внутренняя, но в ряде случаев контрольная функция может быть передана внешним исполнителям, например, аудиторам. Аналитическая подсистема обеспечивает всестороннее рассмотрение и изучение накапливаемой в учетных регистрах информации с последующей детализацией и перегруппировкой имеющихся учетных данных и представлением их в удобном для принятия управленческих решений формате.

Для описания основных положений системы учетно-аналитического обеспечения, определяющих порядок формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности, целесообразно разработать соответствующий внутренний регламентный стандарт «Положение об организации процесса формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности». Его примерное содержание раскрывается в приложении В.

Выводы к параграфу 3.1. Сказанное выше доказывает, что в обеспечении качества бухгалтерской (финансовой) отчетности играют важную роль не только нормативные правила ведения учета, но и то, каким образом эти правила оформляются и встраиваются в систему управления экономическим субъектом, насколько

четко они упорядочены, ясно описаны и детально задокументированы. Качественные характеристики учетной информации, таким образом, формируются не только как следствие соблюдения положений ПБУ или требований законодательства, но и как результат правильной алгоритмизации и детализации учетного процесса за счет правильной организации стандартов второго уровня. Однако сама по себе стандартизация, какой бы полной и хорошей она ни была, не решает вопроса правильности ведения учета, соблюдения предписанных действий и правил и качества бухгалтерской (финансовой) отчетности. Необходимым условием эффективности процесса стандартизации выступает наличие действенной системы контроля.

3.2. Развитие функции комплаенс-контроля в системе обеспечения качества учётной информации совместного российско-китайского предприятия

Действующая система учета и отчетности как в Российской Федерации, так и в Китае подвергается постоянной критике со стороны пользователей, потому что она не отвечает их потребностям в получении своевременной, релевантной, полной и всеобъемлющей информации. Отчетность по причине того, что устаревает достаточно быстро, оказывается не в состоянии показывать будущие перспективы развития бизнеса.

Данные отчетности позволяют судить о финансово-хозяйственной деятельности организации, ее финансовом положении и финансовых результатах в том случае, если они достоверно отражают реальную картину. На основе показателей отчетности принимаются важные управленческие решения, ее содержание принимается во внимание при предоставлении кредитных ресурсов банками, принятии решений инвесторами. Достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности может быть обеспечена только в случае, если такая отчетность подготовлена в соответствии с нормативно установленными требованиями.

Анализ сложившейся практики российских и зарубежных компаний и положений законодательства, как российского, так и международного, показывает, что обеспечить указанное соответствие можно через установление в организациях соответствующих процедур, в числе которых мониторинг изменений нормативных актов в

сфере учета, введение внутрифирменных стандартов учета, разработка и внедрение действенной системы внутреннего контроля.

Существующий в организациях текущий и последующий контроль достоверности показателей отчетности со стороны аудиторских компаний и налоговых органов и других контролирующих организаций не предоставляет должной защиты бизнесу, в том числе и российско-китайскому.

Цель создания российско-китайского совместного предприятия, как и любой другой коммерческой организации, заключается в получении прибыли. Положение могут ухудшить разного рода риски, в том числе бухгалтерские, налоговые, которые могут перейти в риски имущественные. Для исключения такого развития ситуации для предприятия должны быть подготовлены соответствующие рекомендации по организации и осуществлению внутреннего контроля составления бухгалтерской (финансовой) отчетности.

В основу организации контрольных мероприятий могут быть положены рекомендации в области бухгалтерского учета «Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности», разработанные Министерством финансов Российской Федерации.

Сложившаяся практика свидетельствует о том, что в силу объективных и субъективных причин многие предприятия не выполняют нормативно установленные требования при ведении бухгалтерского учета и составлении отчетности. Причиной является как сложное российское (гражданское, бухгалтерское, трудовое, налоговое) законодательство, так и случаи несоблюдения установленных законодательством требований в связи со стремлением оптимизировать налоговые базы и рядом других причин. Любые действия, сопряженные с неисполнением нормативных требований, часто приводят к серьезным последствиям (разного рода штрафам, санкциям, банкротству и т. д.).

Проводимые аудиторские проверки, содержащие рекомендации аудиторов по устранению выявленных искажений показателей отчетности, далеко не всегда исправляются, и часто даже самые правильные замечания становятся бесполезными, в

случае если руководство организации не принимает их во внимание в последующие за проверкой периоды деятельности. Искажение показателей формируемой отчетности снижает доверие к ее качеству со стороны разного рода пользователей. Наблюдается рост уголовных дел по налоговым преступлениям, при том, что количество запрашиваемых материалов контролирующими органами сокращается, а количество возбуждаемых дел увеличивается.

Как средство минимизации разного рода бухгалтерских рисков следует рассматривать так называемый бухгалтерский комплаенс, содержание которого впервые было представлено в работе М. В. Михеева. По мнению указанного автора, бухгалтерский комплаенс — это современный инструмент обеспечения качества учетно-аналитического обеспечения, предполагающий «наличие определенной основы, в качестве которой рассматривается обобщенная модель учетного процесса, реализуемого в конкретной организации. Выделяют три системных уровня такой модели: совокупность этапов учетного процесса, их конечное содержание и контролирующая система выявления и предотвращения искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности» [53, с. 16]. Это регламентированная процедура последовательных этапов контроля, проверки на соответствие нормативным требованиям принятых в организации практики учета вне зависимости от типа организации, вида деятельности и формы собственности. Система бухгалтерского комплаенса как часть организованной системы внутреннего контроля организации представляет собой совокупность встроенных в учетный процесс процедур, технических средств и документов.

Функция комплаенса как эффективного инструмента минимизации разного рода рисков в течение многих лет активно используется во многих современных компаниях. Ниже будет рассмотрен один из вариантов встраивания функции комплаенса в учетный процесс и процесс подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности. В период кризиса значительная часть организаций и предприятий недофинансируется, и предприятия пытаются выжить в сложившейся ситуации, используя в учетной практике различные методологические подходы и приемы, позволяющие им манипулировать оценками и корректировать финансовые результаты в

необходимую сторону. Посредством бухгалтерского комплаенса уменьшается возможность таких манипуляций, способствующих формированию недостоверной отчетности, и предотвращается возникновение возможных претензий со стороны налоговых и контролирующих органов. Система позволяет выявить бухгалтерские и налоговые риски на самых ранних стадиях, а руководство организации получает возможность быстро реагировать и устранить их последствия (рис. 3.4).

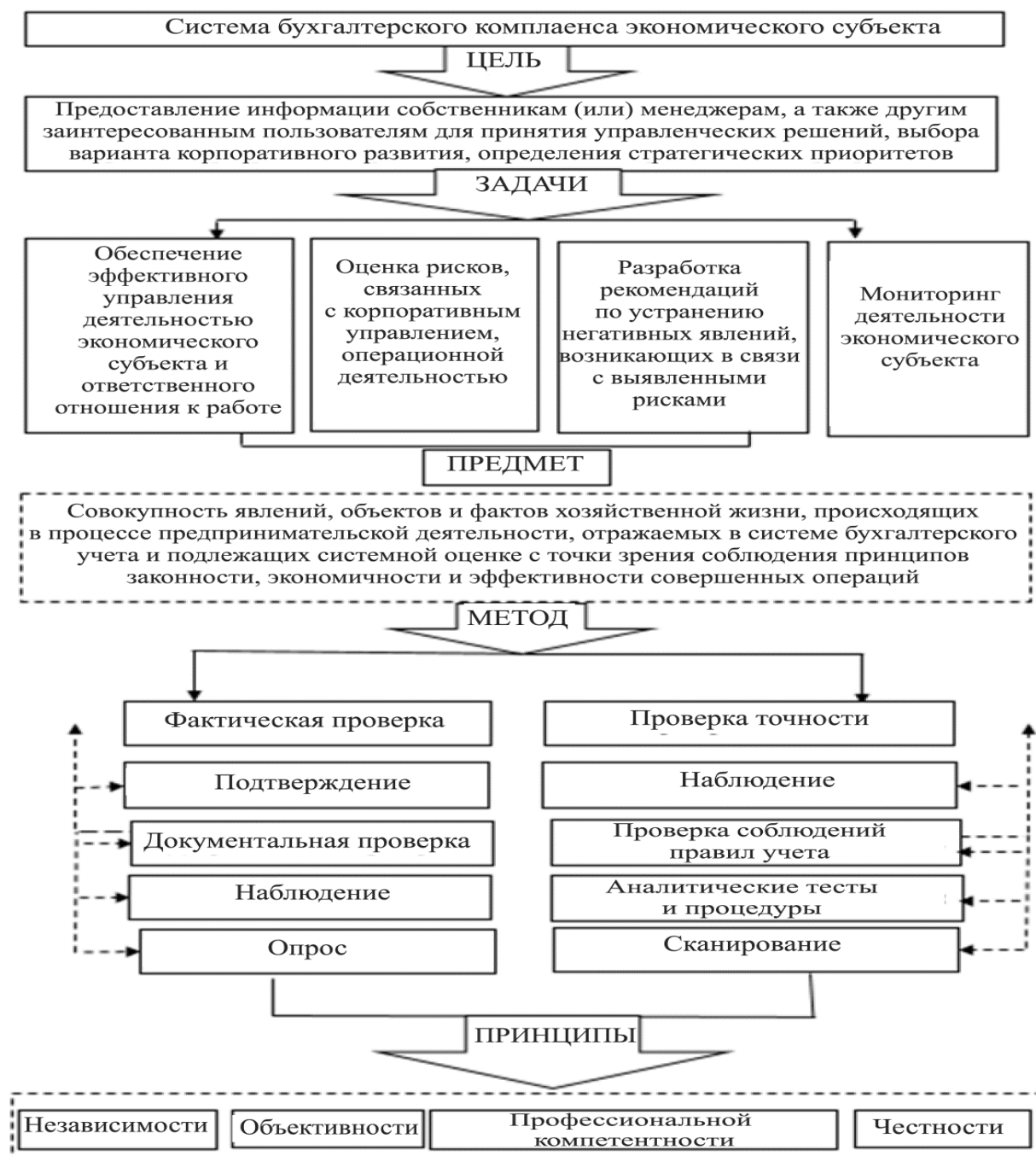


Рисунок 3.4 – Система бухгалтерского комплаенса экономического субъекта
Источник: составлено автором на основе [53].

Путем проведения мероприятий бухгалтерского комплаенса устраняется дублирование, добавляются требуемые функции, пересматриваются роль и значение подразделений бухгалтерии, что позволяет исключить излишние затраты на ее ведение, а предприятию — упрочить репутацию как надежного партнера и как инвестиционно привлекательной компании.

Организованная система бухгалтерского комплаенса совместной российско-китайской организации представляет собой некую совокупность элементов организационной культуры на фоне выполнения правил, норм и требований бухгалтерского, трудового и налогового законодательства, обеспечивает соблюдение допущений и требований бухгалтерского учета всеми сотрудниками, обеспечивающих учетное сопровождение бизнес-процессов компании и предотвращающих появление в отчетности недостоверных показателей, вводящих в заблуждение пользователей такой отчетности в лице собственника, инвестора, контрагентов. Такая система основана на следующих принципах:

- соблюдение требований законодательства и внутренних локальных актов совместной российско-китайской организации;
- соблюдение всех внешних и внутренних правил;
- недопущение вовлечения служащих организации в осуществлении противоправной деятельности, недопущение неэтичных и сомнительных практик ведения бизнеса;
- разработка плана мероприятий, направленных на снижение или исключение бухгалтерских, правовых, налоговых и иных рисков и их фактическая реализация;
- рост инвестиционной привлекательности организации, исключение возможности возникновения неблагоприятных последствий ведения совместной деятельности;
- создание, поддержание и совершенствование системы внутреннего контроля в управлении бизнес-процессами с высокой долей возможных бухгалтерских рисков.

Исключительно важна роль бухгалтерского комплаенса в обеспечении внутренней деятельности: при согласовании положений заключаемых договоров с допущениями и требованиями бухгалтерского учета; при выборе контрагентов, придерживающихся тех же законодательно установленных требований; обеспечение на постоянной основе возможности выявления и предотвращения различных конфликтов интересов наряду с установлением системы мер дисциплинарной ответственности и т. д.

С основными положениями комплаенс-политики в обязательном порядке должен быть ознакомлен весь руководящий состав совместного российско-китайского предприятия, что обеспечивает необходимую внутреннюю дисциплину и правомерность действий персонала. Система бухгалтерского комплаенса должна строиться на основе совокупности внутренних методик, правил, процедур, техник и т. д. Соответствующее нормативное и учетно-аналитическое обеспечение бухгалтерского комплаенса может быть реализовано на основе комплекса внутренних документов, предусматривающего разработку документов общего назначения, специальных регламентов проведения комплаенс-контроля и документов специального назначения.

На первом уровне осуществляется формирование комплаенс-политики и определяются процедуры и операции, обеспечивающие последовательное и эффективное ее исполнение. Возможная структурная схема комплаенс-политики приведена в приложении Г. Этот уровень предполагает разработку общих регламентов, в которых принимается во внимание отраслевая и организационная специфика организации. Здесь же осуществляется выбор совокупности первичных документов, сводных регистров, форм внутренней отчетности организаций, обеспечивающих непрерывную последовательную регистрацию и систематизацию фактов хозяйственной жизни, формирование отчетности и качественное раскрытие информации.

Второй уровень предполагает конкретную организацию и реализацию учетного процесса в автоматизированных системах ввода и обработки учетной информации и формирования бухгалтерской и налоговой отчетности.

Третий уровень включает комплекс контрольных и мониторинговых мероприятий, направленных на выявление и предупреждение искажений в бухгалтерском учете и бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Реализация выбранной, согласно комплаенс-политике, учетной модели во многом определяется возможностями имеющихся в наличии автоматизированных информационных систем. При этом конечное моделирование в части выявления и предупреждения искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности осуществляется посредством выбора определенной совокупности локальных учетных моделей. Связанная совокупность локальных моделей формирует целостную модель учетного процесса, основанную на общеметодологических принципах бухгалтерского учета.

Положения бухгалтерского комплаенса распространяются как на самих сотрудников совместного российско-китайского предприятия, так и косвенно на контрагентов и деловых партнеров. На принципах бухгалтерского комплаенса могут быть построены и иные внутренние документы организации. Так, одним из документов, содержащим положения бухгалтерского комплаенса, может выступать внутренний кодекс корпоративной этики. После анализа факторов риска производится их оценка и определяются методы воздействия на него (налаживание системы подбора контрагентов, изменение регламентов в процедурах работы бухгалтерии и т. д.). К оценке причин и последствий событий, которые могут повлечь искажения в показателях бухгалтерской (финансовой) отчетности, для оценки наиболее существенных рисков, связанных с серьезными финансовыми потерями, следует привлекать специалистов с целью их участия в разработке контрольных процедур, отражающих самые сложные моменты подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности. В целях эффективной реализации бухгалтерского комплаенса следует разработать алгоритм определения искажений показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности и рисков для пользователей вследствие нарушения действующих правил, положений, норм и т. д. Выполнение этого алгоритма позволит увеличить общую эффективность учетного процесса, повысить точность, оперативность и достоверность формируемой бухгалтерской (финансовой) информации.

Главное назначение бухгалтерского комплаенса заключается в своевременной реакции на выявленные ошибки и искажения. Поэтому параллельно должен быть разработан внутренний алгоритм действий при выявлении скажений и ошибок в бухгалтерской (финансовой) отчетности. Такой алгоритм предполагает идентификацию возможных рисков, определение их вида и причин возникновения, действий по корректировке бухгалтерской (финансовой) отчетности, исправлению ошибок, неточностей и разработку рекомендаций по совершенствованию процесса формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности (рис. 3.5).



Рисунок 3.5 – Алгоритм действий работы с искажениями в бухгалтерской (финансовой) отчетности

Источник: разработано автором.

Методическое обеспечение бухгалтерского комплаенса строится на документации, разработка которой предполагает определенный уровень формализации, включающий организационное закрепление и структурное упорядочивание всех контрольных действий и процедур. Это предполагает создание и утверждение на

высшем уровне управления детального описания совокупности документов и учетных регистров, которыми следует руководствоваться в своей работе комплаенс-контролеру. В табл. 3.3 приведены методы определения искажений показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности и рисков для пользователей вследствие нарушения правил составления бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Таблица 3.3 – Методы определения искажений показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности и рисков для пользователей вследствие нарушения правил составления бухгалтерской (финансовой) отчетности

Обстоятельства, указывающие на возможность наличия осуществления недобросовестных действий	Выявлено / не выявлено	Комментарий
Регулярные нарушения сроков и порядка предоставления заявок на получение товарно-материальных ценностей	Не выявлено	
Получение товарно-материальных ценностей под отчет лицами, не несущими материальную ответственность и не обладающими необходимыми полномочиями	Не выявлено	
Отсутствие санкционирующих подписей в документах на получение товарно-материальных ценностей и несанкционированный отпуск их на объекты строительства	Не выявлено	
Систематическое нарушение установленных лимитов и норм использования товарно-материальных ценностей	Не выявлено	
Необоснованный перерасход установленных бюджетов и нормативов расходования денежных средств	Не выявлено	
Самостоятельное приобретение товарно-материальных ценностей через подотчетные суммы и отпуск их в производство, минуя центральный материальный склад	Не выявлено	
Наличие свободного доступа работников к информационной базе организации, в которой ведется бухгалтерский и управленческий учет, при отсутствии производственной необходимости	Не выявлено	
Постоянные существенные корректировки показателей внутренней управленческой отчетности, в первичных документах и (или) бухгалтерских регистрах	Не выявлено	
Существенные расхождения данных первичных документов с материалами инвентаризации, в первую очередь в части незавершенного строительства и материальных ценностей, выданных под отчет, которым не представлено подтверждение об их использовании	Не выявлено	
Неподтверждение произведенных операций оригиналами первичных документов (в наличии имеются только их копии)	Не выявлено	
Аналитическое несоответствие данных первичных документов по операциям, произведенным в подразделении данных сводных учетных регистров	Не выявлено	
Выявленные существенные недостатки единиц запасов или объектов материальных активов	Не выявлено	
Наличие внешнего сигнала от независимого источника о возможных нарушениях или неправомерных действиях работников подразделения	Не выявлено	
Выявленные нарушения внутренней дисциплины и этического кодекса поведения	Не выявлено	
Длительные задержки с предоставлением контролеру затребованной им информации и (или) непредоставление (неполное представление) ему такой информации	Выявлено	Перечень и содержание сделанных запросов, установленные и реальные сроки ответов на них, оценка полноты сделанных ответов приведены отдельно

Источник: разработано автором.

Выполнение методов позволяет реально увеличить общую эффективность учетного процесса и повысить точность, оперативность и достоверность формируемой бухгалтерской (финансовой) информации. Главное назначение бухгалтерского комплаенса заключается в своевременной реакции на выявленные ошибки и искажения. Формализация бухгалтерского комплаенс-контроля предполагает, что процесс формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности подлежит детальному описанию на уровне ключевых процессов и процедур, связанных с подготовкой и представлением отчетности. Предполагается два типа описаний — формирование бухгалтерской (финансовой) отчетности, алгоритмов и регламентов бухгалтерского комплаенс-контроля. Совокупность документов учетно-аналитического обеспечения бухгалтерского комплаенса должна обеспечивать и поддерживать в актуальном состоянии оба типа описаний. В документах происходит определение детальных алгоритмов действий комплаенс-контролеров с указанием распределения ответственности за порядок и сроки выполнения контрольных процедур. Такие регламентные документы могут включать, помимо прочего, регламенты внутреннего и внешнего взаимодействия и инструктивные материалы, отражающие порядок получения данных, подготовки и обработки запросов (внешних и внутренних), а также порядок действий как самих комплаенс-контролеров, так и работников взаимодействующих с ними подразделений. Такие регламенты должны быть доведены до сведения всех работников, которые вовлечены в орбиту проведения предлагаемых мероприятий.

В приложении Д представлены структура и содержание основных разделов внутреннего положения о бухгалтерском комплаенсе бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Разработанный стандарт исходит из того, что бухгалтерский комплаенс представляет собой соответствие учетно-аналитического обеспечения деятельности российско-китайской организации требованиям действующего законодательства (как российского, так и международного), внутренним нормативным актам, распорядительным документам организации.

В приложении Е дан пример практического использования предложенной методики путем оформления документа по результатам бухгалтерского комплаенса. Приложение содержит оформленный фрагмент с анализом рабочей ситуации, в которой имела место нечеткая трактовка существующих норм отражения в бухгалтерском учете финансового результата по договору строительства.

В ходе анализа нормативной базы было установлено, что в существующей системе нормативного регулирования присутствуют многочисленные противоречия, и часто на практике неправомерно применяются отдельные из таких требований. Организации, утверждая собственную учетную политику не всегда в учетном процессе действуют исходя из ее положений. Посредством проведения тестирования в процессе осуществления мероприятий бухгалтерского комплаенса были выявлены существенные нарушения, что позволило внести впоследствии отдельные изменения в порядок ведения учета и составления отчетности. Вследствие таких мероприятий достоверность формируемой бухгалтерской (финансовой) отчетности значительно возросла, а, в свою очередь, риск ее последующих искажений снизился.

Возможность проведения комплексного тестирования в процессе отражения в учете фактов хозяйственно жизни позволяет в значительной мере сократить объем информации, оказывающей влияние на формирование так называемого, профессионального суждения, и снизить в результате этих мероприятий возможный риск некорректного исполнения действия, по которому имеются разные по направленности рекомендации регулирующих и контролирующих органов. Разрабатывая учетную политику организации, необходимо предусмотреть и закрепить в ней положение о бухгалтерском комплаенсе.

Как правило, стандартные методы установления фактов искажений имеют своей целью выявление типичных ошибок. Однако из-за регулярно изменяющихся схем мошенничества, наличия ошибок и нарушений постоянно существует потребность в разработке более совершенных способов контроля, развитии аналитических инструментов на основе методики бухгалтерского комплаенса.

В процессе формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности «выявление ошибок становится возможным с помощью внутреннего контроля и самоконтроля. Основными способами выявления ошибок с помощью системы внутреннего контроля и самоконтроля являются инвентаризация; динамический (горизонтальный) и структурный (вертикальный) анализ показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности; проверка бухгалтерских записей; арифметический контроль; проверка взаимоувязки показателей» [53, с. 20]. Существенную роль при выявлении расхождений, ведущих к появлению искажений в бухгалтерской (финансовой) отчетности, играет инвентаризация. Обязательность проведения инвентаризации перед составлением годового бухгалтерского отчета установлена законодательством о бухгалтерском учете. По ее итогам выявляются фактические данные об остатках по всем видам активов и обязательств, определяются размеры задолженности перед кредиторами, обосновываются создаваемые резервы. В случае необходимости данные статей баланса корректируются с учетом выявленных излишков и недостатков.

Методический подход, позволяющий проводить комплаенс-анализ показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности в целях выявления возможных отклонений и искажений, заключается в построении специальных аналитических таблиц. Заполненная таблица содержит указание на выявленные в ходе проведения процедур бухгалтерского комплаенса отклонения от установленного порядка формирования статьи отчетности и (или) на зоны возможной конфликтной ситуации относительно правильности или правомерности формирования этой статьи. По результатам проведенного анализа содержания аналитической таблицы принимаются решения относительно корректировок содержания статей бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Такое решение может быть принято в рабочем порядке на уровне исполнителя, но в случае существенных сумм корректировок или высокого бухгалтерского риска должно быть вынесено и должным образом оформлено соответствующее

профессиональное суждение. Порядок принятия решений и вынесения профессионального суждения целесообразно закрепить во внутренней нормативной базе экономического субъекта.

Пример оформления аналитической таблицы по результатам бухгалтерского комплаенса по статьям бухгалтерского баланса и отчета о финансовых результатах с указанием возможных расхождений и нарушений представлен в табл. 3.4.

Таблица 3.4 — Аналитическая таблица по результатам бухгалтерского комплаенса по статьям бухгалтерского баланса и отчета о финансовых результатах (фрагмент)

Форма отчетности / статья	Размер статьи, тыс. руб.	Правила ведения бухгалтерского учета	Отраслевые рекомендации, методические указания	Учетная политика	Налоговый учет	МСФО	Примечания
Бухгалтерский баланс							
Основные средства	56 897				Н – 155	Р – 987	Выявленное расхождение с налоговым учетом требует корректировки статьи в сторону увеличения
НМА	1000					Р – (450)	
Капитальные вложения	134 650	Н – (1870)					Несоблюдение порядка ведения учета привело к завышению статьи на 1870 тыс. руб.
...							
Отчет о финансовых результатах							
...							
Управленческие расходы	987			Н – 500			Несоблюдение п. xx положения по учетной политике привело к занижению управленческих расходов на 500 тыс. руб.
...							
Характеристика отклонений: Н – несоответствие установленному порядку; П – противоречие норм или установленных требований; Р – различие в правилах ведения учета и формирования статей отчетности.							

Источник: разработано автором.

Проведение анализа на основании предлагаемой аналитической таблицы предполагает рассмотрение не только статике, но и динамики изменения рассматриваемых позиций посредством построения временных рядов. В этом случае во внимание принимаются темпы роста (прироста) каждой статьи отчетности и отслеживается ее изменение относительно базового (предыдущего) или нормативного значения.

В целях получения объективных результатов и достоверных выводов, проводимый анализ может быть дополнен представлением структуры рассматриваемой бухгалтерской (финансовой) отчетности через относительные показатели. С этой целью могут быть рассчитаны относительные удельные веса каждой статьи в величине валюты баланса, либо в общей их совокупности в соответствующей форме отчетности.

Анализ информации, содержащейся в аналитических таблицах, может осуществляться разными способами. Нарушения можно выявлять не только в значениях показателей, но и в перекрестных взаимосвязях между ними. Такая проверка предусматривает построение выборки из значений, формирующих ту или иную статью, и последующую ее обработку посредством использования информационной системы согласно установленному порядку. Алгоритм обработки может быть зафиксирован в соответствующих внутренних регламентных документах.

Распространенным способом работы с аналитическими таблицами является метод сравнения итоговых показателей с установленными нормативными или расчетно-аналитическими значениями. Тем самым анализируется не только правильность статей отчетности, но и вероятность достижения намеченных запланированных значений. Показатели статей бухгалтерской (финансовой) отчетности также сравниваются с документально подтвержденной информацией первичного учета, содержащихся в регистрах синтетического и аналитического учета, Главной книге, налоговых регистрах и т. д.

Особое внимание следует уделять нетипичным, отклоняющимся от нормы, незапланированным изменениям или отклонениям показателей от стандартных

значений. Практика показывает, что наличие таких отклонений часто свидетельствует о наличии ошибок или неправильно проведенных операций.

Информация о сумме корректировок по допущенным существенным ошибкам в предшествующих отчетных периодах и исправленным в отчетном периоде раскрывается в пояснениях к бухгалтерской отчетности в соответствии с требованиями ПБУ 22/2010 «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности». Однако в рамках данного стандарта невозможно оценить эффективность системы внутреннего контроля в части предупреждения, выявления и исправления показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности.

В целях организации действенного контроля за формированием показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности по результатам внутреннего контроля в составе пояснений к отчетности целесообразно формировать форму «Сведения о результатах мероприятий внутреннего контроля по предотвращению, выявлению и исправлению искажений в бухгалтерской (финансовой) отчетности», в которой предусмотрены виды контрольных мероприятий, выявленные искажения, принятые меры по устранению и предупреждению и способы возлагается на работников финансово-бухгалтерской службы или приглашенных специалистов из аутсорсинговой компании.

В предлагаемом подходе к выявлению и предупреждению искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности наиболее значимыми являются процедуры бухгалтерского комплаенса, позволяющие предупредить и своевременно устранить ошибки и нарушения на каждом этапе учетного процесса. При этом в обязательном порядке должны осуществляться следующие контрольные процедуры:

- общее знакомство с системами бухгалтерского учета и внутреннего контроля в организации;
- предварительная оценка надежности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля и анализ рисков искажения показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- подтверждение предварительной оценки надежности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

Проверка взаимоувязки показателей различных форм бухгалтерской (финансовой) отчетности основана на наличии в формах экономически взаимосвязанных, а в некоторых случаях идентичных, показателей.

Стандартизация системы бухгалтерского комплаенса будет эффективной в том случае, если она представляет интерес для руководства и собственников совместного бизнеса.

Работа бухгалтерии должна быть экономной, предполагая минимальное количество затрат на ее функционирование. Ее состав может быть определен в зависимости от набора функций и пользователей отчетности. Во всех случаях через комплаенс осуществляется контроль над активами, контроль финансовых потоков.

Даже если компания добивается приличных результатов, в бизнесе часто любая проверка может привести к существенным штрафам и пени. Первоначальное значение комплаенса заключается в контроле соответствия внешним и внутренним требованиям, обычаям делового оборота. Бухгалтерия призвана служить обеспечению безопасности бизнеса, которая во многом зависит от условий хозяйственной деятельности и окружающей среды. Чтобы оценить влияние бухгалтерии на безопасность бизнеса, исходят из функционала.

Выводы к параграфу 3.2. Вопросы обоснованности, правильности и правомерности действий хозяйствующего субъекта, соответствия его деятельности существующим нормам и правилам всегда оставались ключевыми для оценки системы бухгалтерской (финансовой) отчетности. Та часть функций внутреннего контроля, которая направлена на отслеживание такого соответствия, рассматривается как самостоятельное направление контрольной деятельности – комплаенс-контроль. При этом, поскольку большинство действий комплаенс-контроля направлено на выявление, анализ и оценку рисков, значительное число документов, определяющих нормативное содержание бухгалтерского комплаенса, тесно связано с реализацией функции риск-менеджмента.

Бухгалтерский комплаенс ориентирован в первую очередь на выявление тех искажений в бухгалтерской (финансовой) отчетности, которые возникают из несо-

ответствия законам, правилам и стандартам ведения учета или организации бизнеса. Кроме того, он рассматривает такие специфические области управленческого контроля, как противодействие легализации доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма, коррупция, конфликт интересов и т. д.

3.3. Совершенствование инструментов мониторинга качества процесса формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности

Проведение диссертационного исследования предполагает необходимость глубокого и всестороннего понимания основных направлений, в которых может развиваться и совершенствоваться качество бухгалтерской (финансовой) отчетности. Анализ существующих подходов позволяет сделать вывод о наличии трех дополняющих друг друга путей:

— содержательный — совершенствование содержания и расширение состава раскрываемой в бухгалтерской (финансовой) отчетности, что позволяет более полно и правильно отразить реальное финансовое состояние и имущественное положение экономического субъекта;

— организационный — улучшение и совершенствование методического и организационного обеспечения процесса подготовки и представления бухгалтерской (финансовой) отчетности, формирование эффективных механизмов внутреннего контроля;

— технический — развитие и совершенствование технических средств, программного обеспечения, коммуникационных и информационных технологических платформ, благодаря которым процесс формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности становится максимально информатизированным.

Одним из современных решений, реализуемых на первом пути, является все более широкое использование методов и инструментов бухгалтерского комплаенса. Этот вопрос был подробно рассмотрен выше. В то же время методы решений с позиций совершенствования технической базы учетного процесса (третье направление) выходят за рамки содержания настоящей работы.

Самостоятельный интерес представляет второе направление совершенствования, связанное с развитием методического и организационного обеспечения процесса формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности. Отсюда вытекает необходимость рассмотрения структурно-организационных элементов указанного процесса.

Решением, дополняющим комплаенс-контроль бухгалтерской (финансовой) отчетности, является разработка внутренней технологии, позволяющей оценить не столько надежность и правильность заполнения отчетных форм, сколько качество самого процесса их формирования и процесса. Это позволяет поставить вопрос о необходимости создания соответствующего методического обеспечения оценки его качества.

Такой внутренней технологией может выступать мониторинг качества процесса формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности. Мониторинг, в отличие от контроля, ориентирован не на детальную проверку данных или документов, а на отслеживание порядка протекания внутренних процессов и выявление отклонений от нормального их хода. Отслеживанию подлежат такие величины, как время и сроки исполнения, полнота и точность ввода данных в систему, появление сбоев и нарушений, препятствующих нормальной работе или задерживающих исполнение установленных процедур, и т. д.

Поскольку учетно-аналитическая система, в рамках которой реализуется процесс формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности, обладает свойством комплексности, оценка качества также должна носить интегральный, комплексный характер, позволяющий охватить все ключевые аспекты указанного процесса.

В целях осуществления мониторинга целесообразно разработать детальный алгоритм его проведения, в котором будет определен комплекс мероприятий, направленных на отслеживание хода основных учетных процедур и последовательности реализации цепочки подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Разработка такого детального алгоритма выходит за рамки данной работы, однако для понимания предлагаемого здесь подхода можно рассмотреть общий алгоритм, описывающий основные этапы и шаги (табл. 3.5).

Таблица 3.5 — Общий алгоритм проведения мониторинга процедуры формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности

Подготовительный этап:	Определение (уточнение в случае необходимости) состава статей бухгалтерской (финансовой) отчетности; установление критериев существенности и требований к степени раскрытия информации; определение круга операций, правила отражения которых по российским и китайским правилам ведения учета отличаются; сбор предварительной информации
Проведение мероприятий мониторинга	Проведение аналитических мероприятий, обзор первичных документов, оценка соблюдения регламентов представления данных и их ввода в информационную систему
Завершающий этап	Формирование, обсуждение и утверждение отчета по результатам мониторинга; согласование выявленных разниц в представлении статей в бухгалтерской (финансовой) отчетности, подготовленной по российским и китайским правилам бухгалтерского учета; внесение предложений по исправлению недостатков и улучшению мониторинга системы оценки качества учетной информации; контроль исполнения вносимых предложений

Источник: разработано автором.

Закрепление функции мониторинга его алгоритма в организационной структуре может быть осуществлено путем разработки соответствующего внутреннего специального документа — регламента проведения мониторинга процесса формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности. Однако следует понимать, что утверждение такого документа, с одной стороны, усиливает внутренний контроль в организации, с другой — повышает трудоемкость и сложность подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности. При этом руководству экономического субъекта необходимо решить два ключевых вопроса — определение службы или ответственного лица, на которых может быть возложена функция мониторинга, и выделение ресурсов, достаточных для его успешной реализации (заработная плата исполнителей, техническое и информационное сопровождение, время персонала, который будет отвлечен от выполнения прямых функций и т. д.).

В совместном бизнесе может также встать вопрос о том, силами какой из сторон должен проводиться такой мониторинг. Ключевым требованием здесь выступает объективности и независимость действий исполнителя, что достигается посредством определения линии подотчетности. В условиях совместного российско-

китайского бизнеса достаточно логичным решением является предоставление этой функции китайской стороне. Примерная форма внутреннего Положения об организации внутреннего мониторинга процесса формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности рассмотрена в приложении Ж.

Мониторингу подлежат основные процедуры, реализуемые на каждом из перечисленных этапов, для чего формируется перечень вопросов, которые подлежат рассмотрению в обязательном порядке. При этом оценка качества предполагает ответ на ряд вопросов, многие из которых согласуются с требованиями подсистемы бухгалтерского комплаенса.

Пример документирования результатов внутреннего мониторинга процесса формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности с представлением рассматриваемых вопросов предложен в приложении З.

Так, рассмотрению должны подлежать следующие области:

- 1) соблюдение правил сбора и внесения информации в учетную систему;
- 2) полнота представленной информации и соответствие ее первичным учетным документам;
- 3) оперативность и своевременность ввода данных в информационную систему и обработки учетной информации;
- 4) соблюдение сроков прохождения основных этапов процесса формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также сроков реализации каждого этапа;
- 5) скорость документооборота и принятия решений;
- 6) соблюдение требований к раскрытию информации и прозрачности;
- 7) выполнение процедур согласования отчетной информации с дополнительными требованиями китайской стороны.

Предлагаемый перечень может быть дополнен и расширен.

В результате проведения мониторинга происходит выявление возможных ошибок и нарушений, которые находят отражение в совокупности отклонений от

установленного порядка действий. Выявляемые отклонения могут быть классифицированы по различным основаниям, перечень которых может быть сформирован следующим образом (табл. 3.6).

Таблица 3.6 — Классификация отклонений

Классификационный признак	Характеристика отклонений
По оцениваемому параметру	Время: – отклонения по времени протекания процессов; – отклонения по срокам исполнения Документальное оформление: – отклонения по форме (несоблюдение установленных форм и форматов документации); – отклонения по существу заполняемых документов (неверные реквизиты, несоответствие другим документам, ошибки в заполнении и т. д.) Ввод в информационную систему: – несоблюдение формата ввода; – ошибки по существу (неверный перенос данных, пропуск значимых реквизитов, несанкционированный ввод или удаление)
По степени регулярности	Разовые, систематические, периодические
По степени существенности	Существенные, несущественные, критичные
По возможности исправления в текущем периоде	Корректируемые в текущем периоде Корректируемые в будущем периоде Системные ошибки, связанные с неправильным представлением процесса в нормативных документах
По причине возникновения	Отклонения, связанные с действиями персонала, неверным описанием процессов и процедур, техническими сбоями, внешними факторами (форс-мажор) и т. д.
Различие правил ведения учета и формирования отчетности	Отклонения, вызванные различиями в отражении тех или иных операций, объектов и фактов хозяйственной жизни по российским и китайским правилам ведения бухгалтерского учета, а также МСФО

Источник: разработано автором.

Практика показывает, что многие отклонения и ошибки носят технический характер, в частности, связаны со сбоями в работе технических и программных средств обработки информации. Кроме того, многие из них возникают в результате неправильных или ошибочных действий персонала. Для целей данной работы нет необходимости исследовать их детально и давать им какую-либо характеристику. Стоит только отметить, что в настоящий момент этот вопрос достаточно хорошо освещен в работах и российских, и китайских авторов.

Однако один тип отклонений представляет самостоятельный интерес, поскольку он специфичен для деятельности совместных предприятий. В отличие от остальных отклонений его природа не связана с техническими сбоями или нарушениями либо с неправильными действиями персонала. Это отклонения, вызванные

различиями в отражении операций, объектов и фактов хозяйственной жизни по российским и зарубежным правилам ведения бухгалтерского учета.

В случае российско-китайских совместных предприятий разница проявляется в результате различных подходов к отражению отдельных объектов бухгалтерского учета в статьях бухгалтерской (финансовой) отчетности. Например, существует разница в подходах к отражению процентов в стоимости строящихся или приобретаемых инвестиционных активов (основных средств). В то время как российские правила учета предполагают капитализацию процентов по целевым кредитам в стоимости строящихся или создаваемых объектов, китайские правила учета, в большей мере ориентированные на МСФО, предполагают списание таких процентов на финансовый результат периода. Возникающие разницы могут носить существенный характер, и для китайской стороны необходимо формировать дополнительное внутреннее раскрытие информации.

Обсуждение и согласование подобного рода расхождений является неотъемлемым элементом процесса формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности на совместных предприятиях. Регламент их проведения может быть утвержден отдельно или встроен в общий регламент подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности. При этом возможны два варианта решения проблемы расхождения учетных правил:

— предоставление противоположной стороне (в рассматриваемом случае — китайской) дополнительных внутренних пояснений, уточняющих раскрытие информации в рамках официально утвержденного комплекта бухгалтерской (финансовой) отчетности;

— формирование для китайской стороны альтернативной бухгалтерской (финансовой) отчетности по правилам бухгалтерского учета, установленным в Китае. Такая отчетность может рассматриваться как специальная внутренняя управленческая отчетность и использоваться китайской стороной для целей контроля и принятия инвестиционных и финансовых решений в рамках совместного бизнеса.

Выбор одного из вариантов определяется по согласованию сторон.

После выявления и анализа всех отклонений, устранения выявленных недостатков и нарушений необходимо осуществить оценку качества процесса формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности. Такая оценка может проводиться на количественной и качественной основе собственными силами либо с привлечением внутренних или внешних экспертов, обладающих соответствующими профессиональными компетенциями. Последний вариант более затратен, но в ряде случаев, в частности, в условиях значительных инвестиционных вложений одной из сторон по совместному бизнесу, он обеспечивает сделанной оценке большую объективность и независимость. Основная задача проведения такой экспертизы состоит в осуществлении на выборочной основе специальных процедур, позволяющих провести необходимую квалиметрическую оценку качества всего процесса и каждой его выделенной области. Индивидуальная или экспертная оценка может осуществляться по пятибалльной шкале (табл. 3.7).

Таблица 3.7 — Шкала оценки качества элементов процесса формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности

Балл	Критерий присвоения
1	Низкое качество. Встречаются многочисленные отклонения и нарушения действующего порядка. Их наличие приводит к неправильному представлению статей бухгалтерской (финансовой) отчетности и неправильному раскрытию в ней информации. Необходимы принятие дополнительных мер внутреннего контроля, перераспределение функций и ответственности, пересмотр существующих процессов и процедур
2	Недостаточное качество. Выявленные отклонения и нарушения действующего порядка превышают установленные критерии существенности. Их наличие может привести к неправильному представлению статей бухгалтерской (финансовой) отчетности и неправильному раскрытию в ней информации. Необходимы принятие дополнительных мер внутреннего контроля, перераспределение функций и ответственности, пересмотр существующих процессов и процедур
3	Среднее качество. Имеются неоднократные отклонения и нарушения действующего порядка, однако их число и последствия не превышают установленные критерии существенности. Их наличие приводит к появлению умеренного риска недостоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности и неправильного раскрытию в ней информации. Но в целом до тех пор, пока не получено обратных свидетельств (от службы внутреннего контроля или от внешних аудиторов), процесс формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности следует рассматривать как нормально функционирующий. Необходимы принятие дополнительных мер внутреннего контроля и по устранению выявленных недостатков.
4	Хорошее качество. Имеются отдельные отклонения и нарушения действующего порядка, однако их число не критично для нормального протекания процесса формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности. Качество самого процесса может быть оценено достаточно высоко, что дает дополнительную внутреннюю гарантию качества самой бухгалтерской (финансовой) отчетности. Существуют определенные резервы по совершенствованию и улучшению основных внутренних процессов
5	Высокое качество. Все основные процессы протекают четко и вовремя, документы оформляются должным образом и своевременно попадают в учетно-аналитическую систему. Таким образом, качество процесса формирования определяет высокую внутреннюю гарантию качества самой бухгалтерской (финансовой) отчетности

Источник: разработано автором.

Оценка качества процесса подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности осуществляется с оформлением табл. 3.8.

Таблица 3.8 — Оценочная таблица по итогам мониторинга процесса формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности

Оцениваемые позиции	Баллы				
	1	2	3	4	5
Соблюдение правил сбора первичных данных и внесения информации в учетную систему				+	
Полнота представленной информации и соответствие ее первичным учетным документам				+	
Оперативность ввода информации		+			
Соблюдение сроков прохождения основных этапов процесса формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности					+
Скорость документооборота и принятия решений			+		
Соблюдение требований к раскрытию информации и прозрачности				+	
Выполнение процедур согласования отчетной информации с дополнительными требованиями китайской стороны					+
Комплексная оценка	4				

Источник: разработано автором.

Комплексная оценка также реализуется посредством присвоения итогового балла (по пятибалльной шкале). Однако его значение получается уже путем вычисления простой арифметической средней от оценок по каждому из оцененных элементов. Поскольку средневзвешенная оценка обычно получает не целочисленное значение, результат округляют стандартным образом, увеличивая или уменьшая до ближайшего целочисленного значения.

В рассматриваемом здесь случае получено значение комплексной оценки 3,86. Округление проведено до величины 4.

На основании полученного результата можно сделать предварительный вывод, что качество процесса подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности в рассматриваемом периоде было достаточно хорошим.

Можно видеть, что основные задачи мониторинга процесса формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности не сводятся к констатации того, насколько качественно указанный процесс реализован.

Не менее важной является идентификация его элементов или участков процесса, где имели место существенные сбои.

Вместе с тем следует признать, что сама по себе количественная оценка, состоящая в присвоении определенного балла, соответствующего достигнутому уровню качества, недостаточно содержательна.

Очевидно, необходима дополнительная система метрик (показателей), посредством которых можно раскрыть основные параметры, по которым проводится оценка качества.

Такую оценку следует проводить с учетом следующих требований:

- надежность и точность исходной информации, что обеспечивается соблюдением установленного порядка ее сбора и обработки, а также осуществлением внутреннего контроля;

- система метрик (показателей) должна охватывать все существенные аспекты оцениваемого процесса и позволять делать на ее основе обоснованные выводы;

- возможность сравнения и сопоставления показателей, что обеспечивает аналитичность полученной оценки и позволяет рассматривать направления улучшения и совершенствования оцениваемого процесса и повышения тем самым качества учетной информации.

Поскольку качество процесса формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности является сложной системной категорией, в которой находят отражение пользовательские ожидания и ключевые характеристики учетно-аналитической системы, предлагаемый набор показателей должен обеспечить раскрытие обоих указанных элементов.

Его возможный состав может включать следующие позиции (табл. 3.9). Представленный набор показателей также может быть применен и для всего процесса формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности, и для каждой оцениваемой области. Соответственно, набор показателей может носить локальный или интегральный характер.

Таблица 3.9. – Показатели оценки качества процесса формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности

Показатель	Описание
T_{err}	Общее время (чел./час.), потраченное на исправление ошибок и устранение сбоев в системе
N_{err}	Общее количество выявленных нарушений и ошибок (N)
AT_{err}	Среднее время исправления одной ошибки
$Cost_{err}$	Вмененные потери – косвенная или прямая оценка затрат на устранение выявленных недостатков, ошибок и нарушений, а также выставленных в результате них на организацию штрафных санкций
Tr	Уровень раскрытия информации. Определяется как число позиций, подлежащих раскрытию в бухгалтерской (финансовой) отчетности согласно внутреннему положению о раскрытии информации к числу позиций, подлежащих раскрытию
$Cost_{mon}$	Трудоемкость мониторинга. Определяется как отношение нормативно определенного времени (чел./ч) на реализацию каждого этапа и реального времени (чел./ч), затраченного на каждый этап. Нормативное значение – 1, любое превышение говорит о наличии сбоев и недостатков в системе, на устранение которых было потрачено дополнительное время
$InEfMon$	Внутренняя эффективность мониторинга. Отношение числа подвергнутых мониторингу операций и документов к количеству операций и документов, в которых выявлены нарушения
$ExEfMon$	Внешняя эффективность мониторинга. Отношение числа выявленных в результате мониторинга операций и документов, в которых обнаружены нарушения, к количеству операций и документов, в которых выявлены нарушения при внешних проверках

Источник: разработано автором.

Рассмотренный метрический подход, в основе которого лежит расчет представленных выше метрик (показателей), представляется достаточно удобным и простым в исполнении.

Конечно, ему присущи отдельные недостатки. В частности, данные для определения показателей, а значит, и сами показатели формируются с определенной долей субъективности. Определение критериальных значений предлагаемых показателей также осуществляется во многом субъективно. При этом всегда следует помнить, что любой набор оценочных значений определяет только общую, агрегированную оценку, отражая уже сформированный как бы заранее результат, обращенный в прошлое.

Кроме того, сами по себе показатели, рассчитываемые как отношение одной величины к другой, реализуют лишь статичную оценку, не отражающую динамики оцениваемого явления. Поэтому таким путем невозможно дать точную оценку качества как исходной учетной информации, а также процесса, благодаря которому она трансформируется в бухгалтерскую (финансовую) отчетность.

Однако взятый в комплексе с процедурами мониторинга предлагаемый набор показателей позволяет все же осуществить пусть обобщенную, но верную в целом оценку процесса формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности, обеспечивая тем самым необходимую методическую и информационную поддержку управленческих и информационных решений, направленных на повышение качества последней.

Выводы к параграфу 3.3. Одним из направлений развития и совершенствования качества бухгалтерской (финансовой) отчетности является улучшение и совершенствование методического и организационного обеспечения процесса ее подготовки и представления. В качестве эффективного современного решения предложено использовать мониторинг качества процесса формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Мониторинг ориентирован не на детальную проверку данных или документов, а на отслеживание порядка протекания внутренних процессов и выявление отклонений от нормального их хода. Отслеживанию подлежат такие величины, как время и сроки исполнения, полнота и точность ввода данных в систему, появление сбоев и нарушений, препятствующих нормальной работе или задерживающих исполнение установленных процедур и т. д.

Разработан общий алгоритм проведения мониторинга, выделены его основные этапы и области проведения. Рассмотрены основные процедуры, реализуемые на каждом из указанных этапов, сформирован перечень вопросов, которые подлежат рассмотрению.

Показано, что завершающая оценка качества процесса формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности может проводиться как на количественной, так и на качественной основе, индивидуально или с привлечением внешних экспертов. Предложены инструменты оценки, разработана количественная шкала для ее проведения, представлена оценочная таблица по итогам мониторинга процесса формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности. Даны предложения по составу набора показателей оценки качества указанного процесса.

Общий вывод к главе 3. В главе показано, что в обеспечении качества бухгалтерской (финансовой) отчетности играют важную роль не только нормативные правила ведения учета, но и то, каким образом эти правила оформляются и встраиваются в систему управления экономическим субъектом, насколько четко они упорядочены, ясно описаны и детально задокументированы.

Обоснован вывод, что качественные характеристики учетной информации формируются как результат четкой алгоритмизации и детализации учетного процесса за счет правильной организации стандартов второго уровня.

Выделена и рассмотрена часть функций внутреннего контроля, направленная на отслеживание соответствия состава и содержания бухгалтерской (финансовой) отчетности требованиям законодательства и внутренним положениям – комплаенс-контроль. Большинство действий комплаенс-контроля направлено на выявление, анализ и оценку рисков, и потому значительное число документов, определяющих нормативное содержание бухгалтерского комплаенса, тесно связано с реализацией функции риск-менеджмента.

Рассмотрена функция бухгалтерского комплаенса. Показано, что он ориентирован на выявление искажений в бухгалтерской (финансовой) отчетности, возникающих из несоответствия законам, правилам и стандартам ведения учета или организации бизнеса, и на такие специфические области управленческого контроля, как противодействие легализации доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма, коррупции, конфликту интересов и т. д. Предложены новые методы и инструменты бухгалтерского комплаенса, учитывающие особенности ведения российско-китайского бизнеса.

Одной из ключевых технологий повышения качества учетной информации выступает мониторинг качества процесса формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности, ориентированный на отслеживание порядка протекания внутренних процессов и выявление отклонений от нормального их хода. Обоснован вывод, что проведение мониторинга выступает дополнительным элементом оценки качества, согласующимся с проведением бухгалтерского комплаенса.

Автором выделены основные области мониторинга:

- соблюдение правил сбора и внесения информации в учетную систему;
- полнота представленной информации и соответствие ее первичным учетным документам;
- оперативность и своевременность ввода данных в информационную систему и обработки учетной информации;
- соблюдение сроков прохождения основных этапов процесса формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также сроков реализации каждого этапа;
- скорость документооборота и принятия решений;
- соблюдение требований к раскрытию информации и прозрачности;
- выполнение процедур согласования отчетной информации с дополнительными требованиями китайской стороны.

Определено, что технология проведения мониторинга направлена на выявление и устранение отклонений от установленного порядка действий. Предложена авторская классификация отклонений. Обоснован вывод, что в условиях совместного бизнеса при проведении мониторинга должен быть дополнительный вид отклонений, связанный с различиями в отражении операций, объектов и фактов хозяйственной жизни по российским и зарубежным правилам ведения бухгалтерского учета.

Предложены инструменты количественного представления оценки качества процесса формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности, в частности, набор показателей, посредством которых можно раскрыть основные параметры, по которым проводится оценка качества.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В результате проведенного исследования полностью достигнута поставленная во введении цель, заключающаяся в развитии отдельных положений теории бухгалтерского учета в части обеспечения качества бухгалтерской (финансовой) отчетности и разработке практических рекомендаций по оценке качества процесса формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности в условиях ведения совместного бизнеса. В диссертации получены значимые научные результаты, сделаны необходимые выводы и обобщения, позволившие разработать авторские практические рекомендации, направленные на повышение качества учетной информации и бухгалтерской (финансовой) отчетности, которые могут быть охарактеризованы следующим образом.

На основе изучения информационного содержания бухгалтерской (финансовой) отчетности с учетом того, каким образом оно может восприниматься и интерпретироваться участниками экономических отношений, показано, что отдельные, связанные с ним положения теории бухгалтерского учета до сих пор остаются недостаточно четко определенными и нуждаются в уточнении. В частности, это относится к понятиям «качество учетной информации» и «качество бухгалтерской (финансовой) отчетности». Для изучения последних в работе предложена авторская эпистемологическая исследовательская схема, последовательно раскрывающая изучаемые категории от абстрактного представления к конкретному понятийному содержанию на трех уровнях представления: концептуальном, понятийном и предметном.

В ходе исследования уточнено предметное содержание категории «качество учетной информации» и предложена авторская полная комплексная модель учетной информации, включающая пять элементов: данные первичных документов и учетных регистров; сведения о проблемных ситуациях; результаты исследований, связанных с учетным процессом; результаты принятия профессиональных суждений, внеучетная информация, раскрываемая в пояснениях.

В развитие предложенного подхода диссертации показано, что понятие «качество бухгалтерской (финансовой) отчетности» следует рассматривать как понятийное расширение категории «качество учетной информации», представленной через концептуальное ядро и дополнительные факторы влияния (внешние институциональные и внутренние — на уровне организации). Опираясь на указанное представление, в работе построена новая обобщенная модель формирования понятия «качество бухгалтерской (финансовой) отчетности», дополнительно учитывающего ожидания пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности и специальные требования к раскрытию информации.

На основе проведенного анализа и предлагаемой модели автором сформулировано новое определение понятия «качество бухгалтерской (финансовой) отчетности», представляемое как «степень соответствия совокупности внутренних характеристик и свойств бухгалтерской (финансовой) отчетности подразумеваемым или обязательным потребностям или ожиданиям ее потенциальных пользователей с учетом специальных требований к раскрытию информации об отчитываемом субъекте».

В работе обоснован вывод, что задача обеспечения качества, по крайней мере, частично, может быть сведена к алгоритмам и методам управления качеством, что позволяет применительно к бухгалтерской (финансовой) отчетности успешно использовать многие известные и апробированные на практике элементы и инструментальные решения контроля и менеджмента качества. При этом целесообразно различать два подхода к решению вопроса управления качеством — содержательный (направленный непосредственно на совокупность показателей и данных) и формально-организационный.

Особенностью предлагаемого подхода к вопросу обеспечения качества бухгалтерской (финансовой) отчетности является активное обращение к процессному подходу, позволяющему рассматривать учетно-аналитическую систему как состоящую из совокупности отдельных внутренних бизнес-процессов. Соответственно, выход такой системы определяется характеристиками оценки качества конечного продукта, под которым понимается бухгалтерская (финансовая) отчетность.

Изучение особенностей ведения бухгалтерского учета ряда китайских и совместных российско-китайских предприятий позволило автору выделить основные элементы учетно-аналитической системы, определяющие качество процесса формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности: организационное оформление, ключевые принципы работы, описание основных внутренних процессов и требований к ним. Проведенное исследование послужило эмпирической основой для выводов и рекомендаций практической части проведенного исследования.

В диссертации показано, что в обеспечении качества бухгалтерской (финансовой) отчетности играют важную роль не только нормативные правила ведения учета, но и организационные процессы, определяющие порядок ведения бухгалтерского учета и формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности на уровне отдельного предприятия. Соответственно, качественные характеристики учетной информации проявляются не только как следствие соблюдения положений ПБУ или требований законодательства, но и как результат правильной алгоритмизации, детализации, систематизации учетного процесса за счет правильной организации внутренних стандартов. Обосновано предложение по разработке двухуровневой системы стандартизации, что позволяет более полно и детально обеспечить качество бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Разработаны предложения по развитию методического обеспечения повышения качества бухгалтерской (финансовой) отчетности в части внедрения и совершенствования механизма бухгалтерского комплаенса. Роль последнего заключается в выявлении искажений в бухгалтерской (финансовой) отчетности, возникающих из несоответствия законам, правилам и стандартам ведения учета или организации бизнеса. Он ориентирован на такие специфические области управленческого контроля, как противодействие легализации доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма, коррупция, конфликт интересов и т. д.

Внесены предложения по созданию системы бухгалтерского комплаенса совместной российско-китайской организации, благодаря которой обеспечивается более точное и полное соблюдение требований бухгалтерского, трудового и налого-

вого законодательства, допущений и требований бухгалтерского учета сотрудниками, обеспечивающих ведение учета и формирование бухгалтерской (финансовой) отчетности, что позволяет существенно повысить качество последней.

Разработана структурная схема комплаенс-политики, предложены структура и содержание основных разделов внутреннего положения о бухгалтерском комплаенсе с учетом специфики деятельности совместного предприятия.

Впервые предложено использовать постоянный мониторинг качества учетных данных и выделены основные области его проведения, в том числе:

- соблюдение правил сбора и внесения информации в учетную систему;
- полнота представленной информации и соответствие ее первичным учетным документам;
- оперативность и своевременность ввода данных в информационную систему и обработки учетной информации;
- соблюдение сроков прохождения основных этапов процесса формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также сроков реализации каждого этапа;
- скорость документооборота и принятия решений;
- соблюдение требований к раскрытию информации и прозрачности;
- выполнение процедур согласования отчетной информации с дополнительными требованиями китайской стороны.

Определена основная функция мониторинга, связанная с выявлением и устранением отклонений от установленного порядка формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности и предложена авторская классификация таких отклонений. Показано, что в условиях ведения совместного бизнеса целесообразно рассматривать особую область отклонений, связанную с различиями в отражении операций, объектов и фактов хозяйственной жизни по российским и зарубежным правилам ведения бухгалтерского учета.

Предложены инструменты количественного представления оценки качества процесса формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности, в частности, разработан набор показателей, посредством которых можно раскрыть основные параметры, по которым проводится оценка ее качества.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

Нормативно-правовые акты

Российская Федерация

1. О бухгалтерском учете: [федер. закон: принят Гос. Думой 22 ноября 2011 г. № 402-ФЗ от 06 декабря 2011 г. (ред. от 23.05.2016)] [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс»: Законодательство: Версия Проф. – Режим доступа : <http://www.consultant.ru> (дата обращения : 20.03.2017).
2. О консолидированной финансовой отчетности: [федер. закон: принят Гос. Думой 07 июля 2010 г. № 208-ФЗ от 27 июля 2010 г. (ред. от 03.07.2016)] [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс»: Законодательство: Версия Проф. – Режим доступа : <http://www.consultant.ru> (дата обращения : 20.03.2017).
3. Об информации, информационных технологиях и о защите информации: [федер. закон: принят
4. Гос. Думой 08 июля 2006 г. № 208-ФЗ от 27 июля 2006 г. (ред. от 19.12.2016)] [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс»: Законодательство: Версия Проф. – Режим доступа : <http://www.consultant.ru> (дата обращения : 20.03.2017).
5. Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России: [одобр. Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине РФ, Президентским советом ИПБ РФ 29 декабря 1997 г.] [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс»: Законодательство: Версия Проф. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 23.03.2017).
6. Концептуальные основы финансовой отчетности [Электронный ресурс] // СПС 149 «КосультантПлюс»: Законодательство: Версия Проф. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 26.03.2017).
7. Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу: [одобрена Приказом Минфина России от

01 июля 2004 г. № 180] [Электронный ресурс] // СПС «КосультантПлюс»: Законодательство: Версия Проф. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 23.03.2017).

8. Международный стандарт аудита 315 (пересмотренный) «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения»: [утв. Приказом Минфина РФ № 192н от 24 октября 2016 г.] [Электронный ресурс] // СПС «КосультантПлюс»: Законодательство: Версия Проф. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 20.03.2017).

9. Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 7 «Отчет о движении денежных средств»: [утв. приказом Минфина РФ № 217н от 28 декабря 2015 г.] [Электронный ресурс] // СПС «КосультантПлюс»: Законодательство: Версия Проф. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 20.03.2017).

10. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации (ПБУ 1/2008)» [утв. приказом Минфина РФ № 106н от 06 октября 2008 г.] [Электронный ресурс] // СПС 149 «КосультантПлюс»: Законодательство: Версия Проф. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 01.09.2015).

11. ГОСТ 1.1-2002. Межгосударственная система стандартизации. Термины и определения: [утв. и введ. в действие Постановлением Госстандарта Российской Федерации от 8 октября 2002 г. № 366-ст] [Электронный ресурс] // СПС 149 «КосультантПлюс»: Законодательство: Версия Проф. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 26.03.2017).

12. ГОСТ Р 56569-2015. Системы менеджмента качества. Требования к организациям авиационной, космической и оборонной промышленности. Поставляемое программное обеспечение: [утв. Приказом Федерального агентства по техническому регулированию и метрологии от 16 сент. 2015 г. № 1342-ст] [Электронный ресурс] // СПС 149 «КосультантПлюс»: Законодательство: Версия Проф. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 26.03.2017).

13. ГОСТ Р ИСО 9000-2015. Системы менеджмента качества. Основные положения и словарь: [утв. Приказом Росстандарта от 28 сент. 2015 г. № 1390-ст]

[Электронный ресурс] // СПС 149 «КосультантПлюс»: Законодательство: Версия Проф. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 26.03.2017).

14. ГОСТ Р ИСО 9004-2010. Менеджмент для достижения устойчивого успеха организации. Подход на основе менеджмента качества: [утв. и введен в действие Приказом Росстандарта от 23 нояб. 2010 г. № 501-ст] [Электронный ресурс] // СПС 149 «КосультантПлюс»: Законодательство: Версия Проф. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 26.03.2017).

Китайская Народная Республика

15. Основные правила составления финансовой отчетности предприятий: [приняты Указом Госсовета Китайской Народной Республики от 21 июля 2000 г. № 287] [Электронный ресурс] // Госсовет Китайской Народной Республики. URL: <http://www.gov.cn/guowuyuan> (дата обращения: 26.03.2017).

16. Стандарт учета для организаций бизнеса (Accounting Standard for Business Enterprises): [принят Министерством финансов Китайской Народной Республики 10 января 2014 г.] [Электронный ресурс] // Министерство финансов Китайской Народной Республики. URL: <http://www.mof.gov.cn/index.htm> (дата обращения: 26.03.2017).

17. Стандарт бухгалтерского учета на предприятиях «Консолидированная финансовая отчетность»: [принят Министерством финансов Китайской Народной Республики 17 февраля 2014 г. № 33] [Электронный ресурс] // Министерство финансов Китайской Народной Республики. URL: <http://www.mof.gov.cn/index.htm> (дата обращения: 26.03.2017).

18. Стандарт по бухгалтерскому учету на предприятии № 30 «Представление финансовой отчетности»: [принят Министерством финансов Китайской Народной Республики 16 января 2014 г.] [Электронный ресурс] // Министерство финансов Китайской Народной Республики. URL: <http://www.mof.gov.cn/index.htm> (дата обращения: 26.03.2017).

19. Стандарт по бухгалтерскому учету на предприятии «Система бухгалтерского учета на малых предприятиях»: [утв. Министерством финансов Китайской

Народной Республики 27 апреля 2004 г.] [Электронный ресурс] // Министерство финансов Китайской Народной Республики. URL: <http://www.mof.gov.cn/index.htm> (дата обращения: 26.03.2017).

**Монографии, учебники, учебные пособия, научные статьи, авторефераты,
диссертации**

Российские издания

20. Аристов, О. В. Управление качеством: учебное пособие // О. В. Аристов. – М. : ИНФРА-М, 2012. – 240 с.
21. Аристотель. Сочинения: в 4 т. – Т. 2 // Аристотель. – М. : Мысль, 1978. – 687 с.
22. Афанасьев, В. Г. Человек : общество, управление, информация : Опыт системного подхода // В. Г. Афанасьев. – М. : Либроком, 2013. – 208 с.
23. Бабаев, Ю. А. Теория бухгалтерского учета : учебник//Ю. А. Бабаев, А. М. Петров. – 5-е изд. – М. : Проспект, 2015. – 240 с.
24. Банк, С. В. Сравнительный анализ стандартов отчетности / /С. В. Банк, Н. К. Панащенко // Международный бухгалтерский учет. – 2004. – № 10. – С. 15–28.
25. Гегель, Г. В. Ф. Наука логики : в 3 т. – Т. 1 / Г. В. Ф. Гегель. – М. : Мысль, 1970. – 501 с.
26. Гличев, А. В. Что такое качество? / А. В. Гличев, Г. Г. Азгальдов, В. П. Панов. – М. : Экономика, 1968. – 135 с.
27. Деминг, Э. Выход из кризиса : Новая парадигма управления людьми, системами и процессами / Э. Деминг : пер. с англ. – 5-е изд. – М. : Альпина Паблишер, 2012. – 419 с.
28. Домбровская, Е. Н. Бухгалтерская (финансовая) отчетность: учебное пособие / Е. Н. Домбровская. – М. : ИНФРА-М, 2008. – 279 с.
29. Нив, Г. Р. Пространство доктора Деминга / Г. Р. Нив: пер. с англ. : в 2 кн. – Кн. 2. – М. : РИА «Стандарты и качество», 2003. – 152 с.
30. Елиферов, В. Г. Процессный подход к управлению. Моделирование бизнес-процессов / В. Г. Елиферов, В. В. Репин. – М. : Манн, Иванов и Фербер, 2013. – 544 с.

31. Жук В. Н. Основы институциональной теории бухгалтерского учета : монография / В. Н. Жук. – СПб. : АНО ИПЕВ, 2013. – 416 с.
32. Заббарова, О. А. Бухгалтерская (финансовая) отчетность организации / О. А. Заббарова. – М. : ЭКСМО, 2009. – 320 с.
33. Иванов, В. Н. Основы социального управления / В. Н. Иванов [и др.]. – М. : Высшая школа, 2001. – 271 с.
34. Идальго, С. Как информация управляет миром и определяет историю нашей Вселенной и живущих в ней видов / С. Идальго : пер. с англ. – М. : ЭКСМО, 2016. – 256 с.
35. Исикава, К. Японские методы управления качеством / К. Исикава : сокр. пер. с англ. – М. : Экономика, 1988. – 199 с.
36. Итыгилова, Е. Ю. Методологическое соотношение категорий качества бухгалтерского учета и аудита / Е.Ю. Итыгилова // Аудиторские ведомости. – 2015. – № 9. – С. 32–42.
37. Кампанелла, Дж. Экономика качества: Основные принципы и их применение / Дж. Кампанелла : пер. с англ. – М. : РИА «Стандарты и качество», 2005. – 232 с.
38. Клейнер, Г. Б. Микроэкономика знаний / Г. Б. Клейнер, В. Л. Макаров. – М. : ЗАО «Издательство «Экономика», 2007. – 208 с.
39. Ковалев, А. Е. Информационная концепция бухгалтерского учета / А. Е. Ковалев // Аудитор. – 2016. – № 7. – Т. 2. – С. 16–23.
40. Корабельникова, Л. С. Стандартизация процесса формирования учетной информации / Л. С. Корабельникова // Аудитор. – 2016. – № 7. – С. 24–30.
41. Корягин, М. В. Качество бухгалтерской отчетности как информационного продукта учетной системы / М. В. Корягин, П. А. Куцык // Международный бухгалтерский учет. – 2016. – № 2. – С. 34–48.
42. Кузнецова, Л. Н. Развитие концепции бухгалтерского учета на основе бенчмаркинга: теория, методология, практика : автореф. дис. ... д-ра экон. наук: 08.00.12 / Л. Н. Кузнецова. – Ростов н/д, 2016. – 48 с.

43. Кузнецова, С. А. Бухгалтерский учет в системе формирования управленческой информации : методология и практика : монография / С. А. Кузнецова. – Мелитополь: Таврический государственный агротехнологический университет, 2007. – 297 с.
44. Кузьмина, О. Н. Развитие методики функционально-стоимостного анализа учетно-аналитического обеспечения управления организацией : дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12 / О. Н. Кузнецова. – Самара, 2014. – 167 с.
45. Кузьмина, О. Н. Функционально-стоимостный анализ в системе управленческого учета предприятия / О. Н. Кузьмина // Экономика и социум. – 2013. – № 3 (8). – С. 998–1002.
46. Курочкина, А. Ю. Управление качеством услуг / А. Ю. Курочкина. – М. : Юрайт, 2016. – 206 с.
47. Лапина, М. А. Информационное право / М. А. Лапина, А. Г. Ревин, В. И. Лапин. – М. : Юнити-Дана; Закон и право, 2004. – 336 с.
48. Лебедев, К. Н. Совершенствование концепции бухгалтерской информации / К. Н. Лебедев // Бухгалтер и закон. – 2015. – № 4. – С. 38–48.
49. Лин Дж. Й. Демистификация китайской экономики / Дж. Й. Лин: пер. с англ. – М. : Мысль, 2013. – 378 с.
50. Мазуренко, А. А. Зарубежный бухгалтерский учет и аудит : учебное пособие / А. А. Мазуренко. – М. : Кнорус, 2005. – 240 с.
51. Малявин, В. В. Китай управляемый. Старый добрый менеджмент / В. В. Малявин. – М. : Европа, 2007. – 306 с.
52. Малявко, А. Б. Обеспечение качества учетных систем / А. Б. Малявко // Вестник НГУ. Серия: Социально-экономические науки. – 2009. – Т. 9. – № 1. – С. 60–70.
53. Малявко, А. Б. Аспекты качества в многоцелевых учетных системах / А. Б. Малявко, И. М. Шор // Вестник Волгоградского государственного университета. Серия 3. Экономика. Экология. – Вып. 9. – 2005. – С. 71–79.
54. Михеев, М. В. Выявление и предупреждение искажений в бухгалтерской (финансовой) отчетности строительных организаций : автореф. дис. ... канд. экон.

наук: 08.00.12 / М. В. Михеев. – М., 2015. – 26 с.

55. Мэтьюс, М. Р. Теория бухгалтерского учета : учебник / М. Р. Мэтьюс, М. Х. Б. Перера: пер. с англ. / под ред. Я. В. Соколова, И. А. Смирновой. – М. : Аудит; ЮНИТИ, 1999. – 663 с.

56. Несветайлов, В. Ф. Стратегический управленческий учет на предприятиях энергетики : автореф. ... д-ра экон. наук: 08.00.12 / В. Ф. Несветайлов. – М. : ФГБОУ ВО «РЭУ им. Г. В. Плеханова», 2012. – 25 с.

57. Нодельман, В. А. Развитие теории управления комплексным качеством (TQM) / В. А. Нодельман // Вестник Санкт-Петербургского университета. Серия 8. Менеджмент. – 2004. – № 2. – С. 68–86.

58. Нонака, И. Компания – создатель знания. Зарождение и развитие инноваций в японских фирмах / И. Нонака, Х. Такеучи : пер. с англ. – М. : Бизнес-Олимп, 2003. – 384 с.

59. Ожегов, С. И. Словарь русского языка: Ок. 57 000 слов / С. И. Ожегов; под ред. чл.-корр. АН СССР Н. Ю. Шведовой. – 20-е изд., стереотип. – М. : Рус. яз., 1989. – 750 с.

60. Панахов, А. У. Применение функционально-процессного подхода к управленческому учету затрат на современном этапе / А. У. Панахов // Аудиторские ведомости. – 2016. – № 8. – С. 37–54.

61. Панков, В. В. Институциональные аспекты бухгалтерского учета и контроля / В. В. Панков, Л. А. Чайковская; под ред. В. В. Панкова. – М. : ГОУ ВПО «РЭА им. Г. В. Плеханова», 2009. – 428 с.

62. Панков, В. В. Институциональная теория бухгалтерского учета и аудита : учебное пособие. – М. : ИнформБюро, 2011. – 163 с.

63. Петров, А. М. Раскрытие примечаний к финансовой отчетности в России и Китае / А. М. Петров, М. П. Лымарь // Международный бухгалтерский учет. – 2015. – № 25. – С. 2–8.

64. Поленова, С. Н. Теоретические начала стандартизации бухгалтерского учета / С. Н. Поленова // Аудит и финансовый анализ. – 2010. – № 5. – С. 64–74.

65. Полисюк, Г. Б. Содержание категории «качество бухгалтерской отчетности» / Г. Б. Полисюк, Г. И. Сухачева // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – № 47. – С. 39–46.

66. Поплаухина, Т. Д. Методические основы формирования учетно-аналитической информации и ее качественное развитие : автореф. дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12 / Т. Д. Поплаухина. – Казань, 2009. – 24 с.

67. Поплаухина Т. Д. Качество учетно-аналитической информации как научная категория / Т. Д. Поплаухина // Актуальные вопросы экономики и управления: материалы Международной научной конференции, апрель 2011 г. – Т. 1. – М. : РИОР, 2011. – С. 202–205.

68. Предпринимательство: учебник для вузов / под ред. проф. В. Я. Горфинкеля, проф. Г. Б. Поляка, проф. В. А. Швандара. – 3-е изд., перераб. и доп. – М. : Юнити-Дана, 2001. – 581 с.

69. Рамперсад, Х. К. Общее управление качеством: личностные и организационные изменения / Х. К. Рамперсад : пер. с англ. – М. : Олимп-Бизнес, 2005. – 256 с.

70. Рожнова, О. В. Финансовый учет. Теоретические основы, методологический аппарат / О. В. Рожнова. – М. : Экзамен, 2003. – 192 с.

71. Симонович, С. В. Информатика : базовый курс / С. В. Симонович. – 2-е изд. – СПб. : Питер, 2005. – 640 с.

72. Соколов, Я. В. Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни / Я. В. Соколов. – М. : Магистр; ИНФРА-М, 2010. – 224 с.

73. Соколова, Е. С. Методика оценки качества бухгалтерской (учетной) информации / Е. С. Соколова // Экономические науки. – 2009. – № 5 (54). – С. 293–298.

74. Соколова, Е. С. Методология оценки качества учетной информации : автореф. дис. ... д-ра экон. наук: 08.00.12 / Е. С. Соколова. – М., 2011. – 49 с.

75. Старовойтова, Е. В. Развитие бухгалтерского учета и отчетности в России на основе международных стандартов финансовой отчетности / Е. В. Старовойтова // Аудит и финансовый анализ. – 2007. – № 4. – С. 96–102.

76. Ткач, В. И. Международная система учета и отчетности / В. И. Ткач, М. В. Ткач. – М. : Финансы и статистика, 1992. – 159 с.

77. Фейгенбаум, А. Контроль качества продукции / А. Фейнгенбаум : сокр. пер. с англ. – М. : Экономика, 1986. – 472 с.

78. Фуруботн, Э. Институты и экономическая теория : Достижения новой институциональной экономической теории / Э. Фуруботн, Р. Рихтер : пер. с англ. – СПб. : Издат. дом Санкт-Петерб. гос. ун-та, 2005. – 702 с.

79. Хендриксен, Э. С. Теория бухгалтерского учета / Э.С. Хендриксен, М. Ф. Ван Бреда : пер. с англ. / под ред. проф. Я. С. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 576 с.

80. Хойер, Р. Что такое качество? / Р. Хойер, Б. Хойер // Стандарты и качество. – 2002. – № 3. – С. 97–102.

81. Шор, И. М. Аспекты качества в многоцелевых учетных системах / И. М. Шор, А. Б. Малявко // Вестник Волгоградского государственного университета. Серия 3. Экономика. Экология. Вып. 9. – 2005. – № 9. – С. 75–79.

82. Эванс, Дж. Управление качеством / Дж. Эванс : пер. с англ. – М. : Юнити-Дана, 2007. – 671 с.

83. Юдина, Г. А. Контроль качества аудита : монография / Г.А. Юдина. – Красноярск : Сиб. федер. ун-т, 2012. – 142 с.

Литература на иностранных языках

На китайском языке

84. Вэй Мяомяо. Анализ влияния качества учетной информации на эффективность инвестиций / Вэй Мяомяо // Вестник Сианьского финансово-экономического института. – 2016. – № 10. – С. 72–83.

85. Ван Уонцзюнь. Анализ проблем раскрытия учетной информации в условиях нового внебиржевого рынка ценных бумаг / Ван Уонцзюнь // Финансовый учет. – 2016. – № 16. – С. 78–89.

86. Гао Цзинбо. Аудиторские процедуры и методы консолидированной финансовой отчетности / Гао Цзинбо // Внутренний аудит в Китае. – 2010. – № 6. – С. 64–73.

87. Гэ Цзяшу. Исследование оценки качества финансовой отчетности / Гэ Цзяшу, Чэнь Шоудэ // Исследование бухгалтерского учета. – 2001. – № 11. – С. 56–68.

88. Гэ Цзяшу. Функция и объекты бухгалтерского учета / Гэ Цзяшу. – Сямень: Изд-во Сямэньского ун-та, 2013. – 169 с.

89. Жао Пэйпэй Обсуждение вопросов повышения качества учетной информации предприятий / Жао Пэйпэй // Интеллектуальная экономика. – 2016. – № 17. – С. 34–35.

90. Лю Фэнуин. Влияние качества учетной информации на управление предприятием / Лю Фэнуин // Восточная культура управления предприятия. – 2016. – № 19. – С. 23–37.

91. Мао Хунтао. Основные принципы бухгалтерского учета / Мао Хунтао. – Пекин : Изд-во государственного ун-та Цинхуа, 2012. – 380 с.

92. Чжан Бяочжу. Финансовое исследование некоммерческих организаций / Чжан Бяочжу. – Пекин : Народное изд-во Хунань, 2010. – 223 с.

93. Ху Цзяньчжун. Философия стандартов бухгалтерского учета с точки зрения годовой и квартальной бухгалтерской отчетности / Ху Цзяньчжун // Финансы и бухгалтерский учет. – 2007. – № 12. – С. 87–96.

На других языках

94. Alves S. Ownership Structure and Earnings Management: Evidence from Portugal // Australasian Accounting Business and Finance Journal. – 2012. – Vol. 6. – N 1. – P. 57–74.

95. Armstrong Ch. S., Barth M. E., Jagolinzer A. D., Riedl E. J. Market Reaction to the Adoption of IFRS in Europe // The Accounting Review. – 2010. – N 85 (1). – P. 31–61.

96. Barth M. E., Landsman W. R., Lang A. International Accounting Standards and Accounting Quality // *Journal of Accounting Research*. – 2008. – N 46 (3). – P. 467–498.
97. Soderstorm N. S., Sun K. J. IFRS Adoption and Accounting Quality: a Review // *European Accounting Review*. – 2007. – N 16 (4). – P. 675–702.
98. Brochet F., Jagolinzer A., Riedl E. Mandatory IFRS Adoption and Financial Statement Comparability // *Contemporary Accounting Research*. – 2013. – N 30 (4). – P. 1373–1400.
99. Brown L. Earnings Forecasting Research: Its Implications for Capital Markets Research // *International Journal of Forecasting*. – 1993. – N 9. – P. 295–320.
100. Chow L. M., Chau G. K., Gray S. J. Accounting Reforms in China: Cultural Constraints on Implementation and Development // *Accounting and Business Research*. – 1995. – Vol. 26. – N 1. – P. 29–49.
101. Christensen H. B., Lee E., Walker M. Incentives or Standards: What Determines Accounting Quality Changes around IFRS Adoption? // *European Accounting Review*. – 2015. – Vol. 24(1). – P. 31–61.
102. Crosby Ph. *Quality is Free*. – New York : McGraw-Hill Book Co., 1979. – 100 p.
103. Daske H., Hail L., Leuz Ch., Verdi R. Mandatory IFRS Reporting around the World: Early Evidence on the Economic Consequences // *Journal of Accounting Research*. – 2008. – N 46 (5). – P. 1085–1142.
104. Demirakos E., Strong N., Walker M. What Valuation Models do Analysts Use? // *Accounting Horizons*. – 2004. – N 18 (4). – P. 221–240.
105. Enthoven J. H. A. A Review and Some Observations. *Accounting and Auditing in the People's Republic of China. A Review of Its Practices, Systems, Education and Developments*. – Shanghai University of Finance and Economics, The University of Texas at Dallas, 1987. – 209 p.
106. Eppler M. J. *Managing Information Quality: Increasing the Value of Information in Knowledge-Intensive Products and Processes*. – Springer, Heidelberg, 2006. – 398 p.

107. Evans J. R., Lindsay W. M. The Management and Control of Quality. – 6th. Ed. – Thomson South-Western, 2005. – 848 p.
108. Ezzamel M., Xiao J. Z. Regulating Accounting in Foreign Invested Firms in China: From Mao to Deng. – The Institute of Chartered Accountant of Scotland, Edinburgh, UK, 2007. – 178 p.
109. Graham L. E., Li C. Cultural and Economic Influences on Current Accounting Standards in the People's Republic of China // The International Journal of Accounting. – 1997. – N 32(3). – P. 247–278.
110. Green W., Morris R. D., Tang H. The Split Equity Reform and Corporate Financial Transparency in China // Accounting Research Journal. – 2010. – N 23 (1). – P. 20–48.
111. Healy P., Hutton A., Palepu K. Stock Performance and Intermediation Changes Surrounding Sustained Increases in Disclosure // Contemporary Accounting Research. – 1999. – N 16. – P. 485–520.
112. Hellstrom K. Financial Accounting Quality in a European Transition Economy. The Case of the Czech Republic. – Elanders, Vällingby 2009. – 393 p.
113. Holthausen R. W. Testing the Relative Power of Accounting Standards Versus Incentives and Other Institutional Features to Influence the Outcome of Financial Reporting in an International Setting // Journal of Accounting and Economics. – 2003. – N 36 (1–3). – P. 112–134.
114. Hoyle D. Quality Management Essential. – Elsevier; Butterworth-Heinemann, 2007. – 216 p.
115. Hribar P., Kravet T., Wilson R. A New Measure of Accounting Quality // Review of Accounting Studies. – 2014. – N 19 (1). – P. 506–538.
116. Iatridis G. Accounting Disclosures, Accounting Quality, and Conditional and Unconditional Conservatism // International Review of Financial Analysis. – 2011. – N 20 (2). – P. 88–102.
117. Iselin E. R. Accounting Information and the Quality of Financial Managerial Decisions // Journal of Information Science. – 1996. – Vol. 22. – P. 147–153.
118. Ishikawa K. What is Total Quality Control? The Japanese Way. Englewood Cliffs. – NJ : Prentice-Hall Inc., 1985. – 215 p.

119. Isidro H., Raonic I. Firm Incentives, Institutional Complexity and the Quality of “Harmonized” Accounting Numbers // *The International Journal of Accounting*. – 2012. – N 47(4). – P. 407–436.
120. Jiang H., Habib A. Split Share Structure Reform and Earnings Informativeness in China // *Corporate Ownership and Control Journal*. – 2012. – N 10(1). – P. 419–514.
121. Juran J., Gryna F. *Juran's Quality Control Handbook*. – New York : McGraw-Hill Book Co., 1988. – 1730 p.
122. Lang M., Lundholm R. Corporate Disclosure Policy and Analyst Behavior // *The Accounting Review*. – 1996. – Vol. 71. – N 4. – P. 467–492.
123. Lesca H., Lesca E. *Gestion de l'information, Qualité de l'information et Performances de l'entreprise*. – Paris : Litec, 1995. – 209 p.
124. Leuz C., Nanda, D., Wysocki, P. Earnings management and Investor Protection: an International Comparison // *Journal of Financial Economics*. – 2003. – N 69. – P. 505–527.
125. Morais A. I., Curto J. D. Accounting Quality and the Adoption of IASB Standards // *Evidence. Rev. Contab. Finanç.* – 2008. – N 19 (48). – P. 103–111.
126. Previts G., Bricker R., Robinson T., Young S. A Content Analysis of Sell-side Financial Analyst Company Reports // *Accounting Horizons*. – 1994. – Vol. 8 – N 2. – P. 55–70.
127. Reeves C. A., Bednar D. A. Defining Quality: Alternatives and Implications // *Academy of Management Review*. – 1994. – N 19 (3). – P. 419–445.
128. Sacer I. M., Oluic A. Information Technology and Accounting Information Systems' Quality in Croatian Middle and Large Companies // *Journal of Information and Organizational Sciences*. – 2013. – Vol. 37. – Iss. 2. – P. 117–126.
129. Saxby C. L., Ehlen C. R., Koski T. R. Service Quality in Accounting Firms: the Relationship of Service Quality to Client Satisfaction and Firm/Client Conflict // *Journal of Business & Economics Research*. – 2004. – N 2 (11). – P. 75–86.
130. Schipper K. Analysts' Forecasts // *Accounting Horizons*. – 1991. – Vol. 5. – N 4. – P. 105–121.

131. Schipper K. The Introduction of International Accounting Standards in Europe: Implications for International Convergence // *European Accounting Review*. – 2005. – Vol. 14. – N 1. – P. 101–126.

132. Williams P. The Relation between a Prior Earnings Forecast by Management and Analyst Response to a Current Management Forecast // *The Accounting Review*. – 1996. – N 71. – P. 103–113.

133. Xiang B. Institutional Factors Influencing China's Accounting Reforms and Standards // *Accounting Horizons*. – 1998. – Vol. 12. – N 2. – P. 105–119.

134. Xiao Z., Pan A. Developing Accounting Standards on the Basis of a Conceptual Framework by the Chinese Government // *International Journal of Accounting*. – 1997. – Vol. 32. – N 3. – P. 279–299.

135. Yeh Y.-H., Shu P.-G., Lee T.-S., Su Y.-H. Non-tradable Share Reform and Corporate Governance in the Chinese Stock Market // *Corporate Governance: An International Review*. – 2009. – Vol. 17. – N 4. – P. 457–475.

136. Yuan D. Harmonization Trends in Chinese Accounting and Remaining Problems // *Managerial Finance*. – 2000. – Vol. 26. – N 5. – P. 31–40.

137. Zhang T., Gao Sh., Hoepen van M. A. Accounting and Culture: The Chinese Case Study. Report 9202. – Rotterdam :ACC-Erasmus University, 1992. – 233 p.

138. Zhou Z. H. Chinese Accounting Systems and Practices // *Accounting, Organizations and Society*. – 1988. – Vol. 13. – N 2. – P. 207–224.

Интернет-ресурсы

139. URL: <http://www.ifrs.org/Alerts/PressRelease/Documents/2015/2005%20Beijing%20Statement.pdf>

140. URL: <https://ru.wikipedia.org/wiki/Описание>

141. URL: <https://www.iso.org/obp/ui/#iso:std:45481:en/>

142. URL: <http://www.ifrs.org/Alerts/PressRelease/Pages/China-to-explore-further-use-of-IFRS.aspx>

143. URL: <http://www.cfin.ru/management/finance/akmr/01.shtml>

144. URL: <http://bse.sci-lib.com/article056177.html>

Структура национального плана счетов бухгалтерского учета Китая

Тип счетов	Порядковая нумерация	Номера синтетического учета	Краткое описание раздела
Счета по учету активов	1–73	1001–1901	Группа счетов, используемая для ведения учета остатков и движения различных активов. В номенклатуре счетов различаются внеоборотные и оборотные, а также краткосрочные и долгосрочные активы. Классификация достаточно подробная, что достигается за счет широкого диапазона нумерации (примеры: 1001. Денежные средства; 1002. Банковские депозиты; 1111. Векселя к получению; 1403. Материальные запасы, сырье; 1701, Нематериальные активы)
Счета по учету обязательств	74–109	2001–2901	Назначение указанных счетов – отражение остатков и движения обязательств с учетом их сроков и ликвидности (примеры: 2001. Краткосрочные кредиты и займы; 2221. Налоги к уплате; 2411. Расчетные ожидаемые обязательства к оплате; 2232. Проценты к уплате; 2801. Долгосрочная кредиторская задолженность)
Счета операций с финансовыми инструментами	110–114	3001–3202	Особая группа счетов, не имеющая точного аналога в российской практике, связанная с операциями на финансовом рынке. Счета ведутся для учета операций таким образом, чтобы на конец периода отражать завершающие остатки сальдо за период. Предназначены преимущественно для учета финансовых активов и инвестиционных (капитальных) операций, операций хеджирования. Преимущественно ведутся в страховом и инвестиционном бизнесе, а также при биржевой и внебиржевой торговле финансовыми инструментами (примеры: 3001. Чистые поступления и выбытия капитала; 3002. Операции с иностранной валютой; 3101. Деривативы (производные финансовые инструменты); 3201. Операции с инструментами хеджирования; 3202. Хеджируемые объекты)

Тип счетов	Порядковая нумерация	Номера синтетического учета	Краткое описание раздела
Собственный капитал и требования акционеров	115–121	4001–4201	Группировка предполагает отражение операций с собственным капиталом экономического субъекта. Выделяются капитал, инвестированный собственниками, нераспределенная прибыль, прибыль текущего года, резервный и добавочный капитал. В целом указанная группа счетов аналогична той, что используется в российской практике бухгалтерского учета (примеры: 4001. Капитал, оплаченный собственниками (акционерный) капитал; 4002. Резервный капитал; 4101. Дополнительные резервы; 4103. Прибыль текущего периода; 4104. Прибыль к распределению)
Счета по учету себестоимости	122–128	5000–5403	В данной группировке объединены счета, номенклатура основных расходов, связанных с формированием себестоимости основной продукции. Выделены производственные расходы, затраты на заработную плату, амортизацию. Отличительной особенностью является наличие отдельного счета для накопления информации об осуществляемых затратах на НИОКР (R & D): (примеры: 5000. Себестоимость основной продукции; 5101. Затраты на производство; 5201. Затраты на оплату труда; 5301. Затраты на научные и исследовательские работы)
Счета прибылей и убытков	129–162	6001–6901	В группе представлены счета, содержащие информацию о порядке формирования финансового результата за отчетный период. Особенностью данной группы счетов также является более широкая, по сравнению с российской практикой, их номенклатура, охватывающая такие позиции, как инвестиционные доходы, налог на доходы и т.д. (примеры: 6001. Текущий доход от основной деятельности; 6111. Инвестиционные доходы; 6301. Внереализационные доходы; 6401. Расходы по основной деятельности; 6601. Расходы на реализацию продукции; 6602. Управленческие расходы; 6801. Налог на доходы)

Цепочка формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности

Этапы цепочки	Вход / выход процесса	Основные методические документы	Предмет стандартизации
Документирование хозяйственных операций и ввод первичных документов в учетную информационную систему	Первичные документы, подтверждающие проведение хозяйственных операций и (или) факты хозяйственной жизни; иные документы; бухгалтерские справки и экономические расчеты / первичная регистрация операций и фактов хозяйственной жизни в учетной информационной системе	Положение о бухгалтерской службе / структурных подразделениях бухгалтерии; должностные инструкции работников бухгалтерии; учетная политика хозяйствующего субъекта (организационно-технический раздел); альбомы форм первичной учетной документации; инструкции и регламенты по заполнению первичных учетных документов; график документооборота; регламенты закрытия периода	Формы первичных документов, график документооборота, график проведения платежей, сроки предоставления документов и сведений в бухгалтерскую службу, порядок подтверждения операций
Обработка документов, формирование учетных регистров	Введенные в учетно информационную систему данные / регистры бухгалтерского учета, промежуточные отчеты	Учетная политика хозяйствующего субъекта (организационно-технический раздел); положение о бухгалтерской службе; должностные инструкции работников бухгалтерии; альбомы регистров бухгалтерского учета; график документооборота; рабочий план счетов; регламенты закрытия периода	Порядок формирования промежуточной отчетности, правила пользования информационной системой, порядок контроля проведения операций
Формирование предварительных отчетных форм	Обработанная учетная информация, дополнительные сведения, связанные с раскрытием информации в отчетности / предварительные отчетные формы	Регламент формирования годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности Учетная политика хозяйствующего субъекта; график документооборота; должностные инструкции работников бухгалтерии	Правила формирования отчетных форм, регламент раскрытия информации
Согласование информации и проверка предварительных отчетных форм	Предварительные отчетные формы / согласованные изменения и корректировки	Регламент формирования годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности Учетная политика хозяйствующего субъекта; график документооборота; должностные инструкции работников бухгалтерии	Правила формирования отчетных форм, порядок предварительного контроля, порядок согласования информации
Формирование окончательного варианта бухгалтерской (финансовой) отчетности	Предварительные отчетные формы, согласованные изменения и корректировки / окончательная годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность	Регламент формирования годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности; учетная политика хозяйствующего субъекта; график документооборота; должностные инструкции работников бухгалтерии	Сроки и порядок подписания и представления отчетности в органы статистики и налоговые органы
Подтверждение внешними аудиторами	Окончательная годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность/ подтвержденная аудиторами годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность	—	—
Утверждение годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности на собрании акционеров	Подтвержденная аудиторами годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность / утвержденная акционерами годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность	Устав, протоколы общего собрания акционеров	Порядок утверждения годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности

Утверждаю

Руководитель _____

Подпись

МП

«___» _____ 2017 г.

**Положение об организации процесса формирования
бухгалтерской (финансовой) отчетности
(в сокращении)**

1. Вводные положения

1.1. Настоящим Положением устанавливается внутренний порядок и определяются организационные процедуры процесса формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности в _____ (далее по тексту – «Общество»).

1.2. Настоящее положение не заменяет и не корректирует учетную политику Общества, принимаемую соответствующими Приказами генерального директора для целей бухгалтерского учета и налогообложения. Учетная политика служит основным внутренним методическим документом, определяющим порядок и правила ведения бухгалтерского и налогового учета, и ее положения учитываются в полном объеме при реализации процесса формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности.

1.3. Предметом настоящего положения являются внутренние правила, определяющие организацию работы учетно-аналитической системы Общества совместно с другими управленческими подсистемами для эффективной обработки учетной финансовой и нефинансовой информации в целях повышения информативности и достижения высокого качества бухгалтерской (финансовой) отчетности.

1.4. Результатом реализации рассматриваемого процесса является бухгалтерская (финансовая) отчетность Общества, сформированная с высоким уровнем достоверности, надежности и прозрачности, представленной в ней информации.

2. Общий порядок организации процесса формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности

2.1. Реализация процесса формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности в Обществе осуществляется с применением процессного подхода, предполагающего построение цепочки создания бухгалтерской (финансовой) отчетности (ЦСО)

2.2. Основные этапы (элементы) ЦСО перечислены ниже.

Процессы, связанные с вводом и обработкой учетной информации	Документирование хозяйственных операций и ввод первичных документов в учетную информационную систему Обработка документов, формирование учетных регистров
Процессы подготовки комплекта отчетности	Формирование предварительных отчетных форм Согласование информации и проверка предварительных отчетных форм Формирование окончательного варианта бухгалтерской (финансовой) отчетности
Процессы внешнего подтверждения и корпоративного утверждения результатов отчетного периода	Подтверждение внешними аудиторами Утверждение годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности на собрании акционеров

2.3. Выделение каждого из них предполагает описание следующих областей процесса:

- определение входа (входные документы и информация) / выхода (результатов реализации);
- ответственные исполнителей (подразделений) и сферы ответственности;
- основное содержание процедур, методических решений и инструментов реализации;
- описание основных рисков, связанных с процессом.

2.4. Детальные описания представлены в приложениях 1–7 настоящего Положения³.

2.5. На каждом из выделенных этапов (элементов) организуется внутренний контроль. Для процессов подготовки комплекта отчетности организуются меро-

³ В тексте диссертации не приводятся.

приятия бухгалтерского комплаенса бухгалтерской (финансовой) отчетности. Порядок проведения бухгалтерского комплаенса определен во внутренних документах «Комплаенс-политика» (определяет общие положения и правила комплаенс-контроля в Обществе) и «Положение о бухгалтерском комплаенсе бухгалтерской (финансовой) отчетности» (устанавливает рамки и определяет основной порядок проведения бухгалтерского комплаенса в Обществе).

2.6. Проведение бухгалтерского комплаенса не является непосредственным элементом процесса формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности. Но оно тесно связано с указанным процессом, поскольку обеспечивает необходимый дополнительный внутренний контроль и направлен на повышения качества учетной информации.

3. Ответственность, права и обязанности лиц, ответственных за качество процесса формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности

3.1. Формирование бухгалтерской (финансовой) отчетности осуществляется силами подразделения бухгалтерии с привлечением сотрудников иных подразделений, в которых формируется необходимая учетная и дополнительная неучетная информация.

3.2. Ответственность за организацию процесса подготовки и представления к корпоративному утверждению бухгалтерской (финансовой) отчетности несут главный бухгалтер Общества и руководитель финансовой службы. Распределение ответственности между указанными лицами предполагает закрепление полномочий по формированию учетной информации выделение информационных областей.

3.3. Главный бухгалтер

- действует в соответствии со своими должностными обязанностями на основании учетной политики и приложений к ней, иных внутренних нормативных документов в рамках возложенных на него полномочий по организации процесса формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности;

- организует внутренний контроль и непосредственно отслеживает результаты его работы;

- контролирует процесс подготовки предварительных отчетных форм, согласует с финансовой службой состав и содержание раскрытия информации в примечаниях к бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- взаимодействует с лицами и (или) подразделениями, осуществляющими бухгалтерский комплаенс и мониторинг процесса формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности, не влияя на их работу;
- участвует в формировании профессиональных суждений по спорным и неопределенным вопросам, связанным с формированием бухгалтерской (финансовой) отчетности, участвует в их обсуждении и анализе последствий;
- реализует иные полномочия согласно своим должностным обязанностям, определенным в настоящем Положении, должностной инструкции и иных внутренних нормативных документах.

3.4. Руководитель финансовой службы:

- действует в соответствии со своими должностными обязанностями на основании учетной и финансовой политики и приложений к ним, иных внутренних нормативных документов в рамках возложенных на него полномочий по организации процесса формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- обеспечивает дополнительные данные и сведения, в том числе, нефинансовые, для полного и качественного раскрытия информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- взаимодействует с лицами и (или) подразделениями, осуществляющими бухгалтерский комплаенс и мониторинг процесса формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности, не влияя на их работу;
- участвует в формировании профессиональных суждений по спорным и неопределенным вопросам, связанным с формированием бухгалтерской (финансовой) отчетности, участвует в их обсуждении и анализе последствий;
- реализует иные полномочия согласно своим должностным обязанностям, определенным в настоящем Положении, должностной инструкции и иных внутренних нормативных документах.

3.5. К реализации процесса формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности могут быть привлечены различные подразделения и работники Общества, что закрепляется наличием соответствующего пункта в служебной инструкции или положении о структурном подразделении. Такое подразделение или лицо, за исключением тех, кто непосредственно подчинен руководителю финансовой службы, в части выполняемых функций несет ответственность перед главным бухгалтером. Область ответственности указанного лица или подразделения определяются главным бухгалтером, исходя из специфики и объема выполняемых действий.

3.6. Все указанные в настоящем разделе лица несут ответственность за конфиденциальность и неразглашение полученных ими в ходе выполнения возложенных на них функциональных обязанностей.

4. Организация мониторинга процесса формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности

4.1. В целях обеспечения высокого качества бухгалтерской (финансовой) отчетности в Обществе, помимо стандартных процедур внутреннего контроля и бухгалтерского комплаенса, реализуется мониторинг процесса формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности (далее – мониторинг).

4.2. Процедуры мониторинга осуществляются в соответствии с утвержденным регламентом его проведения, установленным отдельным внутренним документом «Положением об организации внутреннего мониторинга процесса формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности».

4.3. Проведение мониторинга не является прямым элементом процесса формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности, но тесно связано с ним, поскольку направлено на повышение качества указанного процесса.

4.4. Мониторинг предполагает отслеживание порядка протекания внутренних процессов и выявление отклонений от нормального их хода, Например, время и сроки исполнения, полнота и точность ввода данных в систему, появление сбоев и нарушений, препятствующих нормальной работе или задерживающих исполнение установленных процедур и т. д.

4.5. В результате проведения мониторинга происходит выявление возможных ошибок и нарушений, которые приводят к нарушениям установленного порядка действий по формированию бухгалтерской (финансовой) отчетности.

5. Заключительные положения

5.1. Настоящее положение распространяется на бухгалтерскую (финансовую) отчетность, подготовленную по российским правилам ведения бухгалтерского учета.

5.2. Настоящее Положение может быть использовано в целях подготовки финансовой отчетности, подготовленной по международным стандартам финансовой отчетности с учетом особенностей подготовки и представления последней. При этом должны быть приняты во внимание возможные корректировки и уточнение содержания отдельных его пунктов.

5.3. Настоящее Положение может быть также использовано в качестве рамочного документа в целях подготовки внутренней управленческой отчетности, формирование которой предусмотрено внутренними положениями и инструкциями.

Структурная схема комплаенс-политики



**Структура и содержание основных разделов внутреннего положения
о бухгалтерском комплаенсе бухгалтерской (финансовой) отчетности**

Раздел	Содержание раздела
Вводные положения	Определяются цели и бухгалтерского комплаенса бухгалтерской (финансовой) отчетности. Закрепляется область действия положения. Определяется организационное оформление порядка осуществления бухгалтерского комплаенса (самостоятельная служба; отдельный работник; группа лиц, отвечающих за различные участки, и т. д.)
Базовые определения и понятия	Дается перечень базовых понятий и определений, определяющий однозначное и объективное их применение в практической деятельности и трактовку при разработке иных внутренних нормативных документов
Ответственность и полномочия лиц, ответственных за осуществление бухгалтерского комплаенса	Определяется внутренний статус бухгалтерского комплаенса, закрепляется сфера ответственности и полномочий лиц, на которые возложена функция бухгалтерского комплаенса, устанавливаются принципы независимости, профессионализма и соблюдения этических стандартов для исполнителей
Основные процедуры и методы бухгалтерского комплаенса бухгалтерской (финансовой) отчетности	Данный раздел может быть разбит на подразделы. В нем даются различной степени детализации описания методических подходов, приемов, правил, процедур и требований, выполнение которых обеспечивает объективный и достоверный характер результатов и выводам бухгалтерского комплаенса. Определяются алгоритмы действий по основным процедурам, устанавливаются критерии оценки риска, определяется перечень показателей и статей, которые должны быть рассмотрены и проанализированы в обязательном порядке. В раздел могут быть включены положения по оценке бухгалтерских комплаенс-рисков
Оформление результатов бухгалтерского комплаенса	Рассматриваются виды и способы представления информации по итогам бухгалтерского комплаенса, возможное содержание итоговых отчетов, формулировка выводов и рекомендаций. Раскрывается порядок подготовки и представления информации по итогам бухгалтерского комплаенса руководству. Образцы форм документов, которыми оформляются результаты бухгалтерского комплаенса, могут быть представлены в приложении к внутреннему положению
Действия при выявлении отклонений и нарушений в результате проведения бухгалтерского комплаенса бухгалтерской (финансовой) отчетности	Определяются возможные варианты действий при выявлении отклонений и нарушений в результате проведения бухгалтерского комплаенса. Обсуждаются возможные конфликты интересов и рассматриваются подходы к проведению последующего контроля исполнения рекомендаций по итогам проведения бухгалтерского комплаенса
Порядок согласования результатов профессиональных суждений при оценке спорных ситуаций	Рассматриваются ситуации, когда в ходе проведения бухгалтерского комплаенса возникает необходимость вынесения профессиональных суждений по спорным ситуациям
Заключительные положения	Определяются рамки документа и рассматриваются заключительные общие вопросы
Приложения	В приложениях раскрываются дополнительные детальные сведения по вопросам, относительно которых в основном тексте дана более общая информация. Могут быть приведены образцы документов и примеры их заполнения

Пример оформления документа по результатам бухгалтерского комплаенса

Код формы : КК-111

Ответственный исполнитель: _____

Дата: 10 февраля 2017

Отчетный период: 2016

Результаты проведения бухгалтерского комплаенса
по статье бухгалтерского баланса «Материалы»,
строка _____, код примечаний ____

1. Вводная информация (тыс. руб.):

Остаток на начало периода:

Остаток на конец периода:

Уровень существенности:

2. Вопросы бухгалтерского комплаенса:

	Контроль проведения	Нарушения
Соблюдение положений учетной политики	Да	—
Оформление первичных учетных документов		
– соответствие форм, используемых при оформлении операций формам, утвержденным в учетной политике	Да	—
– соблюдение установленных правил документооборота	Да	—
– количество операций по приобретению материальных ценностей	287	—
– количество первичных документов по приобретению материальных ценностей	487	—
– количество операций по списанию материальных ценностей на себестоимость и управленческие расходы	318	—
– количество первичных документов по приобретению материальных ценностей	318	—
– количество операций по внутреннему перемещению по счету 10	12	1
– количество документов на проведение операций по внутреннему перемещению по счету 10	0	1
– количество документов по приобретению материальных ценностей, оформленных с нарушением правил заполнения и ошибками	27	2
– количество документов, подготовленных с нарушением сроков представления, в т.ч.:	28	3
Проведение инвентаризации и подтверждение остатков		
– порядок и периодичность проведения инвентаризации соответствуют принятым во внутренних документах	Да	-
– порядок работы инвентаризационной комиссии полностью соответствует внутренним документам	Да	-
– результаты инвентаризации задокументированы правильно и в полном объеме	Нет	4
Прочее	...	

3. Описание выявленных недостатков и нарушений

№ п/п	Описание	Возможные потери от нарушения, тыс. руб.	Оценка существенности
1	Проводки сделаны в бухгалтерской программе вручную без оформления поясняющей бухгалтерской справки. Не были оформлены внутренние документы, обосновывающие проводимые операции	—	Несущественно
2	Перечень документов оформленных с нарушением правил заполнения и ошибками прилагается. Неправильное оформление документов связано с действиями поставщиков	1015,5	Несущественно
3	Перечень документов прилагается. Нарушение сроков вызвано действиями работника бухгалтерии	—	Несущественно
4	Отсутствуют подписи членов инвентаризационной комиссии	—	Несущественно

4. Устранение замечаний и ошибок

№ п/п	Устранение	Примечания
1	Нарушение устранено	—
2	Не устранено	Нарушение устранено частично. Ведется работа с поставщиками
3	Нарушения устранено	—
4	Нарушение устранено	—

5. Вывод по результатам мероприятий бухгалтерского комплаенса по статье «Материалы»

Порядок формирования статьи бухгалтерской отчетности в целом соблюдается. Имеются регулярные нарушения, наличие которых свидетельствует о недостатке внутреннего контроля и исполнительской дисциплины на данном участке. Большинство нарушений связано с неправильным взаимодействием с поставщиками в части организации документооборота. Большинство нарушений оперативно устранено по результатам мероприятий бухгалтерского комплаенса

Лицо, ответственное за бухгалтерский комплаенс:

Должность подпись/ фамилия, инициалы

_____ / _____

Утверждаю

Руководитель _____

Подпись

МП

«___» _____ 2017 г.

Положение
об организации внутреннего мониторинга процесса формирования
бухгалтерской (финансовой) отчетности
(в сокращении)

1. Вводные положения

1.1. Настоящим Положением определяется внутренний порядок организации мониторинга процесса формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности в _____ (далее по тексту – «Общество»).

1.2. Настоящее положение не определяет процедуры и порядок проведения внутреннего контроля относительно содержания статей форм бухгалтерской (финансовой) отчетности.

1.3. Предметом настоящего положения выступает порядок реализации в Обществе процесса формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности.

1.4. Мониторинг представляет собой целенаправленные действия уполномоченных сотрудников Общества (или сторонних экспертов) по отслеживанию порядка протекания внутренних процессов с целью выявления отклонений от нормального хода их реализации. Отслеживаться могут отдельные параметры или показатели, например, время и сроки исполнения, полнота и точность ввода данных в систему, наличие / отсутствие сбоев и нарушений, препятствующих нормальной работе учетно-аналитической системы или задерживающих исполнение установленных процедур и т. д.

1.5. Результаты мониторинга находят отражение в выявлении реальных

или вероятных ошибок и нарушений, которые приводят к отклонениям от установленного порядка процесса формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности.

1.6. Проведение мониторинга не является прямым элементом процесса формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности, но тесно связано с последним.

1.7. Основная задача проведения мониторинга – обеспечение высокого качества процесса формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности.

2. Общий порядок проведения мониторинга процесса формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности

2.1. Проведение мониторинга осуществляется в целях обеспечения качества процесса формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности с учетом установленных критериев оценки.

2.2. Планирование мониторинга осуществляется исполнителем самостоятельно, исходя из масштаба и сложности рассматриваемых им процессов и количества обрабатываемых документов. Мониторинг планируется с учетом определения уровня существенности, на выборочной основе.

2.3. В ходе проведения мониторинга исполнитель в рамках предоставленных ему полномочий имеет право:

- иметь беспрепятственный доступ к учетной информационной системе;
- запрашивать любые первичные документы, регистры бухгалтерского и налогового учета, бухгалтерскую и управленческую отчетность, налоговые декларации, иные документы;

Руководители подразделений и служб, чья деятельность попадает в сферу мониторинга, обязаны создавать условия для своевременного и качественного осуществления проводимых мероприятий, оперативно и в полном объеме предоставлять необходимую запрашиваемую информацию.

2.4. Мониторингу подлежат все этапы (элементы) процесса формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности. Перечень вопросов, подлежащих рассмотрению в обязательном порядке, и примерный состав опросных листов приве-

ден в Приложении 1 к настоящему Положению⁴. Документы, оформляющие планирование мониторинга и определение уровня существенности, приведены в приложении 2 к настоящему Положению⁵.

3. Ответственность лиц, осуществляющих мониторинг процесса формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности

3.1. Осуществление мониторинга не предполагает непосредственного вмешательства в процесс формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности и изменения каких-либо его ключевых элементов.

3.2. В целях обеспечения независимости процедур мониторинга, его проведение осуществляется либо службой внутреннего контроля, либо иным уполномоченным лицом, не подчиненным непосредственно главному бухгалтеру и руководителю финансовой службы.

3.3. Лица (подразделения), осуществляющие мониторинг, должны обладать необходимой компетенцией, обеспечить независимость, объективность, беспристрастность при формировании выводов и оценках, осуществляемых в ходе мониторинга.

3.4. Руководитель Общества может принять решение о проведении мониторинга силами стороннего эксперта. В этом случае, права и обязанности последнего будут определены договором с последним.

4. Оформление результатов мониторинга процесса формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности

4.1. Опросные листы и иные проверочные документы в обязательном порядке завершаются краткими выводами Исполнителя. Окончательные результаты мониторинга оформляются по форме, утвержденной в настоящем Положении (Приложение 3)⁶.

4.2. В результатах должны найти отражение проведенная по установленному

⁴ В тексте диссертации не приводятся.

⁵ В тексте диссертации не приводятся.

⁶ В тексте диссертации не приводятся.

алгоритму балльная оценка качества процесса формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности (Приложение 4)⁷, а также числовые значения основных показателей оценки качества (Приложение 5)⁸.

4.3. По итогам проведения мониторинга могут быть сформулированы предложения по устранению выявленных существенных недостатков в процессе формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также даны рекомендации по его совершенствованию.

4.4. Письменное представление результатов мониторинга подписывается руководителем Исполнителем и утверждается Генеральным директором Общества. Главный бухгалтер и Руководитель службы внутреннего контроля получают результаты мониторинга для ознакомления.

5. Заключительные положения

5.1. Настоящее положение может быть использовано при проведении процесса формирования иной отчетности, в том числе подготовленной по международным правилам финансовой отчетности и внутренней управленческой отчетности.

5.2. Как правило, мониторинг проводится в отношении годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности. Однако в случае необходимости в течение года могут быть проведены внеплановые промежуточные мероприятия мониторинга, в частности, по отношению, к промежуточной отчетности.

⁷ В тексте диссертации не приводятся.

⁸ В тексте диссертации не приводятся.

Пример документирования результатов внутреннего мониторинга процесса формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности

Код формы: МО-02

Ответственный исполнитель: _____

Дата: 01 февраля 2017

Отчетный период: 2016

Вопросы внутреннего мониторинга процесса формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности в части оценки качества оперативности и своевременности ввода данных в информационную систему и обработки учетной информации (фрагмент)

Рассматриваемые вопросы	Возможные ответы			Документы	Примечания
	Да	Нет	Н/д		
Четко ли установлены и задокументированы функции и сферы ответственности лиц, ответственных за ввод данных в информационную систему?	+			Учетная политика, должностные инструкции, приказы и распоряжения	
Подтверждена ли квалификация (опыт, стаж, наличие навыков и т. д.) сотрудников, занимающихся вводом данных в информационную систему?	+			Внутренние приказы, подтверждающие документы	
Осуществляется ли документирование нештатных ситуаций, системных сбоев, выявленных ошибок при вводе информации?			+	Положение о внутреннем контроле, регламент использования информационной базы	
Полно ли соблюдаются определенные внутренними документами процедуры ввода учетной информации?	+			Положение о внутреннем контроле, регламент использования информационной базы	
Соблюдаются ли требования по ограничению доступа к информационной базе лиц, не определенных внутренними положениями?		+		Положение о внутреннем контроле, регламент использования информационной базы	

Выявлены ли расхождения между введенной в информационную базу информацией и первичными документами?	+			Положение о внутреннем контроле, регламент использования информационной базы	
Имеют место факты ввода информации с существенной (свыше трех) дней задержкой при отсутствии объективных уважительных причин?	+			Положение о внутреннем контроле, регламент использования информационной базы	
Имеют место случаи недокументированного ввода данных, не подтвержденного первичными учетными документами?	+			Положение о внутреннем контроле, правила документооборота	
Имеют место случаи пропажи, изменения документов, их датирования задним числом?		+		Положение о внутреннем контроле, правила документооборота	
Соблюдаются ли правила оперативного контроля ввода информации и верификации введенных данных?	+			Положение о внутреннем контроле, регламент использования информационной базы	
Осуществляется ли регулярная сверка расчетов и счетов по производимым платежам, поставляемым и отгружаемым материальным ценностям?		+		Положение о внутреннем контроле, регламент использования информационной базы	
Соблюдаются ли утвержденные графики проведения платежей?	+			Графики проведения платежей	
и т. д.					

Выводы по результатам мониторинга

В ходе проведения мониторинга оперативности и своевременности ввода данных в информационную систему и обработки учетной информации выявлены отдельные недостатки. По вопросу документирования нештатных ситуаций, системных сбоев, выявленных ошибок при вводе информации информация не представлена. Необходимые запросы сделаны. В целом качество рассмотренного элемента процесса формирования бухгалтерской (финансовой) отчетности можно оценивать как хорошую, т. е. присвоить ему балл 4 по внутренней шкале оценки.

Лицо, ответственное за проведение мониторинга:

Должность подпись / фамилия, инициалы

_____ / _____