

DOI: 10.26794/2408-9303-2018-5-2-26-35
УДК 657.01(045)

Современные тенденции развития финансовой отчетности

О.В. Рожнова,

Финансовый университет, Москва, Россия
<https://orcid.org/0000-0002-8955-5904>

АННОТАЦИЯ

Актуальность. Тенденции развития финансовой отчетности формируются под влиянием многих факторов, в том числе таких, как информационные предпочтения стейкхолдеров, состояние экономики, уровень развития информационных технологий и др. Значительные изменения, наблюдаемые практически во всех перечисленных факторах в течение XXI в., вызвали появление новых тенденций развития финансовой отчетности либо определенной модификации тенденций, существовавших ранее. В связи с этим для продолжения работы над концептуальными, методологическими и практическими вопросами, относящимися к финансовой отчетности, необходимо научное осмысление и анализ действующих в настоящее время тенденций ее развития. Подобное исследование логично проводить, прежде всего, на основе МСФО-отчетности, на которую ориентируется РСБУ. Цель статьи состояла в идентификации современных тенденций развития финансовой отчетности (МСФО-отчетности). Задачи включали: анализ научных исследований в области тенденций в учетной области; сравнение тенденций в области финансовой отчетности и финансового учета; выделение общих и частных тенденций финансовой отчетности. Исследование проводилось для научной традиционной конференции памяти Сарры Бенционовны Барнгольц «Стандартизация учетно-контрольных и аналитических процессов», организованной Департаментом учета, анализа и аудита Финансового университета при Правительстве Российской Федерации в 2017 г.

Методы. В статье использовались следующие методы научного исследования: — анализ, синтез, индукция, дедукция, системный подход, сравнение, обобщение.

Результаты. Основные выводы статьи состоят в следующем: на основе проведенного анализа вектора изменений в МСФО и мнений по изучаемым вопросам ученых и практиков выделены общие тенденции для учетной сферы — стандартизация, вызванная глобализацией и упрочняющая ее; и усиливающееся взаимодействие между различными областями учетной сферы (ее расширение); предложено актуализировать общие тенденции отнесением к ним еще одной тенденции — индивидуализация информации финансовой отчетности; выделены частные тенденции развития — ориентация на прогноз; акцент на информации, раскрывающей предупреждающие действия компании; расширение области применения метода профессионального суждения; доведение информации о профессиональных суждениях до пользователей отчетности; усиление принципа превалирования экономической сущности над юридической формой; нацеленность правил на целевое использование отчетной информации; интеграция финансовой отчетности с нефинансовой отчетностью.

Перспективы. Полученные результаты принципиально не противоречат выводам других ученых, но дополняют эти выводы и в ряде случаев смещают акценты. В дальнейшем исследование тенденций развития финансовой отчетности должно быть продолжено в связи с постоянным поступательным движением как экономики, требований пользователей, предъявляемых к отчетной информации, цифровой трансформации в распространении и обработке информации, так и самой теории учета и отчетности. Сложности на этом пути естественны, так как выявление тенденций, их осмысление и описание является непрерывным процессом, нацеленным не только на подведение итогов очередного этапа развития финансовой отчетности, но и на создание прообраза будущего этапа.

Ключевые слова: финансовая отчетность; финансовый учет; МСФО; тенденции развития финансовой отчетности; учетная сфера; стандартизация учета и отчетности

Для цитирования: Рожнова О.В. Современные тенденции развития финансовой отчетности // Учет. Анализ. Аудит. 2018. Т. 5. № 2. С. 26-35.
DOI: 10.26794/2408-9303-2018-5-2-26-35

DOI: 10.26794/2408-9303-2018-5-2-26-35
УДК 657.01(045)

The Modern Trends of Financial Reporting Development

O.V. Rozhnova,

Financial University, Moscow, Russia
<https://orcid.org/0000-0002-8955-5904>

ABSTRACT

Introduction, Purpose. The trends in the development of financial reporting are influenced by many factors, including such as the information preferences of the stakeholders, the state of the economy, the level of development of information technologies, etc. Considerable changes are observed in almost all the above mentioned factors, during the twenty-first century, there was a spark in the emergence of new trends in the development of financial statements, or some modification of the trends that existed previously. In this regard, to continue work on conceptual, methodological, and practical issues relating to the financial statements, it is necessary to have a scientific understanding and analysis of current trends in its development. Such a study is logically to be primarily conducted on the IFRS-based reporting which Russian Accounting Standards focuses on. The purpose of the article was to identify the modern trends in the development of financial reporting (IFRS-reporting). Tasks included: the review of scientific research trends in this field; the comparison of trends in financial reporting and financial accounting; the identification of public and private trends in financial reporting. The study was conducted for the traditional scientific conference in the memory of Sarah Bentsionovna Barngoltz “the Standardization of accounting and control and analytical processes” organized by the Department of accounting, analysis and auditing of the Financial University under the Government of the Russian Federation in 2017.

Methods. The article uses the following methods of scientific research – analysis, synthesis, induction, deduction, systems approach, comparison, generalization.

Results. The main conclusions of the article are as follows: on the basis of the analysis of the vector of changes in IFRS and opinions on the research questions of scholars and practitioners, there were highlighted the General trends for the accounting sphere such as standardization that was caused by globalization which is strengthening it even further; and the increasing interaction between different areas of the accounting sector (its expansion); it was proposed to update the General trends by adding another trend to the existing – the customization of information of the financial reporting; there were selected the individual development trends – the focus on the forecast; the emphasis on the information that reveals the warning actions of the company, the extension of the application scope of the method of professional judgment, communicating professional judgments to the users of financial statements; strengthening of the prevalence principle of economic entity over its legal form; the focus of the rules on the purposeful use of accounting information, the integration of financial reporting with non-financial reporting.

Discussion. The results obtained do not fundamentally contradict the findings of other scientists, but to complement these findings, and in some cases refocus them. In the future the study of trends in the development of financial reporting should be continued, due to the constant progressive movement of both – the economy, user requirements, the requirements for accounting information, the digital transformation in distribution and processing of information and the theory of accounting. The complexity of the way to it is natural, as the identification of the trends, their interpretation and description is a continuous process, aimed not only at summarizing of the next stage of development of the financial statements, but also on the creation of a prototype of the future stage.

Keywords: financial reporting; financial accounting; IFRS; trends in the development of financial statements; accounting field; standardization of accounting and reporting

For citation: Rozhnova O.V. The Modern Trends of Financial Reporting Development. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*, 2018, vol. 5, no. 2, pp. 26-35. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2018-5-2-26-35

ВВЕДЕНИЕ

В учетной сфере существуют достаточно устойчивые принципы и правила, соотношения между объектами, которые остаются неизменными на протяжении столетий, но учетная сфера не могла бы развиваться, если бы в ней не возникали новые направления и новые подходы, позволяющие учетно-отчетной информации соответствовать, во-первых, уровню развития экономики, информационных технологий, общества и, во-вторых, соответствовать информационным запросам ее пользователей. Постоянно появляющиеся учетные новации — от глобальных до незначительных, достаточно часто не носят продолжительного характера или затрагивают небольшое количество экономических субъектов. Но некоторые новые направления в учетной сфере получают широкое распространение и, действуя достаточно длительное время, вместе формируют новую стадию ее развития, возможно и новую форму. Возникновение таких новых направлений — тенденций развития учетной сферы в XXI в. — ускорило, некоторые из них вырастают из уже имевшихся в ней основ, из уже действующих тенденций, модифицируя их настолько сильно, что в ряде случаев правомерно считать произошедшую трансформацию старой тенденции — новой тенденцией. Но стремительное развитие экономики и технического прогресса вызывает появление и принципиально новых направлений, для которых ранее не было возможностей возникновения и реализации.

Исследование всей учетной сферы является сложной задачей, так как эта сфера значительно расширилась за последние несколько десятилетий. Она стала настолько объемной, что анализ ее развития требует совместного участия всего научного экономического сообщества. В настоящее время следует отметить эту глобальную тенденцию — расширение учетной сферы.

В настоящей статье исследование сосредоточено на области финансовой отчетности, при этом определенное внимание уделено и другим областям учетной сферы, непосредственно связанным с финансовой отчетностью, прежде всего финансовому учету. Тенденции развития финансовой отчетности исследовались на базе развития наиболее приоритетной системы

принципов и правил ее формирования — Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО). Уместность такого подхода обоснована приобретением этой системы действительно международного характера и реформированием Российской системы бухгалтерского учета в направлении сближения с МСФО.

ОБЩИЕ ТЕНДЕНЦИИ РАЗВИТИЯ УЧЕТНОЙ СФЕРЫ

Изучение тенденций развития финансовой (бухгалтерской¹) отчетности связано с проблемой — сложности исследования финансовой отчетности в отрыве не только от финансового учета, но и от других видов учетов и отчетностей. На современном этапе развития информационного обеспечения экономики все виды информации, методологии и технологии ее формирования корреспондируются между собой.

Общая линия, на наш взгляд, состоит в том, что тенденции развития финансовой отчетности обуславливают тенденции развития финансового учета. При этом следует обратить особое внимание на идею, высказанную Агеевой О.А. еще в 2008 г. и отмеченную в научном исследовании тенденций бухгалтерского учета и отчетности в России, проведенном И.Н. Богатой и Е.М. Евстафьевой [2, с. 5–6]. По мнению Агеевой О.А., «проблема соотношения бухгалтерского учета и отчетности наиболее ярко проявляется в двух противоположных тенденциях в их развитии: сближения и разделения [1, с. 3]. С таким подходом следует согласиться. Действительно, в финансовом учете можно выделить собственные тенденции, направленные на совершенствование учетной обработки информации, определенную детализацию информации, что позволяет повысить эффективность учетных процессов. Детализация (в заданных разрезе и степени) информации финансового учета увеличивает ее полезность не только для формирования финансовой отчетности, но и для целей управления компанией. В результате информация финансового учета может выполнять также функцию информации управленческого учета. Но в сближе-

¹ Далее везде термин «финансовая отчетность» соответствует термину «бухгалтерская отчетность», термин «финансовый учет» — термину «бухгалтерский учет».

нии финансового учета и финансовой отчетности главенствующая роль принадлежит последней.

С. Ф. Легенчук в 2011 г. отметил следующие общие тенденции развития бухгалтерского учета и отчетности [11, с. 60–61]:

в учете:

- расширение состава объектов бухгалтерского учета;
- применение учетной информации для обеспечения принятия эффективных управленческих решений;
- постепенный переход от исторических оценок к оценкам по справедливой стоимости и прогнозным;

в отчетности:

- необходимость предоставления информации: перспективного и прогнозного характера; нефинансовой о главных факторах, генерирующих стоимость для компании; об объектах постиндустриальной экономики; финансовой и нефинансовой об экологической и социальной деятельности компании;
- создание общепользовательской ориентации бухгалтерской отчетности.

На наш взгляд, следует согласиться с существованием выделенных автором тенденций, однако их разделение на относящиеся к учету и относящиеся к отчетности достаточно условное. Полагаем, что все перечисленные тенденции имеют отношение и к финансовому учету, и к финансовой отчетности, например расширение состава объектов бухгалтерского учета, безусловно, проявляется в отчетной информации; не только учетная информация применяется для эффективных управленческих решений, но и информация отчетности; постепенный переход к оценкам по справедливой стоимости происходит в учете именно потому, что такая информация необходима для отчетности; отмеченные тенденции в отчетности влекут за собой соответствующие тенденции в учете.

Тенденции развития финансового учета и финансовой отчетности исследуются многими учеными (И. Н. Богатая, Е. М. Евстафьева, Т. Ю. Дружиловская, Э. С. Дружиловская, С. Ф. Легенчук, В. С. Плотников, О. В. Плотникова, К. Н. Темникова и др.). К общим тенденциям следует отнести те, которые выделяются в большинстве научных исследований.

Общими тенденциями для учетной сферы (к которой в данной статье относятся финансовый учет и финансовая отчетность; управленческий учет и управленческая отчетность; нефинансовая отчетность, дополняющая финансовую) являются:

- стандартизация, вызванная глобализацией и упрочняющая ее;
- усиливающееся взаимодействие между различными перечисленными областями учетной сферы (расширение учетной сферы).

Процесс стандартизации в учетной сфере более очевиден, он продолжается уже несколько десятилетий и проходит в направлении глобализации [14, с. 43]. Стандартизирована область финансовой отчетности и ее аудита как для компаний государственного, так и не государственного сектора. Нельзя не обратить внимание на проблему разработки внутренних стандартов учета. По мнению Л. С. Корабельниковой, необходимо применять комплексный подход для создания внутренних стандартов формирования учетной информации [10, с. 24].

Причем стандартизация характерна также и для сфер, на наш взгляд, близких к учетной и оказывающих свое влияние на нее. Примером могут служить международные стандарты подотчетности, которые уже широко распространены в мире. Среди них следует особо подчеркнуть принятие такого стандарта (предполагающего сертификацию), как стандарт ИСО 37001:2016 «Система управления противодействием взяточничеству». Стандарт создавался для формирования единого пакета требований к организации антикоррупционной комплаенс-программы [15, с. 36].

Вторая тенденция имеет более короткую историю по сравнению с первой. Определенные пересечения между отдельными учетными областями существовали очень давно, но именно активное взаимное проникновение стало тенденцией конца XX — начала XXI в. По мнению И. Н. Богатой и Е. М. Евстафьевой, хотя многие ученые и специалисты выделяют тенденцию к формированию интегрированной системы бухгалтерского учета и отчетности при наличии различных видов учета и отчетности, превалирует тенденция «к интеграции и использованию различных модификаций обработки учетной информации» [2, с. 13].

Данная тенденция, на наш взгляд, только еще продвигается к своему пику и развивается

в направлении расширения межнаучных коммуникаций.

Представители других экономических наук, например Ю.И. Будович, Ю.В. Жильцова [3, 4, 9], считают целесообразным создание единой учетной науки, объединяющей бухгалтерский учет, оперативный учет и статистику, для повышения эффективности экономики в целом. По мнению Ю.И. Будовича, процесс интеграции бухгалтерского учета и статистического (национального счетоводства) уже происходит [3, с. 2].

В рамках этой же тенденции уместно отметить направленность на создание бизнес-учета, концептуальные положения которого представляют в своих трудах В.С. Плотников и О.В. Плотникова, по мнению которых «в ближайшей перспективе с принятием стандарта по интегрированной отчетности идея создания бизнес-учета должна материализоваться» [13, с. 25]. На наш взгляд, в этой мысли авторов соединены обе рассматриваемые нами основные тенденции.

ЧАСТНЫЕ ТЕНДЕНЦИИ РАЗВИТИЯ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Таким образом, отмеченные общие тенденции имеют ярко выраженное проявление и являются предметом многих научных исследований. В то же время в различных научных работах выделяются и другие тенденции. Так, например, С.В. Модеров в 2015 г., прогнозируя будущее учета и отчетности, отмечает развитие в нем тенденции прозрачности информации в связи с ростом в последнее десятилетие запроса пользователей именно на такую информацию [12, с. 16–17].

В нескольких своих работах Т.Ю. Дружиловская и Э.С. Дружиловская, исследуя подходы к учетной оценке объектов учета, обосновывают, что одной из важных современных тенденций [5–7] является тенденция распространения применения справедливой стоимости в бухгалтерском учете. О.В. Ефимова отмечает тенденцию усиления акцента на пояснительную информацию [8, с. 38].

Для области финансовой отчетности² полагаем уместным выделить ряд частных тенденций,

² Как уже отмечалось, большинство тенденций в развитии финансовой отчетности действуют и в области финансового учета или оказывают влияние на его методологию и организацию.

которые наблюдались в течение нескольких последних лет и которые, на наш взгляд, получат дальнейшее развитие и в 2018 г.:

1. Ориентация на прогноз.
2. Акцент на информации, раскрывающей предупреждающие действия компании.
3. Расширение области применения метода профессионального суждения.
4. Доведение информации о профессиональных суждениях до пользователей отчетности.
5. Усиление принципа превалирования экономической сущности над юридической формой.
6. Нацеленность правил на целевое использование отчетной информации.
7. Интеграция финансовой отчетности с нефинансовой отчетностью.

Эти тенденции достаточно ярко проявились в эволюции принципов и правил Международных стандартов финансовой отчетности. Все перечисленные тенденции связаны между собой, являются катализаторами друг друга. Иногда в их совместном воздействии на информацию финансовой отчетности трудно выделить влияние каждой из них в отдельности. Их формирование проходило в течение, по крайней мере, двух десятилетий, но полное проявление стало возможным только с развитием цифровых технологий, позволяющих обрабатывать большие данные (BD), получать сведения в режиме online. Именно цифровая экономика дает возможность прогнозировать — процессы, технологии, показатели, риски и получать из данных эффективную информацию.

На наш взгляд, часть тенденций, отмеченную нами как «общие тенденции» в развитии финансовой отчетности, необходимо актуализировать. Полагаем, что уместным может быть один из двух подходов:

- либо тенденцию «стандартизация» следует обозначить как «стандартизация с акцентом на индивидуализацию»;
- либо индивидуализацию информации финансовой отчетности следует считать новой общей тенденцией.

За последнее десятилетие изменился и характер самой стандартизации в МСФО, развивающейся в направлении представления возможности отчитывающемуся субъекту максимально индивидуализировать свое отчетное отражение.

Правила формирования МСФО-отчетности значительно расширили возможности учета индивидуальности параметров компании, ее стратегии и тактики, бизнес-процессов и управления ими. Это способствовало развитию отмеченных выше частных тенденций в финансовом учете и отчетности.

Возникновение всех частных тенденций непосредственно вызвано востребованностью со стороны экономического сообщества большей индивидуализации информационного образа, представленного в финансовой отчетности экономического субъекта:

- прогноз учитывает индивидуальность экономического субъекта;
- индивидуальны его упреждающие действия;
- метод профессионального суждения непосредственно связан с его индивидуальностью;
- характер нефинансовой информации, степень ее интеграции с финансовой отчетностью также являются проявлением индивидуальности отчитываемого субъекта.

Индивидуализация, позволяя увеличить полноту учета операций и точность оценки риска компании, обеспечивая более правдивой информацией о ее результатах в разрезе различных видов деятельности стейкхолдеров, способствует достижению основной цели стандартизации — повышению сопоставимости отчетной информации экономических субъектов.

Достаточно часто индивидуализация проявляется в правилах стандартов в виде детализации. В МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» дается прямое указание в отношении детализации — компания обязана установить степень детализации, необходимую для достижения цели раскрытия информации. Правила МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты» требуют от организации установить, насколько подробным должно быть раскрытие о кредитном риске и какой при этом применить уровень детализации.

Примером детализации, позволяющей индивидуализировать информацию в области оценки значительности риска страховых договоров, являются новые правила МСФО (IFRS) 17 «Договоры страхования». С их установлением произошел переход от оценки значительности риска в целом

по портфелю аналогичных договоров [МСФО (IFRS) 4 «Договоры страхования»] к оценке по отдельным договорам [МСФО (IFRS) 17 «Договоры страхования»]. Новый порядок позволяет учесть, что страховой риск отдельного договора может быть существенным даже при незначительной вероятности существенных потерь по портфелю договоров.

Примером индивидуализации является также определение характера договора или его части для вынесения решения о правилах (стандарте), которые следует к нему применить. Так, договоры с фиксированной выручкой и переменной величиной оказываемых услуг должны быть проанализированы для отражения их сущности. Такие договоры имеют общие черты с договорами страхования, поэтому необходим индивидуальный подход, позволяющий уточнить ситуацию и выбрать либо учет договора как договора с покупателями [МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями»], либо как договора страхования [МСФО (IFRS) 17 «Договоры страхования»].

Также правила МСФО (IFRS) 17 требуют выделения таких компонентов договора, как встроенные деривативы и инвестиционные компоненты, которые должны учитываться в соответствии с требованиями МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты».

Подобная индивидуализация возникает и при анализе договоров аренды. В соответствии с МСФО (IFRS) 16 «Аренда» необходимо провести анализ договора в целом или его отдельных компонентов для установления наличия и границ операций аренды, которые будут учитываться по правилам данного стандарта и иных операций, учитываемых согласно другим стандартам, например согласно МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями».

Рассмотрим подробнее отмеченные частные тенденции, каждая из которых непосредственно связана с индивидуализацией отчетной информации экономического субъекта.

Инновационное развитие технологий провоцирует инновационное развитие экономики, вместе они оказывают влияние на инновационный характер развития финансового учета и финансовой отчетности. Если задача отчетности раньше состояла в том, чтобы показать что

произошло, затем — почему произошло и что произойдет, т.е. представить прогноз, то теперь стейкхолдеры также хотят знать о том, каким образом компания воздействует на будущее, а учетно-отчетные правила создаются исходя из целевого назначения для стейкхолдеров отчетной информации.

В качестве иллюстрации первой из отмеченных тенденций «ориентации на прогноз» можно обратиться к положениям МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты» в отношении информации, используемой для оценки ожидаемых кредитных убытков. Компания согласно МСФО (IFRS) 9 должна проанализировать факторы, специфичные для заемщика, общие экономические условия и сделать оценку как текущего, так и прогнозируемого развития условий по состоянию на отчетную дату. Для определения ожидаемых кредитных убытков требуется корректировка данных прошлых периодов на прогнозы будущих условий.

Еще одним примером проявления первой тенденции служит порядок, установленный в МСФО (IFRS) 16 «Аренда» в части определения срока аренды. Правила стандарта требуют произвести оценку наличия достаточной уверенности исполнения в будущем арендатором опциона на продление либо прекращение аренды с учетом всех уместных фактов и обстоятельств. Также для расчета величины арендных платежей, включаемой в первоначальную оценку арендных обязательств, компании необходимо определить: суммы, ожидаемые к оплате арендатором по гарантиям ликвидационной стоимости; цену исполнения опциона на покупку, при наличии достаточной уверенности его исполнения арендатором. Очевидно, что во всех перечисленных случаях требуется взгляд в будущее — прогноз будущих событий. В свою очередь учетная трансформация перечисленной исходной информации в отчетную информацию должна позволить пользователю уже на ее основе сделать свой прогноз перспектив финансового положения и результатов деятельности экономического субъекта.

Вторая тенденция может быть проиллюстрирована установленным в МСФО (IFRS) 16 «Аренда» требованием раскрытия арендатором дополнительной информации, помогающей

оценить стейкхолдерам свободу действий арендатора в соответствии с договором, а именно, возможность уменьшить им свою подверженность риску исполнением опционов на прекращение аренды, ставшей неблагоприятной, или продлением аренды с благоприятными условиями.

Раскрытие упреждающих действий компании в отношении снижения ожидаемых кредитных убытков обусловлено правилами МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты». Для того чтобы пользователи отчетности поняли, каким образом компания снижает величину ожидаемых кредитных убытков, им может быть представлена информация: о видах залога; гарантиях; кредитных производных инструментах; значительности суммы удерживаемого обеспечения по сравнению с оценочным резервом под убытки; о принятии политики и процедуре оценки и управления обеспечением; других способах повышения кредитного качества.

Пример третьей тенденции — профессиональное суждение, которое необходимо применять согласно МСФО (IFRS) 17 при формировании групп страховых договоров (портфелей) с аналогичными условиями и рисками, обусловленными этими условиями. Высокая степень ответственности по данному профессиональному суждению объясняется его влиянием на будущие денежные потоки по страховому договору. Еще одним примером значимости профессионального суждения является его использование для классификации договора (компонента договора) в качестве договора аренды [МСФО (IFRS) 16 «Аренда»]. В данном случае для признания аренды требуется вынесение суждения об идентифицированности базового актива и факте получения контроля над ним использующей его стороной, для чего производится детальный анализ возможности замены поставщиком базового актива и анализ прав сторон договора в отношении принятия решений по его использованию.

Четвертая тенденция является развитием процесса транспарентизации отчетности. Она логично связана как с существующей уже длительное время тенденцией повышения прозрачности отчетности экономического субъекта

для стейкхолдеров, так и с отмеченной третьей тенденцией расширения использования метода профессионального суждения при формировании отчетной информации. Взаимодействие этих двух тенденций приводит к необходимости раскрытия в отчетности всех случаев принятия профессионального суждения.

Так, согласно МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» компания обязана раскрывать качественную и количественную информацию о значительных суждениях и изменениях в суждениях, использованных при отражении договоров с покупателями. От компании требуются объяснения суждений в отношении: распределения во времени выполнения обязанностей к исполнению; цены сделки и сумм, распределенных на обязанности к исполнению; момента времени получения контроля покупателем над обещанными товарами или услугами; величины затрат, понесенных при заключении или выполнении договора с покупателем; используемого метода определения амортизации актива (дополнительных затрат) за каждый отчетный период.

Иллюстрацией пятой тенденции является классификация финансовых активов, осуществляемая в соответствии с МСФО (IFRS) 9 на базе применяемой ключевым управленческим персоналом бизнес-модели, т.е. способа генерирования денежных потоков от этих активов. Таким образом, классификация отражает реальное управление реальным бизнес-процессом.

Еще одним примером пятой тенденции могут служить правила МСФО (IFRS) 17 «Договоры страхования». Так, в следующем правиле проявляется попытка учесть реальность в ситуации заключения двух договоров, по сути, нейтрализующих результат друг друга. Если в одном отчетном периоде страховщик с другой стороной заключает два самостоятельных договора, взаимопогашающих создаваемые ими права и обязательства, то отражение этих договоров не производится.

Пример шестой тенденции «нацеленность правил на целевое использование пользователями» содержится в достаточно обширных требованиях раскрытия информации арендаторами согласно МСФО (IFRS) 16 «Аренда». Так, арендатору следует представлять допол-

нительную информацию, позволяющую стейкхолдерам уяснить: ограничения, вызванные арендой, в том числе требования о сохранении значений определенных финансовых коэффициентов на условленном уровне; чувствительность представляемой информации к основным переменным величинам, например к будущим арендным платежам; гарантии в отношении ликвидационной стоимости; отклонения от отраслевой практики, в том числе уникальные условия аренды, влияющие на портфель договоров аренды арендатора или какие-либо показатели его деятельности; факторы, влияющие на переменные арендные платежи и др. Целевое назначение такой информации определено в стандарте следующим образом — подобная информация необходима: для анализа причин установления арендной платы в форме переменных арендных платежей, их превалирования; определения соотношения переменных и фиксированных арендных платежей; установления переменных, определяющих переменные арендные платежи и чувствительность переменных платежей в зависимости от изменения переменных; причины использования опционов на продление или на прекращение аренды; причины, по которым арендатор дал гарантии ликвидационной стоимости; уровня подверженности арендатора риску изменения ликвидационной стоимости; и др. Таким образом, в МСФО (IFRS) 16 «Аренда» даны достаточно подробные объяснения назначения раскрытий информации и показано для каких именно решений, показателей, прогнозов данная информация будет востребована пользователями.

Седьмая тенденция может быть выделена в качестве самостоятельной тенденции именно в отношении развития финансовой отчетности, в то же время ее можно рассматривать как часть второй общей тенденции развития всей учетной сферы. Стейкхолдеры в зависимости от характера принимаемых решений могут расценивать нефинансовую информацию либо как дополнение к финансовой отчетности, либо, наоборот, анализировать финансовую отчетность для лучшего понимания нефинансовых отчетов. В МСФО всегда рекомендовалось включение дополнительной информации в финансовую

отчетность, для того чтобы ее пользователи могли составить более полное представление о деятельности предприятия, его результатах и перспективах развития. Хотя в настоящее время уже многие компании составляют интегрированную отчетность (либо аналогичную отчетность), для тех экономических субъектов, которые этого не делают, остается путь расширения финансовой отчетности за счет нефинансовой информации. Такой способ может стать началом для постепенного перехода к интегрированной отчетности.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Выделение общих и частных тенденций развития финансовой отчетности было сделано для современной ситуации. Полагаем, что на идентифицированные тенденции следует обращать внимание организациям, принимающим участие в разработке национальных стандартов учета и отчетности (применительно к России — ФСБУ), а также экономи-

ческим субъектам, составляющим отчетность. Для получения конкурентных преимуществ важным является очень многое, в том числе и качество финансовой отчетности, достигнувший высокий уровень которого невозможно без знания современных тенденций развития финансовой отчетности. На наш взгляд, любому отчитывающемуся экономическому субъекту целесообразно соотнести свою финансовую отчетность с перечисленными тенденциями. Некоторые из описанных тенденций будут и далее продолжать свое действие, другие, возможно, достигнут своего предела. В то же время уже сейчас зарождаются новые тенденции в развитии финансовой отчетности, например, вызванные прорывом в цифровых информационных технологиях. На наш взгляд, в ближайшие годы следует ожидать еще более радикальных технологических изменений, что соответственно повлияет и на тренд развития финансовой отчетности.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Агеева О.А. Теоретико-методологические аспекты бухгалтерского учета и отчетности. Государственный университет управления. М., 2008. С. 200.
2. Богатая И.Н., Евстафьева Е.М. Исследование современных тенденций развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации. *Международный бухгалтерский учет*. 2013, № 25. *Бухгалтерский учет в издательстве и полиграфии*, 2013. № 5. С. 2–17.
3. Будович Ю.И. О необходимости объединения оперативного учета и бухгалтерского учета в одну науку // *Международный бухгалтерский учет*. 2016. № 17. С. 2–16.
4. Будович Ю.И. Экономическая теория о необходимости создания единой учетной науки // *Все для бухгалтера*. 2017. № 1. С. 34–47.
5. Дружиловская Т.Ю., Дружиловская Э.С., Коршунова Т.Н. Исторические аспекты формирования требований к учетной политике и оценке объектов учета // *Международный бухгалтерский учет*. 2014. № 18. С. 10–22.
6. Дружиловская Э.С. Современный взгляд на историю оценки как элемента метода бухгалтерского учета // *Вестник Нижегородского университета им. Н.И. Лобачевского*. 2010. № 5–1. С. 270–276.
7. Дружиловская Т.Ю., Дружиловская Э.С. Бухгалтерский учет по-новому: проекты новых федеральных стандартов // *Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях*. 2017. № 5. С. 2–9.
8. Ефимова О.В. Аналитические аспекты раскрытия поясняющей информации бухгалтерской отчетности // *Аудиторские ведомости*. 2015. № 3. С. 38–50.
9. Жильцова Ю.В. Статистический и бухгалтерский учет: сравнительный анализ // *Международный бухгалтерский учет*. 2015. № 24. С. 2–9.
10. Корабельникова Л.С. Стандартизация процесса формирования учетной информации // *Аудитор*. 2016. № 7. С. 24–30.
11. Легенчук С.Ф. Мировые тенденции развития бухгалтерского учета в условиях постиндустриальной экономики // *Международный бухгалтерский учет*. 2011. № 8 (158). С. 56–62.
12. Модеров С.В. Что после МСФО? Дальнейшее развитие учета // *Бухгалтерия и банки*. 2015. № 7. С. 16–17.

13. Плотников В.С., Плотникова О.В. Бизнес-учет и интегрированная отчетность // Международный бухгалтерский учет. 2014. № 13. С. 25–34.
14. Темникова К.Н. Проектное финансирование и применение международных стандартов финансовой отчетности // Международный бухгалтерский учет. 2011. № 10. С. 43–48.
15. Черепанова В.А. Противодействие взяточничеству: практические аспекты антикоррупционного комплаенса в организации // Аудитор. 2017. № 4. С. 34–39.

REFERENCES

1. Ageeva O. A. Theoretical and methodological aspects of accounting and reporting, State University of management. Moscow, 2008, p. 200.
2. Bogataya I.N., Evstafieva E. M. A Study of modern trends of development of accounting and reporting in the Russian Federation, *International accounting*, 2013, no. 25, Accounting in publishing and printing industry, 2013, no. 5, pp. 2–17.
3. Budovec Y.I. About the need to combine accounting and operational accounting in one science. *International accounting*, 2016, no. 17, pp. 2–16.
4. Budovec Y.I. Economic theory about the need for a unified account of science. *Everything for an accountant*, 2017, no. 1, pp. 34–47.
5. Druzhilovsky T. Y., Druzhilovsky E. S., Korshunova T.N. Historical aspects of formation of requirements to accounting policy and estimation of objects of accounting. *International accounting*, 2014, no. 18, pp. 10–22.
6. Druzhilovsky E. S. Modern view on the history of evaluation as an element of the method of accounting. *Vestnik of Nizhniy Novgorod University named by Lobachevskiy*, 2010, no. 5–1, pp. 270–276.
7. Druzhilovsky T. Y., Druzhilovsky E. S. Accounting new: projects new Federal standards. *Accounting in budgetary and non-profit organizations*, 2017, no. 5, pp. 2–9.
8. Efimova O.V. Analytical aspects of the disclosure of descriptive information of financial statements. *Audit statements*, 2015, no. 3. pp. 38–50.
9. Zhiltsova Y.V. Statistical and accounting: a comparative analysis. *International accounting*, 2015, no. 24, pp. 2–9.
10. Korabelnikova L. S. Standardization of the process of formation of accounting information. *Auditor*, 2016, no. 7, pp. 24–30.
11. Legenchuk S. F. Global trends of development of accounting in postindustrial economy. *International accounting*, 2011, no. 8 (158), pp. 56–62.
12. Moderov S. V. What after IFRS, Further development of accounting. *Accounting and banks*, 2015, no. 7, pp. 16–17.
13. Plotnikov V.S., Plotnikova O.V. Business accounting and integrated reporting. *International accounting*, 2014, no. 13, pp. 25–34.
14. Temnikova K.N. Project financing and adoption of international financial reporting standards. *International accounting*, 2011, no. 10, pp. 43–48.
15. Cherepanova V.A. bribery: practical aspects of anti-corruption compliance in the organization. *Auditor*, 2017, no. 4, pp. 34–39.

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ

Ольга Владимировна Рожнова — доктор экономических наук, профессор Департамента учета, анализа и аудита, Финансовый университет, Москва, Россия
ORozhnova@fa.ru

ABOUT THE AUTHOR

Olga V. Rozhnova — Dr. Sci. (Econ.), Professor the Department of Accounting, Analysis and Audit, Financial University, Moscow, Russia
ORozhnova@fa.ru