

pISSN 2073-5081
eISSN 2311-9381

Регулирование и стандартизация
отчетности

РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ В КОРПОРАТИВНОЙ ОТЧЕТНОСТИ: КЛАССИФИКАЦИЯ СВЕДЕНИЙ, ТЕНДЕНЦИИ И ПЕРСПЕКТИВЫ

Светлана Валентиновна ПАНКОВА ^{а,*},
Зауреш Серккалиевна ТУЯКОВА ^б

^а доктор экономических наук, профессор,
профессор кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита,
Оренбургский государственный университет (ОГУ),
Оренбург, Российская Федерация
panksv@mail.ru
<https://orcid.org/0000-0002-3632-6702>
SPIN-код: 8608-5104

^б доктор экономических наук, профессор,
заведующая кафедрой бухгалтерского учета, анализа и аудита,
Оренбургский государственный университет (ОГУ),
Оренбург, Российская Федерация
5607tz@bk.ru
<https://orcid.org/0000-0003-2935-2520>
SPIN-код: 4688-0789

* Ответственный автор

История статьи:

Рег. № 410/2023
Получена 28.08.2023
Получена в
доработанном виде
01.11.2023
Одобрена 13.11.2023
Доступна онлайн
14.12.2023

Специальность: 5.2.3

УДК 657.631.6

JEL: M41, M48

Аннотация

Предмет. Развитие форм корпоративной отчетности для улучшения позиций предприятий на финансовых рынках и в деловой среде привело к возникновению раскрытия широкого круга сведений. Их многообразие нуждается в упорядочении, а происходящие в экономической сфере процессы – в определении тенденций, касающихся как оптимизации раскрытия данных в отчетности, так и решения проблем с ограничениями, в том числе в отношении чувствительной к раскрытию информации.

Цели. Выделение классификационных признаков в отношении обязательной к раскрытию информации. Определение существующих тенденций оптимизации и ограничений раскрытия информации в финансовой и нефинансовой отчетности. Установление перспектив решения проблем прозрачности отчетности, составляемой в условиях ограничения сведений.

Методология. В процессе исследования использовались методы логического анализа, систематизации и группировки данных, сравнения и сопоставления, средних величин.

Результаты. Предложены классификационные признаки в отношении информации, подлежащей раскрытию в финансовой отчетности, в зависимости от ее сущности и функциональной роли; выявлены тенденции раскрытия нефинансовой информации – наибольшую активность проявляют предприятия нефтегазовой отрасли; оценены подходы к нормативной регламентации раскрытия сведений в отчетности, предлагаемые в международной практике, сформулированы предложения в отношении перспектив

Ключевые слова:

финансовая
отчетность,
интегрированная
отчетность,
раскрытие
информации,
чувствительная
информация,
ограничения

раскрытия отчетной информации.

Выводы. Процессы повышения прозрачности информации отчетности российских организаций являются разнонаправленными – в зависимости от обстановки, складывающейся в экономико-политической сфере, у отдельных организаций имеется потребность в ограничении публикации как отдельных сведений, так и финансовой отчетности в целом; но одновременно увеличивается количество предприятий, предоставляющих нефинансовую отчетность в целях укрепления своих позиций на финансовых рынках и привлечения инвесторов. Нормативное регулирование этих процессов нацелено на выработку оптимальных подходов к применению ограничений в раскрытии информации и оказание методической поддержки для обеспечения баланса интересов составителей отчетности и ее пользователей.

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2023

Для цитирования: Панкова С.В., Туякова З.С. Раскрытие информации в корпоративной отчетности: классификация сведений, тенденции и перспективы // *Международный бухгалтерский учет*. – 2023. – Т. 26, № 12. – С. 1374 – 1395.
<https://doi.org/10.24891/ia.26.12.1374>

Выполнение Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности¹ в конце прошлого века подразумевало введение новых видов законодательного и нормативного регулирования в отношении бухгалтерского учета, в условиях рыночной экономики выступающего средством коммуникации между внутренними и внешними заинтересованными пользователями информации, содержащейся в бухгалтерской отчетности. После принятия первой версии Федерального закона «О бухгалтерском учете»², который предусматривал формирование учетной политики хозяйствующими субъектами, а также ввел в практику нормативного регулирования Положения по бухгалтерскому учету, выполняющие роль стандартов, появилось заимствованное из международного опыта и новое для российской учетной науки и практики понятие – раскрытие информации.

Первая редакция Положения, регулирующего содержание и порядок формирования учетной политики организации, поясняла этот термин как «придание гласности»³. Каждое принятое Положение описывало, что

¹ Об утверждении Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности: постановление Правительства РФ от 06.03.1998 № 283. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_18125/

² О бухгалтерском учете: Федеральный закон от 21.11.1996 № 129-ФЗ. (Документ утратил силу или отменен). URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_12441/

³ Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/98: приказ Минфина России от 09.12.1998 № 60н (ред. от 30.12.1999). (Документ утратил силу)

именно должно раскрываться в бухгалтерской отчетности в отношении регулируемого аспекта или объекта бухгалтерского учета. Представителями государственных органов, осуществляющих регулирующие функции, учеными, преподавателями, практикующими специалистами осуществлялась активная образовательно-просветительская деятельность в целях доведения до сведения широкого круга лиц, причастных к составлению и использованию данных, содержащихся в бухгалтерской отчетности, что отныне содержание бухгалтерского баланса и приложений к нему не составляют коммерческой тайны и не являются закрытой информацией, за исключением определенных законодательством случаев и ситуаций. Таким образом, заинтересованным пользователям информации стали доступны данные, которые ранее не отражались ни в показателях отчетности, ни в пояснениях к ней.

Постепенно в процессе формирования совокупности российских стандартов бухгалтерского учета образовалось разноплановое множество раскрываемых данных, которое, на наш взгляд, нуждается в систематизации для того, чтобы при составлении отчетности специалисты могли ориентироваться в предъявляемых требованиях к сущности отражаемой информации, а также иметь представление о необходимых к раскрытию сведениях при появлении новых объектов учета, а разработчики стандартов – охватывать требуемые аспекты при создании проектов регламентирующих документов. Необходимость классификации раскрываемой информации, в частности, в интегрированной отчетности, для целей повышения ее прозрачности и надежности, подчеркивается в научной литературе [1].

Для поддержки и развития экономических субъектов стало необходимо довести до сведения потенциальных инвесторов информацию о финансовом положении корпоративных образований, результатах их деятельности и возможных перспективах ее изменения (в первую очередь прекращения или сокращения). К этому обязывали и принципы учета, которые были внедрены в практику российского учета в виде допущений и требований, представляющих собой логическую основу процесса формирования и представления учетных данных, в особенности – требование прозрачности информации.

Прозрачность корпоративной отчетности, поддерживаемая процессами раскрытия информации, укрепляет доверие к ней пользователей и является одним из принципов подготовки данной отчетности [2]. Эти обстоятельства подтверждаются результатами, полученными как отечественными [3], так и зарубежными учеными [4], которые установили наличие связи между степенью раскрытия в отчетности форм, не являющихся обязательными к публикации, и акционерной стоимостью компаний. В связи с возникшей

или отменен). URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_21509/

пандемией обострилась необходимость в раскрытии информации о влиянии на деятельность компаний последствий COVID-19 [5].

В сферах деятельности, наиболее подверженных рискам, усиливаются требования регуляторов в отношении раскрытия информации. Организации, являющиеся эмитентами как в России, так и за рубежом, должны раскрывать в отчетности сведения, способствующие снижению рисков инвесторов [6, 7]. Все большее значение принимает формирование в отчетности сведений об устойчивом развитии предприятий [8, 9] и влиянии на финансовое состояние раскрытия информации об экологических факторах деятельности [10].

В работах российских ученых рассмотрены регламентационные процессы, протекающие в настоящее время в отношении международных и отечественных стандартов отчетности, направленные на усиление раскрытия информации в отчетности [11], сформулированы требования, которые должны предъявляться к нефинансовой отчетности [12], разработаны методики оценки соответствия составляемой интегрированной отчетности требованиям стандартов [13].

Раскрытие информации в различных видах отчетности ориентировано в первую очередь на стейкхолдеров [14, 15] и зависит от отраслевых особенностей деятельности организации, что подчеркивается в работах российских ученых [16–18].

Принимая решение об объеме и характере раскрываемых сведений, необходимо учитывать, что согласно международным и отечественным стандартам бухгалтерской (финансовой) отчетности, выгоды от представления раскрываемой информации должны быть сопоставимы с расходами на ее формирование [19]. Возможности снизить эти расходы и минимизировать риски, возникающие при достижении стратегических целей, предоставляют корпоративные стандарты отчетности [20], разработанные подходы и принципы [21], визуализация нефинансовой информации [22], применение двустороннего обмена необходимыми данными (инфошеринга) [23].

Исходными данными для проведения исследования послужили научные труды отечественных и зарубежных ученых, постановления Правительства Российской Федерации, приказы и информационные письма Министерства финансов Российской Федерации, федеральные стандарты бухгалтерского учета, данные Государственного информационного ресурса бухгалтерской (финансовой) отчетности, Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) и материалы Совета по МСФО, сведения из Национального регистра корпоративных нефинансовых отчетов Российского

союза промышленников и предпринимателей (РСПП), данные информационной группы «Интерфакс» – ESG Альянс.

Рассматривая категории раскрываемых сведений, установленных федеральными стандартами бухгалтерского учета, можно отметить разнообразие их характеристик, нуждающихся в упорядочении. На *рис. 1* представлена предлагаемая нами классификация сведений, подлежащих раскрытию в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Согласно *рис. 1* предлагается все виды раскрываемых в отчетности сведений разделить на две принципиально разные группы: *атрибутивные* (обозначающие какое-либо неизмеримое числовыми характеристиками качество информации) и *количественные* – стоимостные.

Количественные признаки, имеющие стоимостное выражение, могут характеризовать объект с одной или нескольких позиций:

- отражать стоимость объектов учета на определенную дату (моментные) или сумму за определенный период (интервальные). В качестве примеров данных, относящихся к моментным показателям, можно привести балансовую стоимость объектов основных средств, нематериальных активов, запасов на начало и на конец года, официальный курс иностранной валюты в рублях на отчетную дату. Интервальные показатели содержат суммы обесценения объектов учета, начисленной амортизации, полученных финансовых результатов, денежных потоков и других объемных показателей за отчетный период;
- показывать фактические (исторические) данные или предполагаемые (прогнозные) суммы по конкретным объектам учета. В качестве примеров исторических данных можно привести суммы перечисленных авансовых платежей, связанных с приобретением запасов, финансовый результат от выбытия объектов внеоборотных активов; проценты, начисленные на задолженность по арендным платежам; произведенные затраты, связанные с улучшением арендованных объектов основных средств и т.п. Прогнозными показателями будут выступать потенциальные денежные потоки, обусловленные арендными договорами; размер предполагаемых платежей, связанных с разрешением неопределенностей, возможные поступления денежных средств в результате выполнения встречных требований по оценочным обязательствам и др.;
- приводить сведения о балансовой стоимости неиспользуемых объектов или неамортизируемых объектов внеоборотных активов, информацию об ограничениях использования арендуемых объектов; суммах дебиторской и кредиторской задолженностях по аффилированным корпорациям, о стоимости выполненных работ, не предъявленной к оплате заказчику; о

суммах исполнения обязательств неденежными средствами и тому подобных специфических объектах учета.

Атрибутивные признаки можно распределить по трем группам:

- классификационные – самые частые по упоминанию в бухгалтерских стандартах; отражают идентификационные признаки объектов учета – принятые нормативными актами, в том числе учетной политикой, группы основных средств, нематериальных активов, капитальных вложений, условных фактов хозяйственной жизни и др.;
- регламентационные – устанавливающие правила учета тех или иных объектов, определения их стоимости, порядка начисления амортизации, включения в себестоимость или отнесения на финансовые результаты, списания, способы определения выручки, срок наступления платежа по условным обязательствам и т.п. К этой же группе относятся допускаемые отступления от правил учета, добровольное досрочное применение не вступивших в официальную силу, но утвержденных новых стандартов учета и другие обстоятельства, обязательные к раскрытию в отчетности;
- описательные – сведения, характеризующие вид деятельности, связанный с объектами учета – направления получения доходов, государственной помощи, принципы сегментирования и т.д.

Следует отметить, что количественные данные содержатся как в регламентированных формах бухгалтерской отчетности, так и в приложениях, содержащих пояснения, а атрибутивные сведения большей частью – в пояснениях.

Дальнейшее развитие отчетности как средства коммуникации экономического субъекта с заинтересованными сторонами привело к появлению различных форм нефинансовой отчетности. Корпоративная отчетность расширяла свои границы, и с учетом неограниченности круга пользователей усиливалась прозрачность предоставляемой информации, в которой сведения, относящиеся к финансовой сфере, занимали все меньший удельный вес.

Так, отчетность об устойчивом развитии (ОУР) требует раскрытия сведений, касающихся экологических аспектов, социальной политики предприятия, вопросов корпоративного управления. Интегрированная отчетность (ИО), содержащая информацию о состоянии и изменениях видов капитала организации (финансового, промышленного, интеллектуального, человеческого, социального, природного), становится средством вывода экономического субъекта на финансовый рынок и закрепления его позиций среди имеющихся и потенциальных инвесторов. Наглядным свидетельством рыночной зрелости составляющих перечисленные форматы отчетности субъектов является то, что процессы составления и представления ОУР

и ИО в России носят добровольный характер. Значительная трудоемкость, практическое отсутствие широкого распространения программ автоматизации этих отчетов и отсутствие четкой регламентации порядка их составления и представления не останавливают инициативы продвинутых корпоративных структур.

В *табл. 1* приведены усредненные данные о количестве нефинансовых отчетов по отраслям, предоставленных на момент проведения исследования российскими компаниями в Национальный регистр корпоративных нефинансовых отчетов, который ведется Российским союзом промышленников и предпринимателей. Во внимание принимались отчеты: экологические; социальные; интегрированные; в области устойчивого развития, составленные за 2000–2022 гг.

На основании данных *табл. 1* можно отметить, что больше всего компаний, присоединившихся к процессу публикации нефинансовой отчетности, – в энергетическом комплексе, но наибольшее количество отчетов на одно предприятие составляют представители газовой и нефтехимической промышленности, а наименьшую активность в данном направлении проявляют строительные организации, которые, тем не менее, в среднем представили более двух отчетов на каждое предприятие.

В июле 2023 г. информационная группа «Интерфакс» совместно с деловым объединением ESG Альянс объявили о запуске публичного сервиса сравнения приведенных к единому стандарту данных нефинансовой отчетности крупнейших российских компаний, куда вошли данные более 600 корпораций. В августе этого же года Минэкономразвития России проинформировало, что ведется обсуждение проекта методических рекомендаций по раскрытию нефинансовой отчетности и прорабатывается вопрос о создании федерального стандарта, регламентирующего раскрытие публичной нефинансовой отчетности в области ESG. Финансовые компании уже руководствуются рекомендациями Центрального банка РФ, регулирующими раскрытие экологической и других направлений популярной повестки.

Тем не менее, заблуждением было бы считать, что тенденция развития прозрачности отчетности ведет только к повышению раскрытия информации корпораций. Одним из направлений совершенствования в данной области является оптимизация сведений, раскрываемых в различных видах отчетности, устранение дублирования данных.

Так, в России с 1 октября 2021 г. эмитенты освобождены от обязанности раскрывать сообщения о раскрытии в сети Интернет отчетности, публикуемой в обязательных ресурсах (ЕГРЮЛ, Едином федеральном реестре Федресурсе, сайте ЦБ РФ), сокращен перечень существенных

фактов для раскрытия эмитентами (32 вместо 57); во избежание дублирования разрешена публикация в проспекте эмиссии и отчете форм, составленных по МСФО.

Другое направление – ограничение раскрытия, связанное с необходимостью сохранения коммерческой тайны и других важных обстоятельств. Даже в международных документах, регламентирующих раскрытие информации в финансовой отчетности, присутствуют определенные ограничения. Так, в п. 92 МСФО (IAS) 37⁴ говорится о том, что если раскрытие требуемой Стандартом информации о юридических разбирательствах нанесет серьезный ущерб организации в споре с другими экономическими субъектами, то необходимости ее раскрывать нет, но обязательно следует раскрыть общий характер спора с указанием на то, что конкретные данные не были раскрыты и изложением причин этого.

Вопросы достаточности раскрытий данных постоянно находятся на повестке дня Совета по международным стандартам финансовой отчетности. Но в последние годы все чаще звучит озабоченность отсутствием в Стандартах ограничений в раскрытии специфической, конфиденциальной информации. В марте 2019 г. Совет обсудил ситуацию, когда возникает конфликт между требованиями Стандартов по раскрытию информации и включением в отчетность чувствительной (инсайдерской, конфиденциальной) информации (*sensitive information*)⁵. В ходе обсуждения была выдвинута гипотеза о возможности введения в Стандарты отчетности ограничений раскрытия чувствительной информации, изложение которой может привести к потерям (убыткам), нежелательным судебным разбирательствам и другим отрицательным последствиям.

Советом по МСФО были взвешены «за» и «против» раскрытия такой информации, в качестве положительных последствий были отмечены повышение ликвидности предприятия, снижение информационных рисков для инвесторов и уменьшение асимметрии между ними и руководством организации, обязательное раскрытие такой информации конкурентами и другие факторы. В качестве отрицательных сторон усиления ограничения раскрытия упоминались возможные нарушения основных принципов учета (прозрачности отчетности, своевременности, проверяемости, понятности и др.), потенциальные разногласия с аудиторами, возникновение ситуаций, когда составители отчетности окажутся в разных условиях (кто-то будет

⁴ Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы»: введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н (ред. от 17.02.2021). URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193594/

⁵ Disclosure of Sensitive Information. IFRS Foundation Advisory Council. Agenda Paper 3, March 2019, 29 p. URL: <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2019/march/advisory-council/ap3-disclosure-of-sensitive-information.pdf>

неукоснительно соблюдать требования Стандартов, а кто-то уклоняться с помощью ограничений раскрытия информации).

Надо отметить, что Совет по МСФО взвешенно подошел к оценке последствий обсуждаемой проблемы, учитывая как интересы рынка, так и интересы отдельных организаций. Для дальнейшего обсуждения было выдвинуто четыре подхода.

1. Отказ от раскрытия чувствительной информации – подход рискованный, так как может породить широкую практику нарушения требований Стандартов о раскрытии информации и привести к плачевным последствиям для финансового рынка. Кроме того, использование этого подхода может оказаться бессмысленным, так как у заинтересованных лиц появится стимул получения требуемой информации с помощью других источников, даже незаконным путем, что отразится на финансовой безопасности корпораций.
2. Подход «Выполняй или объясняй» предполагает раскрытие необходимой информации или оговорку, почему она не раскрыта должным образом. Разновидностью этого подхода является «выполняй или объясняй» с ограничениями, когда предприятие временно освобождается от обязанности раскрыть конфиденциальную информацию, если это связано с затратами, превышающими выгоды от раскрытия, при этом информация должна строго соответствовать параметрам конфиденциальности, указанной в Стандарте; Комитет по аудиту или Совет директоров берут на себя ответственность за отступление от положений Стандартов, касающихся раскрытия, а аудиторам и проверяющим органам предоставлена нормативная база для того, чтобы не считать отсутствие раскрытия нарушением. При этом при изменении конъюнктуры рынка или других обстоятельств, приводящих к отступлению от положений Стандартов, касающихся раскрытия, информация должна быть раскрыта без ограничений.
3. Адаптированные требования к раскрытию информации с учетом имеющихся проблем с чувствительной информацией – подход, при котором требуемую информацию можно получить косвенным путем на основе тех сведений, которые составители отчетности сочли возможным раскрыть.
4. Добровольное раскрытие информации – самый нерегулируемый подход, опирающийся на то, что рынок сам накажет тех, кто не раскрывает необходимую информацию, и обрекает инвесторов на ее поиск.

После длительных регулярных обсуждений этих подходов в марте 2023 г. Совет по МСФО принял решение разработать промежуточный подход

к требованиям, предъявляемым к раскрытию информации. При этом в новом документе будут изложены общие цели раскрытия информации, избегающие установления жестких регламентов, превышающих требования основ МСФО в целом. Это свидетельствует о выборе Советом по МСФО компромиссного варианта, не ужесточающего уже применяемый порядок подготовки и опубликования информации финансового характера. В пользу этого свидетельствует и формулировка п. 31 МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности»⁶, устанавливающая, что если информация не является существенной, то выполнять требования соответствующих Стандартов МСФО по ее раскрытию нет необходимости.

Другой пример применения ограничений или снижений раскрытия информации регуляторами за рубежом: в марте 2018 г. Совет по финансовой отчетности в Великобритании (Financial Reporting Council – FRC) издал документ, устанавливающий исключения из правил раскрытия информации для дочерних компаний, осуществляющих деятельность в Евросоюзе и составляющих отчетность по МСФО⁷. В основном эти исключения применялись для индивидуальной отчетности в случаях, если соответствующие данные были включены в консолидированную отчетность группы.

В нашей стране обстоятельства, влияющие на экономические отношения как внутри страны, так и за ее пределами, разнонаправленная динамика в сфере глобализации, переход на импортозамещение и другие значимые факторы тоже приводят к флуктуациям в процессе поступательного развития прозрачности корпоративной информации.

Министерство финансов Российской Федерации в 2020 г.⁸ внесло изменения в действующие российские стандарты учета, позволяющие: не указывать сведения об организациях, на которые приходится основная часть выручки, полученной по договорам, предусматривающим исполнение обязательств неденежными средствами (ПБУ 9/99); раскрывать данные не по каждой стороне, а по группе связанных сторон (ПБУ 11/2008); проводить раскрытие по совокупности договоров строительного подряда, а не по каждому договору отдельно (ПБУ 2/2008); не раскрывать требуемые сведения по каждому покупателю или заказчику (ПБУ 12/2010). Позже, в 2021 г.,

⁶ Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности»: введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н (ред. от 30.12.2021).

URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193588/

⁷ FRS 101 Reduced Disclosure Framework. Financial Reporting Council.

URL: <https://www.frc.org.uk/accountants/accounting-and-reporting-policy/uk-accounting-standards/standards-in-issue/frs-101-reduced-disclosure-framework>

⁸ О внесении изменений в нормативные правовые акты по бухгалтерскому учету: приказ Минфина России от 27.11.2020 № 287н.

URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_377153/

в информационном сообщении Минфина России⁹ было пояснено, что подобные меры принимаются во избежание нанесения ущерба самой организации или ее контрагентам, возможного вследствие применения санкций и по другим причинам.

Особое внимание в документах регулятора обращается на то, что ограничения раскрытия информации не подразумевают ее исключение и допустимы только в отношении пояснений к формам отчетности, а не в самих формах, с изложением причин, почему допущены отступления от требований к раскрытию. Обоснованность применения ограничений проверяется при проведении проверки независимым аудитором и, если речь идет о публичном акционерном обществе, Комитетом по аудиту при Совете директоров.

В связи с ухудшением ситуации на международной арене с 2022 г. постановлением Правительства РФ¹⁰ в отношении определенного круга организаций, входящих в соответствующие перечни и реестры, было разрешено ограничить доступ к информации, предоставляемой в государственный информационный ресурс бухгалтерской (финансовой) отчетности (ГИР БО) до 1 июля 2023 г.

Следует отметить, что данный шаг не направлен на ограничение раскрытия информации, отчетность сдается перечисленными субъектами в обычном порядке и с выполнением всех требований федеральных стандартов бухгалтерского учета, но доступ к ней через ГИР БО всем заинтересованным лицам не предоставляется. В то же время государственные (муниципальные) органы, Центральный банк России, государственные внебюджетные фонды по-прежнему имеют право ознакомления с отчетностью этих предприятий.

В преддверии наступления 1 июля 2023 г. ряд организаций обратились в правительственные органы с просьбой продлить срок действия этого разрешения, так как закрытие доступа всем желающим к их отчетности не помешало им вести основную деятельность, котировать свои ценные бумаги на финансовом рынке и не сказалось на финансовых результатах, а вот открытый доступ к информации, содержащейся в отчетности, может

⁹ Установлены особенности раскрытия информации в бухгалтерской отчетности: информационное сообщение Минфина России от 24.02.2021 № ИС-учет-32.
URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_377859/

¹⁰ Об особенностях раскрытия и предоставления информации, подлежащей раскрытию и предоставлению в соответствии с требованиями Федерального закона «Об акционерных обществах» и Федерального закона «О рынке ценных бумаг», и особенностях раскрытия инсайдерской информации в соответствии с требованиями Федерального закона «О противодействии неправомерному использованию инсайдерской информации и манипулированию рынком и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации: постановление Правительства РФ от 12.03.2022 № 351 (ред. от 24.11.2022).
URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_411449/

привести к ухудшению положения этих предприятий. В ответ на это постановлением Правительства РФ от 04.07.2023 № 1102¹¹ было предусмотрено раскрытие сведений в отчетности в ограниченном объеме или формате, что представляется нам оптимальным и компромиссным решением для составителей и пользователей отчетности. Представители организаций должны публиковать отчетность, но имеют право не раскрывать детально сведения, которые могут нанести ущерб им или их партнерам.

Еще одним из альтернативных решений при возникновении ограничений в раскрытии информации для заинтересованных сторон может стать уже упомянутый инфошеринг в виде двустороннего обмена данными [23].

Таким образом, процессы, происходящие в сфере раскрытия информации в корпоративной отчетности, схематично можно представить следующим образом (*рис. 2*).

Дальнейшее развитие содержания и раскрытия отчетности можно прогнозировать в следующих направлениях:

- формализация представления информации в стандартах нефинансовой отчетности. Это необходимо и для того, чтобы проводить верификацию этих данных, в том числе и с помощью независимого аудита;
- выбор подходов к раскрытию чувствительной информации в нормативных актах и учетной политике;
- регламентация процесса составления нефинансовой отчетности внутри корпорации. Этот вопрос остается дискуссионным, так как раскрываемые данные формируются в различных функциональных подразделениях предприятия, и организация их сбора и обеспечения достоверности должна быть возложена на компетентную и уполномоченную структуру;
- автоматизация процессов интеграции раскрываемых сведений, содержащихся в финансовой и нефинансовой отчетности. Оптимальным будет формирование модулей в существующих пакетах прикладных программ, обеспечивающих составление форм отчетности, которые корпорация считает необходимым представлять.

Сведения, которые необходимо раскрывать в бухгалтерской (финансовой) отчетности, поддаются систематизации и классификации в зависимости от их природы (количественные и качественные), сущности и функциональной направленности. Применение предложенной классификации направлено на

¹¹ Об особенностях раскрытия и (или) предоставления информации, подлежащей раскрытию и (или) предоставлению в соответствии с требованиями Федерального закона «Об акционерных обществах» и Федерального закона «О рынке ценных бумаг»: постановление Правительства РФ от 04.07.2023 № 1102. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_451396/

оказание методической помощи как ученым и специалистам в области бухгалтерского учета, так и представителям государственного и негосударственного регулирования в целях развития подходов к раскрытию информации в финансовой и нефинансовой отчетности.

Процессы развития форматов отчетности приводят к повышению информированности заинтересованных пользователей, но одновременно возникают риски нанесения ущерба компаниям, раскрывающим чувствительную информацию, и их партнерам в условиях применения санкций или обострения конкуренции на рынке. Необходимы взвешенные подходы к внешней и внутренней регламентации введения ограничений в отношении раскрытия такой информации и применение альтернативных решений, позволяющих соблюсти баланс интересов корпораций и их стейкхолдеров.

Таблица 1

Сведения о предоставлении российскими компаниями нефинансовой отчетности

Table 1

Information on the submission of non-financial reporting by Russian companies

Отраслевая принадлежность	Количество компаний	Среднее количество представленных нефинансовых отчетов, приходящихся на одну компанию
Нефтегазовая	23	8,78
Энергетика	58	5,77
Металлургическая и горнодобывающая	27	7,37
Производство машин и оборудования	6	4
Химическая, нефтехимическая, парфюмерная	13	8,61
Деревообрабатывающая, целлюлозно-бумажная	6	5
Производство пищевых и других потребительских товаров	14	4,64
Телекоммуникационная и связь	17	4,11
Финансы и страхование	28	5,07
ЖКХ и бытовое обслуживание	5	4,2
Транспорт, дорожное строительство и логистические услуги	9	4,89
Строительство	7	2,42
Прочие	37	4,27
Итого	250	5,68

Источник: авторская разработка с использованием данных Российского союза промышленников и предпринимателей (РСПП).

URL: https://rspp.ru/sustainable_development/registr/

Source: Authoring, based on the Russian Union of Industrialists and Entrepreneurs (RSPP) data.

URL: https://rspp.ru/sustainable_development/registr/

Рисунок 1

Классификационные признаки сведений, подлежащих раскрытию в бухгалтерской (финансовой) отчетности

Figure 1

Classification features of information to be disclosed in accounting (financial) statements



Источник: авторская разработка

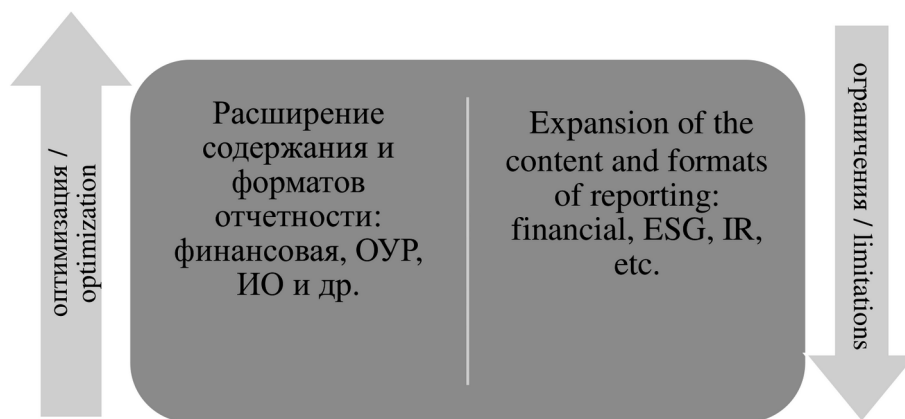
Source: Authoring

Рисунок 2

Разнонаправленность процессов в области формирования информации, подлежащей раскрытию в корпоративной отчетности

Figure 2

Multidirectional processes in the field of formation of information to be disclosed in corporate reporting



Источник: авторская разработка

Source: Authoring

Список литературы

1. Мельник М.В. Система показателей для интегрированной отчетности // Экономика и управление: проблемы, решения. 2019. Т. 15. № 3. С. 58–64.
2. Чайковская Л.А. Корпоративная отчетность и ее роль в управлении бизнесом // Учет. Анализ. Аудит. 2023. Т. 10. № 1. С. 28–35.
URL: <https://doi.org/10.26794/2408-9303-2023-10-1-28-35>
3. Кадочникова Е.И., Усанова Д.Ш., Зульфакарова Л.Ф., Дроздова Д.А. Раскрытие информации в финансовой отчетности: взаимосвязь с акционерной стоимостью публичных компаний // Казанский экономический вестник. 2020. № 3. С. 76–86.
URL: <https://kpfu.ru/portal/docs/F481755368/KEV.3.pdf>
4. Hai Lu, Jee-Eun Shin, Mingyue Zhang. Financial Reporting and Disclosure Practices in China. *Journal of Accounting and Economics*, 2023, vol. 76, iss. 1, 101598. URL: <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2023.101598>
5. Вахрушина М.А., Вахрушина А.А. Раскрытие информации о влиянии пандемии COVID-19 на финансовую отчетность компаний как условие ее прозрачности // Международный бухгалтерский учет. 2021. Т. 24. Вып. 3. С. 271–296. URL: <https://doi.org/10.24891/ia.24.3.271>
6. Булыга Р.П., Рожнова О.В., Сафонова И.В. Систематизация требований к формированию отчетной информации ПАО на современном этапе // Аудиторские ведомости. 2022. № 2. С. 11–15.

7. Tuan D.A., Giang N.T. The Value Relevance of Risk Disclosure: Evidence from Vietnam Listed Banks // Экономика и предпринимательство. 2022. № 5. С. 235–243. URL: <https://doi.org/10.34925/EIP.2022.142.5.045>
8. Когденко В.Г., Казакова Н.А. Обоснование параметров экологической безопасности и устойчивости развития металлургического производства // Проблемы прогнозирования. 2023. № 1. С. 169–181. URL: <https://doi.org/10.47711/0868-6351-196-169-181>
9. Деревянкина Е.С., Янковская Д.Г. Раскрытие ESG-факторов в интегрированной отчетности нефтедобывающих организаций как база для принятия инвестиционных решений // Интеллект. Инновации. Инвестиции. 2022. № 2. С. 44–56. URL: <https://doi.org/10.25198/2077-7175-2022-2-44>
10. Kung-Cheng Ho, Renji Sun, Lei Yang, Hui-Min Li. Information Disclosure as a Means of Minimizing Asymmetric Financial Reporting: The Role of Market Reaction. *Economic Analysis and Policy*, 2023, vol. 78, pp. 1221–1240. URL: <https://doi.org/10.1016/j.eap.2023.04.022>
11. Козменкова С.В., Алборов Р.А. Проектная структура бухгалтерской отчетности, ее сравнительный анализ и рекомендации по совершенствованию // Международный бухгалтерский учет. 2023. Т. 26. Вып. 2. С. 216–240. URL: <https://doi.org/10.24891/ia.26.2.216>
12. Шешукова Т.Г., Котова К.Ю., Шакирова Н.Н. Нефинансовая отчетность: содержание и анализ показателей // Modern Economy Success. 2023. № 2. С. 69–81.
13. Куликова Л.И., Минина Е.А. Формирование информации в системе интегрированной отчетности: исследование современного состояния // Интеллект. Инновации. Инвестиции. 2021. № 6. С. 49–62. URL: <https://doi.org/10.25198/2077-7175-2021-6-49>
14. Ендовицкий Д.А., Никитина Л.М., Борзаков Д.В. Оценка корпоративной социальной ответственности российских компаний на основе комплексного анализа нефинансовой отчетности // Экономический анализ: теория и практика. 2014. Т. 13. Вып. 8. С. 2–10. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/otsenka-korporativnoy-sotsialnoy-otvetstvennosti-rossiyskih-kompaniy-na-osnove-kompleksnogo-analiza-nefinansovoy-otchetnosti>
15. Bilal, Duoqiao Tan, Komal B., Ezeani E., Usman M., Salem R. Carbon Emission Disclosures and Financial Reporting Quality: Does Ownership Structure and Economic Development Matter? *Environmental Science & Policy*, 2022, vol. 137, pp. 109–119. URL: <https://doi.org/10.1016/j.envsci.2022.08.004>

16. Бычкова С.М., Михайлова Ж.В. Влияние отраслевых особенностей на информационные потребности пользователей бухгалтерской финансовой отчетности // ЭТАП: экономическая теория, анализ, практика. 2021. № 3. С. 112–126. URL: <https://doi.org/10.24412/2071-6435-2021-3-113-127>
17. Хоружий Л.И., Катков Ю.Н., Львова С.А. Раскрытие информации об инновационной деятельности в организациях АПК по МСФО, ГААР и РСБУ // Бухучет в сельском хозяйстве. 2023. № 5. С. 272–286. URL: <https://doi.org/10.33920/sel-11-2305-02>
18. Глущенко А.В., Кучерова Е.П. Формирование сегментарной отчетности как дополнительной информационной базы системы управления агрохолдингом // Вестник Академии знаний. 2021. № 44. С. 70–77. URL: <https://doi.org/10.24412/2304-6139-2021-11215>
19. Дружиловская Т.Ю., Дружиловская Э.С. Анализ регламентаций проекта нового МСФО (IAS) 1 по формированию финансовой отчетности // Учет. Анализ. Аудит. 2022. Т. 9. № 3. С. 85–94. URL: <https://doi.org/10.26794/2408-9303-2022-9-3-85-94>
20. Сапожникова Н.Г., Ал-Халфи Х.К.К. Корпоративные стандарты и формирование интегрированной отчетности // Современная экономика: проблемы и решения. 2022. № 3. С. 105–114. URL: <https://doi.org/10.17308/meps.2022.3/9188>
21. Богатая И.Н., Евстафьева Е.М., Лавров Д.А. Развитие методологии формирования интегрированной отчетности в организациях // Аудит и финансовый анализ. 2022. № 1. С. 23–28. URL: <https://doi.org/10.38097/AFA.2022.31.82.006>
22. Каморджанова Н.А., Луданова А.Г. Визуализация нефинансовой отчетности и ее инструменты // Экономика и предпринимательство. 2022. № 12. С. 1029–1034. URL: <https://doi.org/10.34925/EIP.2022.149.12.202>
23. Рожнова О.В. Инфошеринг: новый взгляд на корпоративную отчетность и учет стейкхолдеров // Аудиторские ведомости. 2023. № 2. С. 34–39.

Информация о конфликте интересов

Мы, авторы данной статьи, со всей ответственностью заявляем о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Настоящее заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке данных, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.

pISSN 2073-5081
eISSN 2311-9381

Regulation and Standardization of Reporting

DISCLOSURE IN CORPORATE REPORTING: CLASSIFICATION, TRENDS, AND PROSPECTS

Svetlana V. PANKOVA ^{a,*},
Zauresh S. TUYAKOVA ^b

^a Orenburg State University,
Orenburg, Russian Federation
panksv@mail.ru
<https://orcid.org/0000-0002-3632-6702>

^b Orenburg State University,
Orenburg, Russian Federation
5607tz@bk.ru
<https://orcid.org/0000-0003-2935-2520>

* Corresponding author

Article history:

Article No. 410/2023
Received 28 Aug 2023
Received in revised
form 1 November 2023
Accepted 13 Nov 2023
Available online
14 December 2023

JEL classification:

M41, M48

Keywords: financial
statements, integrated
reporting, disclosure,
sensitive information,
restriction to disclosure

Abstract

Subject. This article focuses on identifying trends related to the optimization of data disclosure in reporting and addressing constraints, including in relation to disclosure-sensitive information.

Objectives. The article aims to identify the classification features in relation to mandatory disclosure, determine the existing trends in the optimization and restrictions of information disclosure in financial and non-financial reporting, as well as describe the prospects for solving the problems of transparency of reporting prepared under the conditions of information restriction.

Methods. For the study, we used the methods of logical analysis, systematization, data grouping, comparison, and average values.

Results. The article proposes classification features in relation to information to be disclosed in financial statements, identifies trends in the disclosure of non-financial information, evaluates approaches to the statutory regulation of disclosure of information in financial statements proposed in international practice, and formulates proposals regarding the prospects for disclosure of reporting information.

Conclusions. The processes of improving the transparency of information in the reporting of Russian organizations are multidirectional, depending on the situation in the economic and political sphere. Some organizations need to limit the publication of both individual information and financial statements as a whole, but at the same time, the number of enterprises providing non-financial reporting in order to strengthen their positions in financial markets and attract investors gets increasing. The regulatory framework for these processes is aimed at developing optimal approaches to the application of restrictions on information disclosure and providing methodological support to ensure a balance between the interests of preparers and users.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2023

Please cite this article as: Pankova S.V., Tuyakova Z.S. Disclosure in Corporate Reporting: Classification, Trends, and Prospects. *International Accounting*, 2023, vol. 26, iss. 12, pp. 1374–1395.
<https://doi.org/10.24891/ia.26.12.1374>

References

1. Mel'nik M.V. [Scorecard for Integrated Reporting]. *Ekonomika i upravlenie: problemy, resheniya* = *Economics and Management: Problems, Solutions*, 2019, vol. 15, no. 3, pp. 58–64. (In Russ.)
2. Chaikovskaya L.A. [Corporate reporting and its role in business management]. *Uchet. Analiz. Audit* = *Accounting. Analysis. Auditing*, 2023, vol. 10, no. 1, pp. 28–35. (In Russ.)
URL: <https://doi.org/10.26794/2408-9303-2023-10-1-28-35>
3. Kadochnikova E.I., Usanova D.Sh., Zul'fakarova L.F., Drozdova D.A. [Disclosure of information in financial statements: relationship with the shareholder value of public companies]. *Kazanskii ekonomicheskii vestnik* = *Kazan Economic Vestnik*, 2020, no. 3, pp. 76–86.
URL: <https://kpfu.ru/portal/docs/F481755368/KEV.3.pdf> (In Russ.)
4. Hai Lu, Jee-Eun Shin, Mingyue Zhang. Financial Reporting and Disclosure Practices in China. *Journal of Accounting and Economics*, 2023, vol. 76, iss. 1, 101598. URL: <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2023.101598>
5. Vakhrushina M.A., Vakhrushina A.A. [Disclosure of the COVID-19 pandemic impact on companies' financial reporting as a condition of its transparency]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet* = *International Accounting*, 2021, vol. 24, iss. 3, pp. 271–296. (In Russ.)
URL: <https://doi.org/10.24891/ia.24.3.271>
6. Bulyga R.P., Rozhnova O.V., Safonova I.V. [Systematization of requirements to the reporting information in PJSC at the present stage]. *Auditorskie vedomosti* = *Audit Journal*, 2022, no. 2, pp. 11–15. (In Russ.)
7. Tuan D.A., Giang N.T. The Value Relevance of Risk Disclosure: Evidence from Vietnam Listed Banks. *Ekonomika i predprinimatel'stvo* = *Journal of Economy and Entrepreneurship*, 2022, no. 5, pp. 235–243.
URL: <https://doi.org/10.34925/EIP.2022.142.5.045>
8. Kogdenko V.G., Kazakova N.A. [Substantiation of Parameters of Environmental Security and Sustainability of the Development of the

- Metallurgical Industry]. *Problemy prognozirovaniya = Studies on Russian Economic Development*, 2023, vol. 34, no. 1, pp. 115–123. (In Russ.)
URL: <https://doi.org/10.47711/0868-6351-196-169-181>
9. Derevyankina E.S., Yankovskaya D.G. [Disclosure of ESG-factors in the integrated reporting of oil producing organizations as a basis for making investment decisions]. *Intellekt. Innovatsii. Investitsii = Intellect. Innovations. Investments*, 2022, no. 2, pp. 44–56. (In Russ.)
URL: <https://doi.org/10.25198/2077-7175-2022-2-44>
10. Kung-Cheng Ho, Renji Sun, Lei Yang, Hui-Min Li. Information Disclosure as a Means of Minimizing Asymmetric Financial Reporting: The Role of Market Reaction. *Economic Analysis and Policy*, 2023, vol. 78, pp. 1221–1240.
URL: <https://doi.org/10.1016/j.eap.2023.04.022>
11. Kozmenkova S.V., Alborov R.A. [Project structure of financial statements: Comparative analysis and recommendations for improvement]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchët = International Accounting*, 2023, vol. 26, iss. 2, pp. 216–240. (In Russ.)
URL: <https://doi.org/10.24891/ia.26.2.216>
12. Sheshukova T.G., Kotova K.Yu., Shakirova N.N. [Non-financial statement: content and analysis of indicators]. *Modern Economy Success*, 2023, no. 2, pp. 69–81. (In Russ.)
13. Kulikova L.I., Minina E.A. [Formation of information in the integrated reporting system: a study of the current state]. *Intellekt. Innovatsii. Investitsii = Intellect. Innovations. Investments*, 2021, no. 6, pp. 49–62. (In Russ.)
URL: <https://doi.org/10.25198/2077-7175-2021-6-49>
14. Endovitskii D.A., Nikitina L.M., Borzakov D.V. [Evaluation of the corporate social responsibility of Russian companies on the basis of comprehensive analysis of non-financial reporting]. *Ekonomicheskii analiz: teoriya i praktika = Economic Analysis: Theory and Practice*, 2014, vol. 13, iss. 8, pp. 2–10.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/otsenka-korporativnoy-sotsialnoy-otvetstvennosti-rossiyskih-kompaniy-na-osnove-kompleksnogo-analiza-nefinansovoy-otchetnosti> (In Russ.)
15. Bilal, Duoqiao Tan, Komal B., Ezeani E., Usman M., Salem R. Carbon Emission Disclosures and Financial Reporting Quality: Does Ownership Structure and Economic Development Matter? *Environmental Science & Policy*, 2022, vol. 137, pp. 109–119.
URL: <https://doi.org/10.1016/j.envsci.2022.08.004>

16. Bychkova S.M., Mikhailova Zh.V. [The impact of industry-specific features on the information needs of users of accounting financial statements]. *ETAP: ekonomicheskaya teoriya, analiz, praktika* = *ETAP: Economic Theory, Analysis, and Practice*, 2021, no. 3, pp. 112–126. (In Russ.)
URL: <https://doi.org/10.24412/2071-6435-2021-3-113-127>
17. Khoruzhii L.I., Katkov Yu.N., L'vova S.A. [Disclosure of information on innovation activities in agribusiness organizations under IFRS, GAAP and RAS]. *Bukhuchet v sel'skom khozyaistve* = *Accounting in Agriculture*, 2023, no. 5, pp. 272–286. (In Russ.) URL: <https://doi.org/10.33920/sel-11-2305-02>
18. Glushchenko A.V., Kucheroва E.P. [Formation of segment reporting as an additional information base of the agricultural holding management system]. *Vestnik Akademii znaniy*, 2021, no. 44, pp. 70–77. (In Russ.)
URL: <https://doi.org/10.24412/2304-6139-2021-11215>
19. Druzhilovskaya T.Yu., Druzhilovskaya E.S. [Analysis of the draft new IAS 1 regulations on the formation of financial statements]. *Uchet. Analiz. Audit* = *Accounting. Analysis. Auditing*, 2022, vol. 9, no. 3, pp. 85–94. (In Russ.)
URL: <https://doi.org/10.26794/2408-9303-2022-9-3-85-94>
20. Sapozhnikova N.G., Al-Khalfi Kh.K.K. [Corporate standards and integrated reporting]. *Sovremennaya ekonomika: problemy i resheniya* = *Modern Economics: Problems and Solutions*, 2022, no. 3, pp. 105–114. (In Russ.)
URL: <https://doi.org/10.17308/meps.2022.3/9188>
21. Bogataya I.N., Evstaf'eva E.M., Lavrov D.A. [Development of a methodology for the formation of integrated reporting in organizations]. *Audit i finansovyi analiz* = *Audit and Financial Analysis*, 2022, no. 1, pp. 23–28. (In Russ.)
URL: <https://doi.org/10.38097/AFA.2022.31.82.006>
22. Kamordzhanova N.A., Ludanova A.G. [Visualization of non-financial reporting and its tools]. *Ekonomika i predprinimatel'stvo* = *Journal of Economy and Entrepreneurship*, 2022, no. 12, pp. 1029–1034. (In Russ.)
URL: <https://doi.org/10.34925/EIP.2022.149.12.202>
23. Rozhnova O.V. [Infosharing: A new look at corporate reporting and accounting of stakeholders]. *Auditorskies vedomosti* = *Audit Journal*, 2023, no. 2, pp. 34–39. (In Russ.)

Conflict-of-interest notification

We, the authors of this article, bindingly and explicitly declare of the partial and total lack of actual or potential conflict of interest with any other third party whatsoever, which may arise as a result of the publication of this article. This statement relates to the study, data collection and interpretation, writing and preparation of the article, and the decision to submit the manuscript for publication.