



**Конференция Организации
Объединенных Наций
по торговле и развитию**

Distr.: General
3 August 2010
Russian
Original: English

Совет по торговле и развитию

**Комиссия по инвестициям, предпринимательству
и развитию**

Межправительственная рабочая группа экспертов
по международным стандартам учета и отчетности

Двадцать седьмая сессия

Женева, 13–15 октября 2010 года

Пункт 3 предварительной повестки дня

**Основа создания потенциала для
высококачественной корпоративной
отчетности**

Записка секретариата ЮНКТАД

Резюме

Качественная корпоративная отчетность крайне необходима для эффективно функционирующей рыночной экономики. Вскоре после финансового кризиса политики на самом высоком уровне стали призывать к улучшению положения дел в этой области. Государствам-членам необходимо выработать последовательный подход к созданию потенциала, необходимого для достижения этой цели.

В настоящем документе представлены главные вопросы, которые должны быть рассмотрены в процессе создания национального потенциала в этой области. В нем затронуты главные элементы основы создания потенциала. Эти элементы: нормативно-правовая база, институциональный механизм, кадровый потенциал и процесс создания потенциала. В нем даны ссылки на ряд международных, региональных и национальных материалов и представлены примеры передового опыта.

Он представляется на рассмотрение двадцать седьмой сессии Межправительственной рабочей группы экспертов по международным стандартам учета и отчетности (МСУО) ЮНКТАД. Предполагается, что работа двадцать седьмой сессии МСУО завершится принятием указаний по этому вопросу.

Содержание

	<i>Стр.</i>
Введение	3
I. Основа создания потенциала	4
II. Нормативно-правовая база.....	5
А. Элементы	6
В. Стандарты учета и аудиты	8
III. Институциональная основа	15
IV. Кадровый потенциал	19
V. Процесс создания потенциала	22
VI. Соображения, связанные с количественной оценкой.....	24
VII. Заключение	25

Введение

1. Качественная корпоративная отчетность имеет основополагающее значение для эффективно функционирующей финансово-экономической системы. С возникновением нынешнего финансово-экономического кризиса стало более чем когда-либо очевидно, что для глобальной финансовой стабильности и роста необходима надежная финансовая отчетность. Кризис также дал лишнее подтверждение всей важности стандартов учета, отчетности и аудита и прозрачности как условия сокращения вероятности злоупотреблений и управленческих просчетов, развития передовой практики управления, а также поддержания инвесторской и потребительской уверенности. Кризис также наглядно высветил необходимость сближения в направлении эффективных глобальных стандартов отчетности.
2. Кризис и последовавшее за ним обсуждение на высшем политическом уровне вопросов реформы глобальной финансовой системы также подчеркнули необходимость формирования институционального и технического потенциала, требующегося для содействия совершенствованию корпоративной отчетности во всей цепи отчетности. Форум финансовой стабильности назвал создание потенциала одной из мер, необходимых для содействия принятию международных стандартов и кодексов.
3. На протяжении более чем двух десятилетий ЮНКТАД, в рамках работы Межправительственной рабочей группы экспертов по международным стандартам учета и отчетности (МСУО), вносит вклад в унификацию корпоративной отчетности в целях содействия развивающимся странам и странам с переходной экономикой в соблюдении международных требований в этой области и содействия инвестициям.
4. На своей двадцать шестой сессии в 2009 году МСУО признала необходимость проведения дальнейшей работы в этой области на основе рассмотрения вопросов создания потенциала, необходимого для высококачественной корпоративной отчетности, в целях выработки основы создания потенциала. В ходе ее работы отмечалось, что руководящий основной документ, базирующийся на передовом опыте и уроках, извлеченных в процессе формирования потенциала, способен послужить полезным инструментом содействия развивающимся странам и странам с переходной экономикой в подготовке и проведении такой работы.
5. МСУО обратилась к секретариату ЮНКТАД с просьбой вновь создать консультативную группу для работы над этим вопросом и для выработки подхода к его рассмотрению на двадцать седьмой сессии МСУО. В соответствии с этой просьбой была создана Консультативная группа (см. добавление V к TD/B/C.II/ISAR/56/Add.1), которая провела 20–22 мая 2010 года в Женеве свое первое совещание. Она рассмотрела проект документа, подготовленный секретариатом при содействии со стороны Ассоциации дипломированных присяжных бухгалтеров (АДПБ). Члены Группы также представили впоследствии в электронном виде свои замечания, которые были учтены в окончательном варианте документа, который будет представлен на двадцать седьмой сессии МСУО.
6. Цель этой записки заключается в том, чтобы дать указания в отношении тех ключевых элементов потенциала, которые необходимы для обеспечения корпоративной отчетности высокого качества, а также того, что потребуется для формирования такого потенциала. Она не привязана к реалиям конкретной

страны, а обобщает передовой опыт и отражает информацию из таких источников, как работа ЮНКТАД по практическому осуществлению международных стандартов финансовой отчетности (МСФО), Программа Всемирного банка "Доклад о соблюдении стандартов и кодексов" (ДССК) и последующие мероприятия по наращиванию потенциала, планы действий по программе соблюдения требований Международной федерации бухгалтеров (МФБ), а также соответствующие исследования и практический опыт различных стран, учреждений и профессиональных организаций бухгалтеров в вопросах национальных программ наращивания потенциала, особенно в развивающихся странах и странах с переходной экономикой. В этом документе содержатся ссылки на практику некоторых стран, призванные проиллюстрировать, как конкретные системы работают на практике. Они даны лишь в качестве примеров, и не предполагается, что такого рода механизмы имеют преимущества по сравнению с другими системами.

7. В этом документе термин "корпоративная отчетность" используется в более широком смысле, включая как финансовую, так и нефинансовую отчетность, касающуюся, например, корпоративного управления, корпоративной ответственности и раскрытия сведений, связанных с изменением климата. В документе не охвачены вопросы учета в государственном секторе. Хотя последний представляет собой неотъемлемую часть сферы создания потенциала учета и отчетности, отчетность в нем имеет особые элементы, отличающие ее от корпоративной отчетности. На данном этапе он также представляет собой эволюционирующую область реформ во многих странах, и потребуются время для того чтобы уяснить передовой опыт и уроки, извлеченные по связанным с этим вопросам, четким образом.

I. Основа создания потенциала

8. Для того чтобы создать потенциал, необходимо принять некоторые важные решения по следующим вопросам:

а) Какие стандарты и требования должны использоваться для налаживания корпоративной отчетности высокого качества?

б) Какие задачи необходимо выполнить в цепи отчетности для обеспечения последовательности, согласованности и действенности усилий по налаживанию корпоративной отчетности высокого качества?

с) Кто должен нести ответственность за конкретные действия?

д) Как обеспечить решение задач компетентным образом и наличие необходимого технического опыта?

е) Какие должны быть поставлены сроки и какие необходимы финансовые ресурсы?

9. Создание потенциала в области бухгалтерского учета – сложный процесс, требующий комплексного подхода, поскольку инфраструктура бухгалтерского учета сама является частью единой нормативно-правовой базы, предназначенной обеспечить имущественные права и исполнение контрактов, а также предоставлять финансовую информацию о результатах хозяйственной деятельности предприятий. Для этого также необходим учет интересов ряда заинтересованных сторон, а также наличие финансовых, образовательных и людских ресурсов.

10. Чтобы уяснить многосоставность потенциала, необходимого для корпоративной отчетности высокого качества, более структурированным образом, была подготовлена матрица, которая также дает общую схему настоящего документа (см. добавление I в TD/B/C.II/ISAR/56/Add.1). Цель этой матрицы, чтобы сделать документ более удобным для пользователей. Как и весь документа, матрица не обязательно охватывает все аспекты, которые, возможно, необходимо рассмотреть в контексте конкретной страны.

11. В контексте настоящего документа создание потенциала относится к помощи в деле создания надлежащей правовой базы и институциональных механизмов, которые должны иметься в наличии для обеспечения корпоративной отчетности высокого качества. Под созданием потенциала также понимается оказание помощи организациям, которым необходимо наращивать определенные кадровые составляющие или возможности решения определенных задач, или для общего повышения возможной результативности. Под потенциалом могут пониматься способности индивидов, групп или институтов и гражданских структур.

Основные опоры

12. Как указано в матрице, основа создания потенциала может строиться по четырем основным направлениям:

- a) нормативно-правовая база,
- b) институциональные рамки,
- c) кадровый потенциал и
- d) укрепление потенциала самого процесса.

13. Каждый из них рассматривается с точки зрения:

- a) этапов корпоративной отчетности,
- b) элементов, образующих в каждом случае основную часть, и органов/учреждений, участвующих в этом процессе,
- c) имеющихся международных стандартов/принципов создания потенциала,
- d) примеров успешной деятельности/рекомендаций в качестве ориентиров и полезных сведений, имеющих отношение к созданию потенциала (см. добавление II в TD/B/C.II/ISAR/56/Add.1), и
- e) основных этапов и показателей для количественной оценки прогресса.

II. Нормативно-правовая база

14. Одна из ключевых опор основы создания потенциала – нормативно-правовая база. Она может иметь различные формы зависимости от общих условий и культуры данной страны. Однако можно определить некоторые общие аспекты на основе полученного за ряд лет опыта реформ бухгалтерского учета и аудита, нацеленных на международное согласование и повышение качества корпоративной отчетности.

15. Для обеспечения рассмотрения при создании нормативно-правовой базы всех важных элементов было бы полезно рассмотреть этапы подготовки и представления отчетности компаний:

- a) подготовка и ведение финансовой документации (регистрация данных);
- b) оценка риска, внутрихозяйственный контроль и внутренняя ревизия;
- c) составление финансовых отчетов;
- d) утверждение финансовых отчетов, включая их рассмотрение советом директоров и его соответствующими комиссиями в порядке, согласующемся с эффективной практикой корпоративного управления;
- e) проверка финансовых отчетов, включая взаимодействие с ревизионной комиссией совета директоров;
- f) подача и опубликование финансовых отчетов;
- g) корпоративное управление;
- h) анализ и использование финансовых отчетов;
- i) отчетность в рамках множественных механизмов¹;
- j) надзор и контроль качества аудиторов; а также
- k) контроль и обеспечение стандартов.

16. Однако важно признать, что не все эти стадии используются в практике всех структур. Например, микропредприятия могут вести лишь основную документацию и могут не подавать или публиковать отчетность. Малые и средние предприятия (МСП) могут использовать правила упрощенного учета².

A. Элементы

17. Нормативно-правовая составляющая основы создания потенциала должна быть создана для обеспечения выполнения участниками цепи отчетности некоторых задач на требуемом уровне качества. Например, она должна предусматривать, чтобы эта основа а) создавала, применяла или изменяла соответствующие законы и подзаконные акты, б) утверждала и обеспечивала соблюдение бухгалтерских и аудиторских стандартов и этических норм, в) обеспечивала лицензирование и контроль за статутными аудиторами в соответствии с требованиями контроля качества, d) обеспечивала изучение обязательной финансовой отчетности (например, касающейся пруденциального регулирования) и/или финансовых отчетов компаний, допущенных к биржевой котировке, в соответствии с бухгалтерскими стандартами и требованиями раскрытия информации, e) обеспечивала проверку профессиональной квалификации по итогам экзаменов и профессиональной подготовки, а также другими, например, регулирующими органами, f) налагала дисциплинарные взыскания на физических и юридических лиц, g) обеспечивала постоянное повышение квалификации (ППК) и

¹ Некоторые структуры используют сразу несколько систем отчетности для представления отчетов разным пользователям, например инвесторам и органам пруденциального регулирования.

² Закон не предусматривает проведение ревизии на всех предприятиях.

h) обеспечивала эффективное управление как в частном, так и в государственном секторе.

18. Для того, чтобы создать адекватную нормативно-правовую базу, можно рассмотреть возможность использования ряда распространенных регулятивных и институциональных моделей. Решения и действия, касающиеся наиболее эффективной системы регулирования в данной стране, должны основываться на тщательном рассмотрении ее правовой системы, уровня экономического развития, а также наличия ресурсов и необходимых кадров.

19. В нормативно-правовую базу предлагается включить следующие элементы:

- a) стандарты и требования учета и аудита;
- b) утверждение стандартов;
- c) обеспечение соблюдения стандартов;
- d) контроль и соблюдение стандартов и требований;
- e) лицензирование (обычных аудиторов);
- f) профессиональная подготовка (бухгалтеров, аудиторов, сотрудников регулирующих органов и других заинтересованных сторон);
- g) корпоративное управление;
- h) этические стандарты (профессиональных бухгалтеров и аудиторов);
- i) проверки и дисциплинарные меры;
- j) механизмы контроля качества (обычных аудиторов); а также
- k) ответственность и подотчетность аудиторов.

20. Поэтому при формировании этой опоры необходимо рассмотреть ряд вопросов. В их числе:

- a) необходимость обеспечения согласованности нормативно-правовой базы учета и отчетности, поскольку различные аспекты учета и отчетности компаний обычно регулируются в таких законодательных актах, как закон о бухгалтерском учете, закон о компаниях, а также в законах о банках, ценных бумагах и страховании,
- b) различие между структурами, представляющими интерес для общества, и другими структурами и размеры малых и средних предприятий (МСП), а также роль государственного сектора по уточнению сферы применения соответствующих стандартов и требований,
- c) механизмы обеспечения эффективной координации в масштабах правовой системы регулирования бухгалтерского учета, а также с другими соответствующими источниками законодательства, такими как законодательство об инвестициях, финансах и т.п., и
- d) надлежащие механизмы правоприменения и надзора, соблюдения и дисциплинарного воздействия, включая правовые санкции.

21. Одна из проблем часто заключается в том, что ныне действующее законодательство могло сложиться по частям и поэтому система регулирования разрознена и находится в ведении нескольких разных государственных ведомств или регулирующих органов. При возникновении такой возможности может

быть полезно рассмотреть вопрос о выработке нового закона и/или подзаконного акта, сводящего воедино регулирование бухгалтерского учета и аудита в рамках единой системы.

В. Стандарты учета и аудиты

22. Другой комплекс вопросов связан с принятием решения о том, будут ли использоваться применительно к обязательным требованиям учета и национальному законодательству об аудите международные стандарты.

23. Для содействия созданию нормативной базы, которая позволит этим системам удовлетворить международные требования в области корпоративной отчетности, имеется широкий круг международных норм, опубликованных международными органами, а также других международно признанных стандартов и руководящих принципов, опубликованных в странах, в которых имеются развитые профессиональные органы бухгалтеров, национальные органы по установлению стандартов и органы по надзору.

1. Бухгалтерские стандарты

24. Системы регулирования бухучета могут основываться на принятии МСФО (включая МСФО для МСП и Международные стандарты учета в государственном секторе (МСУГС)). В этой связи следует рассмотреть вопрос о сфере действия МСФО.

25. Международный совет по стандартам бухгалтерского учета (МССУ) разрабатывает глобальные бухгалтерские стандарты и соответствующие толкования, которые известны под общим названием Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО). МСФО должны использоваться для подготовки финансовых отчетов общего назначения. Регулирующие органы в конкретных секторах могут иметь свои собственные требования к отчетности, которые отличаются от МСФО или дополняют их (или могут использоваться МСФО и, однако, предъявляться требования раскрытия дополнительной информации), в частности в отношении банков, страховых компаний и налогообложения³.

26. Более 100 стран либо требуют, либо разрешают использование МСФО для подготовки финансовой отчетности. Например, все государства Европейского союза (ЕС) приняли МСФО для подготовки сводной финансовой отчетности (однако необязательно для отдельной отчетности компаний). Тем не менее в зависимости от общей экономической ситуации, ныне существующей нормативной базы и традиций финансовой отчетности практическое осуществление МСФО может быть связано со значительными трудностями.

27. Когда МСФО принимаются в данной стране, их принятие может проводиться в виде включения в ныне действующее законодательство и подзаконные

³ Для предприятий государственного сектора могут использоваться МСУГС, которые публикуются Международным советом по стандартам бухгалтерского учета в государственном секторе под эгидой МФБ. В развивающихся странах и странах с переходной экономикой государственный сектор часто занимает доминирующие позиции в экономике, поэтому контроль и учет в сфере государственных финансов может быть как минимум не менее важным, чем учет на предприятиях частного сектора. После возникновения финансового кризиса возросшая роль государственного сектора требует больших усилий по совершенствованию отчетности государственного сектора во всех соответствующих странах.

акты данной страны. Это требует оценки ныне действующих законов и подзаконных актов, которые могут нуждаться во внесении поправок для признания принятия МСФО. Например, в законодательстве Перу предусматривается, что консолидированная и раздельная отчетность перуанских компаний должна готовиться в соответствии с МСФО, утвержденными перуанским органом по установлению стандартов учета. В некоторых случаях возникают ситуации, в которых требования МСФО противоречат соответствующим положениям национальных законов и подзаконных актов.

28. Когда принимается решение об адаптации международных стандартов, а не об их признании в опубликованном виде, необходимо рассмотреть некоторые вопросы. МССУ считает, что он должен быть единственным органом, издающим специальные толкования своих стандартов. Поэтому важно иметь механизм взаимодействия с МССУ до опубликования данного стандарта или обращения с запросом о последующем разъяснении, которое может быть опубликовано МССУ.

29. Адаптация стандартов для их использования в данной стране означает, что то их преимущество, что они дают пользователям сопоставимую финансовую информацию, может быть утрачено. С другой стороны, некоторым регулирующим органам может потребоваться ввести свои собственные правила бухгалтерского учета, соответствующие условиям страны. Это обычно могло бы касаться не только финансовой отчетности общего назначения, но и касаться конкретных секторов, таких, как банковское дело или страхование. Некоторые страны создали комитеты для решения местных правовых и экономических вопросов, не затрагиваемых МФСО, чтобы согласовать порядок учета, который должен использоваться, и избежать недостаточной сопоставимости отчетов компаний.

30. В некоторых случаях страны используют дифференцированный подход к выработке основ учета. На первом уровне используется МФСО (сюда могут относиться включенные в листинг компании и предприятия, представляющие интерес для общества). На втором уровне используются основанные на МФСО стандарты, адаптированные для данного конкретного уровня (это могут быть МФСО для МСП). На третьем уровне микропредприятий используется крайне упрощенная система, которая близка к кассовому методу учета (ЮНКТАД издала руководство по этому вопросу "Руководящие принципы бухгалтерского учета и финансовой отчетности для малых и средних предприятий" (РПУМСП) уровня 3).

31. В этой связи следует рассмотреть возможные системы оказания помощи МСП в соблюдении обязательных правил учета.

32. В случае принятия международных стандартов, опубликованных международными органами, необходимо создать эффективный механизм перевода этих стандартов на национальные языки, включая механизм координации с соответствующим органом по установлению стандартов при соответствующих мерах контроля качества для обеспечения того, чтобы стандарты своевременно имелись на необходимом языке. МССУ придерживается того общего правила, что до предоставления любого разрешения на перевод МФСО необходимо согласие Фонда Международного комитета по стандартам бухгалтерского учета (МКСУ). Фонд МКСУ дает согласие на использование только одного варианта перевода.

2. Стандарты аудита и подтверждения достоверности информации

33. Один из общих моментов в некоторых странах, внедривших МФСО, - то, что они требуют проведения аудита финансовой отчетности МФСО в соответствии с Международными стандартами аудита (МСА), опубликованными Советом по международным стандартам аудита и подтверждения достоверности информации (СМСАП). МСА могут служить важным инструментом обеспечения надлежащего соблюдения МФСО. Указания относительно применения МСА на малых и средних предприятиях могут быть получены у Комитета по малым и средним предприятиям МФБ (IFAC (2009). Guide to quality control for small and medium sized practices).

34. К числу других источников международных принципов, стандартов и руководящих указаний бухгалтерского учета и аудита и регулирования относится следующее:

а) "Цели и принципы регулирования рынка ценных бумаг" Международной организации комиссий по ценным бумагам (МОКЦБ)⁴ и соответствующая методика оценки;

б) другие принципы, заявления и доклады МОКЦБ, связанные с финансовой отчетностью, аудитом, внутренним контролем, аудиторским надзором и вопросами управления;

в) принципы, стандарты и руководящие указания Базельского комитета⁵, касающиеся корпоративного управления, отчетности, аудита и раскрытия информации (включая оценку и создание резервов), которые имеют особую актуальность для банковского надзора;

г) XBRL⁶ (расширяемый язык бизнес-отчетности), который служит глобальным стандартом обмена финансовой информацией;

д) принципы, стандарты и руководящие указания Международной ассоциации органов страхового надзора (МАСН), имеющие особое отношение к страховым компаниям; а также

е) руководящие указания и стандарты Международной организации высших ревизионных учреждений (МОВРУ)⁷, имеющие особое отношение к учету и аудиту в государственном секторе.

35. К числу региональных и национальных источников относятся:

а) восьмая директива ЕС в области законодательства о компаниях⁸ о статутных аудиторах;

б) закон Сарбейнса-Оксли в Соединенных Штатах⁹;

в) модель внутренних мер контроля Комитета организаций – спонсоров Комиссии Тредуэя (КОСО)¹⁰;

г) национальные банковские кодексы; а также

⁴ <http://www.iosco.org/library/pubdocs/pdf/IOSCOPD323.pdf>.

⁵ <http://www.bis.org/bcbs/>.

⁶ <http://www.xbrl.org/Home/>.

⁷ http://www.intosai.org/en/portal/about_us/.

⁸ Текст восьмой директивы ЕС см. http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/directives/index_en.htm.

⁹ <http://fl1.findlaw.com/news.findlaw.com/hdocs/docs/gwbush/sarbanesoxley072302.pdf>.

¹⁰ <http://www.coso.org/guidance.htm>.

е) стандарты и руководящие принципы Института внутренних ревизоров по вопросам внутренней ревизии.

3. Стандарты и руководящие принципы раскрытия информации по экологическим и социальным вопросам и вопросам управления

36. Одна из эволюционирующих тенденций в области корпоративной отчетности – усиление растущего внимания к нефинансовым вопросам, таким, как экологические и социальные вопросы и вопросы корпоративного управления.

37. На нынешнем этапе раскрытие информации по ряду экологических, социальных и управленческих (ЭСУ) вопросов регламентируется рядом добровольных международных руководящих принципов передовой практики. Для национальной системы рассмотрения вопросов ЭСУ были бы полезны руководящие указания, касающиеся международного передового опыта, а также международные сети и стандарты управленческих систем.

38. Представление отчетности по экологическим и социальным вопросам дает полезную информацию для ряда ключевых заинтересованных сторон, включая государственные регулирующие органы, инвесторов, деловых партнеров, работников и местную общественность. Как в развитых, так и в развивающихся странах деятельность промышленности создает ряд экологических рисков; прозрачная отчетность по поводу этих рисков может способствовать усилиям по регулированию рисков и уменьшению их последствий. Ряд международных руководящих принципов может оказать помощь странам в разработке системы представления отчетности в этой области. ЮНКТАД выработала руководящие принципы для оказания содействия странам в этой области, включая руководящие принципы по показателям экоэффективности¹¹ и показателям корпоративной ответственности в ежегодных отчетах¹². Глобальной инициативой¹³ в области отчетности разработаны руководящие принципы отчетности по вопросам устойчивости, охватывающие широкий круг социальных и экологических тем. Руководящие принципы для многонациональных предприятий¹⁴ Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) и стандарт 26000 Международной организации по стандартизации (ИСО) по социальной ответственности¹⁵. Стандарт системы природопользования, такой, как ИСО 14000, также мог бы быть полезен как содержащий разъяснения по внутренней отчетности и сбору данных¹⁶. Глобальный договор Организации Объединенных Наций также предусматривает систему представления отчетности, позволяющую компаниям

¹¹ UNCTAD (2004). *A Manual for the Preparers and Users of Eco-efficiency Indicators*. Имеется в Интернете по адресу: www.unctad.org/en/docs/iteipc20037_en.pdf.

¹² UNCTAD (2008). *Guidance on Corporate Responsibility Indicators in Annual Reports*. Имеется в Интернете по адресу: www.unctad.org/en/docs/iteteb20076_en.pdf.

¹³ Более подробную информацию о Глобальной инициативе в области отчетности см. на сайте www.globalreporting.org/, где можно получить экземпляр *Sustainability Reporting Guidelines*.

¹⁴ OECD (2000) *Guidelines for Multinational Enterprises*. Имеются в Интернете по адресу: www.oecd.org/dataoecd/56/36/1922428.pdf.

¹⁵ Руководящий стандарт ИСО по социальной ответственности будет опубликован в 2010 году как *ISO 26000* и будет использоваться в добровольном порядке. Он не будет содержать требований и поэтому не будет сертификационным стандартом. Подробнее смотрите: www.iso.org/sr.

¹⁶ Подробнее о группе стандартов системы природопользования ИСО смотрите: www.iso.org/iso/iso_14000_essentials.

представлять отчеты о своей деятельности, касающейся десяти принципов Глобального договора¹⁷.

39. Раскрытие информации о структуре управления имеет огромное значение в плане содействия налаживанию отношений с инвесторами, укрепления экономической стабильности и достижения доверия к системам руководства и управления, составляющим бухгалтерские и финансовые отчеты. Международные руководящие принципы в этой области разрабатываются рядом организаций, включая ОЭСР (*"Принципы корпоративного управления"*¹⁸), Всемирный банк (обзоры ДССК и другие рекомендательные материалы¹⁹), Международную финансовую корпорацию (МФК) (прежде всего работа Глобального форума по корпоративной отчетности²⁰), МОКЦБ (различные методические и справочные материалы для налаживания работы органов регулирования фондовых рынков), Международную сеть по вопросам корпоративного управления (*"Глобальные принципы корпоративного управления"*) и ЮНКТАД (*"Руководство по эффективной практике раскрытия информации по вопросам корпоративного управления"*²¹ и обзоры практики раскрытия информации о корпоративном управлении и регулирования²²). Возникают также новые учреждения (например, Международный объединенный комитет по отчетности и Совет по стандартам раскрытия информации о выбросах углерода), которые ставят цель содействия унификации стандартов ЭСУ и интеграции вопросов ЭСУ в корпоративную отчетность. Национальные механизмы могут использовать методические материалы, предлагаемые этими организациями, в качестве основы для выработки своих собственных кодексов корпоративного управления и регламентаций о раскрытиях информации.

40. Также могут быть созданы различные учреждения для поддержки представления отчетности по вопросам ЭСУ, включая, например, а) институты директоров (прежде всего по вопросам корпоративного управления), б) институты корпоративной социальной ответственности (например, Египетский центр корпоративной ответственности), или с) национальные сети Глобального договора.

¹⁷ Глобальный договор публикует ряд методических материалов, которые призваны содействовать компании в составлении сообщений о проделанной работе в реализации десяти принципов договора. Эти методические материалы имеются по следующему адресу: www.unglobalcompact.org/COP/Guidance_Material/index.html.

¹⁸ OECD (2004) *Principles of Corporate Governance*. Имеется в Интернете по адресу: www.oecd.org/dataoecd/32/18/31557724.pdf.

¹⁹ В рамках инициативы "Доклады о соблюдении стандартов и кодов" (ДССК) Всемирный банк выработал программу оказания содействия странам-членам в укреплении своих систем корпоративного управления. В рамках инициативы ДССК по просьбе национальных органов Всемирный банк проводит страновые оценки корпоративного управления. Более подробная информация по этой программе имеется здесь: www.worldbank.org/ifa/rosc_cg.html.

²⁰ Глобальный форум корпоративной отчетности поддерживает региональные и местные инициативы по совершенствованию управления в странах со средним и низким доходом в контексте более широких национальных или региональных программ экономических реформ. Более подробная информация об этой программе имеется здесь: www.gcgf.org/.

²¹ UNCTAD (2006) *Guidance on Good Practices in Corporate Governance Disclosure*. Имеется в Интернете по адресу: www.unctad.org/en/docs/itete20063_en.pdf.

²² В ежегодных обзорах корпоративного управления ЮНКТАД рассматриваются регулятивные требования и фактическая практика компаний по раскрытию информации в ряде стран мира. Эти исследования имеются в Интернете по адресу: www.unctad.org/Templates/Page.asp?intItemID=2920&lang=1.

Такие институты могут оказывать техническую поддержку созданию кадрового потенциала в соответствующих областях.

4. Утверждение

41. Принятие МФСО и МСА в рамках национального законодательства и норм регулирования может поддерживаться созданием эффективного механизма утверждения. Если предусматривается такая функция утверждения, она должна осуществляться на своевременной основе, поскольку в противном случае национальные стандарты могут отставать от международных норм. Например, в Европейском союзе МФСО проходят процесс утверждения²³ до того, как они начнут применяться.

5. Обеспечение соблюдения

42. Один из важнейших элементов соблюдения стандартов и кодексов корпоративной отчетности – строгое обеспечение соблюдения. Ответственность за обеспечение соблюдения стандартов (в международном плане) часто несет несколько разных сторон. Такие учреждения, как комиссии по фондовым биржам, органы банковского и страхового надзора, органы по регулированию фондовых бирж и рынков капитала, – все они играют важную роль в обеспечении соблюдения требований к финансовой отчетности.

43. В странах, где эти регулирующие органы с отдельными законодательными полномочиями выработали свои собственные требования, задача централизации и объединения регулятивной среды требует активных консультаций и убеждения.

44. Оценка существующих механизмов обеспечения соблюдения требует изучения имеющихся регулятивных структур, включая законодательную среду, и выборочных проверок процедур регулирования в том виде, как те осуществляются. Это включает проверки мер контроля качества внутри аудиторских фирм, проверки эффективности контрольных посещений и докладов, а также проверки соблюдения стандартов и использования передового опыта, а также меры, принятые для устранения недостатков.

45. Международная организация комиссий по ценным бумагам (МОКЦБ) в 2000 году одобрила стандарты МСФО. Принципы МОКЦБ устанавливают глобальный эталон для регулирования рынков ценных бумаг, из них принципы 8–10 касаются стандартов обеспечения соблюдения²⁴.

6. Надзор, контроль и соблюдение

46. Надзор, контроль и соблюдение – важные элементы регулятивной опоры основы создания потенциала.

47. В некоторых случаях государственное ведомство может передавать предусмотренные законом полномочия совету по общественному контролю или выполнять эти функции самостоятельно. В некоторых случаях страны создают независимые советы или регулирующие органы с заостренным мандатом и полномочиями на выполнение функций надзора.

²³ http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/ias/endorsement_process.pdf.

²⁴ См. <http://www.iosco.org/library/pubdocs/pdf/IOSCOPD154.pdf>.

48. Надзор может также распространяться на национальный профессиональный орган или несколько таких органов бухгалтеров, которые обычно несут ответственность за своих членов в отношении следующего:

- a) надлежащее применение профессиональных и этических стандартов;
- b) постоянное повышение квалификации (ППК);
- c) проверки, дисциплинарные меры воздействия и апелляции;
- d) квалификационные требования к членам, включая профессиональные экзамены и практический опыт; а также
- e) лицензирование членов, занимающихся публичной практикой за пределами сферы компетенции совета по общественному надзору, например аудитом предприятий, которые не считаются компаниями, представляющими интерес для общества, или представлением услуг, которые не относятся к услугам аудита, например налоговых консультаций.

49. Для создания механизмов обеспечения соблюдения обязательных требований учета и отчетности следует рассмотреть следующие задачи:

- a) разработка соответствующих программы и контрольных перечней проверок;
- b) принятие решения о составе группы, которая будет проводить проверки;
- c) выработка критериев отбора профессиональной подготовки и оценки проверяющих;
- d) установление критериев отбора эмитентов и аудиторских фирм для целей контроля;
- e) разработка классификации выводов;
- f) выработка процедур проверки и завершения контроля как элемента внутреннего контроля качества;
- g) принятие решения относительно метода сообщения результатов проверки эмитенту и аудиторской фирме и регулирующему органу, включая реестр компаний;
- h) разработка мер по устранению недостатков в случае серьезных проблем несоблюдения со стороны эмитентов;
- i) выработка мер по устранению недостатков для аудиторских фирм и изучение взаимодействия с системами лицензирования и дисциплинарного воздействия.

50. В последние годы складывается тенденция создания независимого внешнего органа по контролю за аудиторской деятельностью для усиления защиты интересов общества и повышения доверия к корпоративной отчетности. Одним из важных решений в этой связи стало бы рассмотрение его сферы деятельности (например, по соображениям эффективности затрат надзорный орган может контролировать качество аудита только в компаниях, представляющих общественный интерес) и выполняемых задач. На основе имеющейся практики в этой области можно было бы рассмотреть следующие аспекты:

- a) определение стандартов, на основе которых следует проводить контроль;

- b) принятие решений по составу группы контроля;
- c) выработка критериев отбора, профессиональной подготовки и оценки проверяющих;
- d) установление критериев отбора фирм и аудитов для контроля;
- e) разработка соответствующих списков позиций и программ для контроля;
- f) выработка классификации результатов контроля;
- g) выработка процедур проверки и завершения контроля в рамках внутреннего контроля качества;
- h) принятие решения относительно метода представления результатов проверки фирм регулирующим органам, включая профессиональные организации бухгалтеров;
- i) выработка мер регулятивного воздействия и последующих процедур в случаях неудовлетворительных результатов проверок; а также
- j) рассмотрение взаимодействия с системами лицензирования и дисциплинарного воздействия.

7. Обеспечение качества

51. При создании регулятивной опоры критическую роль играют механизмы обеспечения качества.

52. В этой связи заявления об обязательствах членов (ЗОЧ) МФБ могли бы послужить хорошим источником информации и рекомендаций по созданию таких механизмов. В качестве глобальной профессиональной организации органов бухгалтеров МФБ требует в ЗОЧ-1 от профессиональных организаций бухгалтеров выработки и опубликования стандартов контроля качества и руководящих указаний, требующих от фирм реализации системы контроля качества в соответствии с Международным стандартом контроля качества (МСКК-1). ЗОЧ-1 должно применяться органами – членами МФБ в случае программ проверки обеспечения качества для их членов, выполняющих определенные функции по аудиту финансовых отчетов.

53. ЗОЧ-1 и МСКК-1 – это стандарты, для надлежащего соблюдения которых требуется значительные ресурсы и опытные кадры. Если имеются трудности с привлечением таких специалистов, тогда необходимо организовать серьезную программу профессиональной подготовки для обучения необходимых национальных кадров. В любом случае необходимость привлечения специалистов может создать существенную финансовую нагрузку на ограниченные ресурсы.

III. Институциональная основа

54. Один из аспектов создания потенциала, связанный с нормативно-правовой базой, – обеспечение создания основных институциональных органов.

55. Для создания необходимых институтов требуется политическая воля на высшем уровне государственного руководства. Для этого также требуется задействование всех основных заинтересованных сторон и выделение адекватных

ресурсов. Поддержание деятельности этих институтов также требует постоянного финансирования и неизменной политической поддержки.

56. Институциональная основа создания потенциала в области бухгалтерского учета включает множество институтов, как частных, так и государственных. Институциональная архитектура может быть различной в разных странах, однако сильные стороны этих институтов непосредственным образом влияют на успех или неудачу проектов создания потенциала. Обычно эти институты являются следующими:

- a) законодательный орган (например, парламент, конгресс и т.п.);
- b) министерства;
- c) регулирующие органы;
- d) судебная система;
- e) государственный реестр (компаний);
- f) фондовые биржи;
- g) органы по установлению стандартов;
- h) рейтинговые агентства;
- i) бухгалтерские и аудиторские фирмы; а также
- j) профессиональные организации бухгалтеров.

57. Проекты создания потенциала должны принимать все эти институты во внимание и обычно предусматривают четыре основных этапа развития:

- a) разработка и создание эффективных структур управления;
- b) обеспечение устойчивости этих структур;
- c) привлечение и удержание способных специалистов; а также
- d) постоянное совершенствование и оценка результативности.

58. Они также требуют изучения следующих вопросов:

- a) обязательные функции и юридический статус каждого органа в рамках нормативной основы; уточнение любых регулятивных функций, делегированных государством конкретным учреждениям и/или объединениям бухгалтеров;
- b) механизмы управления в каждом органе регулирования, включая аспекты назначения членов и их обязанности;
- c) взаимодействие и сотрудничество между различными учреждениями;
- d) управленческая структура и роль руководства в каждом органе; а также
- e) механизмы финансирования каждого органа.

59. Регулирующим органам поручена одна или более из следующих функций: a) принятие и утверждение бухгалтерских и/или аудиторских стандартов, b) лицензирование и контроль за деятельностью аудиторов, c) надзор и d) проверка опубликованных финансовых отчетов и принятие, при необходимости, мер по исправлению недостатков. В большинстве стран эти задачи возложены на разные органы.

60. Например, занимающийся вопросами надзора Совет по финансовой отчетности (СФО) Соединенного Королевства создан для надзора за финансовой отчетностью и аудитом (см. добавление III к TD/B/C.II/ISAR/56/Add.1, где содержатся иллюстрации того, как СФО обеспечивает функцию общественного контроля)²⁵. В Соединенных Штатах Америки Совет по надзору за бухгалтерским учетом в публичных компаниях (СНБПК) осуществляет надзор за работой аудиторских фирм, подтверждающих достоверность финансовых отчетов зарегистрированных на бирже компаний. Комиссия по ценным бумагам и биржам (КЦБ) Соединенных Штатов проводит проверку отчетов компаний. Со временем в нормативно-правовой базе возможны изменения. Например, в конце июля 2010 года правительство Соединенного Королевства внесло предложения²⁶, в частности о слиянии Совета по финансовой отчетности (СФО) и Управления по листингу Соединенного Королевства. СФО предложил заинтересованным сторонам высказывать свои мнения по этому предложению.

61. Часто возникают трудности тогда, когда регулирование аудиторов, а также бухгалтеров и аудиторских стандартов рассредоточено между разнообразными регулирующими органами. Это может привести к появлению нескольких списков утвержденных бухгалтеров и аудиторов, а также разных стандартов и других требований. В такого рода случаях крайне необходимо создавать механизм координации между различными регулирующими органами, причем, по возможности, предпочтительна единая структура. Например, в Мексике Мексиканский совет бухгалтерских стандартов (СИНИФ) и Комиссия по ценным бумагам и биржам (КНБВ) совместно реализуют проект согласования деятельности для устранения различий и несоответствий между бухгалтерскими нормами, публикуемыми КНБВ для финансовой системы, и мексиканскими стандартами финансовой отчетности, публикуемыми СИНИФ для всех компаний.

62. Координация регулирующих органов потребует следующего:

- a) координации между государственными учреждениями в отношении законодательства об эмиссии, затрагивающего корпоративную отчетность;
- b) координации между учреждениями, участвующими в осуществлении законодательства и подзаконных актов;
- c) показателей, позволяющих принимать решения о том, какая сторона должна осуществлять свои полномочия по обеспечению того, чтобы на предприятиях не проводилось сразу несколько проверок или разбирательств по одному и тому же нарушению, если только обоим органам не следует осуществлять разные полномочия или устанавливать разные санкции в отношении эмитента;
- d) проведения параллельных расследований;
- e) обмена информацией; а также
- f) ограничений по причинам конфиденциальности.

²⁵ В качестве независимого регулирующего органа Совет по финансовой отчетности (СФО) принимает стандарты корпоративной отчетности и актуарной практики и контролирует соблюдение бухгалтерских и аудиторских стандартов. СФО также отвечает за контроль за регулирующей деятельностью профессиональных бухгалтерских органов и имеет независимый дисциплинарный механизм для рассмотрения представляющих интерес для общества случаев, связанных с бухгалтерами и актуариями.

²⁶ http://www.hm-treasury.gov.uk/d/consult_financial_regulation_condoc.pdf.

63. Один из аспектов регулятивной и институциональной базы – связь между государственными ведомствами и профессиональными организациями бухгалтеров. Практика может быть различной – от полного саморегулирования профессиональными организациями бухгалтеров до превращения профессиональных организаций бухгалтеров на практике в государственные учреждения.

64. Бухгалтеры вместе взятые – один из главных институциональных игроков в системе создания потенциала. В этой связи четко функционирующее и авторитетное профессиональное объединение – важнейший элемент полностью дееспособного бухгалтерского дела. Создание или развитие профессионального органа требует структуры, что связано с рассмотрением достаточно большого числа вопросов. Подробные руководящие указания, касающиеся создания профессионального органа, можно найти в методической подборке МФБ "Создание и развитие профессионального бухгалтерского органа"²⁷. Международные стандарты, касающиеся профессиональных организаций бухгалтеров, включают в себя:

- a) кодекс этики профессиональных бухгалтеров МССБЭ (включая независимость)²⁸,
- b) МСКК1 СМСАП, касающийся контроля качества аудита и подтверждения достоверности сведений²⁹, и
- c) заявления об обязательствах членов МФБ³⁰.

65. Основные вопросы, которые должны решаться при формировании дееспособного бухгалтерского/аудиторского дела, включают, например, наличие профессиональных бухгалтеров, необходимых для эффективного функционирования сети отчетности, технические знания, обязательства членов, соблюдение стандартов, механизмы постоянного повышения квалификации и профессионального обучения, этику, контроль качества и дисциплину.

66. Профессиональный орган может иметь свою собственную регулируемую структуру, вписывающуюся в национальную правовую базу. Элементы такой структуры могли бы состоять из следующего:

- a) закон об учете (в некоторых случаях сфера регулирования может быть ограничена работой аудиторов), который признает профессиональный орган как юридическое лицо, представляющее профессию, и может предоставлять ей полномочия по регулированию деятельности своих членов;
- b) устав и учредительные документы профессионального органа;
- c) требования принятия в профессиональный орган и реестр членов;
- d) правила профессионального поведения и этики, выходящие за рамки требований закона, например правила независимости (см. "Кодекс этики

²⁷ International Federation of Accountants (2007). *Establishing and Developing a Professional Accountancy Body*. Second Edition, New York, New York, November.

²⁸ International Federation of Accountants (2010). *Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants*, New York, New York.

²⁹ International Federation of Accountants (2010). *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements*, New York, New York, 2010 Edition, Part I.

³⁰ International Federation of Accountants (2006). *Statement of Membership Obligations 1-7*, New York, New York, November.

профессиональных бухгалтеров" Международного совета по стандартам бухгалтерской этики (МССБЭ)³¹; а также

- е) система контроля и дисциплинарного воздействия.

67. Профессиональные организации бухгалтеров способны сыграть свою роль в обеспечении соблюдения регулятивных требований в связи с осуществлением ими своих функций профессионального органа в связи с обеспечением соблюдения их членами своих членских обязательств. Это может быть так даже в тех странах, где орган государственного контроля проводит инспекции и проверки и принимает меры по обеспечению соблюдения. Это более типично для членов и их фирм, занимающихся публичной практикой, в частности аудиторов. Такие системы обычно предусматривают пять стадий:

- а) сертификация членов и фирм на право проведения аудитов или, в более общем плане, работы в сфере публичной практики;
- б) контроль за лицензированными членами и фирмами;
- в) комитет по проверкам для рассмотрения жалоб и заслуживающих, по первому впечатлению, внимания сообщений;
- г) дисциплинарный комитет, имеющий полномочия выносить санкции в отношении членов, включая отзыв лицензий; а также
- е) комитет по апелляциям для заслушивания апелляций на решения дисциплинарного комитета.

IV. Кадровый потенциал

68. Еще одна опора базы создания потенциала – развитие кадрового потенциала. Это включает образование и профессиональную подготовку, а также удержание профессиональных бухгалтеров и других участников в регулятивно-финансовой системе.

69. Серьезная подготовка абсолютно необходима для расширения потенциала и содействия эффективному функционированию системы корпоративной отчетности. Она должна включать профессиональную подготовку всех участников регулятивных органов в цепи отчетности, а также собственно бухгалтеров и аудиторов. Такая подготовка должна охватывать не только бухгалтерский учет, аудит и профессиональные стандарты, но и профессиональную подготовку по вопросам создания и управления деятельностью регулирующего органа и проведения ими своей работы. Профессиональные организации бухгалтеров могли бы рассмотреть возможность взаимодействия с признанными региональными бухгалтерскими ассоциациями, а также с более развитыми органами – членами МФБ. Такие международные организации, как МОКЦБ и Базельский комитет, организуют свои учебные программы. Необходимо рассмотреть и эти возможности.

70. Виды необходимого образования будут включать:

- а) общее образование (школьное, а часто и университетское);
- б) профессиональное образование аудиторов и бухгалтеров (составителей отчетности);

³¹ International Federation of Accountants (2010). *Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants*, New York, New York.

- c) ППК;
- d) образование младших бухгалтеров;
- e) конкретное обучение в специализированных областях, таких, как бухучет, аудит, учет в государственных организациях, внутренний контроль и раскрытие сведений, связанных с финансовыми инструментами, финансовыми фирмами, эффективным управлением и требованиями в отношении компаний, включенных в биржевые котировки; а также
- f) образование других участников системы, включая работников регулирующих органов и аналитических центров.

71. Образование и профессиональная подготовка могут организовываться школами, университетами, частными преподавателями, профессиональными организациями бухгалтеров, бухгалтерскими и консультационными фирмами. Программы также предлагаются международными организациями, такими, как МОКЦБ, Всемирный банк, ЮНКТАД и другие.

72. Получателями такого обучения могут быть:

- a) студенты (государственных или частных учебных заведений);
- b) стажеры (получившие или еще не получившие диплом) в бухгалтерских фирмах и других организациях; а также
- c) другие участники (которые могут и не быть бухгалтерами) цепи отчетности.

73. В число вопросов, которые требуют рассмотрения, относятся требования к образованию, требования к профессиональному обучению/подготовке и ППК, а также вопрос о том, как удержать квалифицированных бухгалтеров в стране и в этой сфере деятельности. Еще один важный аспект – дифференцированное образование и обучение для бухгалтеров разных уровней, таких, как младшие бухгалтеры, а также рассмотрение различных потребностей в профессиональной подготовке бухгалтеров и аудиторов.

74. Одна из важных задач – согласование учебных программ по бухгалтерскому учету, преподаваемых в рамках общего и специализированного образования в колледжах и университетах, с профессиональными требованиями.

75. При создании образовательной опоры полезным источником информации могли бы послужить международные стандарты и эталоны. На глобальном уровне к ним относятся требования Международного совета по стандартам обучения в области бухгалтерского учета (МССОУ), касающиеся образования и профессиональной подготовки. К ним также относится типовая учебная программа ЮНКТАД/МСУО³², которая основана на стандартах МССОУ и дает более подробные рекомендации по содержанию учебной программы по бухучету на основе передового опыта. Еще один полезный справочный материал – проект "единого содержания", разработанный группой профессиональных органов, и восьмая директива ЕС о статутных аудиторах³³.

76. Международный совет по стандартам обучения бухгалтерскому учету МФБ опубликовал ряд международных стандартов образования (МСО)³⁴, кото-

³² http://www.unctad.org/en/docs/iteteb20039_en.pdf (см. главу VIII, начиная со стр. 200).

³³ <http://www.commoncontent.com/>.

³⁴ International Federation of Accountants, Handbook of International Education Pronouncements, New York, New York, 2009.

рые охватывают вопросы получения членами минимального квалификационного уровня и постоянного повышения квалификации, а также содержат обширные общие рекомендации. ЗОЧ-2 требует от органов членов прилагать максимум усилий для соблюдения этих стандартов.

77. Кроме того, профессиональные организации бухгалтеров обычно требуют от своих членов определенного уровня образования и квалификации. К их числу могут относиться:

- a) требования к новым членам;
- b) консультирование кандидатов;
- c) экзаменационные испытания профессионального уровня;
- d) этические нормы;
- e) профессиональная квалификация;
- f) обучение и учебная база;
- g) сертификация членов; а также
- h) постоянное повышение квалификации.

78. Профессиональное обучение и квалификационные экзамены требуют:

- a) учебной программы профессионального уровня;
- b) практического опыта для признания профессиональной квалификации;
- c) системы контроля за обучением на фирмах;
- d) систем экзаменов, обеспечивающих оценку экзаменов на профессиональном уровне; а также
- e) учебной поддержки и учебных материалов.

79. В ЕС директива о статутных аудиторах (восьмая директива в области законодательства о компаниях) устанавливает требования к образованию и профессиональной подготовке для статутных аудиторов в ЕС. Они аналогичны образовательным стандартам МФБ и не противоречат им, например, Международному образовательному стандарту 8, который касается требований к профессиональным аудиторам.

80. Системы ППК также требуют норм, регламентирующих обязательный объем ППК членов, методы обеспечения соблюдения этих норм, а также вопросы обеспечения доступа к курсам и материалам ППК. МОС-7 устанавливает нормы МФБ, касающиеся ППК.

81. Другие источники справочных/рекомендательных материалов включают:

- a) разъяснения МФБ, касающиеся квалификации технического уровня;
- b) Болонское соглашение³⁵ о критериях определения степеней разных уровней;

³⁵ Разъяснения и текст Болонского соглашения см. <http://ec.europa.eu/education/policies/educ/bologna/bologna.pdf>.

- с) Дублинские описания³⁶, которые уточняют и развивают болонские критерии;
- d) база данных Национального информационного центра по признанию (НИЦП)³⁷, которая способствует признанию степеней различного уровня в глобальном масштабе;
- е) сайт "Мир учебы"³⁸, на котором представлены признанные академические учреждения; а также
- f) руководящие указания, принятые профессиональными и надзорными органами стран, обладающих развитым потенциалом и организациями таких структур и других участников цепи финансовой отчетности.

V. Процесс создания потенциала

82. Важный элемент основы создания потенциала – процесс создания потенциала как таковой. Он включает такие основные элементы, как стратегия создания потенциала и реалистичный план действий, который в свою очередь включает определение приоритетов, сроков, кадровых ресурсов, финансовых ресурсов, выявление основных заинтересованных сторон и распределение обязанностей между ними.

83. Поэтому конкретные шаги могут быть следующими:

- a) уяснение масштабов проекта, т.е. объема задачи по созданию потенциала;
- b) оценка текущей ситуации, учитывающая культурные, политические и социально-экономические условия и основные заинтересованные стороны;
- с) выявление пробелов между имеющейся ситуацией и соответствующими международными нормами и передовой практикой;
- d) выработка стратегий и плана действий, касающихся потребностей страны, определение приоритетов, определение необходимых ресурсов, согласование реалистичных сроков, а также определение партнеров принимающих обязательства сторон и стратегических партнеров;
- е) доведение плана действий до сведения всех ключевых заинтересованных сторон;
- f) реализация плана;
- g) оценка плана действий и достигнутого прогресса; а также
- h) начало следующего этапа процесса создания потенциала.

84. В связи с созданием профессионального органа в справочнике КРГ МФБ по созданию и развитию профессионального органа³⁹ содержится значительный объем информации, полезной для разработки планов действий в связи с этой

³⁶ Полный набор Дублинских описаний см. <http://nbm20.kasetsart.org/document/pinitii/Dublin.pdf>.

³⁷ Информацию об услугах и расценках НИЦП СК см. www.naric.org.uk.

³⁸ Услуги сайта "Европа-мир-обучение" предоставляются подписчиком, см. www.worldoflearning.com.

³⁹ International Federation of Accountants, Establishing and Developing a Professional Accountancy Body, Second Edition, New York, New York, November 2007.

опорой. Кроме того, можно отметить разработку и согласование планов действий по осуществлению программы соблюдения требований МФБ⁴⁰, которые разрабатываются органами – членами МФБ на основе ЗОЧ МФБ.

85. Некоторые органы – члены МФБ также готовы установить шефские связи с другими профессиональными органами для оказания им содействия в разработке систем соблюдения международных норм. Это может достигаться путем технического содействия, совместно организованных систем экзаменов и мероприятий по ППК или программ обучения обучающихся. В некоторых случаях это может привести к взаимному членству, например в результате совместной организации экзаменов. Рабочие партнерства включают договоренности, имеющиеся у АДПБ с Кипром, которые охватывают регулирование, экзамены и обучение, или заключенные Нидерландским институтом зарегистрированных бухгалтеров с рядом бухгалтерских организаций.

86. Как отмечалось выше, возможности страны по обеспечению корпоративной отчетности высокого качества зависят от многих взаимосвязанных ключевых элементов. Вряд ли только один проект способен охватить все эти области, однако важно с самого начала понять масштабы задач для определения приоритетов.

87. Выработка стратегии и плана действий, призванного способствовать созданию потенциала, требует реалистичной оценки факторов, затрагивающих этот процесс. В их числе:

- a) политическая воля на самом высоком уровне;
- b) культурный и социально-экономический климат;
- c) соответствующий интеллектуальный и технический опыт;
- d) финансовая поддержка за длительный период времени, включая продолжающийся этап устойчивости;
- e) вовлеченность ключевых заинтересованных сторон, включая правительство, регулирующие органы, профессиональные организации бухгалтеров и участников рынка; а также
- f) эффективная информационная работа, разъясняющая потенциальную отдачу намечаемых изменений для страны и ее экономики, призванная способствовать работе по остальным направлениям.

88. При разработке национального плана создания потенциала на основе международных стандартов и эталонов важно учесть конкретные потребности стран и передовой опыт технической помощи и программ создания потенциала.

89. Для содействия эффективности усилий по созданию потенциала можно рассмотреть возможность проведения ряда мероприятий, таких как обмен передовым опытом и изученными уроками других стран, участие в международных проектах эталонного анализа, программы обменов, сотрудничество с основными международными органами, региональная координация и партнерские договоренности.

90. В этой связи оценка положения страны в соотношении с международными стандартами и кодексами и ДССК, подготовленными Всемирным банком, служит в соответствующих случаях хорошей отправной точкой для разработки планов действий.

⁴⁰ <http://www.ifac.org/ComplianceAssessment/published.php>.

91. При разработке стратегии создания потенциала необходимо учитывать следующие моменты:

а) деятельность должна планироваться не только в привязке к краткосрочным целям, но и в контексте более долгосрочной стратегии принимающей страны или организации;

б) в случае осуществления международных стандартов необходимо в полной мере учитывать культурные различия в плане языка и деловой практики;

с) политические соображения не должны вести к нереалистичным срокам осуществления проектов; а также

д) распределение ресурсов должно обеспечивать устойчивость любого проекта после завершения первоначальной стадии финансирования.

92. Крайне важно определить финансовые ресурсы, необходимые для создания потенциала. Источники финансирования могли бы включать государственный бюджет, агентства-доноры, национальные и международные неправительственные организации, включенные в биржевые котировки компании и крупные бухгалтерские фирмы.

93. В случае профессиональных организаций бухгалтеров источники финансирования могут быть достаточно ограничены, сводясь в основном к взносам членов и доходу от ППК. Тем более это так в случае мелких органов, что существенно ограничивает круг деятельности, которую они могут финансировать.

94. Отсутствие национальных кадров – существенное препятствие в большинстве развивающихся стран и стран с переходной экономикой, и подготовка подходящих экспертов – это долгосрочный проект. Некоторые национальные регулирующие и надзорные организации также предлагают профессиональную подготовку и услуги для партнеров в развивающихся странах.

95. Сроки также не следует недооценивать. Если все идет по плану, этап развертывания деятельности может занять два-три года. После этого потребуются создание механизма, обеспечивающего продолжение функционирования новых структур неопределенно долгое время.

VI. Соображения, связанные с количественной оценкой

96. Важный элемент основы создания потенциала – выработка или использование той или иной соответствующей методологии количественной оценки и показателей оценки нынешнего состояния, достигнутого прогресса и определения приоритетов для последующей деятельности.

97. Различными проектами и учреждениями подготовлен ряд инструментов количественной оценки. На глобальном уровне программа ДССК Всемирного банка позволяет проводить комплексную оценку примерно в 100 странах.

98. Однако количественные показатели могут быть также полезны в плане повышения сопоставимости, определения отдачи, выявления потребностей и приоритетов для последующего улучшения в сопоставлении с некоторыми общепринятыми эталонами.

99. Необходимо проявлять осторожность при рассмотрении возможности использования моделей количественной оценки, прежде чем предложенные методы прошли дополнительное изучение и гласное обсуждение. Имеется множест-

во способов, с помощью которых можно дать описание и количественную оценку прогресса в направлении к достижению определенных этапных рубежей, и важно, чтобы любые использованные модели не становились столь доминирующими или предписывающими или же столь сложными, чтобы они могли затруднять, а не ускорять прогресс в создании потенциала в различных странах, имеющих разные условия⁴¹.

100. Для того чтобы найти отправную точку для выявления этапных рубежей для опор и элементов, рассмотренных в этом документе, было предложено несколько возможных областей. Они дополняются конкретными вопросами, которые должны сделать возможной оценку состояния рассмотренных компонентов основы создания потенциала в данный момент времени и выявлять приоритетные области для последующих действий (см. добавление IV в TD/B/C.II/ISAR/56/Add.1).

VII. Заключение

101. Многие государства-члены по-прежнему сталкиваются с проблемами в области создания потенциала в плане постановки корпоративной отчетности высокого качества. Эти проблемы охватывают как институциональные, так и технические аспекты. В настоящем докладе предложены основные опоры и элементы основы создания потенциала, которые могли бы ориентировать политическое руководство в принятии продуманных решений и выработке скоординированных и целостных планов действий по налаживанию корпоративной отчетности высокого качества.

102. Последующие обсуждения будут иметь важное значение для выявления практики, которая была бы полезна для содействия практической полезности документа для развивающихся стран и стран с переходной экономикой в их усилиях по созданию потенциала. Необходима также дискуссия, касающаяся методов оценки прогресса и принятия решений по приоритетам, касающимся создания национального потенциала корпоративной отчетности.

⁴¹ Методика, подготовленная в рамках проекта ЮСАИД/БИСТА по индексу развития бухучета, – один из методов, которые могут быть рассмотрены в качестве основы создания такого инструмента количественной оценки. Проект осуществлялся на протяжении ряда лет под руководством руководящего комитета в составе ведущих авторитетов в области бухгалтерского учета разных стран и прошел проверку примерно в 40 странах. С конца 2009 года ЮНКТАД проводит совместно с Лидским университетом исследование по этой методологии и результатам экспериментального проекта.