

# УЧЕТ. АНАЛИЗ. АУДИТ

Научно-практический журнал

DOI: 10.26764/2408-9303

Издание зарегистрировано  
в Федеральной службе по надзору  
в сфере связи, информационных технологий  
и массовых коммуникаций:  
ПИ № ФС77–67070  
от 15 сентября 2016 г.

The edition is registered  
in the Federal Service for Supervision  
of Communications,  
Informational Technologies and Media Control:  
PI № ФС77–67070  
of 15, September, 2016

Периодичность издания – 6 номеров в год

Publication frequency – 6 issues per year

Учредитель: «Финансовый университет»

Founder: "Financial University"

Журнал ориентирован на научное обсуждение  
актуальных проблем в области  
учета, анализа и аудита.

The Journal is oriented towards  
scientific discussion of present-day topics  
in the sphere of accounting, analysis  
and auditing.

Журнал входит в перечень периодических  
научных изданий, рекомендуемых ВАК  
для публикации основных результатов  
диссертаций на соискание ученых степеней  
кандидата и доктора наук,  
включен в ядро Российского индекса  
научного цитирования  
(РИНЦ)

The Journal is included in the list  
of academic periodicals recommended  
by the Higher Attestation Commission  
for publishing the main findings of PhD  
and ScD dissertations, included  
in the core of the Russian Science Citation  
Index (RSCI)

Журнал распространяется по подписке.  
Подписной индекс 94058 в объединенном  
каталоге «Пресса России»

The Journal is distributed by subscription.  
Subscription index: 94058 in the consolidated  
catalogue "The Press of Russia"

Vol. 7 • No. 4 • 2020

# ACCOUNTING. ANALYSIS. AUDITING

[UCHET. ANALIZ. AUDIT]

Scientific and Practical Journal

DOI: 10.26764/2408-9303



elpub.

RePEc



СОЦИОНЕТ



CYBERLENINKA



---

## ГЛАВНЫЙ РЕДАКТОР

**Р.П. Булыга**, доктор экономических наук, профессор, руководитель Департамента бизнес-анализа и аудита, Финансовый университет, Москва, Россия

### РЕДАКЦИОННАЯ КОЛЛЕГИЯ

**К.В. Алтухов**, партнер Департамента аудиторских услуг ЗАО «КПМГ», заведующий кафедрой «КПМГ», Финансовый университет, Москва, Россия

**Р.Е. Артюхин**, руководитель Федерального казначейства (Казначейства России), Москва, Россия

**О.В. Голосов**, доктор экономических наук, профессор, Москва, Россия

**Д.А. Ендовицкий**, доктор экономических наук, профессор, ректор Воронежского государственного университета, Воронеж, Россия

**Д.И. Казачков**, директор Группы компаний «1С-Рарус», заведующий кафедрой «Технологии 1С», Финансовый университет, Москва, Россия

**Л.В. Клепикова**, кандидат экономических наук, профессор, первый заместитель декана факультета налогов, аудита и бизнес-анализа, Финансовый университет, Москва, Россия

**В.Г. Когденко**, доктор экономических наук, доцент, заведующая кафедрой финансового менеджмента, Национальный исследовательский ядерный университет «МИФИ», Москва, Россия

**М.И. Кутер**, доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой бухгалтерского учета, аудита и автоматизированной обработки данных, Кубанский государственный университет, Краснодар, Россия

**М.В. Мельник**, доктор экономических наук, профессор, профессор Департамента бизнес-анализа и аудита, заместитель главного редактора, Финансовый университет, Москва, Россия

**В.В. Панков**, доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры бухгалтерского учета и налогообложения, Российский экономический университет имени Г.В. Плеханова, Москва, Россия

**С.В. Панкова**, доктор экономических наук, профессор, проректор по учебной работе, Оренбургский государственный университет, Оренбург, Россия

**В.С. Плотников**, доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры информационно-аналитического обеспечения и бухгалтерского учета, Новосибирский государственный университет экономики и управления, Новосибирск, Россия

**В.Н. Салин**, кандидат экономических наук, профессор, профессор Департамента бизнес-анализа и аудита, Финансовый университет, Москва, Россия

**И.В. Сафонова**, кандидат экономических наук, доцент, доцент Департамента бизнес-анализа и аудита, Финансовый университет, Москва, Россия

**В.Я. Соколов**, доктор экономических наук, профессор, партнер PwC, Москва, Россия

**В.П. Фомин**, доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры учета, анализа и аудита, Самарский государственный экономический университет, Самара, Россия

**Л.З. Шнейдман**, доктор экономических наук, профессор, директор Департамента регулирования бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудиторской деятельности Министерства финансов Российской Федерации, Москва, Россия

**М.А. Эскиндаров**, доктор экономических наук, профессор, ректор Финансового университета, академик Российской академии образования, Москва, Россия

**Дж. Галасси**, профессор по экономике предприятия и бухгалтерскому учету кафедры экономики, Университет Пармы, Парма, Италия

**О. Гюемли**, профессор, доктор, президент Ассоциации бухгалтерского учета и финансовых исследований, Университет Мармара, Стамбул, Турция

**Ю.А. Кузьминский**, доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой бухгалтерского учета, Киевский национальный экономический университет имени Вадима Гетьмана, Киев, Украина

**Д.А. Панков**, доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой бухгалтерского учета, анализа и аудита в отраслях народного хозяйства, Белорусский государственный экономический университет, Минск, Беларусь

**Г. Дж. Превиц**, заслуженный профессор, профессор Школы менеджмента, Уэзерхед Университет Кейс Вестерн Резерв, Кливленд, США

**Ж. Ришар**, доктор, почетный профессор, Университет Париж-Дофин, член Коллегии по стандартам бухгалтерского учета, Париж, Франция

**А. Сангстер**, бакалавр, магистр, доктор философии, дипломированный бухгалтер, профессор бухгалтерского учета, Университет Сассекс, Брайтон, Великобритания

---

---

## EDITOR-IN-CHIEF

**R.P. Bulyga**, Dr. Sci. (Econ.), Professor, Head, Department of Business Analysis and Auditing, Financial University, Moscow, Russia

### MEMBERS OF THE EDITORIAL BOARD

**K.V. Altukhov**, Partner, Department of Auditing, KPMG, Head, Department of KPMG, Financial University, Moscow, Russia

**R.E. Artyukhin**, Head, Federal Treasury (Treasury of Russia), Moscow, Russia

**O.V. Golosov**, Dr. Sci. (Econ.), Professor, Moscow, Russia

**D.A. Endovitskii**, Dr. Sci. (Econ.), Professor, Rector of Voronezh State University, Voronezh, Russia

**D.I. Kazachkov**, Director, 1C-Rarus Group of Companies, Head, Department of 1C Technology, Financial University, Moscow, Russia

**L.V. Klepikova**, Cand. Sci. (Econ.), Professor, First Deputy Dean, Faculty of Tax, Audit and Business Analysis, Financial University, Moscow, Russia

**V.G. Kogdenko**, Dr. Sci. (Econ.), Associate Professor, Head of Financial Management Department, National Research Nuclear University MEPhI, Moscow, Russia

**M.I. Kuter**, Dr. Sci. (Econ.), Professor, Head, Department of Accounting, Auditing and Automated Data Processing, Kuban State University, Krasnodar, Russia

**M.V. Mel'nik**, Dr. Sci. (Econ.), Professor, Department of Business Analysis and Auditing, Deputy Editor, Financial University, Moscow, Russia

**V.V. Pankov**, Dr. Sci. (Econ.), Professor, Professor of the Department of Accounting and Taxation, Plekhanov Russian University of Economics, Moscow, Russia

**S.V. Pankova**, Dr. Sci. (Econ.), Professor, Vice-Rector for Educational Affairs, Orenburg State University, Orenburg, Russia

**V.S. Plotnikov**, Dr. Sci. (Econ.), Professor, Professor of the Department of Information and Analytical Support and Accounting, Novosibirsk State University of Economics and Management, Novosibirsk, Russia

**V.N. Salin**, Cand. Sci. (Econ.), Professor, Professor of the Department of Business Analysis and Auditing, Financial University, Moscow, Russia

**I. V. Safonova**, Cand. Sci. (Econ.), Associate Professor, Associate Professor of the Department of Business Analysis and Auditing, Financial University, Moscow, Russia

**V. Ya. Sokolov**, Dr. Sci. (Econ.), Professor, Partner, PwC, Moscow, Russia

**V.P. Fomin**, Dr. Sci. (Econ.), Professor, Professor of the Department of Accounting, Analysis and Auditing, Samara State University of Economics, Samara, Russia

**L.Z. Schneidman**, Dr. Sci. (Econ.), Professor, Director, Department for Supervision of Accounting, Financial Reporting and Auditing, Ministry of Finance of the Russian Federation, Moscow, Russia

**M.A. Eskindarov**, Dr. Sci. (Econ.), Professor, Rector, Financial University, Academician of the Russian Academy of Education, Moscow, Russia

**G. Galassi**, Full Professor of Business Economics and Accounting, Department of Economics, University of Parma, Parma, Italy

**O. Güvemli**, Professor, Doctor, President, Association of Accounting and Financial History Researchers, Marmara University, Istanbul, Turkey

**Yu.A. Kuzminskii**, Dr. Sci. (Econ.), Professor, Head, Department of Accounting, Hetman Kyiv National Economic University, Kiev, Ukraine

**D.A. Pankov**, Dr. Sci. (Econ.), Professor, Head, Department of Accounting, Account Analysis and Auditing in the National Economy, Belarus State Economic University, Minsk, Belarus

**G.J. Previts**, Professor, Weatherhead School of Management, Case Western Reserve University, Distinguished University Professor, Cleveland, USA

**J. Richard**, Professor Emeritus of Paris Dauphine University, member of Accounting Standards Board, Doctor, Paris, France

**A. Sangster**, BA, MSc, PhD, Cert. TESOL, CA, Professor of Accounting, University of Sussex, Brighton, UK

---

Журнал «Учет. Анализ. Аудит»  
2020, Т. 7, № 4

Журнал зарегистрирован  
в Федеральной службе  
по надзору в сфере связи,  
информационных технологий  
и массовых коммуникаций.  
Свидетельство о регистрации  
ПИ № ФС77-67070  
от 15 сентября 2016 г.

Учредитель  
ФГБОУ ВО «Финансовый  
университет при  
Правительстве Российской  
Федерации»

Главный редактор  
Р.П. Булыга

Заведующий редакцией  
научных журналов  
В. А. Шадрин

Выпускающие редакторы  
А. С. Островская, В.П. Косарев

Корректор  
С.Ф. Михайлова

Переводчики  
О.Н. Петрова, И. А. Осипова,  
Н.А. Пунтус

Верстка  
С.М. Ветров

Оформление подписки  
в редакции по тел.:  
8 (499) 943-94-31,  
e-mail: MMKorigova@fa.ru  
М.М. Коригова

Адрес редакции:  
125993, ГСП-3, Москва,  
Ленинградский пр-т, 53, к. 5.9

Тел.: 8 (499) 943-94-59  
E-mail: ostrovskayaas@mail.ru  
www.accounting.fa.ru

Подписано в печать:  
12.08.2020  
Формат 60 × 84 1/8  
Объем 10,25 п.л.  
Заказ № 393

Отпечатано  
в Отделе полиграфии  
Финансового университета  
(Ленинградский пр-т, д. 51)  
© Финансовый университет

## АВТОРСКОЕ МНЕНИЕ. ДИСКУССИИ

*О.В. Ефимова, О.В. Рожнова*

**Стратегия гармонизации финансовой  
и нефинансовой отчетности в области раскрытий  
климатических рисков. Часть 2 . . . . . 6**

## ТЕОРИЯ УЧЕТНО-КОНТРОЛЬНЫХ И АНАЛИТИЧЕСКИХ ПРОЦЕССОВ

*Н.А. Миславская*

**Интегрированная отчетность: проблемы становления . . . . . 18**

*Е.А. Шароватова*

**Влияние глобализации мировой экономики  
на развитие бухгалтерского учета: плюсы и минусы . . . . . 25**

## МЕТОДИКИ И ТЕХНОЛОГИИ

*Д.Ю. Рожкова*

**Особенности системы управленческого учета затрат  
в управляющих организациях ЖКХ. . . . . 33**

## ОПЫТ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ

*И.Д. Демина, М.В. Полулех*

**Оперативный учет: трансформация  
в условиях цифровой экономики. . . . . 43**

*Л.М. Куприянова, И.Д. Сурхаев*

**Сбалансированность федерального бюджета . . . . . 52**

## ОТЧЕТНОСТЬ ОРГАНИЗАЦИЙ

*Е.В. Никифорова*

**Развитие анализа и оценки публичной  
нефинансовой отчетности экономических субъектов . . . . . 63**

*Р.Г. Каспина, Н.О. Самойлова*

**Аудит нефинансовой информации. . . . . 71**

## ЮБИЛЕЙ

**Юбилей ученого. . . . . 81**

## AUTHOR'S OPINIONS AND DISCUSSIONS

*O.V. Efimova, O.V. Rozhnova*

**The Strategy for Harmonizing Financial  
and Non-financial Reporting on Climate Risk Disclosures. Part 2 . . . . .6**

## THEORY OF ACCOUNTING AND CONTROL

*N.A. Mislavskaya*

**Integrated Reporting: Problems of Formation . . . . .18**

*E.A. Sharovatova*

**Pros and Cons of the Globalization of the World Economy  
Impact on the Development of Accounting. . . . .25**

## TECHNIQUES AND TECHNOLOGIES

*D. Yu. Rozhkova*

**Special Features of the Cost Accounting System  
in Managing Organizations of the Housing and Utilities Sector. . . . .33**

## EXPERIENCE PERFECTION

*I.D. Demina, M.V. Polulekh*

**Operational Accounting: Transformation in the Digital Economy. . . . .43**

*L.M. Kupriyanova, I.D. Surkhaev*

**Balance of the Federal Budget. . . . .52**

## REPORTING ORGANIZATIONS

*E.V. Nikiforova*

**Development of Public Non-financial Reporting  
of Economic Entities . . . . .63**

*R.G. Kaspina, N.O. Samoilova*

**Audit of Non-financial Information . . . . .71**

## ANNIVERSARY

**The Jubilee of the Scientist . . . . .81**

**The journal "Accounting.  
Analysis. Auditing"**  
2020, vol. 7, no. 4

The journal was registered  
in the Federal Service  
for Supervision of  
Communications, Information  
Technology and Mass Media.  
The certificate of registration:  
PI number FS77-67070 from  
September 15, 2016.

Founder  
**The Financial University under  
the Government of the Russian  
Federation**

Editor-in-Chief  
**R.P. Bulyga**

Head of Scientific Journals  
Editorial Department  
**V.A. Shadrin**

Managing Editor  
**A.S. Ostrovskaya, V.P. Kosarev**

Proofreader  
**S.F. Mikhaylova**

Translators  
**O.N. Petrova, I.A. Osipova,  
N.A. Puntus**

Design, Layout  
**S.M. Vetrov**

**Subscription in editorial office**  
Tel.: +7 (499) 943-94-59  
E-mail: MMKorigova@fa.ru  
M.M. Korigova

**Editorial address:**  
53, Leningradsky prospekt,  
office 5.9  
Moscow, 125993

E-mail: ostrovskayaas@mail.ru  
www.accounting.fa.ru

Signed off to printing:  
12.08.2020  
Format 60 × 84 1/8  
Size 10,25 printer sheets  
Order № 393

Printed in the Polygraphy  
Department  
of the Financial University  
(51, Leningradsky prospect)

© **Financial University**

## ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-4-6-17  
УДК 336.717(045)  
JEL C12, C51, L66, M21

## Стратегия гармонизации финансовой и нефинансовой отчетности в области раскрытий климатических рисков. Часть 2

О.В. Ефимова<sup>а</sup>, О.В. Рожнова<sup>б</sup>

<sup>а, б</sup> Финансовый университет, Москва, Россия

<sup>а</sup> <https://orcid.org/0000-0002-3574-6916>; <sup>б</sup> <https://orcid.org/0000-0002-8955-5904>

### АННОТАЦИЯ

Статья посвящена гармонизации финансовой и нефинансовой отчетности организации и разработке стратегии в области климатических рисков. В первой части статьи основное внимание уделено анализу влияния этих рисков на показатели финансовой отчетности, требованиям к раскрытию информации в ней, актуальности отражения влияния изменения климата на бизнес, ее финансовые показатели и стратегию. Во второй части сформулированы ключевые положения по разработке стратегии гармонизации финансовой и нефинансовой отчетности в области климатических рисков; а также рекомендации по подготовке раскрытий относительно взаимной обусловленности влияния изменений климата, деятельности компании и перспектив ее развития. Исследование предназначено государственным органам России, профессиональным международным организациям, занимающимся разработкой стандартов финансовой и нефинансовой отчетности, заинтересованным пользователям, а также экономическим субъектам, разрабатывающим внутренние стандарты учета и отчетности.

**Ключевые слова:** климатические риски; финансовая отчетность; финансовые последствия климатических рисков; раскрытия в финансовой отчетности; нефинансовая отчетность

**Для цитирования:** Ефимова О.В., Рожнова О.В. Стратегия гармонизации финансовой и нефинансовой отчетности в области раскрытий климатических рисков. *Учет. Анализ. Аудит. = Accounting. Analysis. Auditing.* 2020;7(4):6-17. DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-4-6-17

## ORIGINAL PAPER

## The Strategy for Harmonizing Financial and Non-financial Reporting on Climate Risk Disclosures. Part 2

O.V. Efimova<sup>а</sup>, O.V. Rozhnova<sup>б</sup>

<sup>а, б</sup> Financial University, Moscow, Russia

<sup>а</sup> <https://orcid.org/0000-0002-3574-6916>; <sup>б</sup> <https://orcid.org/0000-0002-8955-5904>

### ABSTRACT

The article is devoted to the harmonization of financial and non-financial reporting of the organization and the development of a strategy in the field of climate risks. In the first part of the article the main attention is paid to the analysis of the impact of these risks on the indicators of financial statements, the requirements for the disclosure of information, the relevance of reflecting the impact of climate change on the business, financial performance and the strategy. The second part formulates the recommendations for developing a strategy of harmonizing financial and non-financial reporting in the field of climate risks and for preparing disclosures regarding the interdependence of climate change impact and the company's activities. The study is intended for government agencies of the Russian Federation, professional international organizations involved in the development of financial and non-financial reporting standards, interested users, as well as economic entities that develop internal accounting and reporting standards.

© Ефимова О.В., Рожнова О.В., 2020

**Keywords:** climate-related risks; financial reporting; financial consequences of climate-related risks; disclosures in financial statements; non-financial reporting

**For citation:** Efimova O.V., Rozhnova O.V. The strategy for harmonizing financial and non-financial reporting on climate risk disclosures. Part 2. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing.* 2020;7(4):6-17. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-4-6-17

## ВВЕДЕНИЕ

Предлагаемый читателю материал является продолжением (второй частью) статьи, опубликованной в номере 3 за 2020 г. Он имеет преимущественно авторский рекомендательный характер. Для решения темы исследования выполнен анализ отечественной и зарубежной научной литературы; проведено критическое осмысление и сравнение концептуальных и методологических положений стандартов финансовой и нефинансовой отчетности и их реализации на практике экономическими субъектами [1–4].

### ПОДХОДЫ К РАЗРАБОТКЕ СТРАТЕГИИ ГАРМОНИЗАЦИИ ФИНАНСОВОЙ И НЕФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ В ОБЛАСТИ КЛИМАТИЧЕСКИХ РИСКОВ

На основе применения принципов, моделей, методов и правил соответствующих стандартов для формирования отчетности; анализа результатов научных исследований, проведенных авторитетными в экономическом сообществе организациями по изучаемой теме [5–17], сформулированы подходы к разработке стратегии ее гармонизации в области климатических рисков, обсуждаемые далее. Исходя из актуальности проблемы, важности практической реализации рекомендаций, необходимости дальнейшего теоретического обоснования сделанных выводов, считаем необходимым продолжить научную дискуссию по вопросам соотношения финансовой и нефинансовой отчетности и предлагаем учетно-экономическому сообществу критически обсудить ряд высказанных авторских положений по рассматриваемой теме [18, 19].

*Стратегия гармонизации.* Поскольку главной целью данной стратегии является повышение уместности, достоверности (качества) и системности информации для пользователей о развитии предприятия в условиях климатических рисков, то в число ее основных задач входит увеличение (завоевание) доверия пользователей к отчетности в целом, демонстрация восприятия предприятием финансовой, так и нефинансовой отчетности как инструмента стратегического управления и важного способа коммуникации с пользователями, в том числе в результате:

- понимания руководством взаимосвязанности финансовых и нефинансовых аспектов деятельности, комплексного подхода к выстраиванию стратегических целей;
  - привлечения и вовлечения заинтересованных сторон к сотрудничеству в области нивелирования климатических рисков и/или адаптации бизнес-модели к меняющимся условиям;
  - обеспечения простоты работы с отчетностью, возможности быстрого перехода от общего к частному на любых уровнях детализации (от финансовых индикаторов к нефинансовым и наоборот), предоставления аргументированных пояснений, «дружелюбности» ее визуализации по отношению к пользователям;
  - эффективности осуществления процесса формирования финансовой и нефинансовой отчетности как взаимосвязанного целого.
- Стратегия обеспечения гармонизации призвана создать единую структурную основу для информации о климатических рисках, позволяющую пользователю увидеть данный аспект деятельности предприятия в системе стратегических раскрытий. В числе ее основных задач:
- отражение влияния рисков такого типа на стратегию предприятия и выявление воздействия предприятия на окружающую среду;
  - определение для пользователей всех областей деятельности компании, связанные с климатическими рисками, разработка соответствующего навигатора пользователя отчетности;
  - аргументация необходимости применения технологий визуализации и цифровизации информации о климатических рисках и области их влияния;
  - широкое использование данных информационных и рейтинговых агентств, с помощью которых пользователи могут получить актуальную информацию о климатических рисках отчитывающейся организации, а также ее конкурентов (например, данные Bloomberg и Thomson Reuters);
  - характеристика современной ситуации в отношении управления климатическими рисками и подготовки отчетности о них (финансовой, нефинансовой, интегрированной); широты использованной для

Таблица 1 / Table 1

**Сравнительный анализ целей финансовой и нефинансовой отчетности /  
Comparative analysis of the financial and non-financial reporting goals**

Тип отчетности / Type of reporting	Целевая направленность / Targeting
Концептуальные основы интегрированной отчетности (IR)	Предоставление информации поставщикам финансового капитала о том, как компании создают стоимость в краткосрочной и долгосрочной перспективе
Отчеты об устойчивом развитии, GRI	Информирование заинтересованных сторон о приоритетах, политике, программах и эффективности организации в области устойчивого развития
TCFD – рекомендации о влиянии изменений климата на финансовую устойчивость компании (Task Force on Climate-related Financial Disclosures)	Разработка рекомендаций по раскрытию и предоставлению информации инвесторам, кредиторам и страховым агентам о финансовых рисках, связанных с климатом
Международные стандарты финансовой отчетности, IFRS	Предоставление существующим и потенциальным инвесторам, заимодавцам и прочим кредиторам информации, являющейся для них полезной при принятии ими решений о предоставлении данной организации ресурсов
Стандарты устойчивого развития Sustainability Accounting Standards (SASB)	Помощь компаниям, включенным в листинг на фондовых биржах, в раскрытии информации в соответствии с требованиями SEC по ESG аспектам, оказывающим наибольшее влияние на стоимость компании

Источник / Source: разработано авторами / developed by the authors.

этого информации и понимание вопросов, связанных с возможным воздействием их на экономику в целом и конкретные экономические субъекты;

- представление оценки последствий влияния климатических рисков на результаты деятельности и финансовое положение компании, исходя из существующих планов компании и их возможных изменений с учетом результатов сценарного анализа изменений климата;
- подготовка адресных раскрытий для инвесторов, работников, клиентов, экологов и других заинтересованных групп пользователей в отношении осуществляемой и планируемой на будущее деятельности в условиях нестабильности природных явлений.

Для изучения возможности и способов обеспечения гармонизации финансовой и нефинансовой отчетности считаем необходимым выделить следующие направления исследования:

- фундаментальное научное изучение концептуальных основ обоих видов отчетности;
- анализ стандартов финансовой отчетности, затрагивающих (прямо или косвенно) вопросы представления в формах и в раскрытиях этой отчетности нефинансовых аспектов в целом и климатических рисков в частности;
- выявление содержательной взаимосвязи финансовой и нефинансовой информации, и на этой

основе разработка способов представления пользователям возможности отслеживания путей и результатов этого взаимодействия и поиск формы консолидированного отчета о климатических рисках;

- урегулирование проблемы согласования (содержания, формы, времени и т.п.) раскрытий о климатических рисках между стандартами финансовой и нефинансовой отчетности; предприятиями различной отраслевой принадлежности, а также отличающихся по иным признакам.

Результаты сравнительного анализа целей подготовки отчетности, заявленных в концептуальных основах различных стандартов финансовой и нефинансовой отчетности, представлены в *табл. 1*.

Сравнение целей различных отчетностей (*табл. 1*) показывает, что они не противоречат, а, скорее, дополняют друг друга, создавая общий информационный образ предприятия; соответственно их гармонизация возможна.

В *табл. 2* приведены результаты сравнительного анализа качественных характеристик типов отчетности и ее составляющих по действующим стандартам.

Сравнительный анализ принципов подготовки финансовой и корпоративной отчетности свидетельствует об их общности. Даже в тех случаях, когда конкретный принцип не был заявлен в концептуальных основах той или иной платформы (стандартах) разработки отчетности, косвенно он находит свое

Таблица 2 / Table 2

Сравнение качественных характеристик концептуальных основ различных типов отчетности /  
Comparison of the conceptual framework qualitative characteristics for different reporting types

Характеристики / Features	IFRS	IIRC	GRI	SASB	TCFD
Вовлеченность стейкхолдеров, или отношения с заинтересованными сторонами		+	+	+	
Контекст устойчивого развития			+		
Существенность	+	+	+	+	+
Уместность	+	+	+	+	+
Правдивое представление	+				
Полнота	+	+	+	+	+
Надежность	+	+	+	+	+
Сопоставимость	+	+	+	+	+
Нейтральность	+	+	+	+	+
Проверяемость	+	+	+	+	+
Своевременность	+		+	+	+
Понятность	+	+	+	+	+
Стратегический фокус и ориентация на будущее		+			+
Связанность информации		+			

Источник / Source: разработано авторами / developed by the authors.

отражение. Так, принцип стратегической направленности и ориентации на будущее, не будучи отдельно прописанным в стандартах GRI, учитывается через требования раскрытия того, как отчитывающаяся компания интегрирует принципы устойчивого развития в стратегию. В значительной мере это касается требований раскрытия предполагаемого компанией порядка и способа удовлетворения информационных требований заинтересованных сторон в условиях меняющегося климата и связанных с этим рисков.

Влияние климатических рисков на важнейшие показатели финансовой отчетности иллюстрирует рисунок.

В целях выявления наличия в стандартах МСФО требований по использованию или представлению информации в финансовой отчетности, имеющей отношение к экологии, был проведен анализ. Результаты исследования структурированы по трем направлениям оценки экономических субъектов: финансовое положение (табл. 3), результаты деятельности (табл. 4), движение денежных потоков (табл. 5).

Как следует из данных анализа, представленных в комплексе табл. 3–5, действующие стандарты финансовой отчетности уже в существующем виде имеют



Рис. / Fig. Влияние рисков изменения климата на показатели финансовой отчетности / The impact of climate change risks on financial statements

Источник / Source: разработано авторами / developed by the authors.

Таблица 3 / Table 3

**Анализ влияния климатических рисков на финансовое положение /  
The impact of climate-related risks on the financial position**

Стандарт МСФО / IFRS Standards	Положения стандарта / Standard requirements	Основания для раскрытия информации / The reasons for Disclosure
МСФО (IAS) 2 «Запасы»	Запасы отражаются в балансе по наименьшей из чистой стоимости продажи и себестоимости	На снижение чистой стоимости продажи запасов влияют изменения климата. Например, в результате теплой зимы в Москве в 2019–2020 гг. объемы продаж зимних товаров резко снизились и цены на них во многих случаях упали ниже себестоимости. Это привело к убыткам от обесценения запасов
МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»	Выбор учетной политики основан на представлении пользователям уместной информации	В условиях изменения климата уместной, т.е. пытающейся помочь пользователю сделать прогноз (определить правильность ранее сделанных прогнозов), целесообразно считать всю информацию, затрагивающую деятельность в области экологии, в том числе связанную с изменением климата
МСФО 16 (IAS) «Основные средства»	<p>а) Затраты на ликвидацию объектов основных средств включаются в их первоначальную стоимость;</p> <p>б) срок полезного использования объектов основных средств устанавливается самой компанией и зависит от: продолжительности времени, в течение которого, как ожидается, актив будет доступен для использования; или количества единиц продукции (или аналога), которое компания ожидает к получению от использования актива.</p> <p>Для оценки этого срока применяется профессиональное суждение, основанное на опыте работы с подобными объектами.</p> <p>Срок зависит от предполагаемой полезности для компании актива, от времени, когда будут потреблены заключенные в нем будущие выгоды. Земля не амортизируется, так как срок ее полезного использования не ограничен. Величина стоимости земли, возникшая в связи с затратами на демонтаж имевшихся не ней объектов, и восстановления окружающей среды амортизируется в течение периода получения выгод от подобных затрат</p>	<p>а) Одновременно с капитализируемыми затратами у компании возникает обязательство, и далее ежегодно будут возникать процентные расходы. Предприятие не заинтересовано в признании подобных затрат даже в виде капитализации их первоначальной дисконтированной стоимости. В то же время достаточно часто эти затраты связаны с областью экологии, в том числе проблемой изменения климата;</p> <p>б) компания будет учитывать только выгоды, но не принимать во внимание экологический вред, в том числе нанесение ущерба климату. Целесообразно, чтобы хотя бы в раскрытиях содержалось требование к компании предоставлять информацию о том, как она учитывала при установлении срока полезного использования экологические факторы. Например, объект может работать и приносит выгоды, однако после определенного времени работы его использование наносит непоправимый ущерб климату, что может выясниться в процессе эксплуатации и не известно заранее. Пользователи должны видеть заключения независимых экспертов по таким вопросам в отчетности с указанием их фамилий (репутационный риск экспертов является в данном случае страховкой от искажения информации).</p> <p>Необходимы также заключения экспертов (ученых-экологов) по экономическим срокам использования земли. Изменение климата приводит к ограничениям на ее использование [от заражений, невозможности использования в обычно характерных для нее видах деятельности (изменение климата не позволяет, например, выращивать определенные культуры, животных, изменяет логистику) до ее полного уничтожения (в результате стихийных бедствий)]. В раскрытиях таких ограничений компании не заинтересованы, так как они могут привести к ее обесценению или к возникновению ограниченного срока использования земли и ее амортизации. К тому же правила МСФО 16 требуют таких расчетов только в случае включения в стоимость земли затрат на восстановление окружающей среды.</p> <p>Таким образом, в связи с экологическими проблемами, в том числе с изменением климата, могут возникнуть следующие показатели и события в отношении объектов основных средств: определение срока полезной службы и его резкое изменение (или его появление); уровень экологической чистоты объекта; предусмотренные и включенные в его первоначальную стоимость затраты на его чистую утилизацию и их изменение; обесценение объекта основных средств; изменение особенностей потребления будущих экономических выгод от него, снижение его ликвидационной стоимости. Соответственно, целесообразно в МСФО 16 установить требование к акцентированию внимания пользователей на изменениях в перечисленных показателях и событиях или суждениях при их определении, которые связаны с областью экологии и изменениями климата</p>
МСФО 37 «Оценочные обязательства, условные активы, условные обязательства»	Оценочные обязательства, вызванные обязывающими событиями, связанными с экологической областью, в том числе с климатическими изменениями	В случае начисления оценочных обязательств, обусловленных обязывающими событиями, связанными с областью экологии, требуются соответствующие раскрытия и ссылки на нефинансовую отчетность. Целесообразен анализ изменения оценочных обязательств из-за причин, связанных не только с экологией в целом, но конкретно с климатическими рисками (в результате пересмотра расчетных оценок, сроков возникновения затрат). Требуется раскрытие условных обязательств, связанных с областью экологии, в том числе с изменениями климата, которые в связи с климатическими рисками в настоящее время могут получить широкое распространение, поэтому требуются ссылки на нефинансовую отчетность. Уместным представляется сравнение случаев оценочных обязательств (в области экологии и изменения климата) с соответствующими обязательствами других организаций в этой же отрасли, регионе)

Источник / Source: разработано авторами / developed by the authors.

Таблица 4 / Table 4

**Анализ влияния климатических рисков на финансовые результаты деятельности / The impact of climate-related risks on the financial results**

Стандарт МСФО / IFRS Standards	Положения стандарта / Standard requirements	Основания для раскрытия информации / The reasons for Disclosure
МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности»	Приветствуются дополнительные раскрытия, в числе которых (при упоминании основных факторов, обуславливающих финансовые результаты организации): изменения внешних условий функционирования; принимаемые компанией ответные меры; а также инвестиционная политика для поддержания и улучшения финансовых результатов. В стандарте признается факт подобных раскрытий многими компаниями, а также раскрытий ресурсов, не признаваемых в ОФП	Правила стандарта поощряют компании к раскрытию влияния внешних факторов на финансовые результаты, одним из таких факторов является изменение климата. Как аномально теплая зима в Москве 2019–2020 гг., так и пандемия может оказать значительное влияние на ухудшение результатов многих российских организаций в связи вынужденными приостановками деятельности или снижением ее объемов
МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями»	Вопросы экологии, в том числе изменения климата, в стандарте не затрагиваются, но они важны для оценки результатов деятельности организаций	Целесообразно раскрытие информации о договорах на продукцию, производимую при помощи экологически чистых технологий; экологически чистой выручке (доле такой выручки в общем объеме продаж). Важной представляется информация об убытках, полученных в результате реализации климатических рисков
МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность», «МСФО (IFRS) 12 «Раскрытие информации об участии в других организациях»	Вопросы экологии, в том числе изменения климата, в стандарте не затрагиваются	Целесообразно раскрытие деятельности Группы в экологической области, в том числе управление климатическими рисками, и распределение видов деятельности в области экологии между входящими в ее состав предприятиями. Важен подход к результатам деятельности Группы как к результатам единой экосистемы, решающей собственные экологические проблемы (в том числе каждого своего члена), а также региона присутствия или региона продаж. На основе оценки совместной деятельности ее предприятий возможна оценка таких результативных показателей, как уровень экологической чистоты Группы, вклад каждого члена в общую экосистему; показатели, позволяющие оценить снижение климатических рисков в итоге их общей деятельности. Отдельно должна сообщаться информация о компаниях специального назначения, созданных для решения общих экологических проблем (например, для управления климатическими рисками)

Источник / Source: разработано авторами / developed by the authors.

основу для устранения информационного вакуума в вопросах решения экологических проблем экономическими субъектами и управления климатическими рисками. Однако в них отсутствуют указания на необходимость использования такой информации при формировании финансовой отчетности или ее раскрытия, а также на целесообразность ссылок на соответствующие раскрытия в нефинансовой отчет-

ности. Составители стандартов пока не воспринимают финансовую отчетность в контексте нефинансовых рисков; соответственно такое восприятие отсутствует и у многих предприятий. Последнее приводит к потере реальности и полезности отражаемых сведений в финансовых отчетах и недоверию к их показателям со стороны пользователей, поскольку инвесторы и другие стороны заинтересованы в получении полной кар-

Таблица 5 / Table 5

Анализ влияния климатических рисков на денежные потоки /  
The impact of climate-related risks on cash flows

Стандарт МСФО / IFRS Standards	Положения стандарта / Standard requirements	Основания для раскрытия информации / The reasons for Disclosure
МСФО (IAS) 7 «Отчет о движении денежных средств»	Вопросы экологии, в том числе изменения климата, в стандарте специально не рассматриваются	В каждом виде деятельности (операционная, инвестиционная, финансовая) пользователям может быть представлена информация о денежных потоках, связанных с экологической деятельностью в целом, так и в области изменения климата, например кредиты на управление климатическими рисками (финансовая деятельность). По основной деятельности могут быть показаны штрафы, оплачиваемые организацией в области экологии; по инвестиционной деятельности отражаются приобретения оборудования, техники, нематериальных активов: а) имеющие непосредственную связь с деятельностью в области экологии в целом и изменениями климата в частности; б) предназначенные для экологической деятельности; в) являющиеся экологически чистыми, снижающими климатические риски
МСФО (IFRS) 13 «Оценка по справедливой стоимости»	Вопросы экологии, в том числе изменения климата, в стандарте не затрагиваются	Доходный метод требует учета экологических, в том числе климатических аспектов. Для определения справедливой стоимости этим методом требуется расчет генерируемых использованием актива денежных потоков. Денежные потоки учитывают экологическую характеристику актива и включенные в его использование климатические риски

Источник / Source: разработано авторами / developed by the authors.

тины рисков для их учета и интеграции в механизм принятия решений.

### ОБОСНОВАНИЕ СОДЕРЖАТЕЛЬНОЙ ВЗАИМОСВЯЗИ ФИНАНСОВОЙ И НЕФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ В ЦЕЛЯХ ИХ ГАРМОНИЗАЦИИ

Проведенное нами исследование позволило сформулировать ряд ключевых положений для разработки стратегии гармонизации финансовой и нефинансовой отчетности. Исходя из необходимости при гармонизации соединять информацию, иногда имеющую значительно отличающиеся характеристики (например, единицы измерения), в первую очередь необходимо определить принципы, которые могут быть положены в основу столь непростой консолидации. Для научного обсуждения предлагаем следующий перечень возможных принципов гармонизации с их кратким пояснением:

1. Актуальность/своевременность — отражение значимых, с позиций последствий, рисков в свете последних событий, требующих своевременной, в некоторых случаях немедленной реакции компании на существующие и предполагаемые климатические риски, а также их влияние на различные стороны деятельности предприятия, включая финансовые показатели, условия договоров, ковенанты и т.д.

2. Многоступенчатая детализация — представление пользователю возможности свободного перехода по ссылкам, получить детализированную, логически непротиворечивую, взаимодополняющую, релевантную информацию по интересующему его вопросу.

3. Всеобщая взаимосвязанность — априорная аксиома наличия взаимного влияния друг на друга климатических рисков и всех событий и явлений внутренних и внешних, исходя из которой производится выделение наиболее важных факторов и их привязка к показателям финансовой отчетности и наоборот; раскрытие на этой основе общей картины взаимных связей для климатических рисков и результатов проведенного в области этих рисков анализа чувствительности.

4. Стратегический фокус и ориентация на будущее — анализ воздействия климатических рисков на стратегическое развитие компании и план действий на длительную перспективу в случае их проявления.

5. Сценарный анализ — рассмотрение нескольких ситуационных вариантов, минимум четырех: оптимистичный, наиболее вероятный, пессимистичный и самый критичный. При этом никогда не исключается самый невозможный (парадоксальный) вариант в связи с климатическими рисками).

6. Взвешенный подход к оценке существенности — в отношении климатических рисков даже несущест-

Таблица 6 / Table 6

**Информационное представление (раскрытие) риска эпидемии /  
Information presentation (disclosure) of the epidemic risk**

Нефинансовая отчетность / Non-financial reporting	События / Events	Финансовая отчетность / Financial reporting
1. Оценка риска: сильный, средний, слабый	1. Данные для оценки риска, их сбор и обработка, оценка риска = затраты на информацию	1. Расходы; убыток
2. План превентивных действий, включающий как затраты на минимальный запас средств защиты, так и вакцинацию сотрудников и т.п.	2. Разработка превентивного плана действий: а) затраты на разработку плана; б) сумма затрат на превентивные действия	2. а) расходы; убыток б) расходы; оценочное обязательство
3. Сообщение о действиях по плану	3. а) действия по плану, т.е. несение затрат, для которых было образовано оценочное обязательство; б) благотворительность на медицину, включая добровольные затраты на исследования в области медицины; медицинское обеспечение работников, затраты на чистоту, уборку	3. а) оценочное обязательство (уменьшение); оплата/денежные средства (уменьшение) б) расходы; оплата/денежные средства (уменьшение)
4. Сообщения об актуальности или изменении плана	4. а) мониторинг плана в зависимости от мониторинга риска; б) изменение требующейся суммы затрат (при необходимости)	4. а) расходы; убыток б) расходы/доходы; оценочное обязательство (увеличение/уменьшение)
5. Информирование об эпидемии и действиях по плану и сверхплана, его изменении	5. Эпидемия: а) затраты на работы по плану в условиях эпидемии; б) затраты сверх плана; в) затраты на поиск новых решений – корректировка плана или создание нового; г) затраты по плану, на которые не создавалось оценочное обязательство [операционные убытки от прекращения (уменьшения объемов) деятельности; убытки от обесценения активов; затраты на выполнение ковенант; затраты на помощь работникам, оплату; затраты на не предусмотренные планом превентивных действий технологии работы в условиях эпидемии; затраты на организацию профилактики – нераспространения эпидемии на предприятии; затраты на средства защиты в условиях эпидемии; на непредусмотренные планом действия при эпидемии; затраты на переход на другие условия работы, разработку новых планов деятельности; перемещение производств; приобретение новых технологий; переобучение сотрудников и т.д.	5. а) оценочное обязательство (уменьшение); оплата действий / денежные средства (уменьшение); б) расходы; убыток в) расходы; убыток / расходы; оценочное обязательство

Источник / Source: разработано авторами / developed by the authors.

венное изначально событие, к примеру распространение живыми существами загрязненных веществ, результатов деятельности человека, может привести к катастрофическим последствиям в долгосрочной перспективе.

7. Ответственность — бизнес отвечает за безопасность общества в целом и климат, за эффективность деятельности по управлению или адаптации к кли-

матическим рискам, при этом главным заинтересованным лицом и ответственной стороной становится все человечество.

8. Разумная взвешенность / баланс сил и ответственности — отвечая за изменения климата в целом, компания разумно оценивает зону своей прямой и косвенной ответственности и действует на основе планов реально возможных и обоснованных действий.

9. Постоянное совершенствование качества информационного отображения и способов конвертируемости данных — преобразование финансовой информации в нефинансовые причины и аспекты деятельности; трансформация нефинансовых данных в финансовые показатели; поиск новых вариантов гармонизации за счет совершенствующихся технологий.

10. Разумный скептицизм — подготовка отчетности высокого качества, удовлетворение информационных запросов пользователей требуют поиска новых форм представления данных, проверки полезности отчетной информации для заинтересованных сторон, тестирования ее «на обесценение» в ближайшем будущем и в долгосрочной перспективе.

Мы признаем, что одновременное выполнение всех принципов не всегда возможно. В постоянно меняющихся условиях компания должна найти баланс, например между двумя принципами — ответственность и разумность, и действовать на основе обстоятельного анализа ситуации. В разных ситуациях, в разные периоды своего развития, состояния экономики возможно принятие решения в пользу разных принципов. Один принцип может дополнять другой или два принципа могут рассматриваться в совокупности, например, конвертируемость должна рассматриваться в совокупности с дальнорочностью.

В качестве основных элементов гармонизированной отчетности можно принять те, которые уже присутствуют финансовой отчетности: активы (экономические ресурсы), обязательства, капитал, доходы, расходы, при этом следует расширить список элементов, включив в него такие, как результат, денежные потоки, риски. Не менее важным, как показало исследование, является выбор метода гармонизации финансовой и нефинансовой отчетности. Наиболее обоснованными с теоретических и практических позиций являются:

- балансирование между информацией всегда традиционно при составлении отчетности разного вида. В нашем случае гармонизация отчетности предполагает соблюдение баланса финансовых и нефинансовых раскрытий, а сам отчет не должен быть слишком асимметричным в информационном аспекте;

- интегрированное мышление и взаимное обогащение раскрываемой информации, предполагающее, что в результате гармонизации возникают новые знания об экономическом субъекте, устойчивости его бизнес-модели в условиях климатических рисков;

- профессиональное суждение — это суждение руководства относительно стратегии адаптации деятельности компании к климатическим рискам

(на основе экспертных заключений, мнений и выводов широкого круга специалистов различных областей знаний, в том числе специалистов по климату);

- сравнительный анализ — представление возможности пользователю увидеть несколько сценариев и вариантов развития событий и их последствий, проявляющихся в виде воздействий на финансовое положение, финансовые результаты и денежные потоки, в том числе в сравнении с компаниями-конкурентами.

Проведенное исследование продемонстрировало нерешенность проблемы согласования раскрытий по содержанию, форме и во времени. К ее решению должны быть привлечены различные специалисты не только из области учета и финансов, но и производства конкретной продукции, информационных технологий, дизайна, визуализации, связей с пользователями отчетности, а также специалистов в конкретной области нефинансовой отчетности, например биологов, медиков, химиков, физиков и т.п. В качестве иллюстрации в *табл. 6* представлен пример отражения информации о последствиях влияния эпидемии в гармонизированной отчетности. Анализируя ее, пользователь получает возможность видеть, какая финансовая и нефинансовая информация характеризует это событие, какая может быть им дополнительно получена для понимания действий компании по влиянию на финансовое положение и общие результаты деятельности.

## ВЫВОДЫ

Гармонизация финансовой и нефинансовой отчетности становится необходимой для экономического субъекта, так как все решения руководством принимаются на основе совокупной информации — финансовой и нефинансовой, эти виды информации не конкурируют между собой, а являются единым целым.

Эволюция развития принципов и правил (стандартов) формирования финансовой отчетности перешла в стадию, требующую акцента на раскрытиях, т.е. объяснениях причин выбора различных вариантов отбора и способов получения и обработки первичной информации; трактовки и методов расчета показателей; оценки вероятности наступления различных событий и влияния их на те или иные объекты учета; использования методов ситуационного анализа. Разработчиками стандартов отчетности признано обесценение финансовой информации без ее подготовки в свете нефинансовой информации.

Технический прогресс достиг такого уровня развития, что любая информация в режиме онлайн мо-

жет быть моментально доведена до сведения любого человека и экономического субъекта. Цифровизация, автоматизация, роботизация создали все условия для гармонизации финансовой и нефинансовой отчетности. При этом область климатических рисков наиболее ярко и наглядно демонстрирует возможности для решения этой проблемы.

В настоящее время климатические риски в основном обсуждаются вне финансовой отчетности. Однако в концептуальных основах МСФО отмечено, что внешние факторы (отрасль, в которой работает предприятие, ключевые риски и ожидания инвесторов) являются важными для принятия решений, что делает такую информацию существенной и обуславливает необходимость ее раскрытия при подготовке финансовой отчетности независимо от возможности количественной оценки.

Учитывая заявления инвесторов о важности рисков, связанных с изменением климата для принятия решений, требование раскрытия существенной информации означает, что организации больше не могут считать климатические риски аспектами корпоративной социальной ответственности и, следовательно, должны рассматривать их в контексте финансовой отчетности (по крайней мере, это касается предприятий определенных отраслей).

Организации, подготавливающие и выпускающие финансовую отчетность, должны учитывать необходимость понимания инвесторами и иными заинтересованными сторонами того, как возникающие риски, включая климатические, могут повлиять на количественную оценку показателей финансовой отчетности. В случаях, когда данная информация признается заинтересованными сторонами существенной, она должна найти отражение в отчетности в части раскрытий сведений о применяемых учетных оценках, допущениях, сделанных для оценки потенциального обесценения активов и определения справедливой стоимости.

Для исследуемой проблемы гармонизации необходимы значительные и комплексные научные

исследования, одной из отправных точек которых могут послужить предложения, сделанные в статье по разработке стратегии гармонизации (на примере информации о климатических рисках).

Результаты исследования доказывают необходимость обоюдного анализа: не только влияния компании на окружающую среду, но и изменения климата на компанию.

Работа над гармонизацией отчетности (по крайней мере, в наиболее актуальных для компании областях, а сейчас климатические риски являются именно такой областью для всех экономических субъектов) должна проводиться комплексно:

- научным сообществом, включая широкий круг представителей различных наук, на теоретическом и концептуальном уровнях;
- разработчиками стандартов (финансовой и нефинансовой отчетности) на уровне работы по преобразованию стандартов для целей гармонизации;
- экономическими субъектами на уровне разработки и внедрения внутренних стандартов [на основе регламентирующих стандартов и допустимого выхода за их рамки, в целях достижения экспериментальным путем (ориентируясь на обратную связь) лучшей практики удовлетворения информационных запросов пользователей].

Дальнейшие направления исследований (в том числе в области климатических рисков) должны привести к разработке строгой научной концепции гармонизированной отчетности, найти новые способы представления информации, соответствующие возможностям современных технологий и повышающие эффективность восприятия пользователями информации. Представленные в статье результаты исследования должны заинтересовать отечественные и международные организации, государственные органы России, связанные с разработкой стандартов корпоративной отчетности, а также экономические субъекты при разработке ими внутренних стандартов учета и отчетности.

## СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Hassan A., Ibrahim E. Corporate environmental information disclosure: Factors influencing companies' success in attaining environmental awards. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*. 2012;19(1):32–46. DOI: 10.1002/csr.278
2. Jose A., Lee S.M. Environmental reporting of global corporations: A content analysis based on website disclosures. *Journal of Business Ethics*. 2007;72(4):307–321. DOI: 10.1007/s10551-006-9172-8
3. Малиновская Н.В. Интегрированная отчетность: исторический аспект. *Международный бухгалтерский учет*. 2015;374(32):41–50.
4. Edgley C., Jones M. J., Atkins J. The adoption of the materiality concept in social and environmental reporting assurance: A field study approach. *The British Accounting Review*. 2014;47(1)1–18. DOI: 10.1016/j.bar.2014.11.001

5. Рожнова О.В. Направления анализа проблемы адаптации бухгалтеров к работе в условиях цифровой экономики. *Аудит*. 2018;(12):27–30.
6. Jones M. Accounting for the environment: Towards a theoretical perspective for environmental accounting and reporting. *Accounting Forum*. 2010;34(2):123–138. DOI: 10.1016/j.accfor.2010.03.001
7. Marsat S., Williams B.D. Does the market value social pillar? *SSRN Electronic Journal*. 2014. DOI: 10.2139/ssrn.2419387
8. Fernandez-Feijoo B., Romero S., Ruiz S. Commitment to corporate social responsibility measured through global reporting initiative reporting: Factors affecting the behavior of companies. *Journal of Cleaner Production*. 2014;(81):244–254.
9. Qiu Y., Shaikat A., Tharyan R. Environmental and social disclosures: Link with corporate financial performance. *The British Accounting Review*. 2014;48(1):102–116. DOI: 10.1016/j.bar.2014.10.007
10. Еремеева О.С. Бухгалтерский экологический учет в системе теорий бухгалтерского учета. *Аудиторские ведомости*. 2016;(7):37–42.
11. Richard J., Altukhova Yu.V. Proposals on reforming the fundamental principles of the enterprise, joint-stock company and social interest through environmental accounting (part 1). *International Accounting*. 2017;20(22):1318–1335. DOI: 10.24891/ia.20.22.1318
12. Trotman A.J., Trotman K.T. Internal audit's role in GHG emissions and energy reporting: Evidence from audit committees, senior accountants and internal auditors. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*. 2015;34(1):199–230. DOI: 10.2308/ajpt-50675
13. Moser D.V., Martin P.R. A broader perspective on corporate social responsibility research in accounting. *The Accounting Review*. 2012;87(3):797–806. DOI: 10.2308/accr-10257
14. Когденко В.Г., Мельник М.В. Интегрированная отчетность: вопросы формирования и анализа. *Международный бухгалтерский учет*. 2014;304(10):2–15.
15. Ивашковская И.В. Развитие стейкхолдерского подхода в методологии финансового анализа: гармоничная компания. *Корпоративные финансы*. 2011;19(3):59–70.
16. Кузубов С.А., Даниленко Н.И., Демчук О.Н. Корпоративная социальная ответственность как предмет исследования в бухгалтерском учете. *Международный бухгалтерский учет*. 2015;359(17):48–61.
17. Gamerschlag R., Moller K., Verbeeten F. Determinants of voluntary CSR disclosure: Empirical evidence from Germany. *Review of Managerial Science*. 2011;5(2):233–262. DOI: 10.1007/s11846-010-0052-3
18. Efimova O., Rozhnova O. The corporate reporting development in the digital economy. *Advances in Intelligent Systems and Computing*. 2019;(850):71–80. DOI: 10.1007/978-3-030-02351-5
19. Ефимова О.В. Развитие инструментария финансового анализа и его информационного обеспечения для целей обоснования принимаемых решений. *Экономика и управление: проблемы, решения*. 2019;15(3):12–20.

## REFERENCE

1. Hassan A., Ibrahim E. Corporate environmental information disclosure: Factors influencing companies' success in attaining environmental awards. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*. 2012;19(1):32–46. DOI: 10.1002/csr.278
2. Jose A., Lee S.M. Environmental reporting of global corporations: A content analysis based on website disclosures. *Journal of Business Ethics*. 2007;72(4):307–321. DOI: 10.1007/s10551-006-9172-8
3. Malinovskaya N.V. Integrated reporting: Historical aspect. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*. 2015;374(32):41–50. (In Russ.).
4. Edgley C., Jones M.J., Atkins J. The adoption of the materiality concept in social and environmental reporting assurance: A field study approach. *The British Accounting Review*. 2014;47(1):1–18. DOI: 10.1016/j.bar.2014.11.001
5. Rozhnova O.V. Directions of the analysis of the adaptation problem of accountants to the functioning in the digital economy. *Audit = Audit*. 2018;(12):27–30. (In Russ.).
6. Jones M. Accounting for the environment: Towards a theoretical perspective for environmental accounting and reporting. *Accounting Forum*. 2010;34(2):123–138. DOI: 10.1016/j.accfor.2010.03.001
7. Marsat S., Williams B.D. Does the market value social pillar? *SSRN Electronic Journal*. 2014. DOI: 10.2139/ssrn.2419387

8. Fernandez-Feijoo B., Romero S., Ruiz S. Commitment to corporate social responsibility measured through global reporting initiative reporting: Factors affecting the behavior of companies. *Journal of Cleaner Production*. 2014;(81):244–254.
9. Qiu Y., Shaikat A., Tharyan R. Environmental and social disclosures: Link with corporate financial performance. *The British Accounting Review*. 2014;48(1):102–116. DOI: 10.1016/j.bar.2014.10.007
10. Ereemeeva O.S. Environmental accounting in the system of accounting theories. *Auditorskie vedomosti = Audit Statements*. 2016;(7):37–42. (In Russ.).
11. Richard J., Altukhova Yu.V. Proposals on reforming the fundamental principles of the enterprise, joint-stock company and social interest through environmental accounting (part 1). *International Accounting*. 2017;20(22):1318–1335. DOI: 10.24891/ia.20.22.1318
12. Trotman A.J., Trotman K.T. Internal audit's role in GHG emissions and energy reporting: Evidence from audit committees, senior accountants and internal auditors. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*. 2015;34(1):199–230. DOI: 10.2308/ajpt-50675
13. Moser D.V., Martin P.R. A broader perspective on corporate social responsibility research in accounting. *The Accounting Review*. 2012;87(3):797–806. DOI: 10.2308/accr-10257
14. Kogdenko V.G., Mel'nik M.V. Integrated reporting: The issues of formation and analysis. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*. 2014;304(10):2–15. (In Russ.).
15. Ivashkovskaya I.V. Development of the stakeholder approach in the methodology of financial analysis: A harmonious company. *Korporativnye finansy = Corporate Finance*. 2011;19(3):59–70. (In Russ.).
16. Kuzubov S.A., Danilenko N.I., Demchuk O.N. Corporate social responsibility as the subject of research in accounting. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*. 2015;359(17):48–61. (In Russ.).
17. Gamerschlag R., Moller K., Verbeeten F. Determinants of voluntary CSR disclosure: Empirical evidence from Germany. *Review of Managerial Science*. 2011;5(2):233–262. DOI: 10.1007/s11846-010-0052-3
18. Efimova O., Rozhnova O. The corporate reporting development in the digital economy. *Advances in Intelligent Systems and Computing*. 2019;(850):71–80. DOI: 10.1007/978-3-030-02351-5
19. Efimova O.V. Development of tools for financial analysis and its information support for the purposes of substantiating decisions. *Ekonomika i upravlenie: problemy, resheniya = Economics and Management: Problems, Solutions*. 2019;15(3):2–20. (In Russ.).

### ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ

**Ольга Владимировна Ефимова** — доктор экономических наук, профессор, профессор Департамента бизнес-анализа и аудита, Финансовый университет, Москва, Россия  
Oefimova@fa.ru

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

### ABOUT THE AUTHORS

**Olga V. Efimova** — Dr. Sci. (Econ.), Professor, Professor of the Department of Business Analysis and Auditing, Financial University, Moscow, Russia  
Oefimova@fa.ru

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

*Статья поступила в редакцию 15.04.2020; после рецензирования 27.04.2020; принята к публикации 12.05.2020.  
Авторы прочитали и одобрили окончательный вариант рукописи.  
The article was submitted on 15.04.2020; revised on 27.04.2020 and accepted for publication on 12.05.2020.  
The authors read and approved the final version of the manuscript.*

ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-4-18-24  
УДК 657.1.012.1(045)  
JEL B50

## Интегрированная отчетность: проблемы становления

**Н.А. Миславская**

Финансовый университет, Москва, Россия  
<http://orcid.org/0000-0002-5366-3911>

### АННОТАЦИЯ

Современная система хозяйствования имеет сложную, порой многоуровневую организационную структуру управления и выдвигает все больше требований к качеству предоставляемой финансовой информации. Статья посвящена интегрированной отчетности, удовлетворяющей возрастающие запросы стейкхолдеров. Методология проведения исследования носит классический характер и основана на использовании ситуационного и диалектического подходов к объекту с применением методики абстрагирования, формализации и обобщения. Дедуктивный анализ общенаучных, геополитических факторов, экономической психологии, экономической теории и теорий бухгалтерского учета, спроецированный на российскую специфику осуществления хозяйственной деятельности, приводит к формированию нетривиальных выводов. Последние интересны симбиозом критики и конструктивизма, так как на фоне отсутствия в современной России объективных причин для внедрения интегрированной отчетности поднимаются вопросы необходимости генерации единой теории, положенной в основу функционирования систем бухгалтерского учета; развития экономического сознания нашего общества; разработки и внедрения этики бизнеса. Научная и практическая значимость исследования заключается в выявлении особенностей применения практики интегрирования финансовой отчетности на национальном уровне.

**Ключевые слова:** интегрированная отчетность; бухгалтерский учет; экономическая этика; глобализация; политическая активность; корпоративная прозрачность

**Для цитирования:** Миславская Н.А. Интегрированная отчетность: проблемы становления. *Учет. Анализ. Аудит. = Accounting. Analysis. Auditing.* 2020;7(4):18-24. DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-4-18-24

ORIGINAL PAPER

## Integrated Reporting: Problems of Formation

**N.A. Mislavskaya**

Financial University, Moscow, Russia  
<http://orcid.org/0000-0002-5366-3911>

### ABSTRACT

The modern management system has a complex, sometimes multi-level organizational management structure and puts forward more and more demands on the quality of the financial information provided. The paper describes an integrated reporting that meets the increasing stakeholders demands. The research methodology is classical by itself and based on the use of situational and dialectical approaches to the object having the method of abstraction, formalization and generalization. A deductive analysis of general scientific, geopolitical factors, economic psychology, economic theory and accounting theories, projected onto the Russian specifics of doing business which leads to the formation of nontrivial conclusions. The latter are interesting in the symbiosis of criticism and constructivism because against the lack of objective reasons for the introduction of integrated reporting in Russia, there are questions raised about the need to generate a unified theory that underlies the functioning of accounting systems as well as the economic consciousness development of our society and implementation of business ethics. The scientific and practical significance of the study is to identify the application features of integrating financial reporting practice at the national level.

**Keywords:** integrated reporting; accounting; economic ethics; globalization; political activity; corporate transparency

**For citation:** Mislavskaya N.A. Integrated reporting: Problems of formation. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing.* 2020;7(4):18-24. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-4-18-24

© Миславская Н.А., 2020

## ВВЕДЕНИЕ

Нынешнее двадцать первое столетие ознаменовалось наступлением эры инновационной экономики, в которой конкурентоспособность организаций различных форм собственности и государства неразрывно связана с внедрением в хозяйственный процесс достижений научно-технического прогресса. Происходящие события требуют поддержания перманентного, имеющего тенденцию к нарастанию уровня генерации и практического применения результатов интеллектуальной деятельности — инноваций [1], которые в первую очередь затрагивают представителей профессионального сообщества бухгалтеров, тем самым удовлетворяя информационные интересы различных групп пользователей. Когда-то единая, консервативная модель отражения экономических событий подверглась революционным изменениям и ныне рассматривается как первоэлемент налогового, управленческого, социального, креативного, экологического учета, выявления и отражения человеческих ресурсов и работы с инсайдерами финансового анализа и аудита.

Может показаться, что подобная системная дезинтеграция однозначно детерминирована изменением системы управления в РФ, переходом от централизованной, плановой экономики и государственного контроля к рыночным условиям хозяйствования, появлением различных групп менеджеров с утилитарными, узконаправленными информационными интересами и т. п. [2]. Но как с этих позиций можно объяснить факт появления в профессиональной действительности нового, по сути парадоксального, инновационного учетного направления — интегрированной отчетности? каковы причины, актуализирующие ее появление? Вопросы не праздные, поскольку верная формулировка ответа позволит уточнить соответствующие целевые установки современного учетного знания, определить пути научных исследований, стимулировать появление новых гипотез, а главное — разработать и внедрить в практику новейшие видоизмененные методические руководства, столь актуальные и востребованные сегодня у представителей бизнес-сообщества.

## МЕТОДЫ

Развитие интегрированной отчетности связано с деятельностью коалиции различных организаций, отдельных экспертов, инвесторов, среди

которых подавляющее большинство составляют представители практико-ориентированной части экономического профессионального сообщества. Под эгидой некоммерческой организации — Международного совета по интегрированной отчетности (IIRC), в 2013 г. был опубликован стандарт, определивший этот новый вид отчетности как «процесс, основанный на интегрированном мышлении, в результате которого создается периодический интегрированный отчет организации о создании стоимости в течение долгого времени и связанные с ним документы, относящиеся к аспектам создания стоимости»<sup>1</sup>. Из приведенного определения следует, что основополагающей миссией IIRC является переформатирование процессов мышления хозяйствующих субъектов в рамках осуществления деловой активности, а главная задача интегрированной отчетности — информирование заинтересованных пользователей относительно перспектив и способов создания стоимости организации.

Миссия IIRC выходит за рамки экономической науки и относится к области исследований логики, философии науки, психологии, бизнес-поведения индивида или корпорации. В философии под мышлением понимается целенаправленное, опосредованное и обобщающее отражение человеком существенных свойств и отношений вещей, в нашем случае — способность субъекта экономических отношений объективно оценивать соответствующие трудовой активности события и операции, устанавливать между ними взаимосвязи, обобщать полученную информацию и формулировать определенные выводы. Следовательно, изменение процессов делового мышления неразрывно связано со сменой общественно-экономической формации. Очевидно, что подобная задача не вошла в замыслы разработчиков Международного стандарта интегрированной отчетности (МСИО), но в таком случае единственным возможным механизмом воздействия на сознание хозяйствующих субъектов остается бизнес-этика. Заметим, что стандарт не содержит подобных указаний, рекомендаций или ссылок; более того, опыт существования в условиях капиталистической реальности позволяет нам ощутимо прочувствовать

<sup>1</sup> Международный стандарт <ИО>. URL: [http://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2015/03/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK.docx\\_en-US\\_rU-RU.pdf](http://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2015/03/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK.docx_en-US_rU-RU.pdf) (дата обращения: 03.10.2019).

утверждение британского публициста и активиста профсоюзного движения XIX в. Томаса Джозефа Даннинга, процитированное К. Марксом: «Капитал боится отсутствия прибыли или слишком маленькой прибыли, как природа боится пустоты. Но раз имеется в наличии достаточная прибыль, капитал становится смелым. Обеспечьте 10 процентов, и капитал согласен на всякое применение, при 20 процентах он становится оживленным, при 50 процентах положительно готов сломать себе голову, при 100 процентах он попирает все человеческие законы, при 300 процентах нет такого преступления, на которое он не рискнул бы, хотя бы под страхом виселицы» [3, с. 770]. Осмысление цитаты приводит к пониманию простой истины — никакие, даже формализованные на уровне государственных законов, документы или кодексы, регламентирующие этическую составляющую хозяйственной деятельности экономических субъектов, не будут и принципиально не могут соблюдаться представителями бизнес-сообщества, а значит, этот механизм формирования корпоративного мышления заранее обречен на неудачу.

Задача интегрированной отчетности, относящаяся к информированию стейкхолдеров относительно перспектив и способов создания стоимости организации, также требует комментариев.

Первое — что конкретно должно включаться, сближаться, объединяться и сращиваться? Из содержания МСИО следует, что речь идет о создании единого формата отчетности, отражающей как поддающиеся бухгалтерской оценке и учету объекты, так и те, которые в финансовой отчетности отразить сложно либо принципиально невозможно. К последним относятся, например, бизнес-стратегия организации, управленческая политика, планы развития на долгосрочную перспективу. При этом социальный и экологический контекст работы организации не только поддаются бухгалтерской оценке, учету и обобщению в соответствующих формах отчетности, они, как было отмечено ранее, выделяются в отдельные учетные направления.

Следовательно, интегрированная отчетность должна включать в себя два блока: финансовый, в котором будут представлены конкретные данные за определенный период о коммерческой, социальной и экологической деятельности организации, и блок бизнес-перспектив. Решение вопроса о разработке и рекомендации к использованию унифицированных подходов, относящихся ко второму блоку, не должно вызывать затрудне-

ний у Международного совета. Экономическая наука и практика обладают значительным банком соответствующих методик, и членам IIRC остается только произвести из имеющегося числа выборку, согласовать мнения сторон, предложить для апробации пилотные проекты, после чего выработать окончательный вариант для издания унифицированных указаний (на унификации мы принципиально настаиваем как на неотъемлемом условии соблюдения сравнимости информации).

Серьезные проблемы могут возникнуть при разработке первого, финансового блока информации. Суть состоит в том, что для решения этого вопроса необходимо привлечение фундаменталистов от науки, способных на основе определенной гипотезы обосновать соответствующую теорию и разработать инструментальный аппарат в виде особых унифицированных методик достижения обозначенной изначально целевой установки (которая труднодостижима). Дополнительная сложность проявляется еще и в том, что данный вид отчетности является детищем англо-американской учетно-экономической школы, где большинство ее представителей в ходе теоретизации учетной парадигмы грешат нарушением научных канонных принципов научного знания в угоду политическим интересам запада или бизнес-сообщества. В результате возникают сомнения относительно достоверности и прозрачности отчетных данных, и они связаны отнюдь ни с недобросовестностью или малограмотностью учетных работников, а тем, что вызваны ошибками «учетных» теоретиков [4]. Ведь для того, чтобы отчетные данные стали действительно правдивыми и адекватными объективной экономической реальности, одного упоминания об этом требовании в концепциях или принципах подготовки, например бухгалтерской (финансовой) отчетности, недостаточно.

Второе — для кого именно предназначаются данные интегрированной отчетности? IIRC утверждает, что для любого экономического субъекта (физического или юридического лица), интересующегося стратегией бизнеса конкретной организации. Очевидно, что раскрытие подобной информации может привлекать внимание инвесторов, обладающих свободным капиталом или кредиторов, заинтересованных в расширении клиентской базы за счет платежеспособных организаций и предприятий. Но этих пользователей отчетности интересует лишь одно — размер прибыли. Происходит это по той простой причине,

что доминантой капитализма является капитал. И что бы ни утверждали оппоненты, объективная реальность свидетельствует: вопросы социальной справедливости, экономической этики или экологической безопасности интересуют данную группу пользователей отчетности в последнюю очередь. Для чего же тогда мы интегрируем бухгалтерский финансовый, управленческий, социальный и экологический учет? Рвение российских организаций соответствовать западному тренду понятно, так как притока иностранного капитала в страну, обещанного после внедрения международных стандартов финансовой отчетности в российскую учетную практику, не происходит. Следующая попытка заинтересовать западных инвесторов — представлять отчетные данные в интегрированном формате. Однако вливание инвестиций определяется совершенно иными факторами, которые мы не будем здесь затрагивать, а присутствие иностранного капитала в стране — факт, способный привести к неоднозначным последствиям в будущем и, учитывая современную политическую обстановку, необходимо соблюдать определенную осторожность в этом вопросе.

Комментарии к определению интегрированной отчетности лишь объясняют факт отсутствия сегодня соответствующих стандартизированных форм и не носят протестного характера. Надеемся, что отмеченные проблемы привлекут внимание наших коллег, тем самым способствуя скорейшему их разрешению.

Возвращаясь к вопросу о причинах возникновения нового вида отчетности, необходимо проанализировать их актуальность для нашей страны. IIRC отмечает следующие причины:

1. Глобализация. Само по себе явление неоднозначное для нашей страны, так как граничит с потерей экономической и информационной безопасности. В условиях однополярности политической доминанты глобализация осуществляется «добровольно-принудительно» путем слияния «национальных экономик в одну единую экономическую систему, уничтожением национальных государственных правительств, а значит, и государственных границ. Результатом этого является глобальное сверхобщество, управляемое мировым правительством» [5, с. 11].

2. Возрастающая политическая активность, вызванная финансовыми и управленческими кризисами. Этот процесс — ответная реакция на перманентно повышающийся уровень бедно-

сти, и для России эта тема актуальна. В августе 2011 г. были опубликованы материалы по инновационному развитию России «Стратегия 2020» в задачах и направлениях. Доклад подготовлен группой экспертов под руководством Я. Кузьмина, ректора Высшей школы экономики. В программе, разработанной по поручению Председателя Правительства РФ комиссией по высоким технологиям и нововведениям, было определено инновационное развитие страны с 2011 по 2020 г. «Эксперты по заданию правительства, работающие над „Стратегией — 2020“, фактически признали социальную и экономическую политику правительства несостоятельной, поскольку она воспроизводит бедность» [6]. Однако к учетной системе и системе формирования отчетных данных эта проблема имеет косвенное отношение. Решение подобных вопросов в отсутствие экономической этики — исключительная прерогатива государственных органов власти, и для выхода из сложившейся ситуации «необходимы изменения в экономических отношениях и институтах, коррекция социальной политики государства. Нужна более гибкая и действенная политика в области доходов» [6].

3. Повышенные ожидания корпоративной прозрачности. Это требование для профессионального экономического сообщества уже успело превратиться в банальную для обсуждения тему. Актуализировалась она в процессе внедрения Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) в российскую практику учета, и «поскольку прозрачность отчетности — основной принцип МСФО, зарубежные партнеры и международные финансовые организации для получения объективной картины финансового состояния российских предприятий требуют предоставлять отчетность в формате МСФО» [7, с. 4]. Лишнее упоминание о необходимости присутствия этого качества в корпоративных отчетах парадоксально и свидетельствует о несостоятельности в этом смысле МСФО.

4. Фактическая и предполагаемая нехватка ресурсов. Для Российской Федерации на современном этапе данная тема не является остро актуальной (хотя в отдаленной перспективе это возможно).

5. Рост населения и экологические проблемы. Проблема России состоит в необходимости повышения показателей роста населения, а не наоборот. Вопросы защиты окружающей среды

присутствуют, но, как показала практика, могут решаться только посредством законодательных актов, так как уровень экологического сознания общества в целом невысок.

### ВЫВОДЫ

Из сказанного следует, что для нашей страны причины, детерминирующие необходимость внедрения интегрированной отчетности, практически отсутствуют. Но делать вывод о бесполезности развития данного направления в учете и отчетности было бы неверно. Напротив, интегрирование социальных и экономических показателей развития конкретной организации и государства в целом — наиболее перспективный вектор формирования достоверной информации, исключающий приоритет интересов определенной группы пользователей в ущерб обществу.

Представляется, что негласные причины острой востребованности в интегрированной отчетности лежат в иной плоскости.

Во-первых, это снижение уровня грамотности экономических работников в области бухгалтерского учета на фоне усложнения его методик, в частности вызванных внедрением МСФО. Наличие альтернативных методик учета и оценки одних и тех же объектов приводит к возможности модификации, искажения отчетных данных. Экономисты часто не в силах объяснить значительные различия в данных бухгалтерской (финансовой) отчетности аналогичных по роду деятельности и объемам осуществляемых операций организаций.

Во-вторых, это несовершенство современной парадигмы теории учета, о которой упоминалось ранее. Очевидно, что заложенные в основу практического функционирования учетной системы концептуальные основы финансовой отчетности (например, уместность и правдивое представление), часто имеют декларативный характер. Как следствие, общество пытается «изобрести» все новые учетные и отчетные направления с целью достижения все той же прозрачности и достоверности финансово-экономической информации. В чем же причина несостоятельности уже существующей системы бухгалтерской (финансовой) отчетности?

Бухгалтерский учет и бухгалтерская (финансовая) отчетность, в отличие от большинства областей научного знания, целиком и полностью являются продуктом научного сознания общества,

что объясняет существование нескольких теорий, отличающихся различными принципами, подходами и аргументацией. Например, правовая теория рассматривает возникновение прибыли у организации не по реальному ее поступлению на счета денежных средств, а по факту появления права на ее получение. Экономическая теория, напротив, основывается на кассовом принципе учета. В основу бихевиористической теории учета положены представления о том, что каждое информационное сообщение, отраженное в формах бухгалтерской (финансовой) отчетности, вызывает у пользователя определенную реакцию, и на этом должны основываться методики учета. Лингвистическая теория делает акцент на значении профессиональной терминологии, подразумевая, что каждое понятие — информационное сообщение, позволяет администрации организации определить, прежде всего, вероятность достижения обозначенной целевой установки [8, С. 496]. Каждая теория, руководствуясь своей собственной методологией, заранее предопределяет корреспонденцию счетов, т.е. устанавливает определенные методики: «...каждая наука применительно к потребностям исследования своего предмета выбирает из общего логического арсенала те средства, которые соответствуют ее задачам» [9, С. 499].

Выдающийся российский ученый профессор Я.В. Соколов в свое время дипломатично утверждал, что все существующие в бухгалтерском учете теории правильны, они дополняют друг друга и позволяют достигнуть того, что каждый объект всесторонне рассматривается, во всей его полноте. Это так, но для того, чтобы сказанное соблюдалось, необходимо придерживаться одного принципиального условия — единого, общего методологического подхода ко всем без исключения объектам учета. Об этом говорят и классики философии науки: «Метод — это правила действия, правила стандартны и однозначны; нет стандарта и однозначности — нет правила, значит, нет и метода, нет и логики. Конечно, правила меняются, ни одно из них не является единственным и абсолютным, но поскольку оно правило действия субъекта, то оно должно быть определенным и стандартным» [9, с. 512], «Правильность... как таковая есть вообще одинаковость во внешнем и, точнее говоря, одинаковое повторение одной и той же определенной фигуры, которая дает нам определяющее единство для формы предметов» [10, с. 138].

Например, если мы являемся сторонниками правовой теории, то принцип начисления, на котором сегодня в бухгалтерском учете основывается отражение выручки, должен применяться ко всем остальным учетным объектам. Как отмечают наши зарубежные коллеги, если методики учета занимают в иерархии по отношению к методологии приоритетные позиции, то связь теории и практики теряет смысл [11–13]. Такое положение имеет место в Концептуальных основах финансовой отчетности МСФО.

Таким образом, нарушается главное условие научности знания — системность. Информация, предоставляемая на бессистемной основе (пусть даже в строгом соответствии с требованиями нормативных и правовых актов), является искаженной, неточной, недостоверной, и все управленческие решения, принятые на ее основе, будут аналогичными, а общество (в том числе и про-

фессиональное экономическое сообщество) будет находиться в бесконечном поиске новой, более совершенной системы учета фактов экономической действительности [14, 15].

Однако при условии привлечения к ранее указанным проблемам внимания государственных органов, определяющих вектор развития национальной системы бухгалтерского учета, можно избежать негативных последствий принятия необоснованных управленческих решений путем корректировки соответствующих нормативных и правовых актов. Но для решения вопроса с учетом российской специфики понадобится вовлечь в процесс форматирования учетных принципов значительное количество представителей научного сообщества, обладающих опытом и способностью к трансформации теоретических моделей и к их последующей практической реализации.

### СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Азгальдов Г.Г., Костин А.В. Интеллектуальная собственность, инновации и квалиметрия. *Экономические стратегии*. 2008;(2):162–168.
2. Миславская Н.А. Профессиональное суждение: научный аспект. *Аудит и финансовый анализ*. 2016;(1):53–57.
3. Маркс К., Энгельс Ф. Капитал. М.: Госполитиздат; 1960. 907 с.
4. Миславская Н.А. К вопросу о развитии бухгалтерской науки. *Аудитор*. 2016;(5):30–36.
5. Яковлева Е.И. Социально-аксиологический анализ глобализации. Н. Новгород: Интелсервис; 2005. 116 с.
6. Данканич С.А. Неравенство доходов населения: виды и последствия. *Проблемы современной экономики*. 2011;(3):59–63.
7. Еприкова Т. Кадры решают все. *Экономика и жизнь*. 2003;(50):3–8.
8. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. М.: Банки и биржи, ЮНИТИ; 1996. 599 с.
9. Копнин П.В. Гносеологические и логические основы науки. М.: Мысль; 1974. 568 с.
10. Гегель Г. Собрание сочинений в XIV томах. Т. XII. М.: Полиграфкнига; 1940. 363 с.
11. Mouck T. The rhetoric of science and the rhetoric of revolt in the “story” of positive accounting theory. *Accounting and Auditing & Accountability Journal*. 1992;5(4):35–56. DOI: 10.1108/09513579210019512/full/html
12. Sharma N. Theoretical framework for corporate disclosure research. *Asian Journal of Finance & Accounting*. 2013;5(12):183–196. DOI: 10.5296/ajfa.v5i1.3210
13. Mattessich R. Conditional-normative accounting methodology: Incorporating value judgments and means-end relations of an applied science. *Accounting, Organizations and Society*. 1995;2(4):259–284. DOI: 10.1016/0361-3682(94)00023-0
14. Messner M. Research orientation without regrets. *Critical Perspectives on Accounting*. 2015;26(2):76–83. DOI: 10.1016/j.cpa.2013.05.013
15. Richard J. The dangerous dynamics of modern capitalism (from static to IFRS’ futuristic accounting). *Critical Perspectives on Accounting*. 2015;(7):9–34. DOI: 10.1016/j.cpa.2014.09.003

### REFERENCES

1. Azgal'dov G. G. Kostin A. V. Intellectual property, innovation and qualimetry. *Ekonomicheskie strategii = Economic Strategy*. 2008;(2):162–168. (In Russ.).

2. Mislavskaya N. A. Professional judgment: The scientific aspect. *Audit i finansovyi analiz = Audit and Financial Analysis*. 2016;(1):53–57. (In Russ.).
3. Marks K., Engels F. Capital. Moscow: Gospolitizdat; 1960. 907 p. (In Russ.).
4. Mislavskaya N. A. To the issue of the development of accounting science. *Auditor*. 2016;(5):30–36. (In Russ.).
5. Yakovleva E. I. Socio-axiological analysis of globalization. Nizhny Novgorod: Intelservis; 2005. 116 p. (In Russ.).
6. Dankanich S. A. Income inequality: Types and consequences. *Problemy sovremennoi ekonomiki = Problems of Modern Economy*. 2011;(3):59–63. (In Russ.).
7. Eprikova T. Cadres decide everything. *Ekonomika i zhizn' = Economy and Life*. 2003;(50):3–8. (In Russ.).
8. Sokolov Ya. V. Accounting: From the beginnings to the present day. Moscow: Banki i birzhi, YUNITI; 1996. 599 p.
9. Kopnin P. V. Epistemological and logical foundations of science. Moscow: Mysl'; 1974. 568 p. (In Russ.).
10. Gegel G. Collected works in XIV volumes. Volume XII. Moscow: Poligrafkniga; 1940. 363 p. (In Russ.).
11. Mouck T. The rhetoric of science and the rhetoric of revolt in the “story” of positive accounting theory. *Accounting and Auditing & Accountability Journal*. 1992;5(4):35–56. DOI: 10.1108/09513579210019512/full/html
12. Sharma N. Theoretical framework for corporate disclosure research. *Asian Journal of Finance & Accounting*. 2013;5(12):183–196. DOI: 10.5296/ajfa.v5i1.3210
13. Mattessich R. Conditional-normative accounting methodology: Incorporating value judgments and means-end relations of an applied science. *Accounting, Organizations and Society*. 1995;2(4):259–284. DOI: 10.1016/0361–3682(94)00023–0
14. Messner M. Research orientation without regrets. *Critical Perspectives on Accounting*. 2015;26(2):76–83. DOI: 10.1016/j.cpa.2013.05.013
15. Richard J. The dangerous dynamics of modern capitalism (from static to IFRS' futuristic accounting). *Critical Perspectives on Accounting*. 2015;(7):9–34. DOI: 10.1016/j.cpa.2014.09.003

### ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ

**Наталья Анатольевна Миславская** — доктор экономических наук, профессор Департамента бизнес-анализа и аудита, Финансовый университет, Москва, Россия  
finac-natalya@mail.ru

### ABOUT THE AUTHOR

**Natal'ya A. Mislavskaya** — Dr. Sci. (Econ.), Professor of the Department of Business Analysis and Auditing, Financial University, Moscow, Russia  
finac-natalya@mail.ru

*Статья поступила в редакцию 17.04.2020; после рецензирования 22.05.2020; принята к публикации 08.06.2020. Автор прочтала и одобрила окончательный вариант рукописи.*  
*The article was submitted on 17.04.2020; revised on 22.05.2020 and accepted for publication on 08.06.2020. The author read and approved the final version of the manuscript.*

## ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-4-25-32  
УДК 330.34(045)  
JEL M41

## Влияние глобализации мировой экономики на развитие бухгалтерского учета: плюсы и минусы

**Е.А. Шароватова**

Ростовский государственный экономический университет (РИНХ), Ростов-на-Дону, Россия  
<https://orcid.org/0000-0002-7239-7284>

### АННОТАЦИЯ

Глобализация современной экономики предъявляет особые требования к национальным системам учета, ориентируя их на стандартизацию методик обобщения информации с целью формирования унифицированной бухгалтерской отчетности. Публичные коммерческие субъекты, стремящиеся стать участниками мировой торговой площадки, вынуждены принимать правила международной системы учета и отчетности. Это не может не привести к определенным последствиям для национального учета в различных странах. В статье предлагается исследование альтернативного влияния феномена глобализации экономики на развитие современного бухгалтерского учета. Выделены положительные и отрицательные факторы такого влияния, которые навсегда изменили качество учетной системы, в том числе и для России, усовершенствовав не только методики обобщения в учете информации, но и само отношение к профессии бухгалтера. Методика исследования включает использование таких инструментов, как системно-функциональный анализ, обобщение и сопоставление, структурно-логическое моделирование. Результатом исследования является вывод о том, что в совокупности все последствия глобализации экономики для стран – участников мировой торговой площадки привели к позитивному изменению качества учетной системы в целом. Однако для поддержания такого качества необходимо участие в совершенствовании учетного процесса не только на уровне государства, но также на уровне образовательных учреждений и профессиональных сообществ.

**Ключевые слова:** мировая экономика; глобализация; бухгалтерский учет; стандартизация учета; профессия бухгалтер

**Для цитирования:** Шароватова Е.А. Влияние глобализации мировой экономики на развитие бухгалтерского учета: плюсы и минусы. *Учет. Анализ. Аудит.* = *Accounting. Analysis. Auditing.* 2020;7(4):25-32. DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-4-25-32

## ORIGINAL PAPER

## Pros and Cons of the Globalization of the World Economy Impact on the Development of Accounting

**E.A. Sharovatova**

Rostov State University of Economics, Rostov-on-Don, Russia  
<https://orcid.org/0000-0002-7239-7284>

### ABSTRACT

The globalization of the modern economy imposes special requirements on national accounting systems with the focus on standardization of information summarizing methods in order to form unified accounting statements. Public companies seeking to become players on the global trade platform are forced to adopt the rules of the international accounting and reporting. This has certain implications for national accounting in different countries. The article offers a study of the alternative influence of the phenomenon of economic globalization on the development of modern accounting. Positive and negative factors of such influence which have already forever changed the quality of the accounting, (Russia included), are highlighted, meaning not only improvement of the methods of accounting information generalization but also changes in the very attitude to the accounting profession. It is concluded that

© Шароватова Е.А., 2020

the consequences of economic globalization for the countries participating in the world trade platform have led to a positive change in the quality of the accounting system as a whole. However, to maintain this trend, the participation of educational institutions and professional communities along with the state in the improvement of an accounting process is required,

**Keywords:** world economy; globalization; accounting; standardization of accounting; the accounting profession

**For citation:** Sharovatova E.A. Pros and cons of the globalization of the world economy impact on the development of accounting. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2020;7(4):25-32. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-4-25-32

## ВВЕДЕНИЕ

Отличительными факторами нынешнего столетия стали высокие технологии, наличие транснациональных субъектов, влияние интеллектуального капитала на все сферы управления. Все это выводит мировую экономику на новый уровень развития. Несмотря на глобализацию экономики, в настоящее время производители в некоторой мере уязвимы в своих планах завоевания мирового рынка товаров по объективным причинам. В немалой степени эти причины связаны с «узкими местами» в информационном обеспечении нынешней цифровой экономики, иными словами, с отсутствием полной уверенности в защищенности своего информационного ресурса, на основании которого принимаются значимые управленческие решения. Агрессивная конкуренция нередко сопровождается проникновением опасных вирусов в программные продукты крупных производителей, кроме того, на экономические процессы могут влиять политические коллизии, возникающие в мировом пространстве.

Впрочем, глобализация как феномен повлияла не только на интеграцию производственных отношений и технологий. В этих условиях и бухгалтерский учет, являясь частью информационного пространства в цифровой экономике, также подвержен подобному влиянию.

## РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

Возникшее проявление этого явления в развитии методик бухгалтерского учета объясняется целым рядом причин, среди которых основными надо признать его либеральную относительность, консерватизм и догматизм. Рассмотрим каждую причину в отдельности.

### 1. Относительность в учете.

Мировые тенденции в экономике приводят к тому, что учет становится подчиненным единым правилам формирования финансовой отчетности, как того требуют глобальные финансовые рынки. И это неоспоримые последствия интернационали-

зации торговых связей. Можно согласиться с тем, что вследствие этого «национальные методы учета и составления финансовой отчетности не могли не быть подвержены изменениям в связи с несоответствием каждой модели разных стран друг другу» [1]. Результатом стало создание международных стандартов в виде МСФО, позволяющих экономистам и другим специалистам единообразно воспринять результаты бухгалтерского учета, поскольку его принципы служат выполнению единства набора требований и обеспечению условий для единообразного применения международных стандартов. Однако, тем самым, нормы МСФО приводят целые страны к утере своих традиционных ценностей в организации учета.

Все было бы хорошо, если бы традиционное неплохое качество превратилось в более лучшее. Однако глобализация экономики, диктуя свои правила, переориентировала устои российского учета, в результате чего были утрачены некоторые важные наработки в области отраслевого учета и калькулирования. Например, до перехода на МСФО национальный учет был нацелен на сохранность активов предприятий, а также на выявление отклонений по всем элементам затрат при выполнении государственных планов, что предусматривалось требованиями действовавших научно-прикладных методик. Министерства, научно-исследовательские институты обеспечивали предприятия уникальными специализированными методическими рекомендациями по ведению учета и калькулированию себестоимости в различных отраслях, существенно отличных друг от друга объектами учета затрат, последовательностью себестоимостных расчетов, временными интервалами для такого расчета и пр. Такой интерес на государственном уровне был характерным только для российского учета.

Учитывая значимость и практическую необходимость стройной калькуляционной концепции для управления активами, в стране сформировались научные школы, которые способствовали подготовке профессиональных кадров для различных отра-

слевых сфер и технологий. Труды их основателей, таких как А. Ф. Аксененко, И.А. Басманов, А.П. Бортников, К.М. Гарифулин, Э.К. Гильде, М.Х. Жебрак, В.Э. Керимов, П.П. Новиченко, С.А. Махов, Е.А. Мизиковский, В.Ф. Палий, И.И. Поклад, С.А. Стуков, А.Д. Шеремет и др., до сих пор остаются источником профессиональных знаний в теории определения себестоимости продукции (услуг, производственных ресурсов).

Современная же концепция учета все в большей степени нацеливается на получение результатов для собственников, инвесторов и фискальных органов, которых больше устраивает либеральный подход к учетной политике. Для них важнее показатели, влияющие на формирование прибыли по укрупненным сегментам. Все остальные аналитические составляющие производственного учета, значимые для оценки аналитической прибыли, — это проблемы корпоративного менеджмента, который не всегда обладает глубокими теоретическими знаниями. При этом либеральность методологии учета позволяет прибегать к использованию относительных оценок в отношении отдельных активов, что приводит к использованию принципа их приблизительной стоимости. Кроме того, принцип относительности работает в отношении себестоимости и прибыли в финансовом учете по сравнению с себестоимостью и прибылью в управленческом учете. Они могут быть разные, но эта относительность — приемлемая норма современного учета, хотя и не всегда понятная.

## 2. Консерватизм в учете.

Принцип консерватизма в российском учете предусмотрен в качестве требования осмотрительности (ФСБУ 1/98), предписывающего установить «большую готовность к признанию в бухгалтерском учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов»\*. Интерес к этому принципу проявляется у потенциальных инвесторов в случае, когда они хотят знать не только реальные, но и возможные расходы и доходы, информация о которых становится известной на момент формирования бухгалтерской отчетности. При этом интересы внутренних и внешних пользователей отчетности не всегда совпадают. Интересы управленцев первой группы направлены на придание инвестиционной привлекательности отчетности, поскольку от этого

зависит получение внешних инвестиций. Ради этого можно пойти на большую готовность отразить в учете доходы, нежели расходы. Потенциальные же инвесторы желают видеть реальные финансовые результаты субъекта и структуру его баланса. Но выявить манипулирование в использовании принципа консерватизма, даже с привлечением аудита, маловероятно. Этот принцип дает основание утверждать, что «стимулы менеджмента для сознательного манипулирования доходами огромны... Объективно характеризуя последствия применения в измерении статей отчетности принципа осмотрительности, нельзя не отметить, что его соблюдение может привести к возникновению ряда негативных последствий» [2].

В результате консерватизм в учете явился следствием ряда неопределенностей, которые преследуют бухгалтера при формировании финансовой отчетности. Еще в 1999 г. профессор Я.В. Соколов акцентировал внимание на сомнительности принципа осмотрительности (или консерватизма), который «влияя на величину финансовых показателей, естественно, по-разному сказывается на интересах участников хозяйственных процессов. ...Это не следствие рыночных отношений, а результат вольных и невольных поблажек, которые дает предпринимателям наш государственный аппарат» [3]. При таком подходе «данные отчетности, составленные на основе принципа консерватизма, скорее, помеха, чем помощь, так как приходится принимать решения на основе сознательно искаженных данных» [3].

## 3. Догматизм в учете.

Глобализация мировой экономики, рычаги которой сконцентрированы в руках немногих, диктует свои правила учета и формирования отчетности в международном сообществе. При этом странам с небольшими, незначительными экономическими возможностями приходится мириться с внешним давлением по ряду вопросов, в том числе по регламентации бухгалтерского учета и отчетности на государственном уровне, хотя данный фактор не так однозначно можно отнести к «минусам» глобализации, поскольку именно они и мобилизуют более слабые страны на ускоренное вхождение на международную многонациональную торговую площадку с благоприятной для этого учетной моделью.

Таким образом, глобализация мировой экономики в целом, а национальной — в частности, стала чертой современности и с этим необходимо считаться. Ее возможные ожидаемые последствия на развитие бухгалтерского учета вызывают

\* Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008), утв. приказом Минфина России от 06.10.2008 № 106н.

профессиональный интерес у современных ученых и экономистов, заставляя переосмысливать методики учета [4–14]. Поскольку глобализацию чаще воспринимают как позитивный фактор поступательного движения всей мировой экономики, можно выделить ее положительные последствия для современного бухгалтерского учета, ставшие ответом на саму глобализацию.

Во-первых, являясь частью глобальной информационной системы, национальный учет вынужден принимать стандартизированные правила современного рынка, при этом вводимые законодателями в действие федеральные стандарты учета ориентированы на использование общепризнанных в мировой практике правил его ведения. После их утверждения они меняются в исключительных случаях, чаще всего происходит просто уточнение экономических формулировок. Следует признать тот факт, что эти стандарты малопригодны для управления затратами и прибылью. Кроме того, они не способствуют раскрытию нужной менеджерам информации, например, о влиянии технологических новаций на изменчивость доходности того или иного продукта, раскрытию эффективности использования производственных или складских помещений, выявлению изменения качества продукции во взаимосвязи с затратами на такое изменение, улучшению оборачиваемости активов или обязательств и пр.

На этом фоне положительным фактором стало то, что ограниченность ресурса федеральных стандартов ожидаемо возродила в России интерес к управленческому учету, инструменты которого свободны от привычных ограничений. При отсутствии профессиональных рекомендаций по этому виду учета источником знаний стали научно-прикладные изыскания российских и зарубежных исследователей. Они же стали базой для подготовки учебных программ по учету в образовательных учреждениях. На этом пути российская практика учла международный опыт одновременного взаимодействия подсистем финансового, налогового и управленческого учета, обеспечивая различные цели менеджмента. Публикуемая отчетность организаций стала показателем продуктом системы финансового учета компаний; декларативная отчетность, допущенная для использования фискальными (налоговыми) органами, — налогового учета и, наконец, непубликуемая управленческая отчетность — коммерческим продуктом системы менеджмента и управленческого учета.

В этой связи в современной практике получил воплощение многовекторный бухгалтерский учет. Уже привычной стала трансляция данных первичных документов одновременно во все учетные подсистемы, обеспечивая интересы различных пользователей нужной им информацией. Программные продукты были адаптированы под такие задачи и не вызвали у бухгалтеров особых проблем с их эксплуатацией. В результате фискальные и финансовые нормы в настоящее время разрабатываются и утверждаются законодателями, а нормы управленческого учета никем не регламентируются и вполне успешно стали продвигаться учеными и менеджерами.

Во-вторых, следствием глобализации стало расширение доступа к мировым техникам учета и контроля затрат. Российский бизнес все больше проявляет интерес к различным методикам трансформации затрат в целях управления (ABC-метод, директ-кост, таргет-кост и др.), к приемам оперативного и стратегического контроллинга, преимущества которых уже давно доказаны в международной практике. На фоне стандартизации финансового учета и развития его в целях управления бизнесом потребовалось изменить качество самой учетной системы, в результате чего повысились требования к уровню специального профессионального образования экономистов.

В-третьих, меняется статус бухгалтерской профессии. В связи с появлением новых информационных технологий часть операционной учетной работы перемещается в режим скан-обработки первичных документов. К сожалению, это приводит к сокращению учетно-технического персонала, однако обновленные компетенции бухгалтеров-управленцев требуют от них не рутинной работы с первичными документами, а принятия сложных управленческих решений, что подтверждается предусмотренными в стандартах компетенциями.

Также расширяется участие российских бухгалтеров в решении актуальных вопросов по разработке различного рода регламентных документов по учету. В России в настоящее время функционируют такие профессиональные организации, как ИПБ России, Аудиторская палата России, Национальная гильдия профессиональных бухгалтеров, цель которых состоит в поддержке бухгалтеров России, а также участия в разработке законодательных документов в сфере учета и аудита.

В мировой практике уже давно поменялся статус профессии бухгалтера, подтвердивший ее значи-

Таблица / Table

**Международные региональные организации бухгалтеров /  
International Regional Accounting Organizations**

Наименование организации / Name of the organization	Цель организации / The organization's purpose
Африканский совет по бухгалтерскому учету	Унификация методик учета, совершенствование профессионального образования, обмен опытом работы и новыми идеями
Ассоциация бухгалтеров стран Америки	Решение профессиональных проблем учета в южноамериканских странах
Федерация бухгалтеров Ассоциации государств Юго-Восточной Азии	Повышение статуса бухгалтерской профессии, рассмотрение вопросов согласования национальных методик учета
Конфедерация бухгалтеров Азиатского и Тихоокеанского регионов	Координация развития учетной профессии в регионе, гармонизация учета
Федерация европейских бухгалтеров	Развитие европейских традиций проведения научных работ, организации конференций и семинаров, выпуска литературы по проблемам учета

Источник / Source: разработано автором / developed by the authors.

мость в национальных экономиках, возложив миссию укрепления престижа профессии, подготовки учетных стандартов, учебных программ на бухгалтеров, объединенных в различные профессиональные сообщества. Примерами таких сообществ являются Институт присяжных бухгалтеров Англии и Уэльса (создан в 1880 г. в Великобритании), Комитет по международным стандартам финансовой отчетности (создан в 1973 г. путем соглашения бухгалтерских организаций целого ряда стран и в 2001 г. реорганизован в Комитет по МСФО), Международная Федерация бухгалтеров (основана в 1977 г.). Значимость норм и правил ведения бухгалтерского учета для бизнеса и государственных институтов поддерживается этими сообществами, делая профессию весьма популярной и значимой для экономики в развитых странах. Перечень международных региональных организаций, объединяющих профессиональных бухгалтеров, приведен в *таблице*.

В-четвертых, в связи с изменением статуса бухгалтера на новый уровень вышли отношения между образовательными учреждениями и работодателями. Учебные программы стали позиционироваться как способ формирования необходимых компетенций у специалистов учетно-аналитических профессий, а это, в свою очередь, потребовало разработки стандартов в области бухгалтерского учета, анализа и аудита. В России утверждение таких профессиональных стандартов, как «Бухгалтер», «Специалист по внутреннему контролю (внутренний контролер)», «Внутренний аудитор», «Бизнес-аналитик» и др. стало серьезным обновлением российской системы квалификации работников в сфере экономики. Стоит

отметить, что в свете масштабного интереса к возможностям учета в целях управления в настоящее время в Минтруде идет согласование проекта совершенно нового по содержанию стандарта — «Специалист по управленческому учету». Поскольку в России на законодательном уровне эти процессы начались в традиционном бухгалтерском учете, а уж затем охватили и управленческий учет на корпоративном уровне, то менеджменту потребовались более расширенные для управления бизнесом учетные приемы, что и стало причиной систематизации соответствующих компетенций в проекте нового стандарта. Все это подтверждает начавшуюся перезагрузку отношений в сфере учета между государством и бизнесом, между бизнесом и образовательной системой.

Наконец, в-пятых, глобализация не только вызвала к жизни прогрессивные информационные технологии по обработке информации, но и привела к расширению доступа к более перспективным защитным информационным платформам и продуктам. Ответной реакцией бизнеса на феномен глобализации становится углубление международных связей с целью создания надежной коммуникационной защиты во всех ее формах. Это позволяет существенно мобилизовать финансовые средства для инвестиций в создание передовых защитных технологий, тем самым выводя на новый уровень мировую экономику в целом. Новые технологии появляются и в учетно-управленческой инфраструктуре бизнеса как защитная функция от внешних непредсказуемых факторов. Последствия глобализации экономики для бухгалтерского учета схематично обобщены на *рисунке*.



Рис. / Fig. **Последствия глобализации экономики для бухгалтерского учета /**  
**The consequences of globalization in the world economy for accounting**

Источник / Source: разработано автором / developed by the author.

### ВЫВОДЫ

В результате остается констатировать, что положительных последствий от современной глобализации, изменивших бухгалтерский учет на мировом уровне, оказалось больше чем сомнительных. Современная экономика навсегда трансформировала национальные учетные системы, поскольку «значимость ресурса бухгалтерского учета для акционеров и внешних инвесторов обязывает приемы и способы его ведения подчинять некоторым нормам унификации» [15]. В совокупности процессы влияния такой экономики на бухгалтерский учет улучшили качество самого учета. Мнения

многих исследователей, обсуждающих проблемы глобализации и ее влияние на учет, сводятся к тому, что странам, не ориентированным на МСФО, но желающим участвовать в мировом товарообороте, в условиях необратимости ситуации нет смысла дистанцироваться от процесса гармонизации учета. Результатом такого вмешательства становится унификация бухгалтерского учета, которая важна для формирования публичной отчетности. Однако отсутствие гибкости в учетных методиках после закрепления их в учетной политике становится препятствием для использования ресурса учета в целях управления бизнесом.

Влияние фактора глобализации экономики на унификацию бухгалтерского учета обусловило трансформацию интереса к управленческой составляющей учета. В этой связи миссия учета в системе менеджмента, в том числе и в России, должна реализоваться по пути развития методик управленческого учета, привлекая и развивая опыт международных практик в этом направле-

нии. Такая стратегия для коммерческих субъектов станет важным фактором использования учетной платформы для усиления своих конкурентных преимуществ. Сформулированные результаты исследования могут быть полезны специалистам-экспертам по учету законодательного уровня, а также представителям образовательных и профессиональных сообществ.

### СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Шевченко Н.А., Адамская Л.В. Глобализация экономики и процессы международной гармонизации учета и финансовой отчетности. *Мировые цивилизации*. 2017;2(1). URL: <https://wcj.world/PDF/26MZ117.pdf> (дата обращения: 07.05.2020).
2. Карпова В.В., Винокурова О.А. Последствия применения принципа осмотрительности в финансовой отчетности. *Учет. Анализ. Аудит*. 2015;2(2):53–58.
3. Соколов Я.В., Бычкова С.М. Принцип осмотрительности (консерватизма) в бухгалтерском учете. *Бухгалтерский учет*. 1999;(5):53–57.
4. Говдя В.В., Дегальцева Ж.В., Середенко И.В. Современные концепции развития бухгалтерского учета: проблемы и перспективы. *Научный журнал КубГАУ*. 2014;5(99):1–12.
5. Клепацкий Л. Деглобализация мировой системы. *Международная жизнь*. 2015;(8):25–45.
6. Ключников С.В. Регулирующие процессы глобализации и тенденции корпоративной отчетности. *Международный бухгалтерский учет*. 2011;177(27):24–30.
7. Майданевич П.Н. Формирование учетной системы в условиях глобализации экономики. *Вестник РУДН. Серия: Экономика*. 2015;(3):66–73.
8. Петров А.М. Глобализация в мировой системе и ее влияние на концепции учета и статистики. *Экономические науки*. 2019;172(3):138–141. DOI: 10.14451/1.172138
9. Поленова С.Н. Глобализация мировой экономики и тенденции бухгалтерского учета. *Международный бухгалтерский учет*. 2008;116(8)7–17.
10. Рогоуленко Т.М. Влияние глобализационных тенденций развития бизнеса на информационную миссию бухгалтерского учета и отчетности. *Вестник Университета*. 2014;(4):181–185.
11. Авдокушин Е.Ф., Сизов В.С. Глобализация и международная экономическая интеграция. М.: Магистр; 2015. 316 с. ISBN 978–5–9776–0356–0.
12. Стефанович Л.И. Стратегия развития бухгалтерского учета и отчетности в банках в условиях глобализации международных рынков капитала. Минск: Изд. центр БГУ; 2011. 328 с.
13. Сухарев А.Н. Принцип осмотрительности в бухгалтерском учете: нормативно-правовое регулирование и проблемы применения. *Вестник ТвГУ. Серия: Право*. 2017;(3):127–132.
14. Lymar M. P., Kevorkova Z. A., Petrov A. M. The convergence of national and international accounting standards: Chinese experience. *International Journal of Civil Engineering and Technology*. 2018;9(13):82–94.
15. Labyntsev N. T., Sharovatova E. A., Omelchenko I. A., Makarenko T. V. Tendencies of standardisation of management accounting in Russian and international practices. *European Research Studies Journal*. 2017;20(3B):45–60.

### REFERENCES

1. Shevchenko N.A., Adamskaya L.V. Globalization of economy and processes of international harmonization of accounting and financial reporting. *Mirovye tsivilizatsii = World Civilizations*. 2017;2(1). URL: <https://wcj.world/PDF/26MZ117.pdf> (accessed on 07.05.2020). (In Russ.).
2. Karpova V.V., Vinokurova O.A. Consequences of applying the principle of prudence in financial reporting. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2015;2(2):53–58. (In Russ.).
3. Sokolov Ya.V., Bychkova S.M. The principle of prudence (conservatism) in accounting. *Bukhgalterskii uchet = Accounting*. 1999;(5):53–57. (In Russ.).

4. Govdya V.V., Degaltseva Zh.V., Seredenko I.V. Modern concepts of accounting development: Problems and prospects. *Nauchnyi zhurnal KubGAU = Scientific Journal of the Kuban State Agrarian University*. 2014;5(99):1–12. (In Russ.).
5. Klepatskii L. Deglobalization of the world system. *Mezhdunarodnaya zhizn' = International Life*. 2015;(8):25–45. (In Russ.).
6. Klyuchnikov S.V. Regulating processes of globalization and trends in corporate reporting. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*. 2011;177(27):24–30. (In Russ.).
7. Maydanevich P.N. Formation of the accounting system in the conditions of economic globalization. *Vestnik RUDN. Seriya: Ekonomika = Bulletin RUDN. Series: Economics*. 2015;(3):66–73. (In Russ.).
8. Petrov A.M. Globalization in the world system and its influence on the concepts of accounting and statistics. *Ekonomicheskie nauki = Economic Science*. 2019;172(3):138–141. (In Russ.). DOI: 10.14451/1.172138
9. Polenova S.N. Globalisation of the world economy and trends in accounting. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*. 2008;116(8)7–17. (In Russ.).
10. Rogulenko T.M. Influence of globalizing trends in business development on the information mission of accounting and reporting. *Vestnik Universiteta = Bulletin of the University*. 2014;(4):181–185. (In Russ.).
11. Avdokushin E.F., Sizov V.S. Globalization and international economic integration. Moscow: Master Publishing House; 2015. 316 p. (In Russ.). ISBN 978–5–9776–0356–0.
12. Stefanovich L.I. Strategy of development of accounting and reporting in banks in the context of globalization of international capital markets. Minsk: BSU Publishing Center; 2011. 328 p. (In Russ.).
13. Sukharev A.N. The principle of prudence in accounting: Legal regulation and problems of application. *Vestnik TvGU. Seriya: Pravo = Herald of Tver State University. Series: Law*. 2017;(3):127–132. (In Russ.).
14. Lymar M.P., Kevorkova Z.A., Petrov A.M. The convergence of national and international accounting standards: Chinese experience. *International Journal of Civil Engineering and Technology*. 2018;9(13):82–94.
15. Labyntsev N.T., Sharovatova E.A., Omelchenko I.A., Makarenko T.V. Tendencies of standardisation of management accounting in Russian and international practices. *European Research Studies Journal*. 2017;20(3B):45–60.

### ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ

**Елена Александровна Шароватова** — доктор экономических наук, профессор кафедры бухгалтерского учета, Ростовский государственный экономический университет (РИНХ), Ростов-на-Дону, Россия  
esharovatova@mail.ru

### ABOUT THE AUTHOR

**Elena A. Sharovatova** — Dr. Sci. (Econ.), Professor of the Accounting Department, Rostov State University of Economics, Rostov-on-Don, Russia  
esharovatova@mail.ru

*Статья поступила в редакцию 21.04.2020; после рецензирования 11.05.2020; принята к публикации 27.05.2020.  
Автор прочитала и одобрила окончательный вариант рукописи.  
The article was submitted on 21.04.2020; revised on 11.05.2020 and accepted for publication on 27.05.2020.  
The author read and approved the final version of the manuscript.*

## ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-4-33-42  
УДК 338.012(045)  
JEL L97, M15, M21, M41

## Особенности системы управленческого учета затрат в управляющих организациях ЖКХ

Д. Ю. Рожкова

Финансовый университет, Москва, Россия  
<https://orcid.org/0000-0002-0500-2908>

### АННОТАЦИЯ

Жилищно-коммунальное хозяйство (ЖКХ) представляет собой обширную непроизводительную отрасль, целью которой является обеспечение населения страны комфортной средой проживания. Каждый жилой дом должен получать коммунальные услуги, поэтому, как правило, подлежит управлению специальными управляющими компаниями. В статье рассматриваются особенности системы управленческого учета в управляющих компаниях ЖКХ. Методологической базой исследования являются теоретические аспекты управленческого учета и государственные нормативные акты. Исследование проведено в управляющих организациях ЖКХ, в результате предложена ведомость по управленческому учету с включением специфических статей затрат, отражающих особенности деятельности ЖКХ. Разработан алгоритм определения объема возмещения расходов на содержание дома и придомовой территории. С целью повышения эффективности деятельности управляющих организаций выделены центры ответственности и обоснованы их ключевые показатели.

**Ключевые слова:** система управленческого учета; бюджетирование; статьи затрат; центры ответственности

**Для цитирования:** Рожкова Д. Ю. Особенности управленческого учета затрат в управляющих организациях ЖКХ. *Учет. Анализ. Аудит. = Accounting. Analysis. Auditing.* 2020;7(4):33-42. DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-4-33-42

## ORIGINAL PAPER

## Special Features of the Cost Accounting System in Managing Organizations of the Housing and Utilities Sector

D. Yu. Rozhkova

Financial University, Moscow, Russia  
<https://orcid.org/0000-0002-0500-2908>

### ABSTRACT

Housing and utilities sector (HUS) is a vast nonproduction industry, the purpose of which is to provide the country's population with a comfortable living environment. Each residential building should be provided with public utilities, and thus should be controlled by certain managing companies. The article deals with the features of the management accounting system in the managing companies of HUS. The methodological basis of the research is the theoretical aspects of management accounting and state regulations. The study was conducted in the managing organizations of the HUS. As a result of the study, a statement for management accounting is proposed which includes certain cost items special for HUS. An algorithm for determining the reimbursements for the house and the surrounding area maintenance is developed. In order to improve the efficiency of management organizations, the author singles out responsibility centers and substantiates the key indicators for them.

**Keywords:** management accounting system; budgeting; cost items; responsibility centers

**For citation:** Rozhkova D. Yu. Special features of the cost accounting system in managing organizations of the housing and utilities sector. *Accounting. Analysis. Audit. = Accounting. Analysis. Auditing.* 2020;7(4):33-42. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-4-33-42

© Рожкова Д. Ю., 2020

## ВВЕДЕНИЕ

В России вопросы развития ЖКХ и тарифной политики в этой сфере являются актуальными, поскольку они затрагивают интересы каждого гражданина, его благосостояния, условий и обеспечения жизненно необходимыми услугами.

ЖКХ является одним из самых масштабных секторов экономики любого государства. Не является исключением и наша страна. К ключевым составляющим российского ЖКХ относятся содержание и эксплуатация жилищного фонда, водоснабжение и водоотведение, тепло- и электроснабжение, санитарная очистка городов, дорожно-мостовое хозяйство, содержание и благоустройство территорий и др. ЖКХ представляет собой сложный, социально значимый механизм, затрагивающий все слои населения.

Одним из участников отношений по обеспечению качественными коммунальными и жилищными услугами граждан выступают управляющие организации, основным видом деятельности которых являются функции управления жилыми домами [1].

Предприятия ЖКХ несут большую социальную нагрузку и должны минимизировать свои затраты, риск неопределенности в принятии управленческих решений. Очевидно, что для обеспечения современной системы управления организациями ЖКХ необходима принципиально новая система формирования информации, которая удовлетворяла бы потребности всех уровней управления в обоснованной, полезной, своевременной и конкретной информации, оперативно реагируя на изменения, происходящие во внешней и внутренней среде [2, 3].

Признавая, что вопросы становления системы управленческого учета затрат современными российскими учеными рассмотрены пока недостаточно полно, научные разработки в части проблем управленческого учета затрат не затронули особенностей деятельности управляющих организаций. Поэтому изучение методических подходов к становлению этого учета в управляющих организациях приобретает в настоящее время важность и целесообразность.

Поскольку целью исследования является разработка научно-обоснованной концепции развития системы управленческого учета затрат в сфере ЖКХ, нацеленной на дальнейшее повышение эффективности деятельности управляющих компаний, автор считает необходимым решение следующих взаимосвязанных задач:

- выявить проблемы управленческого учета затрат в организациях по управлению жилыми домами;
- исследовать влияние особенностей ЖКХ на формирование информации о затратах управляющих компаний;
- предложить методические подходы к совершенствованию управленческого учета.

## МЕТОДЫ

Исследование проводилось в организациях, основным видом деятельности которых является управление жилыми домами: ООО «УК Лидер-эксплуатация», ООО «УК «Жилфонд», ООО «УК «Сервис-групп».

Теоретическую основу исследования составляют труды и методологические разработки отечественных и зарубежных ученых, а также нормативно-правовые акты в сфере управленческого учета затратами в управляющих организациях ЖКХ.

Для решения поставленных задач использовались методы анализа, обобщения, классификации, математической статистики, тарифообразования.

Практическая значимость исследования определяется возможностью использования предложенных научно-методических подходов в процессе организации управленческого учета затрат в управляющих организациях ЖКХ.

## РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

В жилищно-коммунальной сфере функционируют три категории покупателей услуг: юридические лица, организации бюджетной сферы и население. При этом между производителями и потребителями услуг, как правило, всегда существует постоянное противостояние в вопросах формирования уровня цен и тарифов, поскольку их интересы имеют разную направленность [4–6]. Производители заинтересованы в росте цен и тарифов, а потребители как покупатели услуг заинтересованы в их снижении. В результате в теории и на практике возникает проблема модификации ценообразования, требующая учета интересов обеих сторон.

Главная цель в области ценообразования и тарифного регулирования в сфере ЖКХ — объективно оценивать платежеспособность потребителей и потребности поставщиков работ и услуг. Уровень цены определяется совокупными затратами труда, связанными с производством и реализацией коммунальной услуги. Однако в сфере формирования цены, стоимости услуги имеются отраслевые осо-

бенности, которые предопределяют специфику установления тарифов и процедуру предоставления услуги [7, 8]. Для эффективного управления затратами в организациях ЖКХ разработан и на практике используется научно-методический аппарат, предусматривающий единые требования к постановке управленческого учета, в частности к решению проблем определения уровня и управления затратами. В последние десятилетия в соответствии с утвержденными и действующими нормативными документами вся полнота функций по обслуживанию объектов ЖКХ возложена на специально созданные управляющие компании<sup>1</sup>. Хотя в целом ряде случаев эта работа выполняется и собственниками, например ТСЖ<sup>2</sup>.

Специфика деятельности управляющих компаний в сфере ЖКХ определяет структуру затрат, а также подходы к калькулированию себестоимости услуг. В целях подтверждения достоверности управляющие компании обязаны раскрывать финансово-экономическую информацию своей работы. Одними из важнейших документов с такой информацией выступают сметы доходов и расходов, а также отчеты об их выполнении. Смета как учетный регистр является документом, на основе которого формируется бюджет управляющей компании с отражением всех направлений его доходной и расходной частей [9–11].

В управляющих компаниях используются три вида сметы:

- сводная — отражает общие затраты деятельности управляющей компании;
- объектная — в нее вносят сведения о затратах на одно помещение;
- локальная — отражает информацию о величине расходов на восстановление определенного узла в здании или на прилегающей к нему территории<sup>3</sup>.

Однако сформированные сметы в управляющих организациях ЖКХ не дают исчерпывающего пред-

ставления о затратах, которые она несет, поскольку в них не заложены основания для определения структуры расходов, что снижает возможности ее использования в качестве аналитического документа. В целях осуществления всестороннего подробного анализа реальной структуры затрат на основе данных сметы разработан учетный регистр «Аналитическая ведомость», фрагмент которой с заполненными для примера данными представлен в виде *табл. 1*.

Алгоритм вычисления основных показателей в разработанной аналитической ведомости иллюстрирует *рис. 1*.

В общей сумме расходов управляющих компаний, как правило, более половины составляют административные расходы, 1/3 — хозяйственные и почти 1/5 — отчисления в ее фонды. Среди хозяйственных расходов по 1/3 приходится на техническое обслуживание лифтов и электроснабжение дома, еще почти 20% на вывоз твердых бытовых отходов. В статью административных затрат практически полностью входит вся начисленная заработная плата всех категорий работников компании и отчисления из нее.

Как показало исследование, на практике перечисления в специальные фонды (ремонтный и резервный) осуществляют лишь незначительное число управляющих компаний. Однако, поскольку через эти отчисления формируется финансовая база будущего технического состояния дома, расчет суммы предложено производить с учетом показателей социально-экономического состояния дома, используя следующую формулу:

$$Вм = Ср / Кл / 12,$$

где *Вм* — сумма ежемесячного взноса собственника жилого или нежилого помещения;

*Ср* — сумма, необходимая для осуществления ремонта;

*Кл* — количество лет для сбора средств, учитывая финансовую состоятельность жителей.

Предлагаемую формулу рекомендовано модифицировать путем применения процесса дисконтирования, введя в нее индекс инфляции, или вычисляемую по ней сумму привязать к размеру твердой валюты.

В процессе исследования установлено, что величину платы за содержание домов и сооружений, а также придомовых территорий в расчете на 1 м<sup>2</sup> определяет управляющая компания, поскольку каж-

<sup>1</sup> Жилищный кодекс Российской Федерации от 29.12.2004 № 188-ФЗ. URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_51057](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_51057) (дата обращения: 06.03.2020).

<sup>2</sup> Постановление Правительства РФ от 15.05.2013 № 416 «О порядке осуществления деятельности по управлению многоквартирными домами» (вместе с «Правилами осуществления деятельности по управлению многоквартирными домами»). URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_146444](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_146444) (дата обращения: 06.03.2020).

<sup>3</sup> Как разобраться в смете доходов и расходов ТСЖ? URL: <https://101urist.com/nedvizhimost/uprav-mkd/tszh/meta-dohodov-i-rashodov.html> (дата обращения: 06.03.2020).

Таблица 1 / Table 1

**Аналитическая ведомость затрат управляющей компании, тыс. руб. / Analytical statement of costs of the management company, thousand rubles**

Статьи затрат / Cost items	Годовые расходы / Annual costs	Удельный вес, % / Percentage, %	Расходы годовые на 1 квартиру на год / Annual costs for 1 apartment per year	Расходы годовые на 1 м <sup>2</sup> / Annual costs per 1 m <sup>2</sup>	Расходы месячные на 1 м <sup>2</sup> / Monthly costs per 1 m <sup>2</sup>
Затраты – всего	194 383,16	100,00	1799,84	24,53	2,04
Основные затраты	59 476,40	30,60	550,71	7,51	0,63
Техническое обслуживание лифтов	18 780,00	9,66	173,89	2,37	0,20
Электроснабжение в доме	19 344,0	9,95	179,11	2,44	0,20
Водоснабжение	9 215,00	4,29	105,21	0,07	0,01
Проверка систем газосигнализации и дымоудаления	750,00	0,39	6,94	0,09	0,01
Вывоз твердых бытовых отходов	12 630,00	6,50	116,94	1,59	0,13
Подготовка к отопительному периоду	5 300,00	2,73	49,07	0,67	0,06
Материалы и инвентарь для обслуживания дома	850,00	0,44	7,87	0,11	0,01
Проверка электрической системы	1 260	0,66	11,66	0,16	0,01
Административные затраты	99 734,90	51,31	923,47	12,59	1,05
Фонд зарплаты	70 050,00	36,04	648,61	8,84	0,74
Канцтовары, бланки и пр.	600,00	0,31	5,56	0,08	0,01
Услуги банка	2 700,00	1,39	25,00	0,34	0,03
Другие операционные расходы	540,00	0,28	5,00	0,07	0,01
Перечисление в специальные фонды	34 631,86	17,82	320,67	4,37	0,36
Резервный фонд	24 515,93	12,61	227,00	3,09	0,26
Ремонтный фонд	10 115,93	5,20	93,67	1,28	0,11

Источник / Source: разработано автором / developed by author.

дый совладелец квартиры или здания берет на себя обязательства вносить свою долю в общие расходы, пропорционально общей площади дома. Предложенный алгоритм расчета представлен в табл. 2.

Для определения месячной суммы, которую каждый владелец должен вносить, необходимо полученную сумму разделить на общую площадь всех квартир дома и умножить на площадь квартиры собственника. Для предотвращения влияния инфляционных процессов средства, которые накапливают

в ремонтном фонде, целесообразно хранить в банковском учреждении на депозитном счете с правом пополнения, заключив с ним депозитный договор на 6 или 12 месяцев, и ежегодно, в зависимости от возможностей, продлевать на следующий период. Эти средства могут быть финансовым залогом для открытия банком кредитной линии для временного пополнения оборотных средств.

При формировании бюджета затрат управляющей организации ЖКХ большое значение имеет

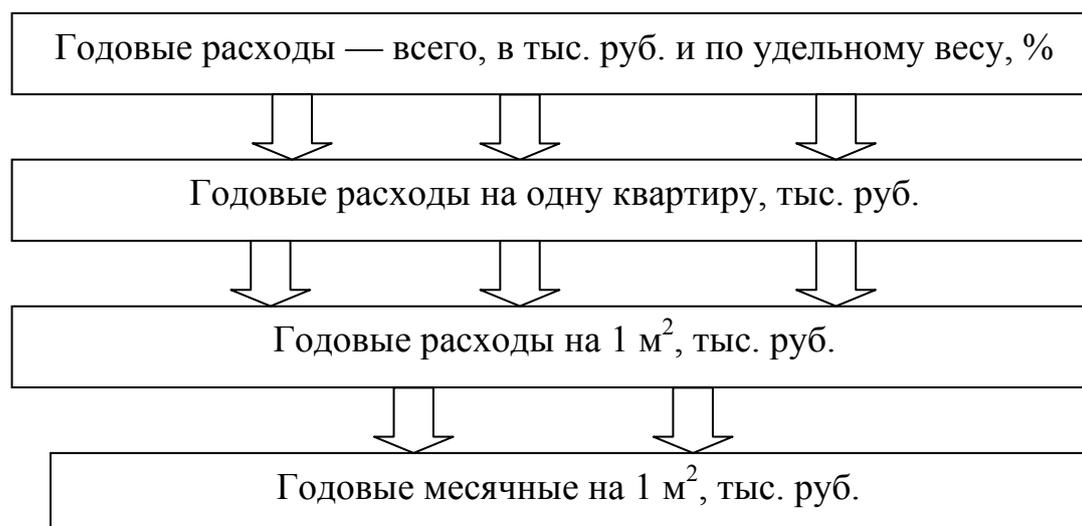


Рис. 1 / Fig. 1. Алгоритм вычисления показателей аналитической ведомости / The algorithm for calculating the analytical statement indicators

Источник / Source: разработано автором / developed by author.

Таблица 2 / Table 2

**Предложенный алгоритм определения объема возмещения расходов на содержание дома /  
The proposed algorithm for determining the reimbursements of a house maintenance costs**

Этап / Step	Содержание этапа / Step description
Первый этап	Определение общей суммы плановых расходов организации, подлежащих возмещению. На этом этапе составляется бюджет затрат и оцениваются риски
Второй этап	Определение величины годового возмещения расходов в расчете на 1 м <sup>2</sup> общей площади
Третий этап	Расчет объема месячного возмещения на 1 м <sup>2</sup> общей площади
Четвертый этап	Определение месячной суммы возмещения расходов для каждого владельца

Источник / Source: разработано автором / developed by author.

эффективная организация управленческого учета затрат на осуществление ремонта, поскольку затраты на ремонт занимают значительную долю в расходах. Текущий ремонт и техническое обслуживание многоквартирного дома и придомовых территорий сопровождается расходами на такие нужды, как техническое обслуживание лифтов, внутридомовых систем тепло-, водоснабжения, водоотведения и ливневой канализации, систем противопожарной автоматики, газовых и дымо-вентиляционных каналов, электроплит, текущий ремонт конструктивных элементов, инженерных

систем и технических устройств домов и элементов внешнего благоустройства, расположенных на придомовой территории; ремонт оборудования спортивных, детских и хозяйственных площадок, принадлежащих дому; подготовка жилых зданий к эксплуатации в осенне-зимний период; периодическая проверка, обслуживание и ремонт квартирных средств учета воды и тепловой энергии.

Эти расходы являются возмещаемыми, поскольку осуществляются за счет средств целевого назначения, расчет суммы на текущий ремонт четко прописывается в смете компании на текущий год

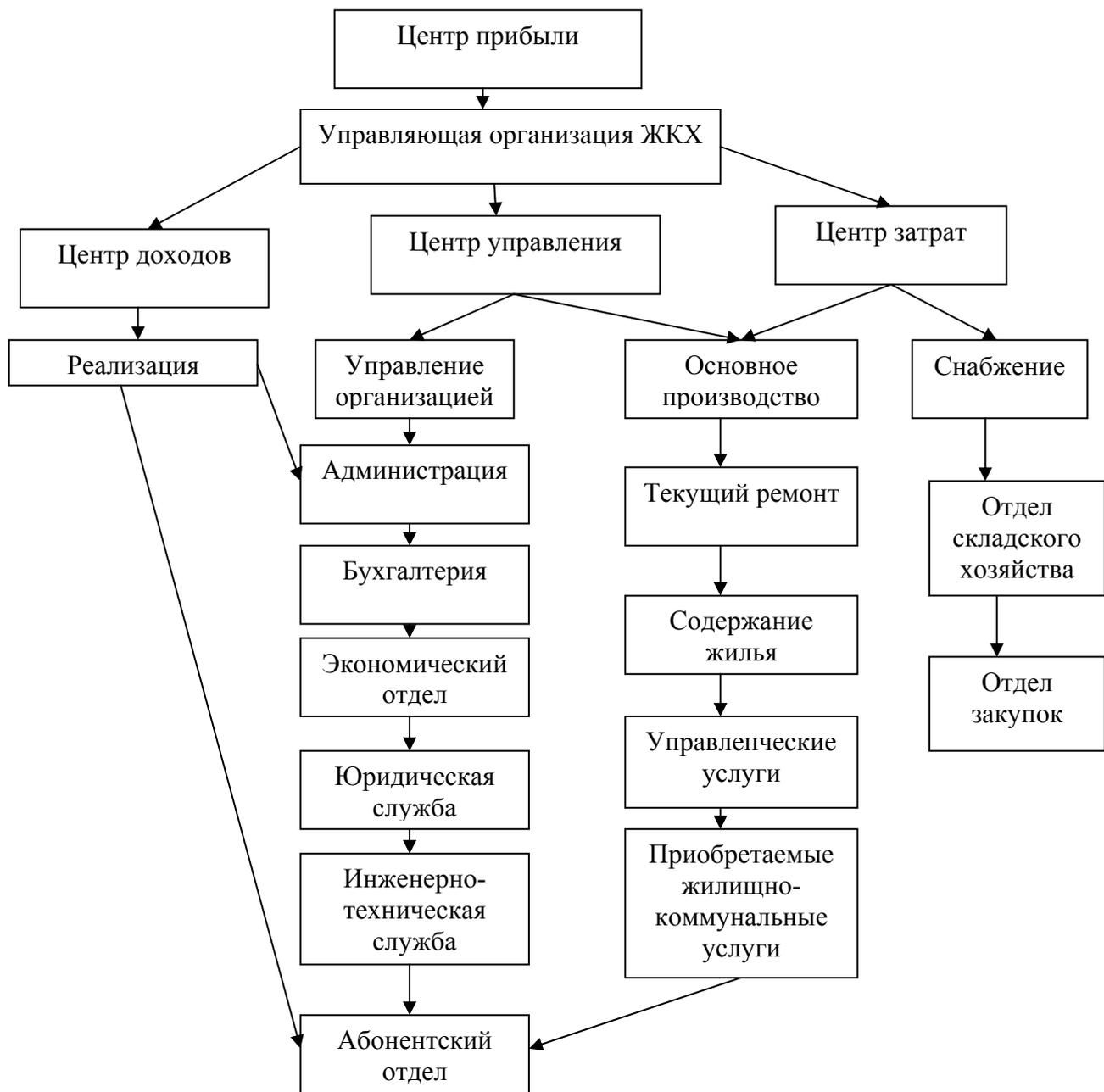


Рис. 2 / Fig. 2. Состав центров ответственности управляющих компаний / The organizational chart of responsibility centers of managing companies

Источник / Source: разработано автором / developed by author.

и утверждается общим собранием. Их выполнение контролирует ревизионная комиссия, созданная в управляющей компании.

В результате проведенного исследования установлено, что в управляющих компаниях выделяются следующие центры ответственности: центр прибыли, управления, центр доходов, центры затрат [12]. Состав центров ответственности и их взаимосвязь показаны на рис. 2.

Формирование центров ответственности в управляющих организациях ЖКХ позволяет выполнять комплекс организационно-экономических мероприятий, включающих, как минимум, две составляющие:

- учетно-аналитическое обеспечение: создание информационной системы аналитического учета по центрам ответственности с учетом классификации расходов, объектов и этапов их возникновения,

аналитические исследования динамики показателей и их причинно-следственные связи;

- организационно-управленческая реорганизация: оценка возможности осуществления реструктуризации, формирования квалифицированной команды исполнителей, разработка плана-графика проведения реструктуризации и необходимых внутренних нормативных документов, административное сопровождение комплексной системы внутрихозяйственного учета, анализа (в том числе с использованием методов математического моделирования), внутреннего управленческого аудита показателей деятельности центров ответственности.

Центры затрат рекомендовано формировать в виде трех самостоятельных, но взаимосвязанных, взаимодействующих структур:

- по основному производству — учет затрат на выполнение работ по текущему ремонту, содержанию жилья, оказанию услуг по управлению жилым домом [13];
- по снабжению, складскому хозяйству и закупкам — затраты по приобретению, доставке, хранению материальных запасов;
- по управлению организацией — общеадминистративные расходы.

Разработка и внедрение данной системы опирается на группировку затрат по элементам и статьям калькуляции, местам их возникновения. Решая данные задачи в управляющих организациях ЖКХ, было предложено обеспечить организацию учета в одной информационной системе, используя возможности кодирования затрат по примеру финансового учета (табл. 3).

Управленческий учет затрат по каждому центру финансовой ответственности в управляющих компаниях должен базироваться на следующих постулатах:

- затраты учитываются по каждому центру финансовой ответственности;
- затраты, непосредственно относящиеся к конкретному центру финансовой ответственности, списываются на него прямо и без распределения;
- затраты, которые нельзя прямо отнести к центру финансовой ответственности, распределяются с помощью методов косвенного распределения.

В целях повышения эффективности деятельности центров финансовой ответственности рекомендовано за каждым из них закрепить сле-

дующие ключевые показатели: объем оказанных услуг, качество услуг, величина и структура затрат на объем оказанных услуг, показатели эффективности использования средств производства и трудовых ресурсов.

## ВЫВОДЫ

В результате проведенного исследования выявлено, что система управленческого учета в управляющих компаниях характеризуется следующими основными недостатками:

- отсутствуют формы документов-реестров, которые должны в наиболее удобном виде представлять его руководству информацию для принятия управленческих решений. В управляющих компаниях делают попытки использовать бухгалтерскую отчетность как информационную базу, что не является оправданным, так как снижается информативность процесса принятия управленческих решений;
- перечисления в специальные фонды (ремонтный и резервный) осуществляют лишь незначительное число управляющих компаний;
- величина платы за содержание домов, сооружений и придомовых территорий в расчете на 1 м<sup>2</sup> устанавливается управляющей компанией. Однако методика расчета размера оплаты отсутствует;
- в исследуемых управляющих организациях ЖКХ остро стоит проблема организации учета затрат по центрам ответственности.

В целях осуществления всестороннего анализа реальной структуры затрат на основе данных сметы разработан учетный регистр «Аналитическая ведомость затрат управляющей компании», которая позволит вести аналитическую деятельность в рамках управленческого учета.

Для активации и упрощения расчетов по отчислениям в специальные фонды предложено расчет суммы ежемесячного взноса собственника производить с учетом показателей социально-экономического состояния дома как частное от деления суммы, необходимой для осуществления ремонта, на количество месяцев для сбора средств с учетом финансовой состоятельности жителей.

В целях определения реальных тарифов платы за содержание домов, сооружений и придомовых территорий в расчете на 1 м<sup>2</sup> разработан алгоритм определения объема величины платы на их содержание, состоящий из четырех этапов.

Определена структура центров затрат и центров финансовой ответственности с учетом специфики

Таблица 3 / Table 3

**Система кодирования затрат при организации центров финансовой ответственности и мест возникновения затрат в управляющих компаниях / Cost coding system for the organization of financial responsibility centers and cost centers in management companies**

Наименование бизнес- процесса / Business process	Наименование центра финансовой ответственности и места возникновения затрат / Financial responsibility center and cost center	Код центра финансовой ответственности и места возникновения затрат / Code of the financial responsibility center and cost center
Управление	Администрация	01.01
	Бухгалтерия	01.02
	Экономический отдел	01.03
	Юридический отдел	01.04
	Инженерно-техническая служба	01.05
	Руководители производственных участков	01.06
Реализация	Маркетинговая служба	02.01
Снабжение	Отдел снабжения	03.01
	Склад хранения сырья и материалов	03.01
	Производственный участок № 1	04.01
	текущий ремонт	04.01.01
	содержание жилья	04.01.02
Основное производство	Производственный участок № 2	04.02
	текущий ремонт	04.02.01
	содержание жилья	04.02.02
	Абонентский отдел	04.03
	управленческие услуги	04.03.01
	прочие жилищно-коммунальные услуги	04.03.02

Источник / Source: разработано автором / developed by author.

деятельности управляющих компаний, что позволяет реально оценивать объем и структуру затрат в системе управленческого учета. Выделены центры затрат на основе анализа мест их возникновения, а именно:

- связанный с основной деятельностью управляющей компании, который контролирует затраты на выполнение услуг по текущему ремонту, содержанию помещений;
- связанный со снабжением, затраты по складскому хозяйству и закупкам;
- связанный с управлением управляющей компанией.

Разработка и внедрение данной системы опирается на группировку затрат по элементам и статьям калькуляции, местам их возникновения. Решая данные задачи в управляющих организациях ЖКХ, предложено обеспечить организацию учета в одной информационной системе, используя возможности кодирования затрат по примеру финансового учета.

Приведенные рекомендации направлены на формирование в управляющих организациях ЖКХ эффективной системы управленческого учета, способной собирать информацию о затратах, создавая предпосылки для принятия оперативных и эффективных управленческих решений.

### СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Agapitova E., Chahkiev G., Gerasimova V. The factors to assess the quality of management of housing and communal services. *MATEC Web of Conferences*. 2017;106(08075). DOI: 10.1051/mateconf/201710608075
2. Rozhkova N., Blinova U., Rozhkova D. The concept of management accounting based on the information technologies application. *International Conference on Information Technology Science*. 2017:89–95. DOI: 10.1007/978-3-319-74980-8\_8
3. Шулепина С. А. Развитие методологии и организации управленческого учета в управляющих организациях ЖК. *Политематический сетевой электронный научный журнал Кубанского государственного аграрного университета (Научный журнал КубГАУ)*. 2014;102(08):816–825.
4. Grady B. P. Shelter poverty in Ohio: An alternative analysis of rental housing affordability. *Housing Policy Debate*. 2019;29(6):977–989. DOI: 10.1080/10511482.2019.1639065
5. Reshetnikova K. V. Analysis of the problems of pricing housing and communal services and ways of their effective solution. *Eurasian Union of Scientists*. 2016;(4)97–98.
6. Щепелин В. П. Региональная тарифная политика в сфере жилищно-коммунального хозяйства: практика и проблемы. *Проблемы развития территории*. 2005;(30):41–51.
7. Hartley P. R., Medlock K. B., Jankovska O. Electricity reform and retail pricing in Texas. *Energy Economics*. 2019;80(C):1–11.
8. Городкова С. А., Кибирева Е. А. Процесс формирования себестоимости услуг субъектов жилищно-коммунального хозяйства с позиций косвенных затрат. *Вестник ЗабГУ*. 2015;126(11):79–84.
9. Юдина Г. А. Особенности учета в управляющих компаниях сферы жилищно-коммунального хозяйства. *Аудит и финансовый анализ*. 2012;(4):41–50.
10. Фиголь В. Ю. Особенности бюджетирования предприятий ЖКХ в условиях неопределенности платежных обязательств. *Baikal Research Journal*. 2016;7(1). DOI: 10.17150/2411-6262.2016.7(1).3
11. Алексикова Т. В. Развитие методики учета затрат в сфере услуг ЖКХ (на примере ООО «Коммунальщик»). *Молодой ученый*. 2015;103(23)438–440.
12. Овчинникова О. П. Управление затратами предприятия на основе организации центров финансовой ответственности. *Справочник экономиста*. 2015;(6). URL: <https://www.cfin.ru/management/finance/cost/cfr.shtml> (дата обращения: 06.03.2020).
13. Говдя В. В., Шулепина С. А. Основные принципы построения системы учета затрат в управляющих организациях ЖКХ. *Политематический сетевой электронный научный журнал Кубанского государственного аграрного университета (Научный журнал КубГАУ)*. 2015;(106)1–16.

### REFERENCES

1. Agapitova E., Chahkiev G., Gerasimova V. The factors to assess the quality of management of housing and communal services. *MATEC Web of Conferences*. 2017;106(08075). DOI: 10.1051/mateconf/201710608075

2. Rozhkova N., Blinova U., Rozhkova D. The concept of management accounting based on the information technologies application. International Conference on Information Technology Science. 2017:89–95. DOI: 10.1007/978-3-319-74980-8\_8
3. Shulepina S. A. Development of the methodology and organization of management accounting in the management organizations of the housing and utilities sector. *Politematicheskii setevoi elektronnyi nauchnyi zhurnal Kubanskogo gosudarstvennogo agrarnogo universiteta (Nauchnyi zhurnal KubGAU) = Multi-thematic Network Electronic Scientific Journal of the Kuban State Agrarian University (Scientific Journal KubSAU)*. 2014;102(08):816–825. (In Russ.).
4. Grady B. P. Shelter poverty in Ohio: An alternative analysis of rental housing affordability. *Housing Policy Debate*. 2019;29(6):977–989. DOI: 10.1080/10511482.2019.1639065
5. Reshetnikova K. V. Analysis of the problems of pricing housing and communal services and ways of their effective solution. *Eurasian Union of Scientists*. 2016;(4)97–98.
6. Shchepelin V. P. Regional tariff policy in the field of housing and communal services: Practice and problems. *Problemy razvitiya territorii = Problems of Development of the Territory*. 2005;(30):41–51. (In Russ.).
7. Hartley P. R., Medlock K. B., Jankovska O. Electricity reform and retail pricing in Texas. *Energy Economics*. 2019;80(C):1–11.
8. Gorodkova S. A., Kibireva E. A. The process of costing the public utilities services from the standpoint of indirect costs. *Vestnik ZabGU = Bulletin of ZabSU*. 2015;126(11):79–84. (In Russ.).
9. Yudina G. A. Features of accounting in management companies in the field of housing and communal services. *Audit i finansovyi analiz = Audit and Financial Analysis*. 2012;(4):41–50. (In Russ.).
10. Figol' V. Yu. Features of budgeting of housing and communal services enterprises in the face of uncertainty of payment obligations. *Baikal Research Journal*. 2016;7(1). (In Russ.). DOI: 10.17150/2411-6262.2016.7(1).3
11. Aleksikova T. V. Development of cost accounting methods in the sphere of housing and utilities services (for example, LLC “Kommunalschik”). *Molodoi uchenyi = Young Scientist*. 2015;103(23)438–440. (In Russ.).
12. Ovchinnikova O. P. Cost management of the enterprise based on financial responsibility centers. *Spravochnik ekonomista = Handbook of an Economist*. 2015;(6). URL: <https://www.cfn.ru/management/finance/cost/cfr.shtml> (accessed on 06.03.2020). (In Russ.).
13. Govdya V. V., Shulepina S. A. The basic principles of building a cost accounting system in the managing organizations of housing and communal services. *Politematicheskii setevoi elektronnyi nauchnyi zhurnal Kubanskogo gosudarstvennogo agrarnogo universiteta (Nauchnyi zhurnal KubGAU) = Multi-thematic Network Electronic Scientific Journal of the Kuban State Agrarian University (Scientific Journal KubSAU)*. 2015;(106)1–16. (In Russ.).

### ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ

**Дарья Юрьевна Рожкова** — кандидат экономических наук, старший преподаватель кафедры КПМГ, Финансовый университет, Москва, Россия  
rodasha@mail.ru

### ABOUT THE AUTHOR

**Dar'ya Yu. Rozhkova** — Cand. Sci. (Econ.), Senior Lecturer, KPMG Department, Financial University, Moscow, Russia  
rodasha@mail.ru

Статья поступила в редакцию 17.04.2020; после рецензирования 20.05.2020; принята к публикации 01.06.2020.  
Автор прочитала и одобрила окончательный вариант рукописи.  
The article was submitted on 17.04.2020; revised on 20.05.2020 and accepted for publication on 01.06.2020.  
The author read and approved the final version of the manuscript.

## ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-4-43-51  
УДК 657(045)  
JEL M49

## Оперативный учет: трансформация в условиях цифровой экономики

И.Д. Демина<sup>а</sup>, М.В. Полулех<sup>б</sup>

<sup>а, б</sup> Финансовый университет, Москва, Россия

<sup>а</sup> <https://orcid.org/0000-0003-2817-5462>; <sup>б</sup> <https://orcid.org/0000-0002-1908-5855>

### АННОТАЦИЯ

Исследование проблемы оперативного учета приобретает особую актуальность в свете выполнения масштабных задач по цифровизации экономики, поскольку его ведение обеспечивает высвечивание производственных цепочек и хозяйственных операций. До сих пор этот учет не имеет прочной теоретико-методической базы, что осложняет разработку конкретных рекомендаций по его постановке. Методологический каркас исследования включает теорию и концепцию оперативного учета, на основе которого проведен ретроспективный анализ теоретико-методических положений. Обоснована управленческая сущность оперативного учета и специфический характер в российских условиях – плановое начало. Показано, что необходимо уточнение его концепции, адаптированной к требованиям встречного планирования и сквозного мониторинга. Теоретическая и практическая значимость исследования заключается в развитии теоретико-методологических положений оперативного учета, способствующих повышению организационного уровня внутреннего и внешнего контроля за типовыми бизнес-процессами отечественных производств путем налаживания их взаимосвязи. Исследование может быть интересно государственным органам при формировании и реализации национальной стратегии экономического развития.

**Ключевые слова:** оперативный учет; цифровая экономика; бизнес-процессы; встречное планирование; контроль и мониторинг; цифровой учет; производительность

**Для цитирования:** Демина И.Д., Полулех М.В. Оперативный учет: трансформация в условиях цифровой экономики. *Учет. Анализ. Аудит. = Accounting. Analysis. Auditing.* 2020;7(4):43-51. DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-4-43-51

## ORIGINAL PAPER

## Operational Accounting: Transformation in the Digital Economy

I.D. Demina<sup>а</sup>, M.V. Polulekh<sup>б</sup>

<sup>а, б</sup> Financial University, Moscow, Russia

<sup>а</sup> <https://orcid.org/0000-0003-2817-5462>; <sup>б</sup> <https://orcid.org/0000-0002-1908-5855>

### ABSTRACT

The research of the operational accounting problem is particularly relevant in the light of the large-scale tasks implementation for the digitalization of the economy, since its maintenance provides highlighting of production chains and economic operations. So far, this accounting does not have a solid theoretical and methodological basis, which complicates the development of specific recommendations for its formulation. The methodological framework of the study includes the theory and concept of operational accounting. There was carried out a retrospective analysis of theoretical and methodological provisions was carried out on that basis. The managerial essence of operational accounting and its specific character in Russian conditions – the planned beginning have been proved. The paper shows the necessity of refinement of the concept, adapted to the requirements of counter-planning and monitoring. The theoretical and practical significance of the research lies in the development of theoretical and methodological provisions of operational accounting. All this improves the organizational level of internal and external control over typical business processes of domestic production by establishing their relationship. This work can be of interest to government agencies when forming and implementing a national strategy for economic development.

**Keywords:** operational accounting; digital economy; business processes; counter planning; control and monitoring; digital accounting; productivity

**For citation:** Demina I.D., Polulekh M.V. Operational accounting: Transformation in the digital economy. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing.* 2020;7(4):43-51. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-4-43-51

© Демина И.Д., Полулех М.В., 2020

## ВВЕДЕНИЕ

На современном этапе для развития экономики большую ценность для своевременного регулирования хода деятельности имеет оперативная информация, качество которой определяется краткостью, четкостью и быстротой получения. Поскольку с помощью оперативного учета хозяйственные процессы (бизнес-процессы) находят отражение непосредственно в момент их совершения, это позволяет своевременно регулировать их ход и развитие учета приобретает особое значение. Его перспективы открываются как в связи с технологическими возможностями, так и масштабными государственными задачами по построению цифровой экономики. Целью исследования является обоснование направлений развития оперативного учета, для чего необходимо провести ретроспективный анализ его положений, выделить и обобщить проблемы для последующей их теоретико-методической разработки в соответствии с требованиями цифровой экономики. Это будет способствовать повышению производительности бизнес-процессов отечественных производств и приобретению конкурентных преимуществ.

## МЕТОДЫ

Традиционно оперативный учет определяют как процесс наблюдения за хозяйственными операциями и процессами и их регистрации с целью руководства ими непосредственно по ходу деятельности. Его особенностью является быстрота и своевременность отражения показателей происходящих событий, поскольку данные необходимо использовать в ограниченное время, иначе полезность для оперативного управления таких сведений теряется.

В настоящее время не существует однозначной общепризнанной трактовки понятия «оперативный учет», и в научном мире ведутся горячие споры по вопросам, касающимся его предмета, объекта, метода. По утверждению Н.Л. Кидановой, он не имеет четко выраженного понятийного аппарата, предмета и метода [1], наоборот, И.А. Слабинская считает, что оперативный и бухгалтерский учет имеют единый предмет, содержание и объекты [2].

Известный российский экономист профессор В.Ф. Палий писал, что «оперативный учет характеризует хозяйственную операцию или совокупность однородных операций... фиксирует многочисленные качественные и количественные характеристики операции, несущественные с точки зрения других видов учета» [3]. По мнению Л.И. Хоружий, в рамках

оперативного учета отражаются отдельные факты хозяйственной жизни и явления без явного проявления и связи с иными сторонами функционирования экономического субъекта [4]. В исследовании Е.В. Зубаревой показано, что «все операции, имеющие оперативный характер, должны быть объектами оперативного учета» [5]. С точки зрения Г.Н. Гогиной и Н.В. Евдокимовой, этот учет «охватывает всю систему формирования и использования информации на предприятии и его структурных подразделениях... представляет собой регистрацию полученной информации в момент и на месте ее возникновения с использованием по назначению для эффективного управления и формирования стратегии предприятия в целом и его производственных подразделений» [6]. Особой позиции придерживается Н.Н. Комарова, отмечая, что «объектами оперативного учета являются издержки и доходы организации и ее структурных подразделений (центров ответственности), внутреннее ценообразование, предполагающее использование трансфертных цен; бюджетирование и система текущей внутренней отчетности»<sup>1</sup>. По мнению Ю.И. Будович, основной причиной возникающих разночтений является незнание различий между оперативным учетом и бухгалтерским [7].

Поскольку ведется дискуссия о месте оперативного учета в системе хозяйственного учета, представим свою точку зрения по этому вопросу. Хозяйственный учет — это количественное отражение и качественная характеристика процессов в целях контроля и руководства ими. В Российской Федерации единая система учета и отчетности включает бухгалтерский, статистический и оперативно-технический учет. В научной литературе нередко по отношению к системе учета используются термины «системный (стоимостной) учет»<sup>2</sup> и «внесистемный учет» (оперативный учет). Такой подход отличается от концептуального подхода, в соответствии с которым все виды учета функционируют в рамках единой системы учета.

В Конституции закреплено, что официальный статистический и бухгалтерский учет находятся

<sup>1</sup> Комарова Н.Н. Развитие оперативного учета в розничной торговле потребительского общества. Автореф. дис. ... канд. экон. наук. М.: Московский. университет потребительской кооперации; 2004. 22 с.

<sup>2</sup> Приказ Минфина России от 28.12.2001 № 119н «Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов» п. 106. URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_35543](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_35543) (дата обращения: 13.04.2020).

в ведении Российской Федерации. Отметим, что развитие положений бухгалтерского и статистического учета происходило дифференцированно, поэтому возникала проблема методологических разночтений (отсутствие единой терминологии, разнонаправленное толкование понятийного аппарата [8]). В исследовании К.Н. Лебедева определено, что в результате наличия различий между микро- и макроучетом происходит усложнение макроучета, приводящее к его расширению [9] и, следовательно, данные статистики перестали быть пригодными для государственного управления. При решении обозначенной проблемы нужно принять во внимание, что методологически оперативный учет является связующим звеном между бухгалтерским и статистическим учетом, и именно он обеспечивает интеграцию при их взаимодействии в рамках единой системы. Однако концептуальные положения оперативного учета почти не развиваются, нет учебной литературы или методических рекомендаций по организации экономических субъектами этого самостоятельного вида учета.

История развития науки показывает, что новые отрасли знания выделяются в самостоятельные науки тогда, когда определенный круг вопросов практической деятельности приобретает важное обособленное значение и требует углубленной научной разработки. До XIX в. вопрос о рациональности и нерациональности ведения хозяйства не поднимался: существовала выгодность или невыгодность предприятия. При усилении конкуренции возникла необходимость усложнения технологических процессов и применения научного управления для повышения производительности.

Инженеры-рационализаторы [10] ставили вопрос отслеживания выполнения хозяйственных операций путем текущего наблюдения и регистрации отклонений от запланированного хода деятельности. В начале XX в. Ф.А. Паркгорст предложил для промышленного предприятия организовать контроль (расположение контролера представлено в виде возвышения над производственными местами, а при выявлении отклонений показаны приемы использования письменных и словесных инструкций) и «техническое бюро», в обязанности которого входило бы составление смет, проектирование работ, выпуск спецификаций и инструкций, надзор за выполнением работ (для этого использовались хронометраж, линейки Барра, графики/диаграммы Ганта), а также «учетное бюро» (учетной конторы). Автор уточнял, что термин «учет» использовал в отличие от того зна-

чения этого слова, какое придают ему в банковских и финансовых сферах [11]. В результате возникла необходимость вести так называемый частно-хозяйственный статистический учет — оперативный учет. На это указывается в исследовании А.В. Вейсброда и В.В. Цубербиллера: «можно смело сказать, что учет и контроль, проводимый Тэйлором в производстве, есть не что иное как строжайший учет производственной операции в процессе ее развертывания, т.е. оперативный учет» [12]. По этому же поводу приведем высказывание из книги Д. Савошинского: «Оперативный учет вызван к жизни не теоретическими измышлениями, а практической необходимостью, самой жизнью и техникой операций предприятия... является неотъемлемой частью науки об организации труда и производства... Основная его задача состоит в наглядном изображении картины движения операций предприятия, выявлении изменчивости и результатов его операций для активного контроля, планирования и распорядительства» [13].

Ряд исследователей-теоретиков склоняются к тому, что сам термин «оперативный учет» впервые использовал в своих работах П.И. Рейнбот, к которому он относил все, что учитывается в организации, но не в бухгалтерских регистрах. В частности, экономист полагал, что кассовая книга не входит в систему бухгалтерских записей, а принадлежит оперативному учету. В упоминавшейся ранее работе А.В. Вейсброда и В.В. Цубербиллера сказано, что научная проработка вопросов оперативного учета началась не раньше 1907 г. Исследователь А. Кальмес<sup>3</sup> констатировал [14], что он не может назвать ни одного систематического сочинения по вопросам частно-хозяйственного статистического учета<sup>4</sup> — статистики в ее применении к отдельному хозяйству, особой части промышленного счетоводства.

В России идеи А. Кальмеса поддерживали А.П. Рудановский<sup>5</sup> и Р.Я. Вейцман. Последний считал, что оперативный учет — это «необходимый этап учетной

<sup>3</sup> Кальмес Альберт — немецкий ученый в области счетоводения, хозяйственной статистики, калькуляции, организации предприятий.

<sup>4</sup> Частно-хозяйственный статистический учет — текущая запись хозяйственных процессов и результатов, поддающихся массовому наблюдению одного предприятия, а также группировка и сравнение полученных чисел с однородными или разнородными числами для вскрытия зависимости причин и действий.

<sup>5</sup> Рудановский Александр Павлович — в 1923–1926 гг. редактор журнала «Вестник счетоводства», в 1928–1930 гг. — главный редактор журнала «Вестник Института Государственных Бухгалтеров-экспертов».

работы, которому предстоит большое будущее. Он целеустремлен и систематичен. Это аппарат большой чувствительности, который постоянно прощупывает пульс хозяйственной жизни, сигнализируя все его колебания, скачки и перебои» [15].

Подчеркнем, что именно при оперативном учете появилась возможность поставить оперативно-калькуляционный учет. Д. Гаррисон придавал особое значение ежедневной отчетности для «морального воздействия» [16], отмечал недостаточность традиционных способов учета и обосновал инструментарий оперативного учета следующим образом: «Современное развитие графической идеи в применении к производственным отчетам вызвано запросом практики... Традиционная система производственной бухгалтерии хоронит эти данные в счетных книгах и вынуждает предпринимать периодические раскопки для извлечения их на поверхность... Значительным шагом вперед явилось перенесение на специальные графики данных, занесенных в счета деталей. Эти графики показывали в каждый данный момент положение дел со снабжением сборки. По сравнению с традиционным методом зарывания учетных данных в материальные счета, новый прием, при котором в каждый момент открывается целостная картина наличных и недостающих деталей, являет значительные преимущества» [17].

Широкое развитие оперативный учет получил в условиях социалистической экономики, когда оперативность рассматривалась как основной принцип управления. В.И. Ленин считал, что «тэйлоровский учет — наилучшая система учета и контроля»<sup>6</sup>. Для тщательного наблюдения по самым разным признакам длительных и сложных операций планового характера, развертывающихся на большом протяжении во времени и пространстве, было недостаточно двух видов учета. Началась активная проработка вопросов оперативного учета применительно к отраслям народного хозяйства. В 1923 г. был издан сборник инструкций и форм по срочной количественной и ценностной отчетности<sup>7</sup>.

Однако развитие оперативного учета было осложнено противоборством его сторонников и противников. Вопросы о срочности и перманентности учета, индивидуальном значении оперативного учета

поднимались Р.С. Майзелем<sup>8</sup>: «Подсчет не всегда обязателен в оперативном учете. В этом его отличие от бухгалтерского и статистического, которые всегда имеют дело с подсчетами» [18]. Другие исследователи отстаивали точку зрения, что это «чрезучет», разрушающий работу бухгалтерии.

В 1931 г., когда была поставлена задача по созданию единой системы учета (единый социалистический хозяйственный учет)<sup>9</sup> под руководством Госплана, оперативному учету была отведена особая роль в наблюдении за выполнением плана по всем его количественным и качественным показателям на предприятиях. Перерасход и экономия отражались в бухгалтерском балансе. В научной литературе начали активно употребляться такие термины, как оперативно-балансовый учет, балансовый оперативный учет.

В 1936 г. в ст. 4 п. «у» Конституции СССР была закреплена организация единой системы народно-хозяйственного учета. Оперативный учет был призван выполнять задачу государственной важности, а его содержание не ограничивалось наблюдением за отдельными процессами, а было связано с обеспечением взаимосвязки показателей планового хозяйства.

Особое значение для развития оперативного учета получили работы Ф.Д. Лифшица<sup>10</sup> и Н.П. Юрьева<sup>11</sup>. Следует отметить, что идею преимущественного значения этого вида учета перед бухгалтерским в 50-е гг. усиленно продвигали И.И. Каракоз и П.И. Савичев [19]. Однако такой подход не учитывал, что «интегрированная система хозяйственного учета представляет собой диалектическое единство различных в своей сущности видов учета» [19]. Разработкой методологических и технических вопросов обеспечения взаимодействия видов учетов, в том числе в условиях механизации и автоматизации учетных процессов, занимались ведущие экономисты (Э.К. Гильде, В.Ф. Палий, Я.В. Соколов, В.Б. Либерман и др.) [20].

<sup>8</sup> Майзельс Рафаил Самуилович — директор бюро «Стандартизация» ВСНХ, первого в СССР хозрасчетного внедренческого органа в сфере управления, редактор журнала «Система и организация».

<sup>9</sup> Декрет СНК от 09.05.1931 и Постановление Совнаркома РСФСР от 09.06.1931 об организации учетно-статистических работ.

<sup>10</sup> Лифшиц Ф.Д. Сравнительная характеристика трех видов учета. Вопросы экономики, планирования и статистики. Сборник статей. М.: Изд-во Акад. наук СССР; 1957. 485 с.

<sup>11</sup> Юрьев Н.П. Оперативный учет и его роль в системе народнохозяйственного учета. Дис. ... канд. экон. наук. М.: Московский финансовый институт; 1951. 234 с.

<sup>6</sup> Ленин В. Очередные задачи сов. Власти. 1918. Собр. соч. Т. XV.

<sup>7</sup> Оперативный учет на 1923/24 операционный год: Конторы. Экспортные базы. Места переработки. М.: Изд-во Стат., Экон. Бюро Хлебопродукта; 1923. 49 с.

В период жесткого командно-административного управления экономикой формы учетных регистров разрабатывались на уровне министерств и ведомств и не всегда обеспечивали взаимосвязь между собой. В силу негибкости централизованного управления, ошибок планирования, потери времени на дублирование данных, сведения оперативного учета теряли ценность. Поскольку проблема стала возрастать при усилении децентрализации по отраслевому и территориальному принципу, то в большей степени стал реализовываться технический аспект оперативного учета, в том числе в форме диспетчирования<sup>12</sup>.

Отметим, что дублирование учетной работы априори могло и не возникать, если надлежащим образом были поставлены учеты и обеспечена их взаимосвязь, но единой позиции относительно выделения в системе хозяйственного учета отдельных его видов, что показано в работе Б.И. Валуева [21], достичь не удалось.

В 90-е гг. XX в. хозяйствующие субъекты обрели самостоятельность в деловых решениях, постановке планирования и т.п. Задача отслеживания хозяйственных цепочек и операций не потеряла своей актуальности, но долгое время разработка оперативного учета считалась бесперспективной. Термины «сметное планирование» и «оперативный анализ» подверглись остракизму. Наибольший научный интерес представляла зарубежная учебная и научная литература [22], которая переводилась<sup>13</sup> и активно распространялась. Согласно зарубежным положениям отслеживание выполнения плана должно было осуществляться посредством бюджетирования. Сформировался подход, по которому управленческий учет стал включать функции оперативного учета: «информация, необходимая для оперативного управления предприятием, содержится в системе управленческого учета»<sup>14</sup>.

В современной российской научной литературе встречаются две интерпретации оперативного учета:

- как элемент/составная часть управленческого учета (М.А. Вахрушина, О.Б. Вахрушева, Н.А. Жегалова и др.);

<sup>12</sup> Диспетчирование — централизованное оперативное руководство работой всех производственных звеньев предприятия на основе систематического учета и контроля их работы.

<sup>13</sup> Бухгалтерский учет: управленческий аспект. Я.В. Соколов, ред. Пер. с англ. М.: Финансы и статистика; 2000. 416 с.

<sup>14</sup> Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет. Учебник для вузов. 2-е изд., доп. и перераб. М.: Омега-Л; 2002. 528 с.

- как самостоятельный вид, часть единой системы учета наравне с бухгалтерским (Е.В. Зубарева, Г.Н. Гогина, Н.В. Евдокимова и др.).

При этом авторитетнейший специалист в области учета и аудита профессор М.В. Мельник в работе убедительно доказывает, что оперативный учет и контроль всегда являлись самостоятельным направлением учетно-аналитической системы. Оперативный учет является «ключом характеристик состояния производственно-технической базы и бизнес-процессов за изменением объемных показателей для регулирования и управления текущим производством» [23].

Наше исследование показало, что разработки «оперативного управленческого учета» лежат в области повышения рентабельности, но не производительности, т.е. произошло отклонение оперативного учета от управленческой сущности — развертывания производственных цепочек и операций, высвечивания характеристик их выполнения для обеспечения возможности своевременного регулирования и нормализации хода деятельности. Так, З.Д. Чернышева, Н.Л. Киданова полагают, что в основе оперативного учета находится исчисление издержек и видят его роль в учете затрат по местам их возникновения (структурным подразделениям или участкам), по центрам ответственности, носителям издержек, элементам и статьям затрат, а также в других необходимых для управления организацией разрезах [24]. А.В. Назаревич считает, что «при организации оперативного учета на производстве, нужно сконцентрировать внимание на себестоимости и объеме выпуска изделий» [25].

В работе Е.В. Зубаревой [5] показана особая роль и значимость этого вида учета в информационном сопровождении экономических решений и обоснована современная концепция его развития. Экономист характеризует этот вид учета как системный, основанный на документальном оформлении всех фактов хозяйственной деятельности организаций. В связи с этим отметим, что документальное подтверждение и большая точность в оценке финансовых характеристик выполнения хозяйственных операций и процессов (бизнес-процессов) не всегда требуется для принятия оперативного решения, на этапе оперативного управления замедляет процесс информационного обеспечения. Для устранения этого недостатка оперативный учет предусматривает получение сведений в устной и письменной форме по телефону, e-mail, sms и их регистрацию с помощью простых записей в специальных журналах (бумажных или электронных) и раскрытие

оперативных сведений в отчетах, в том числе в виде графиков и диаграмм.

В законодательно-нормативных актах в области регулирования учетной работы видим, что для обеспечения подготовки информации о ресурсах экономического субъекта необходимо наладить связь между бухгалтерским и оперативным учетом. Задачи по рациональному расходованию ресурсов и выявлению внутрихозяйственных резервов было предусмотрено выполнять путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций, которые и являлись объектами учета<sup>15</sup>. Отслеживание результата выполнения действий в процессе осуществления операций — задача оперативного учета. Однако прямого (дословного) указания на необходимость взаимодействия бухгалтерского и оперативного учетов в законодательном акте не было. Процедура использования методов оперативного учета была установлена в методических указаниях в виде таких требований, как оперативность (своевременность) учета запасов; соответствие данных складского учета и оперативного учета движения запасов в подразделениях организации данным бухгалтерского учета; ведение форм учетной документации и накопительных регистров оперативного учета<sup>16</sup>. Отметим, что следует различать понятия «оперативный учет» и «оперативность» учетной информации. Оперативный учет — один из видов хозяйственного учета, оперативность — качество, позволяющее получать своевременные результаты учета, что относится и к бухгалтерскому учету.

С введением в действие нового закона<sup>17</sup> хозяйственные операции перестали быть объектами учета, а методические рекомендации приобрели добровольный статус применения. Задача учета хозяйственных операций поставлена гораздо и шире и глубже, поскольку у экономических субъектов возникла

обязанность осуществления внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни<sup>18</sup>.

Хотя своевременный контроль исполнения операций или производственных заданий осуществляется посредством оперативного учета, в законе указаний по его организации нет. Исследование практики учета показывает, что выполнение обязанности по организации внутреннего контроля имеет в основном формальный характер. Главной причиной такой ситуации является отсутствие конкретных методических указаний и санкций за игнорирование установленных правил. Считаем, что для целей построения и успешного функционирования системы внутреннего контроля экономическими субъектами требуется разработка оперативного учета применительно к основным бизнес-процессам.

Оперативный учет играет важную роль в системе внутреннего контроля, поэтому утверждение в [24] о том, что он для управления выполняет функции внутреннего контроля, требует уточнения, как и то, что его основной функцией является оценка результатов деятельности всех структурных подразделений организации, поскольку оценка итогов и выявление отклонений — это функционал оперативного анализа.

В последнее время получил развитие контроллинг как комплекс направлений для учетно-аналитического обеспечения информационной поддержки лиц, принимающих бизнес-решения [26], потому требуется совместная проработка вопросов оперативного учета и контроллинга.

В условиях цифровой экономики основным экономическим активом становятся знания. Применение науки к разработке, производству и последующему широкому распространению новых технологий и продуктов становится все более востребованным. Как справедливо замечают авторы [27], первостепенное значение следует уделить созданию адекватных современным задачам систем показателей, позволяющих всесторонне оцифровать наблюдаемые процессы, а это требует активного развития системы сбора, обработки и анализа информации на основе ИКТ (информационно-коммуникационных тех-

<sup>15</sup> Федеральный закон от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете». URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_12441/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_12441/) (дата обращения: 31.05.2020).

<sup>16</sup> Приказ Минфина РФ от 26.12.2002 № 135н «Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды». Приказ Минфина России от 28.12.2001 № 119н «Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов» П. 7, п. 106. (дата обращения: 31.05.2020).

<sup>17</sup> Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» ст. 21. URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_122855](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855) (дата обращения: 31.05.2020).

<sup>18</sup> Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете». Ст. 3. Факт хозяйственной жизни — сделка, событие, операция, которые оказывают или способны оказывать влияние на финансовое положение экономического субъекта, финансовый результат его деятельности и (или) движение денежных средств. Ст. 19. Экономический субъект обязан организовать и осуществлять внутренний контроль совершаемых фактов хозяйственной жизни. URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_122855](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855) (дата обращения: 31.05.2020).

нологий). Отметим, что сейчас некоторые ученые считают, что при переходе к цифровой экономике главными станут IT-технологии, которые заменят учет, а потому решению вопросов оперативного учета не уделяется достаточного внимания. Результаты нашего исследования показывают, что для разработки практико-ориентированных IT-технологий требуется постановка оперативного учета, которая даст научное описание экономических процессов для последующего создания «виртуальной реальности». Основные бизнес-процессы в рамках конкретного вида деятельности являются однотипными, как и технические характеристики операций и действий по их выполнению, поэтому требуются исследования по их обобщению и систематизации.

### ВЫВОДЫ

В условиях цифровой экономики оперативный учет приобретает государственное значение, поэтому требуется трансформация его положений, адаптация к поставленным масштабным целям и задачам: разработке с позиций встречного пла-

нирования и сквозного мониторинга. Важна его постановка как цифрового учета, позволяющего отслеживать выполнение бизнес-процессов, поскольку каждый бизнес-процесс вносит свой вклад в достижение плановых/прогнозных показателей. Такой учет обеспечит выстраивание взаимосвязи между внутренним и внешним контролем за основными бизнес-процессами в рамках вида деятельности, проведение оперативного анализа на уровне экономического субъекта и мониторинга на государственном уровне. Необходимо достичь как высокого уровня теоретико-методических и технологических разработок, так и обеспечить их широкое внедрение для распространения передовой практики и повышения производительности хозяйственных процессов (бизнес-процессов) с целью приобретения конкурентных преимуществ и развития отечественной экономики. Считаем, что результаты исследования должны найти реальное отражение в нормативных документах Минфина РФ и Минтруда РФ по совершенствованию организации оперативного учета в стране.

### СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Киданова Н.Л. Места возникновения затрат и результатов деятельности организаций потребительской кооперации для целей оперативного учета. *Вестник Белгородского университета потребительской кооперации*. 2009;30(2):365–367.
2. Слабинская И.А., Слабинский Д.В., Валандин В.В. Оперативный учет и контроль в системе управления производством. *Белгородский экономический вестник*. 2009;53(1):71–74.
3. Палий В.Ф. Основы калькулирования. М.: Финансы и статистика; 1987. 288 с.
4. Хоружий Л.И. Проблемы теории, методологии, методики и организации управленческого учета в сельском хозяйстве. М.: Финансы и статистика; 2004. 496 с.
5. Зубарева Е.В. Оперативный учет и контроль в системе управления хозяйствующих субъектов. М.: Российский ун-т кооперации; 2008. 119 с.
6. Гогина Г.Н., Евдокимова Н.В. Взаимосвязь оперативного и бухгалтерского учета на промышленных предприятиях. М.: Nota Bene; 2008. 212 с.
7. Будович Ю.И. О необходимости объединения оперативного и бухгалтерского учета в одну науку. *Международный бухгалтерский учет*. 2016;407(17):2–16.
8. Вахрушина М.А. К вопросу о связи бухгалтерского и статистического видов учета. *Международный бухгалтерский учет*. 2017;425(11):612–631. DOI: 10.24891/ia.20.11.612
9. Лебедев К.Н. Будущее в свете перспектив совершенствования планирования. *Международный бухгалтерский учет*. 2017;417(3):135–149.
10. Taylor F. W. The principles of scientific management. New York, London: Harper; 1911. 144 p.
11. Паркгорст Ф. А. Практические приемы реорганизации промышленного предприятия. СПб.: Из-во Л.А. Левенстерн; 1914. 290 с.
12. Вейсброд А.В., Цубербиллер В.В. Оперативный учет и контроль в коммерческих учреждениях. Методика. Техника. Организация. М.: Из-во НКРКИ СССР; 1926. 285 с.
13. Савошинский Д.И. Организация и оперативный учет в торговом предприятии: практическое руководство. М.: Изд-во НКРКИ СССР; 1925. 232 с.
14. Calmes A. Die statistik im fabrik und warenhandelsbetrieb. Leipzig: G.A. Gloeckner; 1911. 189 p.
15. Вейцман Р.Я. Курс учета. М.: ВО Союзоргучет; 1935. 415 с.

16. Harrison G. Cost accounting to aid production: A practical study of scientific cost accounting. New York: Engineering Magazine Company; 1921. 208 p.
17. Гаррисон Д. Ч. Оперативно калькуляционный учет производства и сбыта. Пер. с англ. М.: Техника управления; 1930. 296 с.
18. Майзельс Р. С. Что такое оперативный учет. *Система и организация*. 1924;(12):28–30.
19. Каракоз И. И., Савичев П. И. Вопросы теории и практики оперативного учета. М.: Финансы; 1972. 208 с.
20. Палий В. Ф., Соколов Я. В. АСУ и проблемы теории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика; 1981. 224 с.
21. Валуев Б. И., Кирсанов В. Д., Калинина В. И. Учет и контроль затрат на производство в объединениях легкой промышленности. М.: Легкая и пищевая промышленность; 1982. 224 с.
22. Horagren C. T., Foster G. Cost accounting: A managerial emphasis. Upper Saddle River, NJ: Pearson Prentice Hall; 1987. 870 p.
23. Мельник М. В. Система внутреннего контроля как фактор развития управленческого учета. *Инновационное развитие экономики*. 2015;26(2):89–95.
24. Чернышева З. Д., Киданова Н. Л. Оперативный учет как продолжение эволюции бухгалтерского учета в организации. *Вестник Белгородского университета потребительской кооперации, экономики и права*. 2013;(4):28–291.
25. Назаревич А. В. Особенность причинно-следственных связей в оперативном управленческом учете. *Актуальные вопросы экономических наук*. 2009;(6–2):259–264.
26. Демина И. Д. Формирование концепции контроллинга, как научной и учебной дисциплины. *Инновационное развитие экономики*. 2017;37(1):151–156.
27. Мельник М. В., Салин В. Н. Предпосылки эффективного развития цифровой экономики. *Учет. Анализ. Аудит*. 2018;5(6):6–16. DOI: 10.26794/2408–9303–2018–5–6–6–16

## REFERENCES

1. Kidanova N. L. Places where costs and results of consumer cooperation organizations arise for operational accounting purposes. *Vestnik Belgorodskogo universiteta potrebitel'skoi kooperatsii = Bulletin of the Belgorod University of Consumer Cooperation*. 2009;30(2):365–367. (In Russ.).
2. Slabinskaya I. A., Slabinskii D. V., Valandin V. V. Operational accounting and control in the production management system. *Belgorodskii ekonomicheskii vestnik = Belgorod Economic Bulletin*. 2009;53(1):71–74. (In Russ.).
3. Paliy V. F. Basis of calculation. Moscow: Finance and statistics; 1987. 288 p. (In Russ.).
4. Khoruzhii L. I. Problems of theory, methodology, methods and organization of management accounting in agriculture. Moscow: Finance and statistics; 2004. 496 p. (In Russ.).
5. Zubareva E. V. Operational accounting and control in the management system of economic entities. Moscow: Russian University of Cooperation; 2008. 119 p. (In Russ.).
6. Gogina G. N., Evdokimova N. V. Interrelation of operational and accounting at industrial enterprises. Moscow: NOTA BENE; 2008. 212 p. (In Russ.).
7. Budovich Yu. I. On the necessity of combining operational and accounting in one science. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*. 2016;407(17):2–16. (In Russ.).
8. Vakhrushina M. A. To the question of the relationship of accounting and statistical types of records. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*. 2017;425(11):612–631. (In Russ.). DOI: 10.24891/ia.20.11.612
9. Lebedev K. N. The future in the light of prospects for improving planning. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*. 2017;417(3):135–149. (In Russ.).
10. Taylor F. W. The principles of scientific management. New York, London: Harper; 1911. 144 p.
11. Parkgorst F. A. Practical methods of restructuring industrial enterprises. St. Petersburg: L. A. Loewenstern; 1914. 290 p. (In Russ.).
12. Veisbrod A. V., Tsuberbiller V. V. Operational accounting and control in commercial institutions. Methodology. Technic. Organization. Moscow: NCRCI of the USSR; 1926. 285 p. (In Russ.).
13. Savoshinskii D. I. Organization and operational accounting in a commercial enterprise: A practical guide. Moscow: Publishing house of the NK RKI of the USSR; 1925. 232 p. (In Russ.).

14. Calmes A. Die statistik im fabrik und warenhandelsbetrieb. Leipzig: G.A. Gloeckner; 1911. 189 p.
15. Veitsman R. Ya. Course of accounting. Moscow: Soyuzorguchet; 1935. 415 p. (In Russ.).
16. Harrison G. Cost accounting to aid production: A practical study of scientific cost accounting. New York: Engineering Magazine Company; 1921. 208 p.
17. Garrison D. Ch. Operational accounting of production and sales. Moscow: Technique of management; 1930. 296 p. (In Russ.).
18. Maizel's R.S. What is operational accounting. *Sistema i organizatsiya = System and Organization*. 1924;(12):28–30. (In Russ.).
19. Karakoz I.I., Savichev P.I. Questions of theory and practice of operational accounting. Moscow: Finance; 1972. 208 p. (In Russ.).
20. Palii V.F., Sokolov Ya.V. AMS and problems of accounting theory. Moscow: Finance and Statistics; 1981. 224 p. (In Russ.).
21. Valuev B.I., Kirsanov V.D., Kalinina V.I. Accounting and control of production costs in light industry associations. Moscow: Light and food industry; 1982. 224 p. (In Russ.).
22. Horagren C.T., Foster G. Cost accounting: A managerial emphasis. Upper Saddle River, NJ: Pearson Prentice Hall; 1987. 870 p.
23. Mel'nik M.V. Internal control System as a factor in the development of management accounting. *Innovatsionnoe razvitie ekonomiki = Innovative Development of the Economy*. 2015;26(2):89–95. (In Russ.).
24. Chernysheva Z.D., Kidanova N.L. Operational accounting as a continuation of the evolution of accounting in the organization. *Vestnik Belgorodskogo universiteta potrebitel'skoi kooperatsii = Bulletin of the Belgorod University of Consumer Cooperation*. 2013;(4):28–291. (In Russ.).
25. Nazarevich A.V. Feature of cause-and-effect relationships in operational management accounting. *Aktual'nye voprosy ekonomicheskikh nauk = Current Issues of Economic Sciences*. 2009;(6–2):259–264. (In Russ.).
26. Demina I.D. Formation of the concept of controlling as a scientific and educational discipline. *Innovatsionnoe razvitie ekonomiki = Innovative Development of the Economy*. 2017;3(1):151–156. (In Russ.).
27. Mel'nik M.V., Salin V.N. Prerequisites for effective development of the digital economy. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Audit*. 2018;5(6):6–16. DOI: 10.26794/2408–9303–2018–5–6–6–16. (In Russ.).

### ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ

**Ирина Дмитриевна Демина** — доктор экономических наук, профессор Департамента бизнес-анализа и аудита, Финансовый университет, Москва, Россия  
demina\_id@mail.ru

**Мила Викторовна Полулех** — кандидат экономических наук, доцент Департамента бизнес-анализа и аудита, Финансовый университет, Москва, Россия  
MVPoluleh@fa.ru

### ABOUT THE AUTHORS

**Irina D. Demina** — Dr. Sci. (Econ.), Professor of the Department of Business Analysis and Auditing, Financial University, Moscow, Russia  
demina\_id@mail.ru

**Mila V. Polulekh** — Cand. Sci. (Econ.), Associate Professor of the Department of Business Analysis and Auditing, Financial University, Moscow, Russia  
MVPoluleh@fa.ru

*Статья поступила в редакцию 29.06.2020; после рецензирования 08.07.2020; принята к публикации 13.07.2020. Авторы прочитали и одобрили окончательный вариант рукописи.*

*The article was submitted on 29.06.2020; revised on 08.07.2020 and accepted for publication on 13.07.2020.*

*The authors read and approved the final version of the manuscript.*

## ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-4-52-62

УДК 330.50(045)

JEL E6

## Сбалансированность федерального бюджета

Л.М. Куприянова<sup>а</sup>, И.Д. Сурхаев<sup>б</sup><sup>а</sup> Финансовый университет, Москва, Россия;<sup>б</sup> Научно-исследовательский финансовый институт Министерства финансов Российской Федерации, Москва, Россия<sup>а</sup> <https://orcid.org/0000-0002-9453-6425>; <sup>б</sup> <https://orcid.org/0000-0002-7538-063X>

### АННОТАЦИЯ

Статья посвящена рассмотрению проблемы сбалансированности бюджета с точки зрения формы реализации принципа построения бюджетной системы Российской Федерации и состояния федерального бюджета при условии, когда все его расходы покрыты его доходами. Если доходов недостаточно, возникает бюджетный дефицит. Методология исследования предусматривает сравнительный анализ понятий и содержания сбалансированности бюджета, инструментов его обеспечения, основных направлений бюджетной политики и решений стратегических задач. Результатом исследования являются предложения по оценке сбалансированности бюджета для покрытия дефицита и необходимости в источниках финансирования дефицита бюджета. Сформулированные рекомендации ориентированы на оптимизацию доходов, расходов, формирование и использование бюджетных резервов, управление государственным долгом, а также эффективное регулирование межбюджетных отношений. Дефицит федерального бюджета подлежит регулированию в направлении его сокращения, для чего определены инструменты его сбалансированности и приоритетные направления для деятельности финансовых органов Правительства Российской Федерации.

**Ключевые слова:** дефицит федерального бюджета; сбалансированность бюджета; федеральный бюджет; инструменты сбалансированности бюджета; устойчивость бюджетной системы

**Для цитирования:** Куприянова Л.М., Сурхаев И.Д. Сбалансированность федерального бюджета. *Учет. Анализ. Аудит. = Accounting. Analysis. Auditing.* 2020;7(4):52-62. DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-4-52-62

## ORIGINAL PAPER

## Balance of the Federal Budget

L.M. Kupriyanova<sup>а</sup>, I.D. Surkhaev<sup>б</sup><sup>а</sup> Finance University, Moscow, Russia;<sup>б</sup> Research Financial Institute of the Ministry of Finance of the Russian Federation, Moscow, Russia<sup>а</sup> <https://orcid.org/0000-0002-9453-6425>; <sup>б</sup> <https://orcid.org/0000-0002-7538-063X>

### ABSTRACT

The article is devoted to the problem of balancing the budget from the point of view of the form of implementation of the principle of building the budgetary system of the Russian Federation and the state of the federal budget, provided that all its expenses are covered by its revenues. If income is insufficient, a budget deficit occurs. The research methodology provides for a comparative analysis of the concepts and content of budget balance, tools for its provision, the main directions of budget policy and solutions to strategic problems. The result of the study is the proposals for assessing the balance of the budget to cover the deficit and the need for sources of financing the budget deficit. The formulated recommendations are focused on the optimisation of income, expenditures, the formation and use of budgetary reserves, public debt management, as well as effective regulation of intergovernmental fiscal relations. The federal budget deficit is subject to regulation in the direction of its reduction, for which the instruments for balancing it and priority directions for the activities of the financial bodies of the Government of the Russian Federation have been determined.

**Keywords:** public debt deficit; budget balance; federal budget; budget balance tools; budget system stability

**For citation:** Kupriyanova L.M., Surkhaev I.D. Balance of the federal budget. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing.* 2020;7(4):52-62. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-4-52-62

© Куприянова Л.М., Сурхаев И.Д., 2020

## ВВЕДЕНИЕ

Приоритетной целью бюджетной политики Российской Федерации является долгосрочная сбалансированность бюджетной системы, для достижения которой расширяются границы планирования, вводятся новые усовершенствованные правила формирования бюджета, используются индикаторы его сбалансированности для оценки эффективности деятельности органов власти. Сбалансированность бюджета выступает одним из важнейших принципов бюджетной системы, декларируемых Бюджетным кодексом Российской Федерации (БК РФ).

Сбалансированность бюджета довольно часто связывают с «бюджетными правилами» [1]. В отечественной научной литературе существуют различные толкования данной терминологической конструкции. В целях всестороннего научно обоснованного определения сущности сбалансированности рассмотрим, как последнюю определяют отечественные исследователи-экономисты.

Известный российский экономист-финансист Н.Я. Кривоносова приводит аргументацию, согласно которой сбалансированность бюджета характеризуется как междисциплинарное понятие, привлекающее внимание экономистов и юристов. В экономической науке этот термин нередко определяется как фиксированная на определенный момент величина — результат сопоставления доходов и расходов [2].

В [3] Т.А. Найденова утверждает, что сбалансированность бюджета представляет собой равенство доходов и расходов, а поскольку это трудно обеспечить, данную проблему невозможно решить, так как это связано с постоянно изменяющимися приоритетами государства, общества, а также имеющимися возможностями государства.

Е.А. Баева и С.В. Позднякова рассматривают сбалансированность бюджета с точки зрения основного показателя экономического и социального благополучия страны, который складывается из равенства доходов и расходов. При этом авторы отмечают, что обеспечить такое равенство частей бюджета достаточно сложно. Его можно добиться, если постоянно сдерживать рост государственных расходов и установить в стране такой уровень налогообложения, который будет достаточен при формировании доходных статей с целью покрытия общественных потребностей [4].

Профессор В.М. Родионова считает, что сбалансированность бюджета — это свойство, включающее в себя такие параметры, как доходы и расходы.

Именно размер этих параметров, а также динамика и структура характеризуют состояние бюджета, а также его устойчивость к различным видам риска [5].

Другой точки зрения придерживается Е.В. Кузнецова<sup>1</sup>, трактующая суть термина как некое качество бюджета, которое отражает степень его способности обеспечивать бесперебойное финансирование необходимых расходов с целью удовлетворения общественных потребностей. Кроме того, это качество позволяет достигать поставленных задач, выполнять функции соответствующего публично-правового образования (федерации, субъекта федерации, муниципального образования) в краткосрочной, среднесрочной и долгосрочной перспективах, несмотря на экономическую ситуацию и различного рода воздействия внутренних и внешних факторов.

Сформированная на основе обобщения приведенных точек зрения *табл. 1* позволяет сделать вывод, что сбалансированность бюджета является понятием многогранным, но все авторы связывают ее с доходами и расходами, учитывая их равенство, сопоставление либо соотношение.

Исследование сбалансированности с точки зрения формы реализации принципа построения бюджетной системы Российской Федерации и состояния федерального бюджета позволяет наиболее правильной и принципиальной признать позиции Е.А. Баева и С.В. Позднякова, которые более точно и объективно дают определение данной категории, поскольку детальнее отражают ее содержание. Перекладывая определение на реальную экономику, следует отметить, что сбалансированности можно достичь путем увеличения обязательных платежей и оптимизации расходов. В текущем периоде, в целях ее обеспечения для развития российской экономики, наблюдаются варианты повышения ставки НДФЛ до 15% для людей с высокими годовыми зарплатами на уровне 7–10 млн руб., а также введение налогового вычета для слоев населения с доходом ниже прожиточного минимума. Однако считаем, что необходимо обеспечить повышение собираемости налогов и оптимизации расходов.

## МЕТОДОЛОГИЯ ИССЛЕДОВАНИЯ

На сбалансированность бюджетной системы Российской Федерации оказывают влияние внешние и внутренние факторы. К внешним относятся сте-

<sup>1</sup> Кузнецова Е.В. Сбалансированность бюджетов Российской Федерации: проблемы и пути обеспечения. Дисс. на соискание ученой степени к.э.н. 2012.

Таблица 1 / Table 1

## Содержание сбалансированности бюджета / Balance budget content

Авторы / Authors	Предлагаемая суть для формулирования / Proposed essence for formulation
Н.Я. Кривоносова	Фиксированная на определенный момент величина, представляющая собой результат сравнения доходной и расходной части бюджета
Т.А. Найденов	Равенство доходов и расходов
Е.А. Баев, С.В. Поздняков	Равенство доходов и расходов, которое достигается ростом государственных расходов и установлением в стране уровня налогообложения, который будет достаточным при формировании доходов
В.М. Родионова	Соотношение понятий – доходы бюджета, собственные доходы бюджета, поступления в бюджет, расходы бюджета
Е.В. Кузнецова	Качество бюджета, степень его возможности обеспечить финансирование расходов

Источник / Source: разработано авторами / developed by the authors.

пень централизации доходов в федеральном бюджете и децентрализации расходных полномочий; механизм межбюджетных отношений. При этом параметрами бюджетного потенциала территории являются:

- структура экономики;
- финансовое состояние организаций;
- социально-демографическая ситуация;
- занятость населения;
- личные доходы граждан;
- налоговая задолженность и др.

В число наиболее важных внутренних факторов влияния входят следующие:

- взаимная уравновешенность полномочий и ответственности между бюджетными уровнями;
- уровень самостоятельности бюджетов;
- формы организации межбюджетного перераспределения доходов и финансовой помощи и др.

С целью повышения собираемости налогов и оптимизации расходов считаем правильным ориентироваться на три основных принципа, сформулированные профессором Е.В. Марковой<sup>2</sup>, соблюдение которых позволит России провести масштабные бюджетные реформы:

- 1) структурные реформы, позволяющие достичь устойчивого баланса бюджета;
- 2) широкая общественная поддержка в виде общественного договора;
- 3) тесная координация фискальной и денежно-кредитной политики.

<sup>2</sup> Маркина Е. В. Финансы. Учебник. М.: КноРус; 2017. 424 с. ISBN 978-5-406-05544-1.

Структуру видов сбалансированности бюджета, по материалам диссертационной работы Е.В. Кузнецовой, иллюстрирует *рис. 1*.

Другой подход к видам сбалансированности предлагается Н.Я. Кривоносовой, которая выделяет краткосрочную, долгосрочную, фактическую и запланированную сбалансированность [2].

На основе обобщения предложений ученых-экономистов на *рис. 2* представлена схема видов обеспечения бюджета по классификационным признакам.

Методы, с помощью которых можно достичь сбалансированности бюджета (некоторые авторы отождествляют с ее видами), представлены в *табл. 2*.

В работе [6] предложена матрица методов достижения сбалансированности бюджета. При этом четыре института (собственные доходы, межбюджетное взаимодействие, долговые заимствования, бюджетный риск-менеджмент) составляют бюджетно-правовой институт регулирования, выполняющий свои функции на этапах составления и исполнения бюджета. Вместе с тем важно знать инструменты сбалансированности, позволяющие обеспечить ее реализацию в бюджетном процессе, при этом уполномоченные органы должны исходить из необходимости минимизации размера дефицита бюджета (*рис. 3*).

Как показывают результаты исследования, минимизацию размера дефицита бюджета целесообразно выделить в отдельный принцип функционирования бюджета, при этом существенное значение имеет финансово-правовое регулирование распределения и использования бюджетов на основе принципов согласования интересов органов государствен-

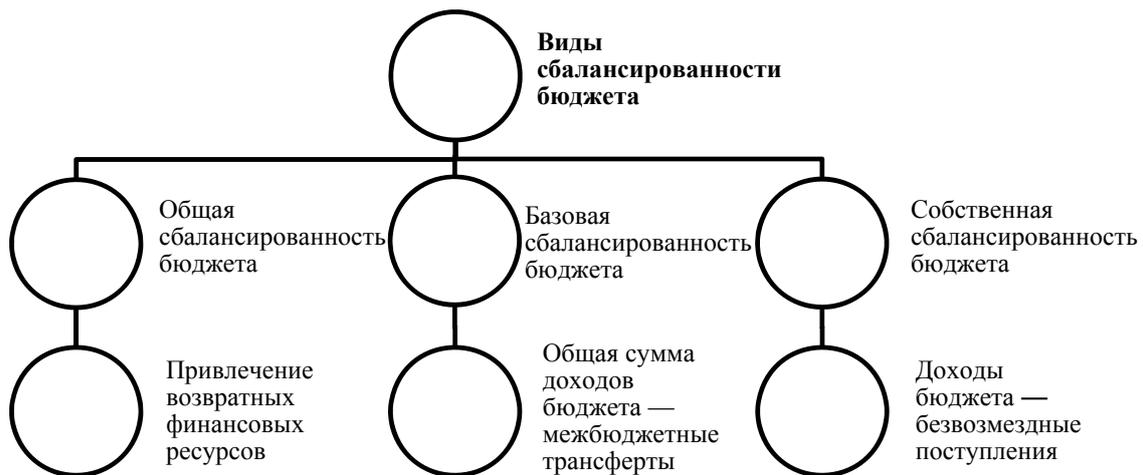


Рис. 1 / Fig. 1. Виды сбалансированности бюджета / Types of budget balancing

Источник / Source: разработано авторами / developed by the authors.

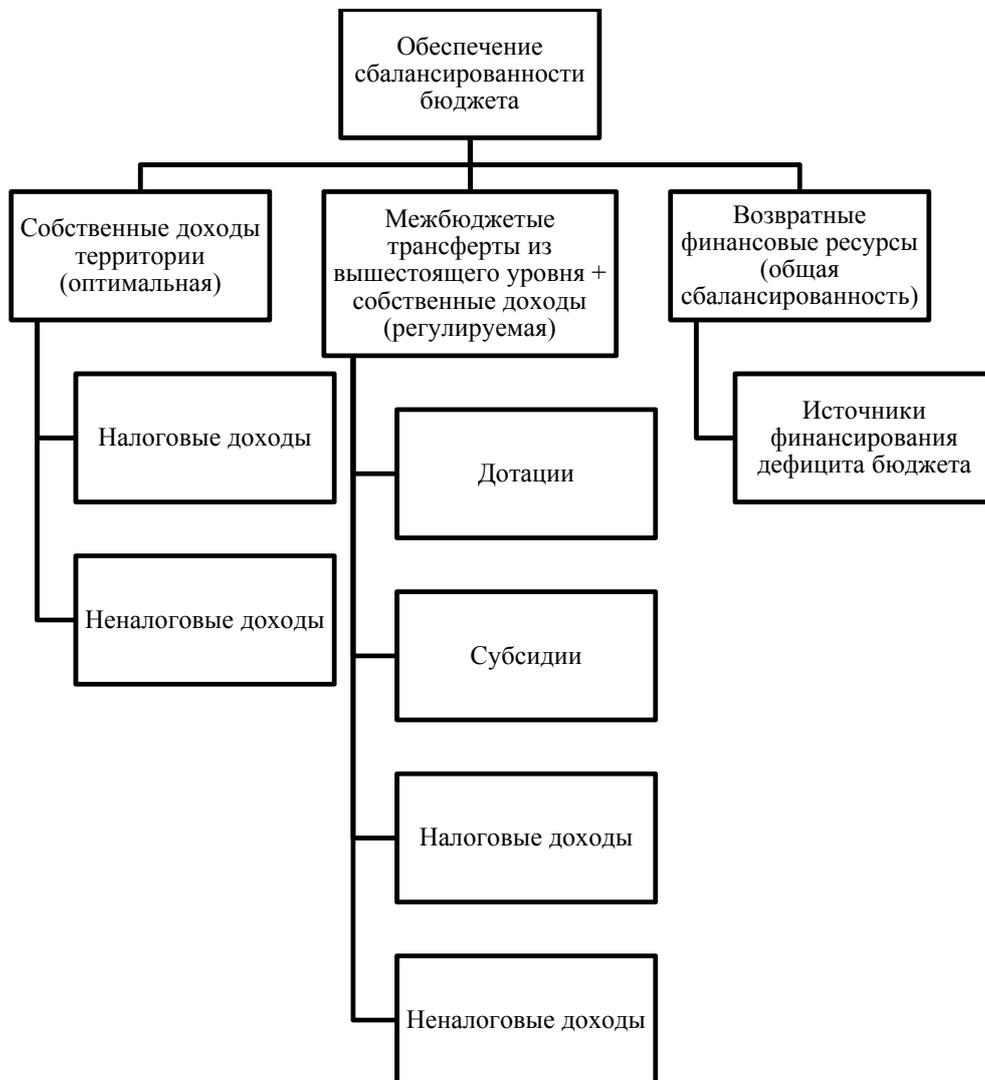


Рис. 2 / Fig. 2. Виды обеспечения сбалансированности бюджета / Budget Balancing Types

Источник / Source: разработано авторами / developed by the authors.

Таблица 2 / Table 2

## Методы сбалансированности бюджета / Methods of budget balancing

Авторы / Authors	Классификационный признак / Classification attribute	Характеристика / Characteristic
Н.Я. Кривоносова	По периодичности достижения	Краткосрочная сбалансированность (один год); долгосрочная сбалансированность (ряд лет); фактическая сбалансированность (результат исполнения бюджета); запланированная сбалансированность (нормативным актом: законом)
Е.В. Кузнецова	По степени достижения	Общая (привлечение заимствований); базовая (доходы бюджета + безвозмездные поступления); собственная (доходы бюджета – безвозмездные поступления)
А.В. Галухин, О.И. Тишутина		Оптимальная сбалансированность – обеспечение сбалансированности бюджета исключительно за счет налоговых и неналоговых доходов (собственные доходы территорий); регулируемая сбалансированность – обеспечение баланса не только за счет налоговых и неналоговых доходов, но и межбюджетных трансфертов (собственные доходы и полученные межбюджетные трансферты из вышестоящего бюджета); общая сбалансированность бюджета – баланс достигается с помощью привлечения возвратных заимствований для покрытия дефицита

Источник / Source: разработано авторами / developed by the authors.

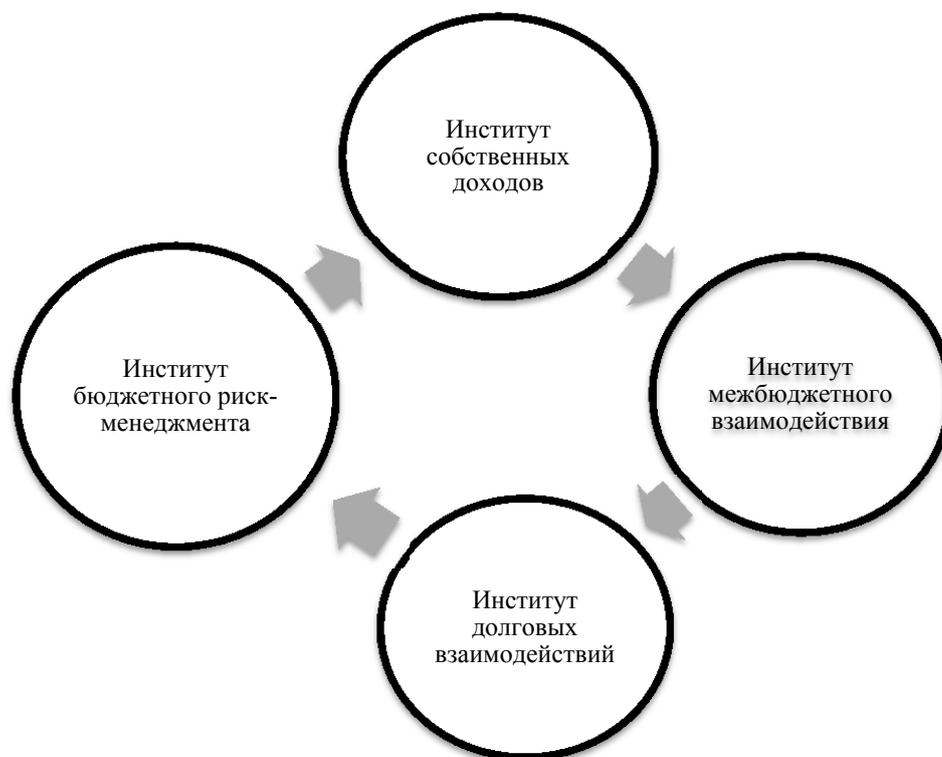


Рис. 3 / Fig. 3. Методы обеспечения сбалансированности бюджета / Methods for balancing the budget

Источник / Source: разработано авторами на основе [6] / developed by the authors based on [6].



Рис. 4 / Fig. 4. Инструменты обеспечения сбалансированности бюджета / Budget balancing tools

Источник / Source: разработано авторами на основе: Маркина Е.В. Финансы. Учебник. М.: КноРус; 2017. 424 с. / developed by the authors based on Markina E.V. Finance. Textbook. Moscow: KnoRus; 2017. 424 p.

ной власти и местного самоуправления, учитывая разграничение их полномочий и ответственности. В условиях сбалансированности бюджета на каждом отдельном уровне бюджетной системы необходимо ориентироваться на разработку законодательного механизма финансирования обязательств, которые принимают на себя органы государственной власти и местного самоуправления.

## РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

Нормативно-законодательными документами РФ подчеркивается, что составление бюджета ориентировано на сбалансированность как на главную составляющую бюджетного процесса, при этом основополагающими требованиями, принципами и положениями сбалансированности бюджетов являются:

- определение бюджетных правил формирования доходов и расходов бюджета;
- ограничения бюджетного дефицита;
- адекватность механизма распределения доходов между бюджетными уровнями;
- формирование бюджетного резерва;
- адекватные инструменты бюджетного регулирования;
- эффективные методы бюджетного планирования;
- экономическое прогнозирование и финансовое планирование в рамках расширения возможностей.

Рекомендуемый состав инструментов сбалансированности бюджета, предложенный профессором Е. В. Маркиной [7], представлен на рис. 4.

Как показало исследование, именно использование данных инструментов должно стать приоритетным для высших финансовых органов Российской Федерации, поскольку они охватывают оптимизацию доходов, расходов, формирование и использование бюджетных резервов, управление государственным долгом, а также эффективное регулирование межбюджетных отношений. Можно утверждать, что сбалансированности бюджетов во многом способствует наличие эффективной технологии их исполнения. При этом казначейской системе необходимо:

- регламентировать процесс исполнения бюджетов, используя такие инструменты как лимит бюджетных обязательств, бюджетная классификация и бюджетное расписание;
- контролировать бюджетные потоки;
- учитывать все проводимые операции в главной книге казначейства;
- поддерживать ликвидную позицию казначейства;
- представлять органам власти достоверную и оперативную информацию об исполнении бюджета;
- проводить мониторинг кредиторской задолженности и создавать условия для прекращения роста кредиторской задолженности;
- повышать эффективность управления процессом исполнения бюджетов и управления ресурсами.

Схема принципиального механизма образования дефицита или профицита государственного бюджета представлена на рис. 5.

Для покрытия дефицита необходимы финансовые меры, в частности: выпуск в обращение дополнительной денежной массы, выпуск облигаций государственного займа (внутренний долг), финансирование и кредитование других государств (внешний долг). Дефицит государственного бюджета подлежит регулированию в направлении сокращения.

В международной практике отсутствует опыт обеспечения сбалансированности бюджета в ситуации равенства как доходов, так и расходов между собой, т.е. бюджеты принимаются либо с дефицитом, либо с профицитом. В каждой стране происходят определенные структурные экономические сдвиги: инфляция, безработица и др., поэтому достижение сбалансированности бюджета при помощи отдельных ее инструментов и методов необходимо для изучения и практического применения в независимости от типа государственного устройства и состояния экономики [8].

В современной России нормативно-правовые основы обеспечения сбалансированности федерального бюджета определены целым рядом нормативно-законодательных документов (рис. 6.)

Базисом обеспечения сбалансированности федерального бюджета является ст. 33 БК РФ, в которой приводится понятие принципа сбалансированности бюджета.

Касаясь основных направлений бюджетной политики, в ней четко отмечается, что бюджет подстраивался к новой внешней реальности исходя из осуществления бюджетной политики, которая реализовалась на основе двух основных стратегических задач:

- обеспечение сбалансированности и устойчивости бюджетной системы в условиях снижения цен на нефть;
- обеспечение макроэкономического равновесия со стабильными и предсказуемыми экономическими, налоговыми и финансовыми условиями [9].

Более того, в настоящее время ни в одной из зарубежных стран обеспечение сбалансированности не является императивом для исполнения и рассматривается как определенный идеал равенства доходов и расходов [1]. Заметим, что в некоторых зарубежных правилах для обеспечения сбалансированности используются также «бюджетные правила», которые позволяют регулировать структурный баланс бюджета публично-правового образования [10]. Кроме

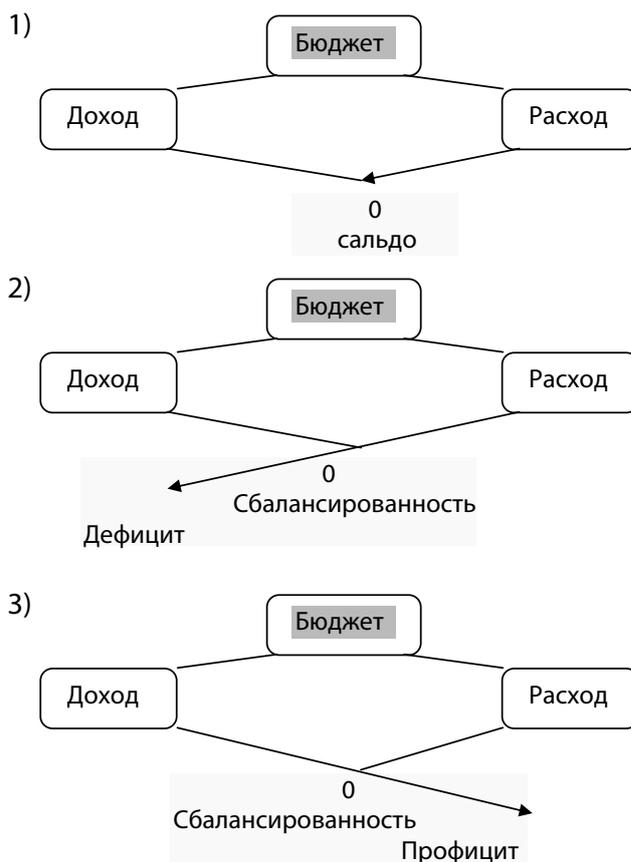


Рис. 5 / Fig. 5. Механизм балансировки государственного бюджета / State budget balancing mechanism

Источник / Source: Дефицит и профицит бюджета. URL: <http://www.grandars.ru/student/finansy/deficit-byudzhet.html> (дата обращения: 27.05.2020) / Budget deficit and surplus. URL: <http://www.grandars.ru/student/finansy/deficit-byudzhet.html> (accessed on 27.05.2020).

того, во многих странах, а не только в Российской Федерации, используются так называемые стабилизационные фонды для обеспечения устойчивости бюджета, поскольку они позволяют в периоды кризисов обеспечивать исполнение расходов [11].

Подчеркнем, что с точки зрения теории баланс — это равенство доходов и расходов, однако на практике нередко происходит иначе, например, в нашей стране федеральный бюджет может приниматься и с дефицитом (дисбаланс).

В проекте новой редакции БК РФ принцип сбалансированности сопоставляется с устойчивостью бюджета [12], даже появилась ст. 10 «Принцип сбалансированности и устойчивости бюджета», которая в предыдущей редакции кодекса называлась «Принцип сбалансированности бюджета». При этом



Рис. 6 / Fig. 6. Законодательная основа обеспечения сбалансированности федерального бюджета / Legislative framework ensuring the balance of the federal budget

Источник / Source: разработано авторами / developed by the authors.

заметим, что в новой редакции БК РФ отсутствует понятие принципа сбалансированности, однако приводятся условия ее осуществления. На рис. 7 приведена принципиальная схема таких условий.

Более того, в новой редакции БК РФ появилась статья о предельном размере дефицита федерального бюджета, определяющая, что он утверждается Федеральным законом<sup>3</sup> и не может превышать разницы между объемом доходов и общим объемом расходов федерального бюджета в соответствии с бюджетным правилом.

В этой связи следует отметить и такую особенность бюджетной системы России, как концентрация в ней общественных финансовых потоков. По мнению ряда аналитиков, собственные доходные источники бюджетов регионального и местного уровня не являются исчерпывающими, и одна из причин — это несбалансированность бюджетов публично-правовых образований субфедерального

и муниципального уровня [13, 14]. Следовательно, необходимо межбюджетное выравнивание за счет предоставления межбюджетных трансфертов и привлечения бюджетных кредитов для покрытия временных кассовых разрывов, которые возникают при исполнении бюджетов и осуществлении государственных заимствований.

## ВЫВОДЫ

К законодательной основе обеспечения сбалансированности федерального бюджета относится ст. 94 БК РФ, содержащая не только перечень источников финансирования дефицита бюджета помимо источников доходов бюджета, но и направления расходов [15]. Отмечается, кроме того, что несбалансированным признается также бюджет, принятый с профицитом.

Исследование показало, что бюджетное законодательство страны вообще не рассматривает возможности обеспечения сбалансированности. Правовая регламентация такого механизма предусмотрена лишь для случаев принятия его с дефицитом, в то время как порядок и направления использования

<sup>3</sup> Федеральный закон от 29.11.2018 № 459-ФЗ «О федеральном бюджете на 2019 год и на плановый период 2020 и 2021 годов».



Рис. 7 / Fig. 7. Условия реализации принципа сбалансированности и устойчивости бюджета / Conditions for implementing the principle of balance and sustainability of the budget

Источник / Source: разработано авторами на основе БК РФ / developed by the authors

профицита бюджета кодексом в настоящее время не регулируются [16–18]. Между тем, эффективной и безболезненной мерой по покрытию дефицита бюджета является механизм секвестирования расходов бюджета.

До принятия БК РФ бюджетное законодательство предусматривало реализацию механизма секвестирования расходов бюджетов, но при этом он применялся лишь в случае превышения предельного уровня дефицита бюджета, а также при значительном снижении поступления бюджетных доходов. Секвестр — пропорциональное снижение расходов на 5–15% ежемесячно. Необходимо отметить, что

сокращение расходов происходило по незащищенным статьям, в то время как защищенные (социально направленные статьи расходов) — под такое сокращение не попадали.

К сожалению, современное бюджетное законодательство не упоминает о механизме секвестирования расходов, однако сокращение расходов бюджета происходит, и прежде всего, путем осуществления процедуры внесения изменений в закон о бюджете. Поэтому на нынешнем этапе развития бюджетной системы необходимо провести комплекс мероприятий по усовершенствованию нормативно-правовой базы, обеспечивающей сбалансированность

федерального бюджета, в том числе по механизму секвестирования его расходов. Считаем, что результаты исследования будут полезны специалистам, участвующим в подготовке основных направлений бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики, а также должностным лицам органов, исполняющих бюджеты субъектов Российской Федерации и местные бюджеты.

### СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Schaechter A., Kinda T., Budina N., Weber A. Fiscal rules in response to the crisis; Toward the “next-generation” rules: A new dataset. IMF Working Paper. 2012;(12/187):1–47.
2. Кривоносова Н.Я. Теория и практика сбалансированности бюджетов субфедерального уровня. *Известия ИГЭА*. 2013;(6):61–65.
3. Найденова Т.А. Анализ качества сбалансированности бюджетов северных территорий. *Актуальные проблемы гуманитарных и естественных наук*. 2016;(5–2):95–99.
4. Баева Е.А., Позднякова С.В. Проблема сбалансированности государственного бюджета и пути ее решения. *Ученые записки Тамбовского отделения РОСМУ*. 2016;(6):44–48.
5. Родионова В.М. Сбалансированность бюджетов: теоретический и правовой аспекты. *Финансы*. 2012;(4):54–60.
6. Галухин А.В. Сбалансированность бюджета как условие обеспечения его устойчивости. *Вопросы территориального развития*. 2015;21(1). URL: <http://vtr.isert-ran.ru/article/1467> (дата обращения: 27.05.2020).
7. Поветкина Н.А. Финансовая устойчивость Российской Федерации. Правовая доктрина и практика обеспечения. М.: ИЗиСП, КОНТРАКТ; 2016. 344 с.
8. Alesina A.F., Perotti R. Budget deficits and budget institutions. Fiscal institutions and fiscal performance. Chicago: University of Chicago Press; 1999. 398 p.
9. Surkhaev I.D. Balancing the federal budget: Analysis of income, expenditures and deficit sources for 2013–2019. *Мировая экономика: проблемы безопасности*. 2017;(4):87–91.
10. Geier A. The debt brake — The Swiss fiscal rule at the federal level. Working Paper of the FFA. 2011;(15):7–31.
11. Valdes R.O., Engel E. Optimal fiscal strategy for oil exporting countries. IMF Working Papers. 2000;(00/118):1–57.
12. Сурхаев И.Д. Вопросы сбалансированности бюджетов: российский и зарубежный опыт. *Экономика. Бизнес. Банки*. 2016;(S 9):112–120.
13. Качурина М., Мерзлова М. Формирование доходов региональных бюджетов: проблемы сбалансированности. *Вестник Института экономики Российской академии наук*. 2013;(3)71–78.
14. Пинская М.Р., Зиганшина Л.А. Сбалансированность региональных и местных бюджетов: проблемы и пути их решения. *Инновационное развитие экономики*. 2015;30(6):90–98.
15. Сурхаев И.Д. Баланс федерального бюджета: содержание, основные типы, методы и инструменты обеспечения. *Мировая экономика: проблемы безопасности*. 2017;(3):82–86.
16. Сурхаев И.Д. Сбалансированность бюджета: опыт стран Европейского союза, США, Чили. *Экономика. Бизнес. Банки*. 2020;(8):54–62.
17. Сурхаев И.Д. Методология оценки прозрачности бюджетов. *Экономика. Бизнес. Банки*. 2020;(7):41–53.
18. Куприянова Л.М., Петрусевич Т.В. Анализ денежных потоков и их влияние на результаты деятельности организации. *Экономика. Бизнес. Банки*. 2014;(S 3):112–128.

### REFERENCES

1. Schaechter A., Kinda T., Budina N., Weber A. Fiscal rules in response to the crisis; Toward the “next-generation” rules: A new dataset. IMF Working Paper. 2012;(12/187):1–47.
2. Krivonosova N. Ya. Theory and practice of balancing the budgets of the sub-federal level. *Izvestiya IGEA = Bulletin ISAE*. 2013;(6):61–65. (In Russ.).
3. Naidenova T.A. Analysis of the quality of the balance of the budgets of the northern territories. *Aktual'nye problemy gumanitarnykh i estestvennykh nauk = Actual Problems of the Humanities and Natural Sciences*. 2016;(5–2):95–99. (In Russ.).
4. Baeva E.A., Pozdnyakova S.V. The problem of balancing the state budget and ways to solve it. *Uchenye zapiski Tambovskogo otdeleniya ROSMU = Scientific Notes of the Tambov Branch of RUYS*. 2016;(6):44–48. (In Russ.).

5. Rodionova V.M. Balancing budgets: Theoretical and legal aspects. *Finansy = Finance*. 2012;(4):54–60. (In Russ.).
6. Galukhin A.V. Balance of the budget as a condition for ensuring its sustainability. *Voprosy territorial'nogo razvitiya = Questions of Territorial Development*. 2015;21(1). URL: <http://vtr.isert-ran.ru/article/1467> (accessed on 27.05.2020). (In Russ.).
7. Povetkina N.A. Financial stability of the Russian Federation. Legal doctrine and practice of security. Moscow: IZISP, CONTRACT; 2016. 344 p. (In Russ.).
8. Alesina A.F., Perotti R. Budget deficits and budget institutions. Fiscal institutions and fiscal performance. Chicago: University of Chicago Press; 1999. 398 p. (In Russ.).
9. Surkhaev I.D. Balancing the federal budget: Analysis of income, expenditures and deficit sources for 2013–2019. *Mirovaya ekonomika: problemy bezopasnosti = World Economy: Security Problems*. 2017;(4):87–91. (In Russ.).
10. Geier A. The debt brake — The Swiss fiscal rule at the federal level. Working Paper of the FFA. 2011;(15):7–31.
11. Valdes R.O., Engel E. Optimal fiscal strategy for oil exporting countries. IMF Working Papers. 2000;(00/118):1–57.
12. Surkhaev I.D. Balancing budgets: Russian and foreign experience. *Ekonomika. Biznes. Banki = Economics. Business. Banks*. 2016;(S 9):112–120. (In Russ.).
13. Kachurina M., Merzlova M. Formation of income of regional budgets: Problems of balance. *Vestnik Instituta ekonomiki Rossiiskoi akademii nauk = Bulletin of the Institute of Economics of the Russian Academy of Sciences*. 2013;(3)71–78. (In Russ.).
14. Pinskaya M.R., Ziganshina L.A. Balancing regional and local budgets: Problems and solutions. *Innovatsionnoe razvitie ekonomiki = Innovative Development of the Economy*. 2015;30(6):90–98. (In Russ.).
15. Surkhaev I.D. Balance of the federal budget: Content, main types, methods and instruments of support. *Mirovaya ekonomika: problemy bezopasnosti = World Economy: Security Problems*. 2017;(3):82–86. (In Russ.).
16. Surkhaev I.D. Balance of the budget: Wholesale of the European Union countries, USA, Chile. *Ekonomika. Biznes. Banki = Economics. Business. Banks*. 2020;(8):54–62. (In Russ.).
17. Surkhaev I.D. Methodology for assessing the transparency of budgets. *Ekonomika. Biznes. Banki = Economics. Business. Banks*. 2020;(7):41–53. (In Russ.).
18. Kupriyanova L.M., Petrusovich T.V. Analysis of cash flows and their impact on the results of the organization. *Ekonomika. Biznes. Banki = Economics. Business. Banks*. 2014;(S 3):112–128. (In Russ.).

### ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ

**Людмила Михайловна Куприянова** — кандидат экономических наук, доцент, доцент Департамента бизнес-анализа и аудита, заместитель заведующего кафедрой «Экономика интеллектуальной собственности», Финансовый университет, Москва, Россия  
kuprianovalm@yandex.ru

**Ислам Даниялович Сурхаев** — сотрудник Центра бюджетной политики Научно-исследовательского финансового института Министерства финансов Российской Федерации, Москва, Россия  
surkhaevislam@mail.ru

### ABOUT THE AUTHORS

**Ljudmila M. Kupriyanova** — Cand. Sci. (Econ.), Associate Professor, Associate Professor at Department of Business Analysis and Auditing, Deputy Head of the Chair of “Economics of Intellectual Property”, Finance University, Moscow, Russia  
kuprianovalm@yandex.ru

**Islam D. Surkhaev** — employee of the Center for Budget Policy Research Financial Institute of the Ministry of Finance of the Russian Federation, Moscow, Russia  
surkhaevislam@mail.ru

*Статья поступила в редакцию 01.07.2020; после рецензирования 10.07.2020; принята к публикации 17.07.2020. Авторы прочитали и одобрили окончательный вариант рукописи.*

*The article was submitted on 01.07.2020; revised on 10.07.2020 and accepted for publication on 17.07.2020.*

*The authors read and approved the final version of the manuscript.*

## ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-4-63-70  
УДК 339.35(045)  
JEL A13, C13, E20, M11, M41

## Развитие анализа и оценки публичной нефинансовой отчетности экономических субъектов

Е.В. Никифорова

Финансовый университет, Москва, Россия  
<https://orcid.org/0000-0003-2867-8553>

### АННОТАЦИЯ

Статья посвящена основным направлениям развития публичной нефинансовой отчетности экономических субъектов. Приоритетной задачей раскрытия нефинансовых показателей деятельности экономического субъекта является повышение информативности наиболее значимых из них для ведения бизнеса. Методика исследования, опирающаяся на методы логического анализа, сравнения и сопоставления, предусматривает использование нефинансовых драйверов экономического субъекта, формируемых посредством информационной системы комплексной оценки эффективности его деятельности. Результатом исследования является предложение о необходимости многофакторного подхода к решению вопросов устойчивого развития экономических субъектов. Комплексная оценка эффективности деятельности экономических субъектов должна проводиться на основе анализа финансовых и нефинансовых отчетов, способствуя повышению достоверности информации об их деятельности как относительно своих показателей в средне- и долгосрочной перспективе, так и другой данной сферы деятельности, учитывая при взаимосвязи и взаимовлиянии экономических показателей. Сформулированы рекомендации в части информационного поля устойчивого развития экономических субъектов, обеспечивающего ключевых стейкхолдеров своевременной и достоверной информацией для разработки путей взаимодействия. Исследование может быть интересно экономическим субъектам реального сектора экономики различных сфер деятельности.

**Ключевые слова:** анализ; информация; комплексная оценка; нефинансовая отчетность; экономические субъекты; эффективность

**Для цитирования:** Никифорова Е.В. Развитие анализа и оценки публичной нефинансовой отчетности экономических субъектов. *Учет. Анализ. Аудит. = Accounting. Analysis. Auditing.* 2020;7(4):63-70. DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-4-63-70

## ORIGINAL PAPER

## Development of Public Non-financial Reporting of Economic Entities

E.V. Nikiforova

Financial University, Moscow, Russia  
<https://orcid.org/0000-0003-2867-8553>

### ABSTRACT

The paper describes the main directions of public non-financial reporting development of economic entities. The main reason of disclosure non-financial indicators of an economic entity is to make the content more informative of the most significant of them for business. The research methodology, based on the methods of logical analysis, comparison and comparison, provides for the use of non-financial drivers of an economic entity, formed through an information system for a comprehensive assessment of its effectiveness. The result of the study is a proposal for a multi-factor approach to solving issues of sustainable development of economic entities. A comprehensive assessment of the economic entities performance should be based on the analysis of financial and non-financial reports that contributes the improvement of the information reliability about the activities of economic entities both in relation to their indicators in the medium and long term. Also, this concerns other fields of activity, taking into account the relationship and mutual influence of economic indicators. There have been formulated some recommendations regarding the information area of sustainable development of economic entities, which provides key stakeholders with timely and reliable information for developing ways of interaction. The research may be of interest to economic entities in the real economy sector in various fields of activity.

**Keywords:** analysis; information; comprehensive assessment; non-financial reporting; economic entities; efficiency

**For citation:** Nikiforova E.V. Development of public non-financial reporting of economic entities. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing.* 2020;7(4):63-70. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-4-63-70

© Никифорова Е.В., 2020

## ВВЕДЕНИЕ

Политика современных предприятий, холдингов и корпораций нацелена на их устойчивое развитие, которое формируется в результате взаимодействия с ключевыми стейкхолдерами, заинтересованными в полной и достоверной информации о финансово-хозяйственной деятельности интересующих их экономических субъектов. В свою очередь, аналитика публичной нефинансовой отчетности экономических субъектов способствует получению стейкхолдерами экспресс-оценки финансовой и производственной деятельности, определению уровня устойчивого развития интересующего их субъекта. В свою очередь, устойчивость развития публичных предприятий обеспечивается взаимосвязанными действиями, направленными на достижение сбалансированного социально-экономического и экологического эффекта данного субъекта. Подобную постановку вопросов можно встретить ныне в ряде публикаций специалистов, к примеру: «В России одобрена и утверждена распоряжением Правительства Российской Федерации Концепция развития публичной нефинансовой отчетности. Реализация поставленных в ней задач требует активного диалога всех заинтересованных сторон» [1].

Необходимость активного развития публичной нефинансовой отчетности предприятий обусловлена тем, что «только комплексная оценка эффективности деятельности экономического субъекта способна отразить все параметры его финансово-хозяйственной детальности и обеспечить эффективность принятия управленческих решений» [2]. В свою очередь, комплексная оценка должна опираться не только на финансовые данные, но и на нефинансовые.

## МЕТОД И РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

Современные бизнес-процессы экономических субъектов формируются в сбалансированности между экономическим, экологическим и социальным аспектами, раскрывающимися через многогранность характеризующих их оттенков. Взаимосвязь всех аспектов наглядно демонстрирует информационно-логическая модель, представленная на рис. 1. Исследование финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта стейкхолдерами в рамках такой модели позволяет детализировать его деятельность и дать достоверную и полную оценку ведению бизнеса.

Безусловно, что экономические субъекты отличаются друг от друга по своей характеристике в части

внутренних и внешних элементов и факторов. Такие отличия обуславливают востребованность в специальной методике анализа и оценки эффективности деятельности экономического субъекта. В силу этого комплексная методика оценки взаимосвязи финансовых и нефинансовых показателей, предполагающих их балльную оценку в разрезе обозначенных аспектов, должна строиться на основе определения их общего влияния на результативный показатель. Принципиальной особенностью такой методики, с позиции научно-теоретической значимости, является наличие в ней алгоритма вычисления сводного результата, при котором:

- каждому показателю присваивается вес и определяется коэффициент сложности в диапазоне от 1 до 3. Значения весов должны варьироваться в зависимости от специфики деятельности экономических субъектов, их размеров и прочих факторов;
- сумма весов каждой группы показателей должна быть равна 1;
- коэффициент сложности каждого показателя умножается на его вес, далее расчетные значения суммируются внутри группы.

В этом случае формула расчета показателей комплексного анализа и оценки эффективности деятельности субъекта хозяйствования принимает следующий вид:

$$Oэдn = \sum W_i * X_i, \quad (1)$$

где  $Oэдn$  — оценка эффективности экономического субъекта в  $n$ -й области деятельности;

$W_i$  — вес  $i$ -го показателя  $n$ -й области деятельности экономического субъекта от 0 до 1;

$X_i$  — установленный экономическим субъектом коэффициент сложности (1, 2 или 3).

Своевременность, актуальность и практическая значимость разработанной комплексной методики наглядно проявляется в том, что она позволяет при получении сводного показателя учитывать сразу сумму трех компонентов, дающих оценку экономической, экологической и социальной эффективности. Для этого предварительно формируется развернутая оценка каждого аспекта экономического субъекта по максимально возможному значению в 3 балла (рис. 2).

Авторами многочисленных публикаций предлагается при анализе и оценке бизнес-деятельности экономического субъекта во взаимодействии с ключевыми стейкхолдерами рассматривать ее через призму многообразных задач, важнейшими из которых считаются следующие:



Рис. 1 / Fig. 1. Информационно-логическая модель деятельности экономического субъекта / Information-logical model of the activity of an economic entity's activity

Источник / Source: разработано автором / developed by the author.



*Рис. 2 / Fig. 2. Комплексная оценка эффективности деятельности экономического субъекта / Comprehensive assessment of an economic entity's effectiveness*

*Источник / Source: разработано автором / developed by the authors.*

- получение достоверной оценки по уровню эффективности деятельности экономического субъекта;
- проведение сравнительного анализа бизнес-деятельности субъекта и организаций конкурентов;
- определение влияния рисков, сопровождающих бизнес-деятельность субъекта;
- выявление проблемных зон финансово-хозяйственной деятельности субъекта;
- определение возможных направлений устранения проблемных зон.

В результате проведения исследования комплексную методику анализа и оценки бизнес-деятельности в области устойчивого развития предлагаем дополнить и расширить характеристикой инновационной эффективности и эффективности взаимодействия со стейкхолдерами. Расширение до пяти факторов оценки уровня устойчивого развития экономического субъекта позволит заинтересованным лицам (предприятиям) принять наиболее действенные и своевременные бизнес-решения. Стейкхолдеры-собственники, используя данную методику, смогут с более обоснованных научных позиций оценивать эффективность использования ресурсов, качество наемного менеджмента вверенного им экономического субъекта.

Поступательное развитие современной мировой экономики, безусловно, требует огромных денежных вливаний, внедрения прорывных инновационных

технологий, а потому в свете этого «формирование нефинансовой отчетности для любого экономического субъекта открывает ряд возможностей в части расширения бизнеса за счет привлечения инвестиций» [2].

Ряд авторов считают, что «новая стратегия и изменения в бизнес-среде, возможно, приведут к появлению новых групп стейкхолдеров, а также изменению в расстановке их значимости» [3].

Современный инвестор, ставя перед собой задачи по выгодному вложению капитала, ориентируется на финансовые показатели (прибыль, эффективность деятельности) экономического субъекта, но также учитывает влияние деятельности данного субъекта на окружающую среду (уровень загрязнений и выбросов). Такой подход инвестора указывает на его целенаправленность в получении экономической выгоды за счет устойчивого развития инвестируемого экономического субъекта.

Многие авторы указывают на существование различных, иногда противоречивых, на первый взгляд, подходов, которые могут быть использованы для отражения нефинансовой информации, представляющей интерес с позиций ключевых стейкхолдеров [3, 4].

На протяжении почти двух десятилетий российская экономика находится в сложных условиях, усугубляющихся нескончаемыми санкциями и нередко непредсказуемыми мировыми экономическими условиями, что, в свою очередь, отражается на

уровне устойчивого развития российских предприятий. В этой связи отметим, что для экономических субъектов в первой половине текущего века возникли совершенно новые условия в связи с глобальной пандемией коронавируса, поэтому без социальной ориентации, нацеленной на сохранение рабочих мест, выживать им будет достаточно сложно.

Анализ состояния российской экономики показывает, что главными проблемами (причинами) нестабильности устойчивого развития бизнес-объектов, которые потребуют своего первоочередного решения, станут следующие:

- неспособность гибко реагировать на изменение потребительских предпочтений;
- недостаточная активность в инновационном развитии, в том числе в части внедрения передовых научных технологий и достижений.

В этой связи возникает необходимость разработки эффективных инструментов и механизмов в части управления устойчивым развитием экономического субъекта, являющихся важным фактором его функционирования в жестких современных условиях. Одним из инструментов данного механизма является публичная нефинансовая отчетность.

Естественно, что изменчивость внешней среды нередко проявляется и на изменениях части хозяйственных взаимосвязей экономического субъекта. Так, рост объемов производства отражается на уровне финансовой устойчивости, а потому для обеспечения постоянной, непрерывной работы ему необходимо строить грамотную концепцию управления посредством системного анализа финансовых и нефинансовых показателей, «включающую исследование всех воздействующих факторов» [5], при использовании которого «проводится планирование и прогнозирование дальнейшей деятельности экономического субъекта» [6].

Являясь сложной многомерной системой, он реагирует на множество различных финансовых и нефинансовых факторов, которые, в свою очередь, влияют на его уровень устойчивого развития. В то же время научно-теоретическая и практическая платформа устойчивого развития любого экономического субъекта базируется на основе проведения регулярного комплексного технико-экономического и финансового анализа. Правильно сформулированная платформа устойчивого развития позволяет оперативно и в полном объеме оценить влияние финансовых и нефинансовых факторов, отражая причинно-следственные отношения, тренды и уровень развития данного субъекта.

Рассмотрим ряд факторов, нашедших свое отражение в российских нефинансовых отчетах, но прежде всего обратим внимание на то, что и российские, и зарубежные предприятия в первую очередь ориентируются на уровень и объем вредных выбросов в атмосферу, водоемы и почву. В публичных отчетах отображаются потребленные ресурсы и их классификация, уровень образования и возрастной состав персонала, а также социальные факторы, ориентированные на средний уровень заработной платы, вовлеченность персонала в процесс производства, возможность повышения квалификации и др.

Российский исследователь-экономист С.М. Анпилов [7] предлагает факторы воздействия классифицировать через призму уровня влияния (рис. 3).

Заметим, что факторы макросреды оказывают значительное влияние на экономический субъект, но он «обратного воздействия не осуществляет», что представляется угрозой для устойчивого развития «при негативном влиянии данных факторов. К ним относятся следующие факторы: экономические; политические; социальные; экологические» [6].

Факторы второй группы (мезосреды) находятся в более «близком круге» воздействия, позволяя экономическим субъектам противостоять их негативному влиянию, корректировать риски и оказывать обратное воздействие [8]. К ним относятся:

- рыночные (количество и состав конкурентов на рынке; уровень покупательной способности населения; сложности выхода на рынок и др.);
- отраслевые: особенности функционирования отрасли;
- экономико-правовые;
- факторы местоположения экономического субъекта: особенности природной географии и территории присутствия; особенности природных ресурсов; наличие в регионе трудовых ресурсов и др.;
- технико-технологические: коэффициенты износа и обновления основных производственных средств по сферам экономической деятельности в регионе и др.

На эффективность работы любого бизнес-объекта немаловажное влияние оказывают также социокультурные, инвестиционные и другие факторы. Стремясь извлечь выгоду при реализации концепции устойчивого развития, умелые трезвомыслящие руководители предприятий опираются на длительный временной лаг. Они ставят перед собой не только краткосрочные, но и выбирают более широкий набор задач. В качестве задач выступает обеспечение благополучия сотрудников, общества и будущих поколений сообразно

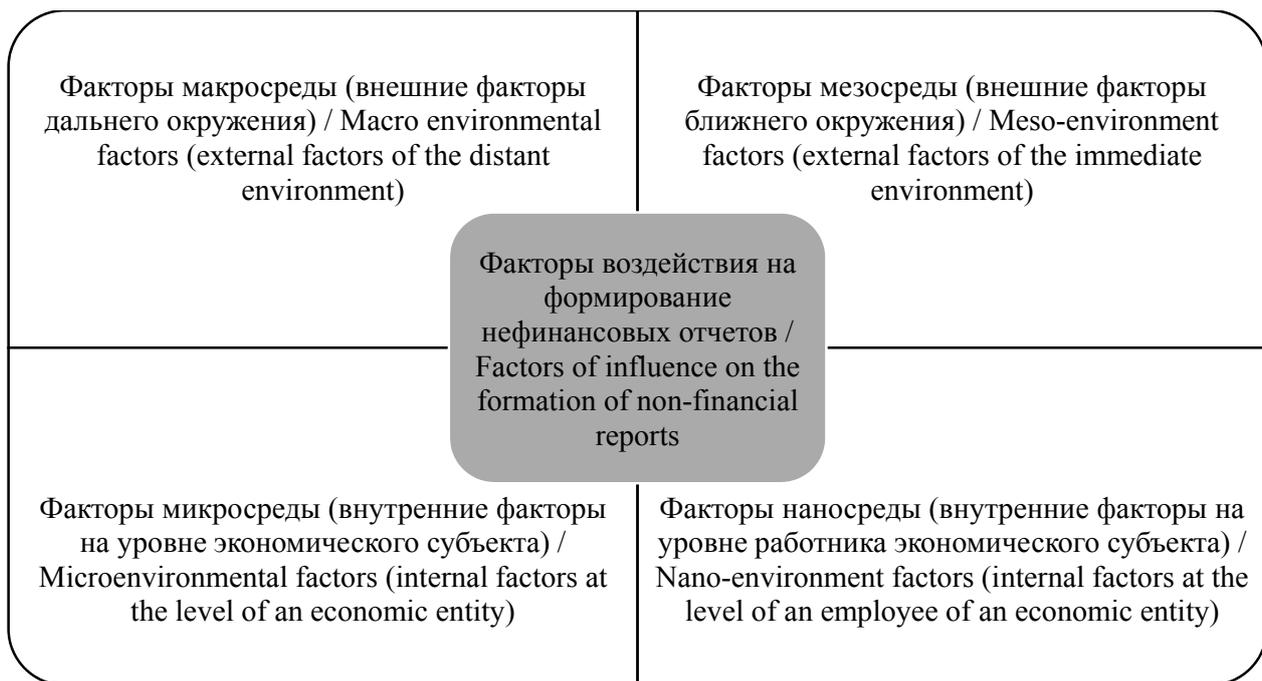


Рис. 3 / Fig. 3. Факторы воздействия на формирование нефинансовых отчетов / Factors influencing on the formation of non-financial reports

Источник / Source: разработано авторами на основе [7, 12] / developed by the authors based on [7, 12].

принципу: «реализация концепции устойчивого развития основана на сбалансированности стратегии экономического субъекта по трем направлениям деятельности: экономическому, экологическому и социальному» [9].

Проведение аналитического исследования и разработки модели устойчивого развития экономического субъекта опирается на данные факторного анализа, предусматривающего комплекс взаимосвязанных мероприятий по изучению и оценке функционирования экономического субъекта со следующих позиций:

- уровень финансового состояния;
- влияние конкурентной среды;
- наличие сильных и слабых сторон объекта с точки зрения возможностей и угроз влияния внешней среды;
- интересы ключевых стейкхолдеров.

Российские специалисты Н.Г. Пустохина и В.Н. Валиев, исследуя природную экосистему, отмечают следующее: «Предусматривается жесткая политика в части экономического роста, ограничение пределов потребления, минимизация замены первичного капитала искусственным» [10].

Другой экономист-исследователь И.П. Глазырина при определении путей достижения устойчивого развития субъектами хозяйствования считает, что «экономическое развитие должно осуществляться

при сохранении природного капитала. Природный капитал при этом определяется как совокупность активов, активов, предоставляющих человечеству ресурсы и экологические услуги» [11].

Не стоит забывать о том, что важность оценки совокупности нефинансовых показателей не отражает достоверной и полной картины уровня устойчивого развития экономического субъекта. Наряду с нефинансовыми показателями уделяется внимание и финансовым, к примеру:

- 1) коэффициент автономии, характеризующий долю собственных средств в источниках его финансирования;
- 2) коэффициент финансовой устойчивости;
- 3) коэффициент обеспеченности собственными оборотными средствами.

Проблеме многофакторного анализа посвящены работы многих российских и зарубежных исследователей. Так, М. Портером определено, что «анализ конкурентной среды экономического субъекта осуществляется посредством пяти сил, что позволяет оценить эффективность деятельности субъекта хозяйствования по пяти направлениям: рыночная власть поставщиков, рыночная власть потребителей, угроза входа новых игроков на рынок, угроза со стороны товаров-заменителей, а также уровень внутриотраслевой конкуренции» [12].

В работе Л.М. Капустиной доказано, что «каждый из обозначенных параметров состоит из нескольких компонентов, требующих оценки» [13]. К примеру, относительно уровня внутриотраслевой конкуренции экономических субъектов он формируется такими параметрами, как:

- уровень дифференциации продукта на рынке;
- количество участников рынка;
- темпы роста рынка; ограничения в части повышения цен.

Затем происходит интерпретация полученных результатов в части каждого из параметров и разрабатывается стратегия деятельности объекта в определенных конкурентных условиях.

Глобализация мировой экономики оставляет отпечаток и на экономике различных государств, в число которых входит и Российская Федерация. Требования современного мирового общества направлены на заботу об окружающей среде, защиту экологии и человека, а это, в свою очередь, обуславливает значимость и актуальность проблемы формирования публичной нефинансовой отчетности.

## ВЫВОДЫ

Нефинансовая отчетность в совокупности с финансовой обеспечивают доступ к основным показателям функционирования экономического субъекта в плане его устойчивого развития для непрерывности деятельности и бережного отношения к природе и экологии в целом.

Опираясь на комплексные показатели устойчивого развития, экономические субъекты способны наращивать прибыль за счет сбалансированности

механизмов финансовой-хозяйственной деятельности. В статье показаны преимущества информационной системы для комплексной оценки эффективности их деятельности. Акцентируется внимание на том, что комплексная оценка, отражая степень эффективности деятельности экономических субъектов, способна учесть наиболее значимые параметры их работы и обеспечить эффективность принимаемых менеджментом управленческих решений.

Устойчивое развитие в широком смысле воспринимается обществом в качестве социальной руководящей модели, нацеленной на долгосрочную перспективу и способствующей расширению перечня вопросов, обеспечивающих качество жизни населения. Следовательно, устойчивость развития экономического субъекта ориентирована на краткосрочные и долгосрочные показатели, всецело и детализированно характеризующие деятельность данного субъекта.

Практическая значимость проведенного исследования подтверждается требованием времени, когда все человечество задумывается о сохранении природы нашей планеты, пригодной для проживания будущих поколений. В свою очередь, интерес общества в целом и каждого экономического субъекта в частности к концепции устойчивого развития и ее поддержка являются важным сдвигом понимания взаимоотношений человека и природы.

Результаты исследования и рекомендации по совершенствованию действующих аналитических методик позволят активизировать теоретические исследования и способствовать практическому внедрению непубличной финансовой отчетности экономических субъектов с позиций стейкхолдеров.

## СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Ефимова О.В. Формирование отчетности об устойчивом развитии: этапы и процедуры подготовки. *Учет. Анализ. Аудит*. 2018;5(3):40–53. DOI: 10.26794/2408–9303–2018–5–3–40–53
2. Шнайдер О.В., Иззук Т.Б. Финансовые и нефинансовые показатели отчетности экономических субъектов: важность, задачи и решение. *Russian Journal of Management*. 2019;7(2)46–50.
3. Бариленко В.И., Ефимова О.В., Никифорова Е.В. и др. Информационно-аналитическое обеспечение устойчивого развития экономических субъектов. М.: RUScience; 2015. 160 с.
4. Мельник М.В., Когденко В.Г. Интегрированная отчетность: вопросы формирования и анализа. *Международный бухгалтерский учет*. 2014;304(10):2–15.
5. Клейнер Г.Б. Устойчивость российской экономики в зеркале системной экономической теории (Часть 1). *Вопросы экономики*. 2015;(12):107–123. DOI: 10.32609/0042–8736–2015–12–107–123
6. Анпилов С.М. Ключевые факторы устойчивого развития современных предприятий. *Вопросы экономики и права*. 2012;(6):40–45.
7. Анпилов С.М., Ашмарина С.И. Системные основы целеполагания, обеспечивающего устойчивое развитие предприятия. *Вестник СамГУ*. 2011;10(91):32–36.
8. Богомолова И.В., Машенцова Л.С. Методика оценки факторов, обеспечивающих устойчивое развитие крупных городов. *Российское предпринимательство*. 2015;16(16):2509–2520. DOI: 10.18334/rp.16.16.609

9. Докукина А.А., Пухова Е.К. Методы и инструменты устойчивого развития предприятий. *Человеческий капитал и профессиональное образование*. 2014;9(2):77–82.
10. Пустохина Н.Г., Валиев В.Н. Концепция устойчивого развития: основные положения. *Известия Уральского государственного горного университета*. 2015;38(2):37–41.
11. Глазырина И.П. Природный капитал в экономике переходного периода. М.: НИА-Природа; 2001. 204 с.
12. Портер М. Конкурентная стратегия. Методика анализа отраслей конкурентов. М.: Альпина Паблишер; 2015. 125 с.
13. Капустина Л.М., Кондратенко Ю.Н., Лыкова К.В., Тимохина Г.С. Конкурентные позиции бренда ZARA на российском рынке одежды. *Практический маркетинг*. 2018;252(2):32–40.

## REFERENCES

1. Efimova O.V. Forming reports on sustainable development: Stages and procedures. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2018;5(3):40–53. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408–9303–2018–5–3–40–53
2. Schneider O.V., Izzuka T.B. Financial and non-financial indicators of reporting of economic entities: Importance, tasks and solution. *Russian Journal of Management*. 2019;7(2):46–50. (In Russ.).
3. Barilenko V.I., Efimova O.V., Nikiforova E.V. et al. Information and analytical support of sustainable development of economic entities. Moscow: RUScience; 2015. 160 p. (In Russ.).
4. Miller M.B., Magdenko V.G. Integrated reporting: The issues of formation and analysis. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*. 2014;(10):2–15. (In Russ.).
5. Kleiner G.B. Stability of the Russian economy in the mirror of system economic theory. *Voprosy ekonomiki = Economic Issue*. 2015;(12):107–123. (In Russ.). DOI: 10.32609/0042–8736–2015–12–107–123
6. Anpilov S.M. Key factors of sustainable development of modern enterprises. *Voprosy ekonomiki = Economic Issue*. 2012;(6):40–45. (In Russ.).
7. Anpilov S.M., Ashmarina S.I. System bases of goal setting ensuring sustainable development of the enterprise. *Vestnik SamGU = Bulletin of SamGU*. 2011;10(91):32–36. (In Russ.).
8. Bogomolova I.V., Mashentsova L.S. Method of evaluating factors that ensure the sustainable development of large cities. *Rossiiskoe predprinimatel'stvo = Russian Business*. 2015;16(16):2509–2520. (In Russ.). DOI: 10.18334/rp.16.16.609
9. Dokukina A.A., Pukhova E.K. Methods and tools for sustainable enterprise development. *Chelovecheskii kapital i professional'noe obrazovanie = Human Capital and Professional Education*. 2014;9(2):77–82. (In Russ.).
10. Pustokhina N.G., Valiev V.N. Concept of sustainable development: Main provisions. *Izvestiya Ural'skogo gosudarstvennogo gornogo universiteta = News of the Ural State Mining University*. 2015;38(2):37–41. (In Russ.).
11. Glazyrina I.P. Natural capital in the economy of transition period. Moscow: NIA-Priroda; 2001. 204 p. (In Russ.).
12. Porter M. Competitive strategy. Methods for analyzing industries and competitors. Moscow: Alpina publisher; 2015. 125 p. (In Russ.).
13. Kapustina L.M., Kondratenko Yu.N., Lykova K.V., Timokhina G.S. Competitive positions of the Zara brand in the Russian clothing market. *Prakticheskii marketing = Practical Marketing*. 2018;252(2):32–40. (In Russ.).

## ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ

**Елена Владимировна Никифорова** — доктор экономических наук, профессор, профессор Департамента бизнес-анализа и аудита, Финансовый университет, Москва, Россия  
EVNikiforova@fa.ru

## ABOUT THE AUTHOR

**Elena V. Nikiforova** — Dr. Sci. (Econ.), Professor of the Department of Business Analysis and Auditing, Financial University, Moscow, Russia  
EVNikiforova@fa.ru

*Статья поступила в редакцию 14.04.2020; после рецензирования 27.05.2020; принята к публикации 29.06.2020. Автор прочитала и одобрила окончательный вариант рукописи.*

*The article was submitted on 14.04.2020; revised on 27.05.2020 and accepted for publication on 29.06.2020.*

*The author read and approved the final version of the manuscript.*

## ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-4-71-80  
УДК 657.6(045)  
JEL M40, M42

## Аудит нефинансовой информации

Р.Г. Каспина<sup>а</sup>, Н.О. Самойлова<sup>б</sup>

<sup>а,б</sup> Казанский (Приволжский) федеральный университет, Казань, Россия;  
<sup>б</sup> ООО «Аудиторско-консалтинговая компания „Кроу Аудэкс”», Казань, Россия  
<sup>а</sup> <http://orcid.org/0000-0003-3422-0039>; <sup>б</sup> <http://orcid.org/0000-0002-9482-5163>

### АННОТАЦИЯ

Статья посвящена вопросам практической реализации аудиторских заданий в отношении нефинансовой информации в России. Возросшая потребность в развитии данного направления связана как с повышенным интересом пользователей к самой нефинансовой информации, так и с необходимостью усиления ее надежности. Методологическая база включает совокупность таких научных приемов и методов исследования, как теоретический анализ литературы по проблеме исследования и нормативно-правовых источников, методы сравнения и аналогии. В результате исследования сложившихся тенденций публикации и заверения нефинансовой отчетности в России и за рубежом рассмотрены основные подходы к определению «нефинансового аудита» и наиболее распространенные методологические подходы к его проведению, а также проведен обзор практики выполнения заданий по подтверждению нефинансовой информации и сформулированы основные проблемы их реализации. Теоретическая и практическая значимость работы заключается в обосновании необходимости развития инструментария оказания аудиторских услуг в отношении нефинансовой информации, а также в предложенных вариантах решения обозначенных проблем практического выполнения заданий. **Ключевые слова:** нефинансовая информация; интегрированная отчетность; МСЗОУ 3000; внешнее заверение; методология аудита; международные стандарты

**Для цитирования:** Каспина Р.Г., Самойлова Н.О. Аудит нефинансовой информации. *Учет. Анализ. Аудит. = Accounting. Analysis. Auditing.* 2020;7(4):71-80. DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-4-71-80

## ORIGINAL PAPER

## Audit of Non-financial Information

R.G. Kaspina<sup>а</sup>, N.O. Samoilova<sup>б</sup>

<sup>а,б</sup> Kazan (Volga) Federal University, Kazan, Russia;  
<sup>б</sup> LLC "Audit and Consulting Company "Crowe Audex", Kazan, Russia  
<sup>а</sup> <http://orcid.org/0000-0003-3422-0039>; <sup>б</sup> <http://orcid.org/0000-0002-9482-5163>

### ABSTRACT

The article is devoted to the practical implementation of auditing tasks in relation to non-financial information in Russia. The increased need to develop this area of auditing services is related to both the increased interest of users in the non-financial information in itself, and the need to improve its reliability. The methodological base of the research includes a set of scientific techniques and research methods such as theoretical analysis of the literature on the research problem, analysis of regulatory sources, a method of comparison, as well as the use of practical experience in providing auditing services in relation to non-financial information. The study of current trends in the publication and certification of non-financial statements in Russia and abroad, considers the main approaches to the definition of "non-financial audit" and the most widespread methodological approaches to its implementation, as well as reviews the practice of performing tasks to confirm non-financial information and identifies the main problems of their implementation. The theoretical and practical significance of the research is to justify the need to develop tools for providing auditing services in relation to non-financial information, as well as the proposed solutions to the identified problems of practical implementation of tasks.

**Keywords:** non-financial information; integrated reporting; ISAE 3000; external assurance; auditing methodology; international standards

**For citation:** Kaspina R.G., Samoilova N.O. Audit of non-financial information. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing.* 2020;7(4):71-80. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-4-71-80

© Каспина Р.Г., Самойлова Н.О., 2020

## ВВЕДЕНИЕ

Нефинансовая информация, нефинансовая отчетность (далее — НФО) — явление, которое появилось в мире в ответ на вызовы времени, в частности в ответ на появление и развитие концепции корпоративной социальной ответственности (далее — КСО, корпоративная ответственность, ответственный бизнес). КСО представляет собой концепцию, в соответствии с которой организация берет на себя ответственность за свою деятельность, влияющую практически на все сферы общественной жизни, в том числе на компании и иные заинтересованные стороны, так называемых стейкхолдеров (от англ. *stakeholder*).

Принять ответственность за воздействие своей организации на общество означает, что в любой момент надо быть готовым отчитаться за свои действия, в связи с чем и возникает необходимость ведения их учета.

На сегодняшний день публикация нефинансовой информации в форме отчетов по результатам деятельности компании стала обычной практикой во многих зарубежных странах и одним из ключевых «блоков» корпоративной ответственности. В большей части это касается особо крупных компаний, чья деятельность оказывает влияние не только на экономику стран, но также и на общество и состояние окружающей среды.

Публичная нефинансовая информация как феномен является ответом на возникающий у стейкхолдеров вопрос о деятельности компаний не только со стороны финансовой составляющей [1–3]. Получая и анализируя такую информацию, они принимают во внимание и ее надежность, которую можно повысить путем независимого внешнего заверения отчетов, в том числе путем выполнения заданий, обеспечивающих уверенность, в отношении нефинансовой информации.

Цель данного исследования можно определить как обзор методологической базы оказаний таких услуг и анализ наиболее существенных проблем при выполнении заданий по подтверждению (заверению) нефинансовой информации.

Для достижения поставленной цели необходимо решить ряд задач:

- проанализировать текущий статус подготовки и публикации нефинансовых отчетов в России и за рубежом;
- рассмотреть наиболее распространенные концепции подготовки нефинансовой отчетности, на

соответствие которым должна быть проверена информация;

- выявить нерешенные вопросы в отношении указанного вида заданий и изучить варианты возможных решений.

## МЕТОДИКА ИССЛЕДОВАНИЯ И РЕЗУЛЬТАТЫ

Анализируя данные базы *Corporateregister.com*, можно заметить, что количество публикуемых отчетов, содержащих нефинансовую информацию, растет буквально в геометрической прогрессии: 2013 г. — более 7 тыс., 2015 г. — более 64 тыс., 2020 г. — более 114 тыс. отчетов, при этом наиболее высокие темпы роста характерны для стран БРИКС, Латинской Америки и Азиатско-Тихоокеанского региона.

За последние 15–20 лет в России становится все больше компаний, осознающих важность формирования такой отчетности, но на фоне мировой практики развитие ответственного бизнеса происходит медленнее. По данным Российского союза промышленников и предпринимателей, на 11.04.2019 г. в Национальном регистре нефинансовых отчетов зарегистрировано 924 отчета по 176 компаниям нарастающим итогом с 2000 г. (наглядно структура распределения публикуемых отчетов по их видам и по отраслям организаций представлена на *рис. 1*).

На сегодняшний день обязательные единые стандарты, которые содержали бы в себе конкретные правила составления этого вида отчетности в целях обеспечения ее однообразия, сопоставимости и качественного раскрытия содержащейся в ней информации, отсутствуют [4, 5]. При этом наиболее распространенными добровольными к применению стандартами подготовки нефинансовых отчетов являются следующие:

- руководство глобальной инициативы по отчетности (GRI);
- положения Глобального договора ООН (UN Global Compact);
- серия стандартов AccountAbility 1000 Британского Института социальной и этической отчетности, в частности Стандарт взаимодействия со стейкхолдерами (AA1000 SES);
- ISO 26000 «Руководство по социальной ответственности» (российский аналог — ГОСТ Р ИСО 26000–2012 «Руководство по социальной ответственности»);
- рекомендации Совета по стандартам отчетности по устойчивому развитию [Sustainability Accounting Standards Board (SASB)].

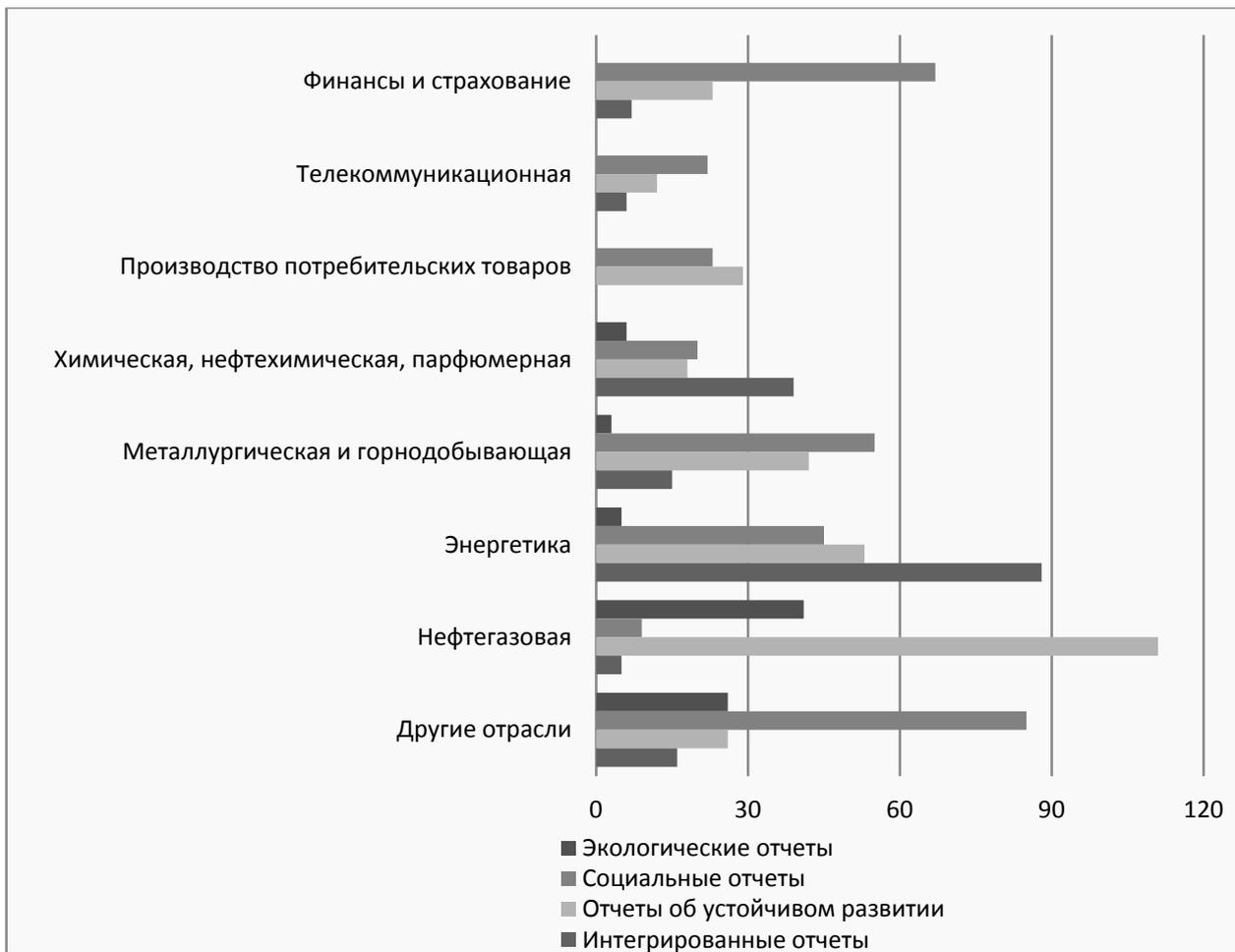


Рис. 1 / Fig. 1. Распределение публикуемых отчетов по их видам и отраслям организаций /  
Distribution of published reports by their types and branches of organisations

Источник / Source: разработано авторами / developed by the authors.

Аналогичная практика формирования и публикации нефинансовой отчетности сегодня складывается и в России. В связи с этим были утверждены Концепция развития публичной нефинансовой отчетности и план мероприятий по ее реализации (далее — Концепция)<sup>1</sup>. Одной из первых задач Концепции является разработка минимальных требований к этой отчетности, а также рекомендаций по процедурам ее проверки, оценки и подтверждения (заверения).

В качестве возможных видов нефинансовых отчетов в Концепции выделены не только отчеты о деятельности в области устойчивого развития и интегрированные отчеты, но также и годовые, которые

представляют собой наиболее распространенную форму представления информации в России.

Помимо этого, Минэкономразвития России на сегодняшний день подготовлен проект федерального закона «О публичной нефинансовой отчетности»<sup>2</sup>, который потенциально обяжет определенные группы компаний публиковать нефинансовые отчеты. Наибольшей вероятности включения в такую группу подвержены общества, ценные бумаги которых допущены к обращению на организованных торгах путем включения их в котировальные списки [6]. Учитывая изложенное, пользователи отчетности уже сейчас начинают сталкиваться

<sup>1</sup> Распоряжение Правительства Российской Федерации от 05.05.2017 № 876-р «Об утверждении Концепции развития публичной нефинансовой отчетности и плана мероприятий по ее реализации». URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_216631](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_216631) (дата обращения: 10.05.2020).

<sup>2</sup> Минэкономразвития России подготовлен проект федерального закона, устанавливающего правовые основы раскрытия публичной нефинансовой отчетности. URL: <http://www.consultant.ru/law/hotdocs/52072.html> (дата обращения: 28.04.2020).

с проблемой повышения уровня доверия к такой информации.

Названная Концепция предусматривает несколько форм подтверждения (заверения) публичной нефинансовой отчетности, в том числе общественное и профессиональное. Особая важность этого вопроса обусловлена риском искажения отчета ввиду несоответствия порядку его подготовки. Поэтому инициатива проверки может исходить как от стороны, ответственной за подготовку документов, так и от третьего, заинтересованного лица (организации).

Субъектами независимой проверки публичного нефинансового отчета могут выступать специализированные органы делового союза, ассоциации, регулярно осуществляющие аналогичные заверения, а также организации, действующие на профессиональной основе в соответствии с существующими стандартами. При этом к последним можно отнести аудиторские организации и индивидуальных аудиторов (далее — аудиторы).

Выполнение заданий, обеспечивающих уверенность, предметом которых может выступать нефинансовая информация, относится к сопутствующим аудиту услугам<sup>3</sup>. Сегодня структура аудиторского рынка складывается следующим образом (рис. 2): половину доходов аудиторских компаний занимают обязательный и инициативный аудит, на втором месте по объему выручки — прочие услуги (например, по консультированию или по автоматизации) и наименьшую долю — сопутствующие аудиту услуги. Данный анализ подтверждает тот факт, что именно последний вид услуг (по подтверждению нефинансовой информации) слабо развит в РФ и требует основательной проработки.

Проведение независимой проверки аудиторскими помогает снять часть вопросов и повысить уровень доверия к нефинансовой отчетности, в частности:

- выявить несоответствие раскрытой информации о «позитивном» будущем компании, когда на самом деле есть определенные проблемы, о которых «забыли» рассказать;
- обнаружить отступления от требований выбранной концепции подготовки отчета без имеющихся на то значимых причин и дополнительных обоснований;

<sup>3</sup> Приказ Минфина России от 09.03.2017 № 33н «Об определении видов аудиторских услуг, в том числе перечня сопутствующих аудиту услуг». URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_216523](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_216523) (дата обращения: 28.04.2020).

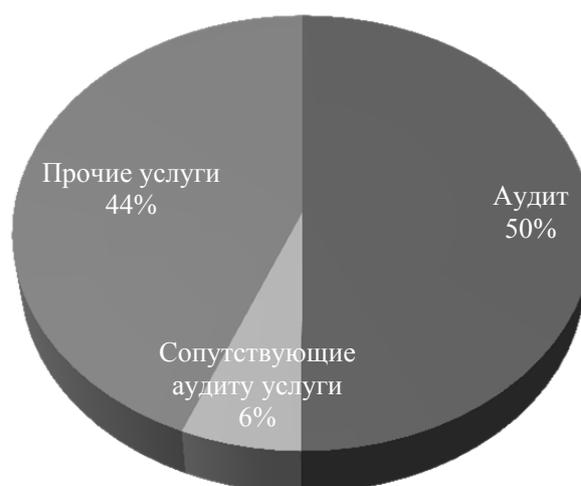


Рис. 2 / Fig. 2. Распределение доходов аудиторских организаций по РФ за 2018 г., % / Distribution of income of audit organisations in the Russian Federation for the year 2018, %

Источник / Source: разработано авторами / developed by the authors.

- проверить корреляцию представленных данных.

Основной методологической базой проведения независимой проверки этой отчетности выступают [7–10]:

- Международный стандарт заданий, обеспечивающих уверенность 3000 «Задания, обеспечивающие уверенность, отличные от аудита и обзорной проверки финансовой информации прошедших периодов»<sup>4</sup> (далее — МСЗОУ 3000);
- Стандарт социальной отчетности компаний AA1000AS (не утвержден на территории Российской Федерации).

Стандарт AA1000AS определяет нефинансовый аудит как «инструмент, который с помощью ряда конкретных принципов и подходов позволяет оценить качество подготавливаемых организацией материалов, например ее отчетов, а также существующих в организации систем, процессов и уровень компетентности, которые обеспечивают эффективность ее работы» [11, с. 8].

Отметим, что, международные стандарты, принятые Министерством финансов РФ к обязательному применению, в принципе не содержат понятие

<sup>4</sup> Приказ Минфина России от 09.01.2019 № 2н «О введении в действие международных стандартов аудита на территории Российской Федерации». URL: [https://www.minfin.ru/ru/document/?id\\_4=126636](https://www.minfin.ru/ru/document/?id_4=126636) (дата обращения: 30.04.2020).

Таблица / Table

## Аналитический обзор литературы / Analytical review of the literature

Рассматриваемый вопрос / Issue under consideration	Авторы / Authors	Основные выводы (направления) / Main conclusions (directions)
Понятие «нефинансовая отчетность», актуальность и необходимость ее формирования, основные принципы ее подготовки	М.О. Агеева, О.В. Ефимова, И.В. Зенкина, М.Л. Пятов, О.Н. Свешникова, А.В. Силина, Н.Ю. Трясцина, представители аудиторских компаний (Ernst & Young, KPMG) и др.	1) отождествление НФО с отчетами об устойчивом развитии; 2) наиболее популярные стандарты составления ОУР-GRI; 3) прямое применение в РФ международных стандартов недопустимо: возможные варианты – синтезировать международные и российские стандарты или создавать новые требования
Практика формирования нефинансовых отчетов российскими компаниями	В.В. Голенок, О.В. Ефимова, И.В. Зенкина, С.А. Самусенко, Е.М. Сорокина, В.П. Хлистунова, Е.Ф. Шамаева и др.	1) Основная проблематика формирования нефинансовых отчетов – отсутствие законодательно закрепленных критериев (стандартов) и, как следствие, нет универсальности отчетов и возможности манипулирования информацией; 2) большинство российских отчетов отличаются недостаточно высоким уровнем полезности, что не решает важной проблемы – информационной асимметрии; 3) НФО активно используется для оценки инвестиционной привлекательности компании, в связи с чем возникает необходимость ее подтверждения: в форме общественного или независимого профессионального заверения
Аудит нефинансовой отчетности как одно из перспективных направлений развития аудиторских услуг и проблематика его реального практического осуществления	Д.М. Абдуллин, О.В. Ефимова, Н.А. Казакова, Е.А. Лящинуна, В.Ф. Массарыгина, В.А. Мелихов, А.В. Селезнева и др.	1) В настоящее время на территории РФ заверять НФО допустимо только на основании МСЗΟΥ 3000; 2) оказывать данную услугу достаточно трудно в условиях непроработанности теоретической базы

Источник / Source: разработано авторами / developed by the authors.

нефинансового аудита. В принятой терминологии они называются заданиями, обеспечивающими уверенность, отличными от аудита и обзорной проверки финансовой информации прошедших периодов. Но учитывая тот факт, что методологический инструментарий, представленный в МСЗΟΥ 3000, является схожим с подобным для проведения стандартной аудиторской проверки в соответствии с международными стандартами аудита и сложившуюся практику выполнения аудиторских заданий, для целей настоящего исследования можно считать целесообразным введение и использование термина «аудит нефинансовой информации» (далее — аудит НФИ) [12].

Подчеркнем, что и само понятие «нефинансовая отчетность» до сих пор трактуется по-разному. При аналитическом обзоре научной литературы (см. таблицу) по выбранной теме исследования

были выявлены две основные точки зрения по существу НФО:

- как отчет в рамках социальной ответственности, устойчивого развития бизнеса, раскрывающий основную информацию о влиянии деятельности на общество;
- как объект аудиторской проверки.

Причем последнее намного шире первого: если нефинансовая отчетность в первом случае представляет собой отчет в форме ОУР, социального, интегрированного, годового отчета и других аналогичных формах (содержание указанных документов в российской практике предполагает раскрытие приблизительно идентичной информации), то как объект аудиторского задания она может быть представлена и в иной форме, а главное ее отличие — это содержание не только финансовой информации прошедших периодов, но и иных данных.

Например, предметом задания, обеспечивающего уверенность, в рамках МСЗОУ 3000 может быть:

1) форма-расчет о соблюдении финансовых ковенант, составленная в соответствии с требованиями кредитного соглашения с банком и содержащая помимо финансовых данных по итогам отчетного года также нефинансовую аналитическую информацию и иные расчетные показатели;

2) отчетность, содержащая показатели, рассчитанные в соответствии с требованиями нормативных актов по промышленной сборке;

3) данные участников — иностранных лиц общества с ограниченной ответственностью о величине их дохода, полученного от предпринимательской деятельности, и среднесписочной численности работников (в рамках выполнения задания<sup>5</sup> по представлению в Федеральную налоговую службу соответствующей информации для формирования реестра СМСП).

Указанные отчеты по своей сути не являются социальными или ОУР, но для целей аудиторского задания они классифицируются по отдельным аспектам организации работы, а именно как соблюдение организацией установленных требований — симбиоз финансовой и нефинансовой информации, т.е. в некоторой форме представляют интегрированный отчет.

Учитывая, что в РФ методология аудита находится на стадии завершения сближения и приведения в соответствие с международными требованиями, то процесс стандартизации этих требований к проведению иных заданий, обеспечивающих уверенность, находится только на стадии разработки и внедрения. Одновременно с этим остаются нерешенными многие вопросы, касающиеся практической реализации проектов, связанных с заверением нефинансовой информации. Именно поэтому большинство российских аудиторов (малые и средние субъекты рынка) не могут качественно выполнить задания такого рода, в связи с чем теряют потенциальных клиентов и долю рынка.

С методологической точки зрения данный вопрос является пока еще открытым и дискуссионным: большинство научных публикаций направлены на формулирование проблемы и некоторых гипотез, при этом практическая часть остается все еще неисследованной.

<sup>5</sup> Федеральный закон от 24.07.2007 № 209-ФЗ «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации». URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_52144](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_52144) (дата обращения: 27.04.2020).

На сегодняшний день в аудиторской сфере появляется множество заданий, которые необходимо выполнять в рамках МСЗОУ 3000. К таким реализуемым проектам относятся, например, задания, обеспечивающие уверенность:

1) в отношении отчетов об устойчивом развитии;

2) по подтверждению формы-расчета о соблюдении финансовых ковенант, составленной в соответствии с требованиями кредитного соглашения с банком, включая нефинансовую информацию;

3) в отношении отчетности, содержащей показатели, рассчитанные в соответствии с требованиями нормативных актов по промышленной сборке;

4) по подтверждению соответствия участников — иностранных лиц общества с ограниченной ответственностью критериям<sup>6</sup> с целью формирования перечня обществ с ограниченной ответственностью и представления его в Федеральную налоговую службу (задание по «верификации»).

Стоит отметить, что для некоторых типов заданий утверждены отдельные Международные стандарты, а именно:

- стандарт заданий, обеспечивающих уверенность 3400 (ранее МСА 810) «Проверка прогнозной финансовой информации»;

- стандарт заданий, обеспечивающих уверенность 3402 «Заключение аудитора обслуживающей организации, обеспечивающее уверенность, о средствах контроля обслуживающей организации»;

- стандарт заданий, обеспечивающих уверенность 3410 «Задания, обеспечивающие уверенность, в отношении отчетности о выбросах парниковых газов»;

- стандарт заданий, обеспечивающих уверенность 3420 «Задания, обеспечивающие уверенность, в отношении компиляции проформы финансовой информации, включаемой в проспект ценных бумаг».

Указанные документы являются дополнением к МСЗОУ 3000, более подробно раскрывая положения основного стандарта в конкретной ситуации, но при этом сохраняя общий подход к выполнению заданий.

Вместе с тем уже появляется опыт оказания таких услуг и формируются первые методологические проблемы:

<sup>6</sup> Федеральный закон от 24.07.2007 № 209-ФЗ «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации», абз. 2 пп. «а» п. 1 ч. 1.1 ст. 4. URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_52144](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_52144) (дата обращения: 27.04.2020).

1) отсутствие в некоторых случаях установленных применимых критериев составления и, соответственно, проверки нефинансовой информации (например, это напрямую касается задания по «верификации»: критериями проверки данных участника — иностранного юридического лица выбраны положения нормативно-правовых актов РФ, когда сами данные подготавливаются в соответствии с юрисдикцией других государств; в связи с чем возникает определенный конфликт сопоставимости данных);

2) определение уровня существенности для выполнения задания. В случаях с заверением ОУР (и иных аналогичных отчетов) есть общепринятый подход с проведением анкетирования между заинтересованными лицами с целью выявления существенных тем [13]; аудитор должен также провести аналогичный опрос, дополнив его итогами исследования СМИ и других источников; при этом остро встает вопрос определения существенности в иных заданиях, где такой механизм неприменим;

3) практическая реализация выборочного подхода к проверке информации (данная проблема напрямую сопряжена с предыдущей: если в «классическом» аудите объем выборки в большинстве случаев статистически связан с уровнем существенности, то при НФИ не всегда можно определить данную связь; в результате чего возникают трудности при обосновании подхода к выборке, особенно при ее значительном объеме данных);

4) низкий уровень надежности подходов, которые используются для подготовки нефинансовой отчетности (на сегодняшний день только в некоторых организациях четко выстроен процесс сбора и подготовки данных для включения необходимой информации в отчетность, что существенно осложняет выполнение аудиторских процедур и сбор достаточных, надлежащих аудиторских доказательств).

Несмотря на наличие конкретных проблем, в январе 2019 г. Министерством финансов РФ была утверждена новая редакция МСЗОУ 3000<sup>7</sup> с внесением изменений в раздел, касающийся обязанностей аудитора по информационному взаимодействию в случае подозрения или выявления факта несоблюдения требований законодательства клиентом [в частности, большое внимание уделяется противодействию

легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, финансированию терроризма и распространения оружия массового уничтожения]. Изменения именно в этом направлении в большей степени вызваны усилением вовлечения аудиторского сообщества в сферу ПОД/ФТ/ФРОМУ и прохождением РФ раунда взаимных оценок со стороны ФАТФ в 2019 г., в то время как рассмотренные ранее методологические и практические вопросы остаются на том же уровне.

В сегодняшних реалиях достаточно сложно осуществить резкий «скачок» в системе оказания услуг по заверению НФО ввиду многих факторов (необходимость тщательной проработки возникающих вопросов; анализ, подготовка и внесение требуемых изменений в нормативно-правовые акты; разработка инструментария для оказания таких услуг и др.), но при этом можно сфокусировать свое внимание на уже имеющихся «наработках», а именно, на предусмотренных Международным стандартом аудита 720 (пересмотренный)<sup>8</sup> требованиях проведения особых процедур в рамках аудита.

Данный стандарт устанавливает обязанности аудитора в отношении финансовой и нефинансовой информации, содержащейся в так называемой прочей информации (под ней понимается, например, годовой отчет или иной аналогичный по цели документ). Аудитору необходимо ознакомиться с таким документом и проанализировать его на предмет соответствия/несоответствия сведениям, содержащимся в бухгалтерской (финансовой) отчетности. При этом аудиторское мнение о финансовой отчетности не будет распространяться на прочую информацию. Можно сказать, что это некий значительно упрощенный вариант подтверждения годового отчета<sup>9</sup>, а поскольку к выполнению таких процедур аудитор привык, представляется целесообразным рассмотреть возможность внедрения

<sup>7</sup> Приказ Минфина России от 09.01.2019 г. № 2н «О введении в действие международных стандартов аудита на территории Российской Федерации и о признании утратившими силу некоторых приказов Министерства финансов Российской Федерации». URL: <http://base.garant.ru/72163284/#ixzz6Rb5buGjP> (дата обращения: 29.04.2020).

<sup>8</sup> Международный стандарт аудита 720 (пересмотренный) «Обязанности аудитора, относящиеся к прочей информации» (введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 09.11.2016 № 207н «О введении в действие международных стандартов аудита на территории Российской Федерации»). URL: <https://legalacts.ru/doc/mezhdunarodnyi-standart-audita-720-peresmotrennyi-objazannosti-auditora-otnosjashchiesja-k> (дата обращения: 23.04.2020).

<sup>9</sup> Проект Федерального закона «О публичной нефинансовой отчетности» (подготовлен Минэкономразвития России). URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=PRJ;n=167355#07123942852768272> (дата обращения: 29.04.2020).

обязательного аудита нефинансовой информации на территории РФ.

Одним из аспектов, усложняющих практическую реализацию заданий, обеспечивающих уверенность, является отсутствие установленных применимых критериев составления и подготовки нефинансовой отчетности. Отчеты об устойчивом развитии чаще всего формируются в соответствии с руководством по отчетности в области устойчивого развития Глобальной инициативы по отчетности (GRI — The Global Reporting Initiative). В таком случае практикующему специалисту предстоит выполнить стандартные процедуры для задания по подтверждению/соответствию. Иначе обстоит ситуация, например, с заданием по «верификации», когда процедуры выполняются в отношении финансовой отчетности иностранного юридического лица, составленной в соответствии с правилами зарубежных государств, а сами критерии для его выполнения — налоговым законодательством РФ. Учитывая, что инструментарий по выполнению данного задания законодательно не предусмотрен и какие-либо разъяснения отсутствуют, можно предположить, что специалисту в этом случае необходимо условно «пересчитать» показатели, сформированные в соответствии с иной концепцией подготовки информации (скорее всего, установленной юрисдикцией другого государства), в соответствии с требованиями российских законов с учетом курса валют.

Также значимой является проблема с установлением уровня существенности: проверяя нефинансовую информацию, необходимо понимать, что количественный уровень существенности не всегда может быть применим, чаще всего требуется использование качественной меры. На сегодняшний день в методологической базе сложился общий подход с проведением анкетирования заинтересованных сторон. Но возникает вопрос: если у крупных аудиторских компаний есть ресурсы для проведения такого анкетирования, то как быть малым и средним аудиторским организациям? Исследование показало, что таким компаниям необходимо провести больше процедур по пониманию процесса анкетирования, исключить риски недобросовестных действий со стороны ответственной за предмет задания стороны с целью манипулирования существенными показателями, а также провести анализ данных по отрасли во внешних источниках, чтобы определить приоритетные тематики независимо от предложений другой стороны.

Подходы по определению количественного уровня существенности также немногочисленны. Чаще

всего авторы выделяют процентный подход, когда величина существенности определяется как процент от какой-либо базовой величины. Сам же процентный диапазон должен быть определен исходя из оценки рисков, а также с учетом «пожеланий» стейкхолдеров.

Одновременно возникает и следующая проблема: как определить надлежащий подход к выборке при выполнении задания? Выборочный подход обусловлен тем, что ресурсы аудитора ограничены и провести сплошную проверку практически невозможно. И если с количественными показателями все достаточно очевидно (допустимо использовать подходы, определенные МСА 500 «Аудиторские показатели» и статистически увязанные с выбранным количественным уровнем существенности), то с качественными — большой вопрос. Здесь приходится преимущественно полагаться на профессиональное суждение аудитора, которому необходимо распределить нефинансовую информацию по степени существенности и приоритетно выполнять процедуры в отношении более значимых данных.

Несмотря на предложенные подходы к решению названных задач, остается еще одна не менее важная — ненадежность процессов подготовки нефинансовой информации, что в России еще находится на стадии формирования. Если крупные компании могут позволить себе внедрение дополнительных процессов для подготовки интегрированных отчетов, то малый и средний бизнес при всем своем желании сможет сформировать такую отчетность только «вручную», используя чаще всего офисные пакетные программные продукты (например, Microsoft Office). Естественно, что сложность системы сбора и подготовки данных и надежность такой технологии обратно пропорциональны друг другу, т.е. чем менее отлажен процесс в компании, тем выше будут риски аудитора, поэтому в данной ситуации большую значимость приобретает разработка и использование специализированных программных продуктов. Но здесь встает стандартный вопрос «цены — спроса — предложения»: нынешняя ситуация на рынке такова, что спрос растет быстрее чем предложение, а затраты на внедрение автоматизированных процессов остаются достаточно высокими и зачастую неподъемными для малого бизнеса.

## ВЫВОДЫ

Растущий интерес к нефинансовой отчетности обусловлен дополнительными запросами заинтере-

сованных сторон в условиях быстроменяющейся экономики. Повысить ее прозрачность и уровень доверия к ней поможет проведение независимых внешних проверок, например проведение заданий, обеспечивающих уверенность, аудиторскими организациями. Совершенствование нормативной базы в области формирования НФО и ее аудита, методическая проработка и распространение лучших практик позволит увеличить темпы развития ее в России, повысить информативную и аналитическую ценность отчетов российских компаний.

Таким образом, практическая значимость результатов проведенного исследования заключается в определении ключевых моментов, с которыми связаны основные проблемы практической реализации заданий по подтверждению нефинансовой информации, и предложении некоторых вариаций их решения. Результаты исследования могут быть использованы как регулирующими органами для стандартизации и разработки нормативно-правовых актов в области нефинансовой отчетности и аудиторской деятельности, так и непосредственно аудиторскими организациями в процессе оказания услуг.

### СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Blasco J. L., King A. The road ahead. The KPMG survey of corporate responsibility reporting 2017. URL: <http://www.kpmg.com/crreporting> (дата обращения: 10.05.2020).
2. Nelson M. Does your non-financial reporting tell your value creation story? 2018. URL: [https://www.ey.com/en\\_ru/assurance/does-nonfinancial-reporting-tell-value-creation-story](https://www.ey.com/en_ru/assurance/does-nonfinancial-reporting-tell-value-creation-story) (дата обращения: 20.05.2020).
3. Nelson M. Why it's time to take a standard approach to non-financial reporting. 2019. URL: [https://www.ey.com/en\\_ru/assurance/time-to-take-a-standard-approach-to-nonfinancial-reporting](https://www.ey.com/en_ru/assurance/time-to-take-a-standard-approach-to-nonfinancial-reporting) (дата обращения: 20.05.2020).
4. Mackintosh I. Why corporate reporting standards are starting to converge. 2019. URL: [https://www.ey.com/en\\_ru/assurance/why-corporate-reporting-standards-are-starting-to-converge](https://www.ey.com/en_ru/assurance/why-corporate-reporting-standards-are-starting-to-converge) (дата обращения: 20.05.2020).
5. Трясцина Н.Ю. Формирование информации в интегрированной отчетности для оценки инвестиционной привлекательности компаний. *Международный бухгалтерский учет*. 2018;441(3):281–296. DOI: 10.24891/ia.21.3.281
6. Селезнева А.В. Независимая проверка нефинансовой отчетности. *Аудиторские ведомости*. 2016;(4):31–42.
7. Лащина Е.А. Уверенность в услугах аудитора. *Финансовые и бухгалтерские консультации*. 2018;(2). URL: [https://gaap.ru/articles/Uverennost\\_v\\_uslugakh\\_auditora/](https://gaap.ru/articles/Uverennost_v_uslugakh_auditora/) (дата обращения: 10.05.2020).
8. Лащина Е.А. Что может аудитор? *МСФО и МСА в кредитной организации*. 2018;(2). URL: [http://www.reglament.net/bank/msfo/2018\\_2/get\\_article.htm?id=5650](http://www.reglament.net/bank/msfo/2018_2/get_article.htm?id=5650) (дата обращения: 10.05.2020).
9. Массарыгина В.Ф. О новом этапе развития аудиторской деятельности в России. *Аудиторские ведомости*. 2017;(5–6):109–119.
10. Мельник М.В. Основные элементы устойчивости экономики в современных условиях. *Учет. Анализ. Аудит*. 2015;2(4):16–22.
11. Коваленко В.С. Как повысить доверие к информации в нефинансовой отчетности? II Практическая конференция «Годовые отчеты: опыт лидеров и новые стандарты» (декабрь 2014 г., Алматы). 2014. URL: [https://www.raexpert.kz/files/events/ar\\_2014/conference/Kovalenko%20Viktor.pdf](https://www.raexpert.kz/files/events/ar_2014/conference/Kovalenko%20Viktor.pdf) (дата обращения: 24.04.2020).
12. Казакова Н.А., Бобкова М.П., Прилепская А.А., Доан Тхи Лок. Публичная нефинансовая отчетность в области устойчивого развития как источник информации и объект аудиторских услуг в условиях цифровой экономики. *Аудитор*. 2019;(12). URL: [https://gaap.ru/articles/Publichnaya\\_nefinansovaya\\_otchetnost\\_v\\_oblasti\\_ustoychivogo\\_razvitiya\\_kak\\_istochnik\\_informatsii\\_i\\_obekt\\_auditorskikh\\_uslug\\_v\\_usloviyakh\\_tsifrovoy\\_ekonomiki](https://gaap.ru/articles/Publichnaya_nefinansovaya_otchetnost_v_oblasti_ustoychivogo_razvitiya_kak_istochnik_informatsii_i_obekt_auditorskikh_uslug_v_usloviyakh_tsifrovoy_ekonomiki) (дата обращения: 10.05.2020).
13. Ефимова О.В. Формирование отчетности об устойчивом развитии: этапы и процедуры подготовки *Учет. Анализ. Аудит*. 2018;5(3):40–53. DOI: 10.26794/2408-9303-2018-5-3-40-53

### REFERENCES

1. Blasco J. L., King A. The road ahead. The KPMG survey of corporate responsibility reporting 2017. URL: <http://www.kpmg.com/crreporting> (accessed on 10.05.2020).
2. Nelson M. Does your non-financial reporting tell your value creation story? 2018. URL: [https://www.ey.com/en\\_ru/assurance/does-nonfinancial-reporting-tell-value-creation-story](https://www.ey.com/en_ru/assurance/does-nonfinancial-reporting-tell-value-creation-story) (accessed on 20.05.2020).

3. Nelson M. Why it's time to take a standard approach to non-financial reporting. 2019. URL: [https://www.ey.com/en\\_ru/assurance/time-to-take-a-standard-approach-to-nonfinancial-reporting](https://www.ey.com/en_ru/assurance/time-to-take-a-standard-approach-to-nonfinancial-reporting) (accessed on 20.05.2020).
4. Mackintosh I. Why corporate reporting standards are starting to converge. 2019. URL: [https://www.ey.com/en\\_ru/assurance/why-corporate-reporting-standards-are-starting-to-converge](https://www.ey.com/en_ru/assurance/why-corporate-reporting-standards-are-starting-to-converge) (accessed on 20.05.2020).
5. Tryastsina N. Yu. Presentation of information in integrated reporting to assess the investment attractiveness of companies. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*. 2018;441(3):281–296. (In Russ.). DOI: 10.24891/ia.21.3.281
6. Selezneva A.V. Independent verification of non-financial statements. *Auditorskie vedomosti = Audit Statements*. 2016;(4):31–42. (In Russ.).
7. Lashchinina E.A. Confidence in the auditor's services. *Finansovye i bukhgalterskie konsul'tatsii = Financial and Accounting Advice*. 2018;(2). URL: [https://gaap.ru/articles/Uverennost\\_v\\_uslugakh\\_auditora/](https://gaap.ru/articles/Uverennost_v_uslugakh_auditora/) (accessed on 10.05.2020). (In Russ.).
8. Lashchinina E.A. What can the auditor do? *MSFO i MSA v kreditnoi organizatsii = IFRS and ISAS in a Credit Institution*. 2018;(2). URL: [http://www.reglament.net/bank/msfo/2018\\_2/get\\_article.htm?id=5650](http://www.reglament.net/bank/msfo/2018_2/get_article.htm?id=5650) (accessed on 10.05.2020). (In Russ.).
9. Massarygina V.F. On the new stage of development of auditing in Russia. *Auditorskie vedomosti = Audit Statements*. 2017;(5–6):109–119. (In Russ.).
10. Mel'nik M.V. Major factors of modern economy sustainability. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2015;2(4):16–22. (In Russ.).
11. Kovalenko V.S. How to increase confidence in information in non-financial reporting? II practical conf. "Annual reports: Experience of leaders and new standards" (December 2014, Almaty). 2014. URL: [https://www.raexpert.kz/files/events/ar\\_2014/conference/Kovalenko%20Viktor.pdf](https://www.raexpert.kz/files/events/ar_2014/conference/Kovalenko%20Viktor.pdf) (accessed on 24.04.2020). (In Russ.).
12. Kazakova N.A., Bobkova M.P., Prilepskaya A.A., Doan Tkhi Lok. Public non-financial reporting in the field of sustainable development as a source of information and object of audit services in the digital economy. *Auditor = Auditor*. 2019;(12). URL: [https://gaap.ru/articles/Publichnaya\\_nefinansovaya\\_otchetnost\\_v\\_oblasti\\_ustoychivogo\\_razvitiya\\_kak\\_istochnik\\_informatsii\\_i\\_obekt\\_auditorskikh\\_uslug\\_v\\_usloviyakh\\_tsifrovoy\\_ekonomiki](https://gaap.ru/articles/Publichnaya_nefinansovaya_otchetnost_v_oblasti_ustoychivogo_razvitiya_kak_istochnik_informatsii_i_obekt_auditorskikh_uslug_v_usloviyakh_tsifrovoy_ekonomiki) (accessed on 10.05.2020). (In Russ.).
13. Efimova O.V. Forming reports on sustainable development: Stages and procedures. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2018;5(3):40–53. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408–9303–2018–5–3–40–53

### ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ

**Роза Григорьевна Каспина** — доктор экономических наук, профессор, профессор Высшей школы бизнеса, Казанский (Приволжский) федеральный университет, Казань, Россия  
rosakaspina@yandex.ru

**Наталья Олеговна Самойлова** — магистрант Высшей школы бизнеса, Казанский (Приволжский) федеральный университет, ведущий специалист учебно-методологического отдела, ООО «Аудиторско-консалтинговая компания „Кроу Аудэкс”», Казань, Россия  
samoilova.n96@mail.ru

### ABOUT THE AUTHORS

**Roza G. Kaspina** — Dr. Sci. (Econ.), Professor, Professor of the Higher School of Business, Kazan (Volga) Federal University, Kazan, Russia  
rosakaspina@yandex.ru

**Natal'ya O. Samoilo** — Master student of the Higher School of Business, Kazan (Volga) Federal University, leading specialist of the Educational and Methodological Department, LLC "Audit and Consulting Company "Crowe Audex", Kazan, Russia  
samoilova.n96@mail.ru

Статья поступила в редакцию 11.06.2020; после рецензирования 30.06.2020; принята к публикации 15.07.2020. Авторы прочитали и одобрили окончательный вариант рукописи.

The article was submitted on 11.06.2020; revised on 30.06.2020 and accepted for publication on 15.07.2020.

The authors read and approved the final version of the manuscript.

## Юбилей ученого The Jubilee of the Scientist

Многоуважаемая Ольга Алексеевна!

Коллектив Финансового университета сердечно поздравляет Вас с прекрасным юбилеем — 70-летием со дня рождения!

Эта дата — начало зрелости, когда можно подвести итоги сделанного и наметить новые планы.

Все работники факультета налогов, аудита и бизнес-анализа с чувством глубокого уважения поздравляют О. А. Миронову, поскольку она не только наша коллега, но и практически член трудового коллектива, прошедший совместный и долгий путь развития — от Московского финансового института до Финансового университета. Верная своей альма-матер — Марийскому политехническому институту имени М. Горького (Поволжскому государственному технологическому университету), Ольга Алексеевна постоянно связана с нашим вузом, в котором сформировалась как исследователь, научный работник, получила знания и навыки как преподаватель. В 1985 г. успешно защитив кандидатскую диссертацию под руководством профессора А. В. Власова, вернувшись в Йошкар-Олу и начав работать в вузе, формируя свою научную школу, Вы и после этого, практически всю свою жизнь, остаетесь связанной с Финансовым университетом — некоторое время работали на кафедре экономического анализа и аудита, а затем на кафедре налогов и налогообложения, всегда активно сотрудничали с диссертационными советами нашего вуза, были членом диссертационного совета по специальности 08.00.10 «Финансы, денежное обращение и кредит». Благодаря оперативным откликам на наши просьбы подготовить отзывы ведущей организации, выступить официальным оппонентом, написать отзыв на автореферат, у нас сложились общие научные взгляды, единые требования

к научным исследованиям, было подготовлено множество совместных научных работ.

О. А. Миронова подготовила и успешно защитила докторскую диссертацию под руководством доктора экономических наук, профессора В. И. Петровой, ведущего ученого нашей страны в области экономического анализа и нашего общего друга, что еще больше сблизило нас.

В настоящее время ее имя как ведущего ученого в области учета и аудита знают не только в России. Написанные профессором учебники стали настольными книгами для студентов многих вузов России, а научные труды пользуются авторитетом у практиков и специалистов аудиторской и бухгалтерской профессии. Многие из этих учебников были первыми по новым дисциплинам и до сих пор являются базовыми.

В созданном по инициативе Ольги Алексеевны диссертационном совете на базе Поволжского государственного технологического университета успешно защищались научные работы по специальностям 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» и 08.00.10 «Финансы, денежное обращение и кредит». Этот совет проработал более 5 лет с активной защитой диссертаций представителями многих учебных и научных организаций России, а с 2017 г. к работе в вузе приступил объединенный диссертационный совет, в котором успешно защищаются диссертации по специальности 08.00.05 «Экономика и управление народным хозяйством (управление инновациями и экономическая безопасность)». Это позволяет ей активно развивать свою научную школу.

Подготовленные под руководством профессора О. А. Мироновой более 70 кандидатов и докторов наук плодотворно работают во многих вузах и крупных экономических организациях многих

городов и регионов России — в Республике Марий Эл, Чебоксарах, Кирове, Казани, Ярославле, Тюмени и многих других городах России, формируя свои научные школы и продолжая развивать заложенные идеи.

Оставаясь на передовых рубежах развития нашей профессии и активно совмещая научную работу с практической деятельностью, Ольга Алексеевна стала во главе одной из первых аудиторских организаций в Республике Марий Эл, которая успешно работала в течение многих лет, способствуя совершенствованию организации бухгалтерского учета и контроля в экономических субъектах разных отраслей производства и сфер деятельности. На базе ее кафедры активно работал Научно-методический центр по подготовке и повышению квалификации аудиторов и профессиональных бухгалтеров, проводились интересные научно-практические семинары и конференции.

Занимаясь совершенствованием учебного процесса и много сил отдавая работе в учебно-методическом объединении, которое в течение

многих лет успешно направляло развитие бухгалтерско-аналитического образования в стране. Доктор экономических наук О. А. Миронова участвовала во многих научно-практических конференциях, всегда выступая с докладами, содержащими конкретные предложения. Практически не было документа, в обсуждении которого она бы не приняла участия.

Продолжая семейную научную традицию, сын Ольги Алексеевны развивает наше направление науки и вполне закономерно, что Финансовый университет принял активное участие в его формировании как специалиста, где подготовил и защитил кандидатскую диссертацию.

Желаем Вам дальнейших побед и успехов в научной и педагогической деятельности, крепкого здоровья, бодрости духа, хорошего настроения, радости и большого счастья в кругу родных и друзей!

*По поручению руководства Финансового  
университета  
преподаватели и сотрудники факультета  
налогов, аудита и бизнес-анализа.*