

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 No. ФС77–67070
of 15, September, 2016

Периодичность издания — 6 номеров в год

Publication frequency — 6 issues per year

Учредитель: «Финансовый университет»,
Москва Россия

Founder: "Financial University",
Moscow, Russia

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)

Все статьи журнала «Учет. Анализ. Аудит»
публикуются с указанием цифрового идентификатора
объекта (digital object identifier, DOI)

All articles of journal "Accounting. Analysis. Auditing"
are published with a digital object
identifier (DOI)

Журнал распространяется по подписке.
Подписной индекс 94058 в объединенном
каталоге «Пресса России»: www.pressa-rf.ru
и в интернет-магазине «Пресса по подписке»: www.akc.ru

The Journal is distributed by subscription.
Subscription index: 94058 in the consolidated
catalogue "The Press of Russia": www.pressa-rf.ru
and in the online store "Press by Subscription": www.akc.ru

Vol. 9 • No. 1 • 2022

ACCOUNTING. ANALYSIS. AUDITING

[UCHET. ANALIZ. AUDIT]

Scientific and Practical Journal

DOI: 10.26764/2408-9303



ГЛАВНЫЙ РЕДАКТОР

Р. П. Булыга, доктор экономических наук, профессор, руководитель Департамента аудита и корпоративной отчетности, 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 аудита и корпоративной отчетности, 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-аналитики, Финансовый университет, Москва, Россия

И. В. Сафонова, кандидат экономических наук, доцент, доцент Департамента аудита и корпоративной отчетности, 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, д.э.н., профессор, академик Российской академии образования — председатель редакционного совета, президент Финансового университета

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 Auditing and Corporate Reporting, 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 Auditing and Corporate Reporting, 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 Intelligence, Financial University, Moscow, Russia

I. V. Safonova, Cand. Sci. (Econ.), Associate Professor, Associate Professor of the Department of Auditing and Corporate Reporting, 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, Academician of the Russian Academy of Education, Chairman of the Editorial Board, The President of Financial University

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, United Kingdom

«Учет. Анализ. Аудит»
2022, Т. 9, № 1

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», Москва, Россия

Главный редактор
Р.П. Булыга

Заведующий редакцией
научных журналов
В. А. Шадрин

Выпускающие редакторы
А.М. Пересыпкина,
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) 553-10-71 (вн. 10-80),
е-mail: sfmihajlova@fa.ru
С.Ф. Михайлова

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

Тел.: 8 (499) 553-10-84
(вн. 10-84)
Е-mail: an5er@mail.ru
www.accounting.fa.ru

Подписано в печать:
03.02.2022
Формат 60 × 84 1/8
Объем 10 п.л.
Заказ № 77
Отпечатано
в Отделе полиграфии
Финансового университета
(Москва, Ленинградский пр-т, д. 51)
© Финансовый университет

НОВЫЕ ТЕХНОЛОГИИ УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКИХ И КОНТРОЛЬНЫХ ПРОЦЕССОВ

М.Т. Турманов, Т.М. Рогоуленко

**Цифровые технологии управления учетно-контрольной
информацией в больших и малых экосистемах 6**

ОТЧЕТНОСТЬ ОРГАНИЗАЦИЙ

Е.В. Абдалова, С.Н. Карельская

Глобальные тренды развития корпоративной отчетности 19

ТЕОРИЯ И МЕТОДОЛОГИЯ УЧЕТНО-КОНТРОЛЬНЫХ И АНАЛИТИЧЕСКИХ ПРОЦЕССОВ

В.С. Левин, Е.В. Саталкина

**Учет прямых иностранных инвестиций: профессиональное
суждение бухгалтера. 31**

МЕТОДИКИ И ПРАКТИЧЕСКИЙ ОПЫТ

Д.А. Ендовицкий, Н.В. Кондрашова, С.В. Головин, А.В. Чуриков

**Контрольно-аналитические процедуры в системе
государственного здравоохранения
в условиях цифровизации 42**

РАЗВИТИЕ НАУЧНЫХ ШКОЛ УЧЕТА, АНАЛИЗА И АУДИТА

О.В. Рожнова, В.П. Косарев, О.Ю. Городецкая

**Формирование научной школы В.С. Рожнова в области
цифровизации и автоматизации учетной сферы 58**

НАУЧНАЯ ЖИЗНЬ

**Использование наследия российской
бухгалтерско-аналитической школы
в современных условиях 70**

NEW TECHNOLOGIES OF ACCOUNTING, ANALYTICAL AND CONTROL PROCESSES

M.T. Turmanov, T.M. Rogulenko

**Digital Technologies for Managing Accounting and Control
Information in Large and Small Ecosystems. 6**

REPORTING ORGANIZATIONS

E.B. Abdalova, S.N. Karelskaia

Global Trends in the Corporate Reporting Development 19

THEORY AND METHODOLOGY OF ACCOUNTING, ANALYTICAL AND CONTROL PROCESSES

V.S. Levin, E.V. Satalkina

**Accounting for Foreign Direct Investment: A Professional
Accountant's Judgment 31**

METHODS AND PRACTICAL EXPERIENCE

D.A. Endovitsky, N.V. Kondrashova, S.V. Golovin, A.V. Churikov

**Control-Analytical Procedures in the Public Health System
in the Context of Digitalization 42**

DEVELOPMENT OF SCIENTIFIC SCHOOLS OF ACCOUNTING, ANALYSIS AND AUDIT

O.V. Rozhnova, V.P. Kosarev, O. Yu. Gorodetskaya

**Formation of the Scientific School of V.S. Rozhnov
in the Field of Digitalization and Automation Accounting 58**

ACADEMIC LIFE

**Application the Legacy of the Russian
Accounting and Analytical School Nowadays 70**

Accounting. Analysis. Auditing 2022, vol. 9, no. 1

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, Moscow, Russia**

Editor-in-Chief
R.P. Bulyga

Head of Scientific Journals
Editorial Department
V.A. Shadrin

Managing Editor
**A.M. Peresypkina,
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) 553-10-71
(internal 10-80)
E-mail: sfmihajlova@fa.ru
S.F. Mihaylova

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

Tel.: +7 (499) 553-10-84
(internal 10-84).
E-mail: an5er@mail.ru
www.accounting.fa.ru

Signed off to printing:
03.02.2022
Format 60 × 84 1/8
Size 10 printer sheets
Order № 77

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

© Financial University

DOI: 10.26794/2408-9303-2022-9-1-6-18
УДК 336.648(045)
JEL M41, O16, O17

Цифровые технологии управления учетно-контрольной информацией в больших и малых экосистемах

М.Т. Турманов^а, Т.М. Рогуненко^б

Государственный университет управления, Москва, Россия

^а <https://orcid.org/0000-0002-5512-7039>; ^б <https://orcid.org/0000-0002-1027-1248>

АННОТАЦИЯ

Статья посвящена исследованию парадигмы учетно-контрольной и аналитической информации, влияющей на успешность бизнес-процессов корпоративной и государственной сфер экономики. Представленное авторами поэтапное развитие методологии управления большими данными и создание корпоративных цифровых экосистем (КЦЭС) предполагает: уточнение содержания понятия «цифровая экосистема»; развитие механизма сбора и обработки информации для корпоративного менеджмента (с использованием современных цифровых технологий и системных финансовых платформ) с выводом, что наиболее продуктивной является технология распределенных реестров (ТРР). На основе четкого выявления позитивных и негативных последствий масштабирования КЦЭС выдвинуты рекомендации по технологии трансфера отчетных данных. Доказано, что ТРР, позволяя выбрать лучшие варианты масштабирования, могут быть применены при трансфере отчетной информации в вышестоящие инстанции. Определено, что возможности поиска новых и совершенствование применяемых технологий управления большими данными актуализируются по мере расширения многообразия информационного поля. Раскрыты возможности коллаборации систем управления базами данных (СУБД) и определены направления повышения эффективности новых цифровых технологий управления учетно-контрольной информацией (распределенные реестры и их варианты) как для больших экосистем (экономика страны, территорий, регионов, кластеров и банковских и иных крупных холдингов), так и для малых (экономические субъекты и их информационно-технические и экономические департаменты).

Ключевые слова: цифровая экосистема; токенизация активов; смарт-контракты; риски экосистем; цифровой рубль; финансовая платформа; криптосистема; распределенный реестр

Для цитирования: Турманов М.Т., Рогуненко Т.М. Цифровые технологии управления учетно-контрольной информацией в больших и малых экосистемах. *Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing*. 2022;9(1):6-18. DOI: 10.26794/2408-9303-2022-9-1-6-18

ORIGINAL PAPER

Digital Technologies for Managing Accounting and Control Information in Large and Small Ecosystems

М.Т. Turmanov^а, Т.М. Rogulenko^б

State University of Management, Moscow, Russia

^а <https://orcid.org/0000-0002-5512-7039>; ^б <https://orcid.org/0000-0002-1027-1248>

ABSTRACT

The article is devoted to the study of the paradigm of accounting, control and analytical information that affects the success of business processes in the corporate and state sectors of the economy. The authors propose the step-by-step development of the methodology for managing big data and the creation of corporate digital ecosystems (CECE). This includes clarifying the content of the digital ecosystem concepts as well as the development of a mechanism for collecting and processing information for corporate management (using modern digital technologies and system financial platforms) with the conclusion that the most productive is the distributed ledger technology (DIT). On the basis of a clear identification of the positive and negative consequences of scaling the CECC, recommendations were made on the technology for transferring reporting data. It has been proven that DIT offers a choice for the best scaling options,

© Турманов М.Т., Рогуненко Т.М., 2022

can be also applied when transferring reporting information to various higher authorities. It has been determined that the search for new and improvement of the applied technologies for managing big data is actualized as the information field expands and its diversity. The possibilities of collaboration of database management systems (DBMS) are disclosed and directions for improving the efficiency of new digital technologies for managing accounting and control information (distributed registers and their variants) are identified both for large ecosystems (the economy of the country, territories, regions, clusters and banking and other large holdings) and small (economic entities and their information technology and economic departments).

Keywords: digital ecosystem; asset tokenization; smart contracts; ecosystem risks; digital ruble; financial platform; cryptosystem; distributed registry

For citation: Turmanov M.T., Rogulenko T.M. Digital technologies for managing accounting and control information in large and small ecosystems. *Accounting. Analysis. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2022;9(1):6-18. DOI: 10.26794/2408-9303-2021-9-1-6-18

ВВЕДЕНИЕ

В последние годы в специализированных источниках широко обсуждаются последствия перевода систем учетно-контрольного обеспечения менеджерских задач на цифровые платформы¹ [1–3], однако при этом далеко не все исследователи считают цифровой формат решением проблем управления бизнес-процессами в больших и малых экосистемах, к тому же неоднозначно оцениваются и тенденции к масштабированию цифровых экосистем. Актуальные экспертные оценки отражают два противоположных мнения. С одной стороны, утверждается, что превращение крупных корпоративных структур в цифровую экосистему ведет к ее многопрофильности и неспособности качественно выполнять свои непосредственные отраслевые функции. В качестве аргумента используется опыт многопрофильных центров управления учетно-контрольной и аналитико-отчетной информацией, где возникают сложности с составлением сводной отчетности, поскольку практически все основные показатели отчетности непрофильных структур цифровой экосистемы несопоставимы. С другой стороны, КЦЭС способствуют цифровизации управления бизнес-процессами в средних и малых компаниях, которые могут заключать с ними договоры на ИТ-обслуживание учетно-контрольных и аналитико-отчетных процессов и экономить финансовые ресурсы. Сторонники масштаби-

рования КЦЭС аргументированно доказывают, что развитие экономики обуславливает необходимость совершенствования методологии работы с системами управления базами данных (далее — СУБД)², а существующие и внедряемые корпоративные информационные системы (далее — КИС) нуждаются в более интенсивном переводе на цифровые платформы.

Многие исследователи считают, что для решения задач цифровизации КИС прежде всего следует выявить различия между СУБД, корпоративной базой данных, системой Big Data³, распределенным реестром, блокчейном и иными технологиями сбора, обработки, передачи и хранения информации (учетных, контрольных и иных данных), преследующими одну цель, различия выделяются как алгоритмами программирования подтверждения транзакций и масштабностью участия экономических субъектов в процессах управления, так и объемами обрабатываемой информации и стоящими перед аналитиками задачами.

Авторы стремились выявить взаимосвязи между масштабированием информационных потоков в экономике, усложнением методологии управления большими данными и созданием КЦЭС, решающих эти задачи. Для нахождения научно обоснованных решений исследователи поставили перед собой три цели (в связи с этим материал структурирован по трем разделам): с научных позиций рассмотреть и уточнить по-

¹ Федеральный закон от 20.07.2020 № 211-ФЗ «О совершенствовании финансовых сделок с использованием финансовой платформы». URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_357765/ (дата обращения: 18.04.2021). Концепция Центробанка России «Распределенные реестры» (обсуждается). URL: http://cbr.ru/Content/Document/File/120075/concept_08042021.pdf (дата обращения: 18.04.2021).

² СУБД — комплекс программно-языковых средств, позволяющих создавать базы данных и управлять ими.

³ BigData (или «большие данные») — это структурированные или неструктурированные массивы данных большого объема. Их обрабатывают при помощи специальных автоматизированных инструментов, чтобы использовать для статистики, анализа, прогнозов и принятия решений.

нятие «цифровая экосистема» и связанные с ним термины; критически оценить существующие процедуры сбора и передачи учетно-контрольной и аналитико-отчетной информации в условиях действующих и вновь разрабатываемых цифровых технологий и системных финансовых платформ; на основе концептуальных исследований разработок ученых и практиков определить плюсы и минусы масштабирования цифровых экосистем. Совокупность решаемых перечисленных задач определила предмет исследования — достоинства и недостатки структурирования бизнеса в цифровые экосистемы, а также объект исследования — развитые цифровые экосистемы России.

В работе для решения поставленных задач использовалась методология категориального и ретроспективного анализов для концептуализации понятия «цифровая экосистема» и связанных с ним терминов. При изучении научной литературы по исследуемой проблеме применены также методы систематизации, классификации, аналогии и сопоставлений, сравнения и логических заключений на основе обобщения научной литературы по исследуемой проблеме.

ГЕНЕЗИС КОРПОРАТИВНЫХ СИСТЕМ УПРАВЛЕНИЯ БАЗАМИ ДАННЫХ

Использование баз данных (ИТ-специалисты определяют их как организованный, систематизированный набор значимой информации) в управлении бизнес-процессами началось с файловых иерархических систем хранения обработанной информации. Совершенствование этой технологии позволило адаптировать ее к реляционной базе (relational database) [4], считающейся сегодня наиболее распространенной.

Если обычную базу данных можно представить в виде некоторой таблицы (сущности), состоящей из столбцов и строк, то реляционная база данных представляет собой набор нескольких таких таблиц (сущностей), связанных между собой. Пользователи с такой системой, как правило, коммуницируют в режиме «запрос-ответ», используя специальный язык, известный как «язык структурированных запросов» (SQL). Она способна работать практически со всеми типами данных информации и может помочь в поддержке принятия управленческих решений на любых современных предприятиях. Кроме того, ее мож-

но масштабировать для поддержки миллионов записей. В последнее время СУБД использует алгоритм «светофора», когда важные сведения, например риски, выделяются разными цветами (не очень существенные и несущественные, косвенные или побочные), что такая наглядность состояния информационных материалов способствует принятию экстренных решений по их минимизации.

В наши дни формирование корпоративных цифровых экосистем происходит в условиях развития высоких цифровых технологий, при внедрения новых методов обработки информации; а в контексте исследования технической стороны вопроса КЦЭС представляет некую архитектуру взаимосвязанных цифровых элементов [5]. Майкл Дж. Якобидес в [6] определяет цифровые экосистемы как «взаимодействующие организации, которые подключены к цифровым сетям, имеют модульную архитектуру и не управляются иерархическими структурами». Проведя исследование, мы считаем необходимым внести уточняющие дополнения в данную формулировку: «Цифровая экосистема — это связанное общими интересами сообщество, коммуницирующее в цифровом пространстве на основе блокчейн-технологий, имеющее модульную архитектуру и по-разному относящееся к управлению своей деятельностью со стороны иерархических структур». Такое общее определение можно конкретизировать по ряду критериев: интересы, цель, отношение со властными структурами. Последний критерий делит цифровые экосистемы на два конфликтующих лагеря: полуцентрализованные и децентрализованные (ДеЦЭС). Поскольку ДеЦЭС представлены биткоин-сообществами⁴, аркнетом⁵, сайдчейнингом⁶ и другими закрытыми крипто-системами, преследующими не благие цели, они рассматриваться не будут.

По мнению И. В. Филимонова, «сужение смыслового значения понятия “цифровая экосистема”

⁴ Биткоин-сообщество — биржи и сервисы обмена первой в мире криптовалюты.

⁵ Аркнет — ARCnet (Attached Resource Computer Network) — архитектура сетей с широковещательной передачей и разделяемой средой.

⁶ Сайдчейнинг — механизм, который позволяет безопасно использовать токены одного блокчейна в другом, сохраняя возможность обратного перевода. В этом случае оригинальный блокчейн называют основным, дополнительные блокчейны — сайдчейнами.

приведет к методологическим ошибкам выявления принципов эффективного функционирования, поэтому определение должно охватывать весь спектр влияющих друг на друга элементов, то есть и людей, и цифровых единиц» [7]. В силу сказанного наиболее полной можно считать следующую формулировку: «Самоорганизующаяся, масштабируемая и устойчивая система, состоящая из разнородных цифровых единиц и их взаимодействий и тем самым увеличивающая общую пользу и открывающая возможности обмена информацией, внутренней кооперации и инноваций» [8]. «Аналитики и эксперты видят в тренде на создание КЦЭС не только плюсы, среди которых — более простой доступ к финансовым продуктам и услугам и расширение пула покупателей для поставщиков, но и опасности, например попадание человека в “рабство к экосистеме”» [9].

Центральным банком России (ЦБ РФ) в начале 2021 г. для общественных обсуждений был опубликован доклад «Экосистемы: подходы к регулированию»⁷, где названы риски умножения позиций экосистем: «возможность появления недобросовестной конкуренции и монополизации как отдельных сегментов рынка, так и конкретных технологий, риск дискриминации участников экосистемы, опасность неправомерного использования персональных данных клиентов, а также в целом недостаточный уровень информационной безопасности и защиты от мошенничества». Руководство главного финансового регулятора считает, что неконтролируемое развитие цифровых экосистем угрожает конкуренции [10].

ЦБ РФ в течение последних двух лет проводит последовательную политику диджитализации платежей с целью сделать это процесс более удобным их комфортности для пользователей. Об этом свидетельствует установление предельного размера комиссии (1,5 тыс. руб.), которую банки могут брать за безналичные переводы в пользу компаний через систему быстрых платежей (далее — СПБ). Новые тарифы будут действовать с 01.10.2021 г.,⁸ а оплата товаров и услуг по QR-коду постепенно становится полноценной альтернативой торговому эквайрингу. Заметим,

что все корпоративные структуры пока могут отказаться от терминалов безналичной оплаты, а покупатели — от пластиковых карт и дорогих смартфонов с функцией бесконтактной оплаты: для совершения покупки достаточно отсканировать QR-код в мобильном приложении своего банка и подтвердить платеж. Комиссии за такую услугу существенно ниже, чем за классический эквайринг. И крупные банки уже активно внедряют собственные системы оплаты по QR-коду. Однако разброс тарифов достаточно широк, поэтому Центробанк России устанавливает единые тарифы для всех банков — участников этой системы, причем максимальная комиссия по платежу через СПБ ограничена суммой в 1,5 тыс. руб. Можно предположить, что данная политика электронификации постепенно подталкивает банковскую экосистему к переходу на технологию распределенных реестров (далее — РР). Сторонники КЦЭС считают, что практическое воплощение Концепция ЦБ РФ «Цифровой рубль»⁹ не только расширит коммуникативные связи между компаниями, но и сократит время и затраты на составление и представление отчетности в контролирующие органы структур Минфина РФ.

Открытые инновационные технологии цифровизации процессов и систем, развивающиеся на основе проприетарных стандартов, способствуют росту потенциала КЦЭС. При этом эффект блокировки доступа потребителя к цифровым формам оплаты товаров и услуг практически не ограничен. При введении в российскую расчетно-платежную систему Е-рубля любой клиент коммерческого банка, используя существующие современные возможности, на основе открытых технологий может беспрепятственно «уйти» из одного банка в другой, предоставивший ему более комплементарные условия обслуживания. Правда, степень влияния проприетарных технологий на развитие цифровых экосистем пока еще определить сложно, поэтому, по нашему мнению, необходимо продолжать исследования в данном направлении.

ЭЛЕКТРОННЫЕ ТЕХНОЛОГИИ

При всей своей идеальности электронные технологии СУБД требуют постоянных изменений

⁷ ЦБ раскрыл подходы к регулированию экосистем «Яндекса», «Сбера» и Mail.ru. URL: <https://www.rbc.ru/finances/02/04/2021/6066bbd79a79473d88391479> (дата обращения: 29.03.2021).

⁸ Официальный сайт ЦБ. URL: <http://cbr.ru> (дата обращения: 29.03.2021).

⁹ Банк России. Консультативный доклад «Цифровой рубль». URL: https://cbr.ru/analytics/d_ok/dig_ruble/ (дата обращения: 29.03.2021).

и доработок в связи с увеличением числа запросов пользователей, что в основном затрагивает алгоритм достижения консенсуса участниками КЦЭС. Считается, что поиск технологического решения данного вопроса предопределил появление и разработку блокчейн-технологии, на основе которой сегодня создается ее российская версия «мастерчейн» (технология распределенных реестров КЦЭС). Этому способствовал также выход СУБД за рамки жесткой централизации, т.е. функционирования лишь в одной экосистеме, и повсеместное расширение границ концепции Big Data.

Центральным банком России опубликован документ («Дорожная карта»)¹⁰, раскрывающий содержание разрабатываемой ИС/РР и перспективы ее внедрения к 2024 г. в российскую экономику. В документе технология систем РР (ТРР) определена как «новый метод создания баз данных, распределенных между несколькими сетевыми узлами или вычислительными устройствами, ключевой особенностью которого является отсутствие единого центра управления».

В докладе, представленном Ассоциацией электронных коммуникаций в 2020 г.,¹¹ подчеркнута особенность КЦЭС: она включает 9 хабов¹²: государство и общество, маркетинг и реклама, финансы и торговля, инфраструктура и коммуникации, медиа и развлечения, кибербезопасность, образование и человеческий капитал. Однако, как показывает наше исследование, такая постановка вопроса является ошибочной. Во-первых, государство и общество нельзя называть ни «хабом», ни ничем иным в цифровой экономике. Регулирование экосистем — это задача властных государственных структур, а не общества, которое только пользуется результатами разработки цифровых технологий и платформ. Во-вторых, другие названные в докладе «хабы» являются, скорее, отраслями (сферами деятельности), в каждой из которых формируется своя собственная КЦЭС.

Вопрос о том, можно или нет считать компанию малой цифровой экосистемой только по критерию глубины и масштабности применяемых ею ИТ-технологий остается открытым, поскольку данные технологии создаются лишь немногими российскими предприятиями: большинство организаций приобретают их на рынках, причем зарубежных. Проблема здесь сводится к проприетарным технологическим стандартам (далее — ПТС)¹³. Обычно проприетарным называют любое несвободное программное обеспечение, включая полусвободное. Такое свойство будет присуще, скорее всего, цифровой платформе, программно реализующей технологию Е-рубля в цифровом пространстве расчетно-платежной системы. Вышеописанные технологии целесообразно рассматривать как специфический актив или право разработчика формировать цифровую платформу, ключи и условия допуска к ним.

Полуцентрализованные ИС/РР в России только формируются, но их примером может служить Мастерчейн — платформа, в которую Центробанк планирует запустить в 2023 г. цифровой рубль. Она сама также является прототипом комбинированной системы: с одной стороны — Центробанк с его функциями централизованного упорядочения кредитно-денежных процессов; с другой — коммерческие банки и их клиенты, преследующие корпоративные, индивидуальные финансовые и иные интересы. Яркими представителями полуцентрализованных экосистем являются: ПАО «Сбербанк», ГК «Ростех», ПАО «Ростелеком» и др.

Вышесказанное приводит к выводу о том, что сегодня прослеживается четкая тенденция формирования нового метода управления финансовыми интересами и экономическими процессами — экосистемного. Исследование показало, что менеджмент даже крупных производственных компаний относится к внедрению данного метода скептически: причин несколько, но основной является возможная потеря индивидуальности управления предприятием. В крупных производственных холдингах уже сформировалась результативная система менеджмента, основанная

¹⁰ План мероприятий («дорожная карта») по реализации Основных направлений развития финансового рынка Российской Федерации на период 2019–2021 годов» (утв. Банком России) URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_322084/ (дата обращения: 29.03.2021).

¹¹ Исследование ««Экономика Рунета / Цифровая экономика России 2020/2021»». URL: <https://raec.ru/activity/analytics/9884/>

¹² Хаб (как экономико-управленческий термин) — центр деловой активности и пересечения экономических интересов.

¹³ ПТС — проприетарное (закрытое) программное обеспечение (software), распространяемое на условиях простой (неисключительной) или исключительной лицензии, ограничивающей использование программы и/или запрещающей пользователю внесение в нее изменений и/или распространение изменений (переработанной) программы.

Депозитарный учет электронных закладных / Depository accounting for electronic mortgages

Банки, АИЖК, депозитории, Росреестр и иные участники автоматизированного выпуска, учета и проведения операций с электронными закладными будут переведены на технологию РР в формате электронных закладных / Banks, HMLA, depositories, Rosreestr and other participants in the automated issuance, accounting and operations with electronic mortgages will be transferred to the RR technology in the format of electronic mortgages

Цифровые банковские гарантии / Digital bank guarantees

Создание децентрализованного реестра банковских гарантий и перевод их в электронный формат снизит трудовые и иные затраты на технологическую инфраструктуру при выдаче, получении и проверке банковских гарантий для всех участников цепочки. В РР участники будут учитывать банковские гарантии согласно их статусу. Использование РР ускорит выпуск банковских гарантий, упростит их проверку третьими сторонами, а также установит границы доступа к пользованию ключами РР / Creation of a decentralized register of bank guarantees and their transfer to electronic format will reduce labor and other costs for technological infrastructure when issuing, receiving and verifying bank guarantees for all participants in the chain. In the RR, participants will post bank guarantees according to their status. The use of PP will speed up the issuance of bank guarantees, simplify their verification by third parties, and also set the boundaries of access to the use of PP keys

Цифровой аккредитив / Digital letter of credit

Технология РР исключит бумажный документооборот при проведении сделок по аккредитивам с покрытием, снизит время проведения сделок (около 15 дней на сделку). К РР подключаются все участники сделок по аккредитивам, фиксируются основные этапы исполнения обязательств по сделкам / RR technology will eliminate paper-based document circulation when conducting transactions with covered letters of credit, and will reduce the time of transactions (about 15 days per transaction). All participants in transactions under letters of credit are connected to the RR, the main stages of the fulfillment of obligations under transactions are recorded

Цифровой обмен финансовыми сообщениями / Digital financial messaging

Бесшовный обмен информацией напрямую от отправителя получателю, минуя финансовых посредников. В РР участники будут контролировать финансовые сообщения посредством идентификации отправителя и получателя, ведения списка контрагентов, а также выполнять функции управления и мониторинга, архивирования входящих финансовых сообщений / Seamless exchange of information towards the sender to the recipient bypassing 3d parties. In the RR, participants will control financial messages by identifying the sender and recipient, maintaining a list of counterparties, as well as performing management and monitoring functions, archiving incoming financial messages

Рис. / Fig. Отобранные Ассоциацией «ФинТех» сценарии для реализации с использованием технологии распределенного реестра / Scenarios selected by the Fintech Association for implementation using DLT

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

на высокотехнологичных механизмах и международных стандартах учета, контроля, анализа и отчетности, а потому потребность перестройки его методологии у них отсутствует. Такие компании готовы сотрудничать с КЦЭС типа «Сбер» или «Финтех», но не вливаться в них, чтобы не терять своей индивидуальности при разработке и принятии управленческих решений.

Участники финансового рынка в России анонсируют и запускают пилотные проекты по использованию ТРР в КЦЭС. В конце 2016 г. совместно с ЦБ РФ они учредили Ассоциацию развития финансовых технологий («ФинТех»), одним из основных направлений деятельности которой является реализация проектов на основе РР (см. рисунок).

Сервисы экосистемы работают в разных сегментах рынка: e-commerce¹⁴, foodtech¹⁵, DIY¹⁶, e-health¹⁷, fintech¹⁸ и другие. Разработчики российской Концепции цифрового рубля как раз и акцентируют внимание на «бесшовности» новой платформы, где будут стыковаться интересы участников — власти и бизнеса. Однако в этих условиях функционирование производственных компаний как независимой малой цифровой экосистемы представляется крайне затруднительным. Причина — технологическая, связанная с криптографией в РР. Для осуществления любой транзакции потребуется пара цифровых ключей: закрытого (у оператора — Центробанка) и открытого (у компании). В данном случае содержание транзакции (информация в РР) станет псевдоанонимной, особенно в случае открытого децентрализованного реестра: поскольку каждому участнику сети доступна вся база транзакций, то, зная, какое лицо стоит за тем или иным неким идентификационным номером (в сети цифрового рубля, например, это номера кошельков участников), можно проследить историю транзакций интересующей компании.

Согласно действующему законодательству при проведении электронных трансграничных платежей средства конвертируются от банка к банку через систему корреспондентских отношений с начислением комиссий; однако часть бухгалтеров принимает документы по электронной почте, через Dropbox либо путем сканирования [11].

Понятие «малая экосистема» появилось совсем недавно, и исследователи считают, что оно предопределено Федеральным законом № 259¹⁹;

¹⁴ e-commerce — электронная покупка или продажа онлайн.

¹⁵ Фудтех (foodtech) — это производство, приготовление и доставка еды с использованием IT-решений, например мобильных приложений.

¹⁶ DIY — это товары рукоделия, различные дизайнерские элементы интерьера, мебель, изготовленная своими руками.

¹⁷ e-Health (дословно — электронное здоровье) — это новая область на пересечении медицинской информатики, общественного здравоохранения и бизнеса, касающаяся медицинских услуг и информации, предоставляемой или усиленной через интернет и смежные технологии.

¹⁸ Финансовые технологии (fintech или FinTech) — это технологии и инновации, которые направлены на конкуренцию традиционным финансовым методам в предоставлении финансовых услуг.

¹⁹ Федеральный закон от 31.07.2020 № 259-ФЗ «О цифровых финансовых активах, цифровой валюте и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации». URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_358753 (дата обращения: 21.04.2021).

при этом многие средние и даже малые компании получили возможность привлекать средства методом краудфандинга²⁰ и запуском в сеть РР инвест-токенов. Судя по технологии и цели, идею токенизации экономических процессов, ресурсов и отношений можно считать предтечей формирования некой «внутренней экосистемы», в которой существует определенный вид так называемой «корпоративной цифровой валюты — Е-рубля». Пока Е-рубль Центробанком России еще не запущен, «цифровые» взаимоотношения инвесторов с компанией — эмитентом токенов, нуждающейся в дополнительных ресурсах на задуманный ею инновационный проект, только набирают обороты. Не решена проблема стоимостной оценки затрат и результатов запуска в ИС/РР инвест-токенов; тем не менее при их массовом выпуске компания-эмитент может превратиться в малую цифровую экосистему. Начало процесса открывает публичная оферта — предложение о заключении сделки, в котором изложены существенные условия договора (программа смарт-контракта), адресованные широкой публике, т. е. потенциальным приобретателям токенов. Когда последние принимают оферту (выражая согласие на оговоренные в ней условия — акцептуя ее, что в ИС/РР выражается подтверждением цифровой подписи в программе смарт-контракта), процесс трансфера токенов запускается. Для снижения вероятности предъявления претензий со стороны третьих лиц лучше использовать термины ИТО²¹ (или TGE²² [token generating event]), а не ICO²³, поскольку выпускаются («эмитируются») именно токены, а не монеты/коины (в традиционном их понимании). Процессы токенизации активов компаний становятся массовыми, и поэтому «точнее было бы говорить именно о «хождении» токенов» [12]. Как нам кажется, именно термин TGE наиболее полно

²⁰ Краудфандинг (от англ. crowdfunding) — это способ коллективного финансирования проектов, при котором деньги на создание нового продукта поступают от его конечных потребителей.

²¹ ИТО (Initial Token Offering) — это способ получения финансирования для бизнеса, очень похожий на первичное размещение акций на бирже (IPO) с элементами краудфандинга.

²² TGE (Token Generating Event) — процесс генерации токенов, происходящий во время проведения или по окончании ICO.

²³ ICO (Initial Coin Offering) — форма привлечения инвестиций в виде продажи инвесторам фиксированного количества новых единиц криптовалют.

и четко отражает идею использования токена как инструмента инвестирования.

Наиболее продуктивным механизмом сбора и трансфера данных, содержащих оперативную, учетно-контрольную, аналитическую информацию и итоговую отчетность деятельности экономических субъектов, специалисты ИТ-сферы считают ТРР. Эта технология обладает потенциалом по минимизации рисков и снижения издержек при операциях с ценными бумагами, поэтому многие участники финансового рынка стали внедрять ее с расчетом на снижение расходов бэк-офисов. Сразу же подчеркнем, что технологические решения на основе сетей РР позволяют снижать не только управленческие расходы, но и совокупные затраты на формирование и передачу офисной учетной информации в соответствующие инфраструктуры (ЦФО), разделять ответственность за качество отчетной информации между руководителями ЦФО и директорами бэк-офисов.

ТРР в плане решаемых задач шагнула дальше реляционных систем управления базами данных, но пока еще не имеет хорошо отредактированных графических пользовательских интерфейсов. Проекты на базе РР, считающиеся технологически успешными, вообще не имеют отношения к криптоинам: к примеру Certificate Transparency, R 3 Corda и Hyperledger Fabric. Следовательно, такие ТРР могут использоваться обычными производственными компаниями при выпуске инвест-токемов. Для понимания целесообразности освоения компанией данной технологии (по сравнению с обычной СУБД или современными возможностями Excel) следует изучить доступные на рынке платформы РР, обозначить перечень требующих решения задач и сопоставить качество реестров с их сложностью. При этом необходимо заранее ответить на вопросы:

- так ли необходима публичная верифицируемость?
- если да, то для какой цели?
- какова затратность данной новации?
- кто будет управлять РР (внешние или внутренние операторы и каковы будут их полномочия)?

Исчерпывающих ответов пока нет в силу отсутствия широкого применения технологии РР в корпоративной практике хозяйствования и управления.

Во многих публикациях на тему цифровизации экономики понятия «блокчейн» и «технология РР

(DLT)» ошибочно употребляются как синонимы. «DLT — это технология хранения информации, важными особенностями которой являются отсутствие центрального органа управления, совместное использование и синхронизация информации согласно алгоритму консенсуса и, самое важное, распределение этой базы данных в разных географических точках» [13]. В опубликованной для обсуждения Концепции Банка России «Распределенные реестры» поставлена задача решения ряда вопросов, прежде чем РР смогут стать практическим цифровым механизмом, пригодным для использования на финансовом рынке.

Блокчейн-технологии и РР уже не являются принципиально новыми технологиями создания потоков информации, ее трансфера и хранения и не обладают приписываемыми им свойствами неизменности хранения данных, достижения доверия, анонимности, низкой стоимости транзакций и дешевизны внедрения. Более перспективными с позиций формирования корпоративных цифровых экосистем считаются так называемые «распределенные гроссбухи», к которым относят разрабатываемую Центробанком РФ концепцию «Мастерчейн». Ее практическая реализация охватит, по утверждению авторов, не только производственные компании, но и иные сферы общественной жизни — науку, здравоохранение, экологию и др.; однако этому препятствует отсутствие перспективы прикладного использования цифровых монет, извлекаемых из сети майнингом [14]. В [15] авторами определены «типы блокчейн-технологий и алгоритм достижения консенсуса, наиболее подходящие для реализации системы электронного документооборота». Высказанную по этому вопросу позицию ученых следует поддержать, поскольку «типы», «классификации» или иные группировки блокчейн-технологий пока либо не имеют практической ценности, либо они очень мобильны.

Распределенные реестры некоторой степени отличаются от блокчейнов и могут быть более применимыми благодаря участию крупных игроков рынка [16], поскольку на их основе проще хранить информацию в «облаке» — репозитории²⁴. Чаще всего данные там хранятся в виде файлов, доступных для дальнейшего распространения в сети, однако ряд компаний используют их в зна-

²⁴ Репозиторий (от англ. repository) — хранилище, место, где хранятся и поддерживаются какие-либо данные.

чении «облачных» хранилищ данных. По нашему мнению, следует поддержать вывод А. Ревы о том, что «феномен больших данных заставил многие предприятия осознать необходимость сбора, анализа и хранения структурированных и неструктурированных данных. Однако для внедрения этих процессов нужен план действий и правильные инструменты оптимизации процессов. А реально получать ощутимый эффект от больших данных многие компании не в состоянии из-за использования унаследованных СУБД, в которых не хватает функциональности и масштабируемости, и в результате революция больших данных никак не помогает их бизнесу» [17].

Как показывает исследование, любая ИС, требующая правильной проверки на соответствие запросам менеджеров и иных лиц, может использовать технологию РР, и на основе данной платформы могут быть созданы решения для ЖКХ, электронного голосования, производства, госзакупок и др. [18].

ПОСЛЕДСТВИЯ МАСШТАБИРОВАНИЯ КЦЭС И РАЗВИТИЯ ТЕХНОЛОГИЙ

В России экосистемы создают как банки, так и IT-компании [19]. По утверждению заместителя председателя Совета Федерации РФ Н. Журавлева и других экспертов, ситуация с конкуренцией в банковской сфере сейчас и так весьма сложная, а появление все большего количества экосистем может ее только ухудшить. «Топ-5 игроков занимают здесь практически 70% активов. Это нетипичная ситуация для развитых стран. Банки, скажем так, из второй части списка (от 200 места по размеру и дальше) суммарно занимают менее 1% рынка активов. При этом есть географический дисбаланс — у нас несколько десятков регионов, где вообще нет самостоятельных банков. При этом 90% банков находятся в московском регионе» [9]. Как свидетельствует практика, крупные банки, становясь IT экономическими системами, все дальше уходят от своих прямых функций кредитования реального сектора экономики, предоставления потребительских кредитов и хранения денег граждан по высоким процентным ставкам. Наполовину государственный «Сбер» уже занялся производством автомобилей без водителя! Увлекаясь онлайн-торговлей и иными электронными сервисами, такие коммерческие банки обрастают непрофильными активами, что еще больше искажает их изначальное предназначение [9].

Изучая данную проблему, мы также пришли к выводу, сделанному специалистами ЦБ РФ, о необходимости разделить и узаконить понятия «цифровая платформа» и «экосистема» с установлением для них квалифицирующих признаков, а также назначить регуляторные органы для ведения соответствующих реестров²⁵.

Международная организация по стандартизации ISO (International Organization for Standardization) в 2016 г. образовала ISO/TC 307 — технический комитет по блокчейну, в который вошли 35 государств, а «бразды правления» достались органу по стандартизации, представляющему интересы Австралии. В настоящее время стандарты, разработанные этим комитетом, переводятся Росстандартом и начинают приниматься в России в качестве национальных. «На момент формирования Россия воздержалась от вступления в состав ИСО/ТК 307»²⁶, так как опыт ISO предвосхищает мероприятия по стандартизации блокчейна, которые только запущены в России; привлекают внимание результаты, достигнутые ISO/TC 307 с 2016 г. и представленные в открытом документе технического комитета ISO — Дорожной карте разработки стандартов по блокчейну²⁷.

Комитет ISO/TC 307 начал свою работу с исследования потребностей пользователей в стандартах распределенных сетей. Отвечая на вопрос о том, в каких аспектах блокчейна больше всего наблюдается нехватка спецификаций, участники опроса чаще всего говорили о терминологии, конфиденциальности, управлении распределенными сетями, интеграции с другими платформами и инфраструктурой, безопасности, рисках. Исходя из полученных ответов, ISO/TC 307 приступил к разработке стандартов в терминологии и понятийном аппарате блокчейна. В будущем словарном стандарте ISO, конечно же, найдется место и для определения самого блокчейна, о котором в России пока много разговоров, но мало предметной информации. По общему определению, блокчейн — это цифровая платформа, использующая децентрализованный

²⁵ Официальный сайт портала технологий и поставщиков «Tadviser». URL: <https://www.tadviser.ru> (дата обращения: 28.03.2021).

²⁶ Официальный сайт Росстандарта. URL: <https://www.rst.gov.ru/portal/gost> (дата обращения: 28.03.2021).

²⁷ Roadmap for blockchain standards. URL: https://www.standards.org.au/getmedia/ad5d74db-8da9-4685-b171-90142ee0a2e1/Roadmap_for_Blockchain_Standards_report.pdf.aspx (дата обращения: 28.03.2021).

подход к управлению и хранению информацией. При помощи специальных сложных математических алгоритмов информация распределяется между компьютерами пользователей, а не хранится на каком-то одном. Эксперты отмечают высокий потенциал защищенности блокчейна от действий злоумышленников, поскольку для безнаказанного вмешательства в работу программ нужно завладеть всеми серверами, между которыми распределена сеть, что практически невозможно.

В РФ с июля 2021 г. начали действовать 474 новых документа по стандартизации, что предопределяет необходимость перехода на ГОСТ в соответствии с последней редакцией стандарта ISO/IEC 17025:2017. В 2018 г. празднование Всемирного дня стандартов посвятили «четвертой промышленной революции», а ВЭФ-2018 прошел под знаком стандартизации цифровых технологий. Предприятиям субсидируют 75% затрат на разработку национальных стандартов в сфере цифровых технологий. Технический комитет ISO, занимающийся стандартами интернета вещей, намерен посетить Россию и изучить российские варианты таких стандартов²⁸. Следует еще раз подчеркнуть, что в отличие от блокчейна, TRP не нуждаются в доказательстве работоспособности, она только предлагает (теоретически) лучшие варианты масштабирования, в связи с чем может применяться при трансфере отчетной информации в соответствующие инстанции.

РЕЗУЛЬТАТЫ

Обсуждение проблем, поднятых в настоящей статье, направлено на интерпретацию полученных результатов исследования, определение их научной ценности и практической применимости, оценку корректности формулирования авторами статьи понятий цифрового финансового актива (ЦФА) и цифровой валюты (ЦВ).

1. Масштабирование цифровой экосистемы невозможно без понимания ее специфики и направления ее расширения. Цифровая трансформация служит признаком отличия терминов «цифровизация» (диджитализация/digitalization) и «оцифровка информации» (digitization), в связи с чем возникает необходимость создания цифровой экосистемы

в организации. Если Майкл Дж. Якобидес определяет цифровые экосистемы как «взаимодействующие организации, которые подключены к цифровым сетям, имеют модульную архитектуру и не управляются иерархическими структурами» [6], то авторами в ходе исследования внесены уточняющие дополнения в это определение, подчеркивающие, что сообщество основано на сетевых информационных технологиях, связано общими интересами, коммуницирует в цифровом пространстве.

2. По критериям целевого назначения, технологических свойств и функциональности нами предложено разделять экосистемы на две совокупности (группы): инструментально-функциональные (распределенные реестры, блокчейн, мастерчейн и т.п.) и институционально-правые (Центробанки стран, коммерческие банки, компании, холдинги, ассоциации и т.п.). Такое разграничение необходимо поскольку:

- каждая из названных совокупностей имеет собственную специфику применения и распространения цифровых технологий;
- изучение их функциональной специфики позволяет не допустить ошибок в управлении информацией (в том числе в транзакциях); данные совокупности (группы) различаются по степени централизации, а следовательно, их управленческие центры функционируют по-разному. Одни — по «законам» компьютерных технологий, а другие — в соответствии с правовыми основами цивилистики (учреждения, организации и компании). Исходя из этого, настройка системы управления в каждой из названных совокупностей требует разных знаний, навыков, опыта и прочее.

3. Остается нерешенным вопрос гибкого обеспечения приватности во всех известных форматах «распределенных гроссбухов» (технологии РР) без крупных ресурсных затрат. Для повышения их пропускной способности и уменьшения времени на подтверждение транзакции необходимо оптимальное соотношение между уровнями репликации и открытости, верифицируемости данных. Хотя в настоящее время российские ИТ-специалисты разрабатывают отечественные модификации таких проектов с использованием концепции сегментирования, необходимо более полно обеспечить прозрачность отчетности и достоверность представленной в ней информации. Надеемся, что внедрение в практику разработанных в ходе исследований рекомендаций послужит достижению этой цели.

²⁸ Официальный сайт центра сертификации и лицензирования «Единый стандарт». URL: <https://1cert.ru/novosti/standartizatsiye-blokcheyna-zaymetsya-novyy-tk-sozdannyi-rosstandartom> (дата обращения: 28.03.2021).

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Burdina A.A., Bondarenko A.V., Manayenkova Y.T. Technology and structure of the development of personnel strategy of a project in the aviation industry. *International Journal of Recent Technology and Engineering*. 2019;8(3):416–422.
2. Bodyako A.V., Bulyga R.P., Ponomareva S.V., Rogulenko T.M. Determination of economically sound criteria to assess the effectiveness of control processes. *International Journal of Recent Technology and Engineering*. 2019;8(2):4101–4109.
3. Gorlov V.V., Gorlova I.S., Rogulenko T.M., Soklakova I.V., Surat V.I., Surat I.L. Investment activity of the fuel and energy complex of Russia: organizational and economic mechanism. *International Journal of Recent Technology and Engineering*. 2019;8(4):9050–9053.
4. Кодд Е. Ф. Реляционная модель данных для больших совместно используемых банков данных. *Системы Управления Базами Данных*. 1995;(1):49–62.
5. Dini P., Iqani M., Mansell R. The impossibility of interdisciplinarity: lessons from constructing a theoretical framework for digital ecosystems. *Culture, Theory and Critique*. 2011;52(1):327.
6. Jacobides M.G. Designing Digital Ecosystems. Platforms and Ecosystems: Enabling the Digital Economy. World Economic Forum (Briefing Paper). URL: http://www3.weforum.org/docs/WEF_Digital_Platforms_and_Ecosystems_2019.pdf.
7. Филимонов И.В. Экосистема цифровой экономики: проблемы предметной идентификации. *Инновации и инвестиции*. 2020;(6):51–59.
8. Li W., Badr Y., Biennier F. Digital Ecosystems: Challenges and Prospects. International Conference of Management of Emergent Digital EcoSystems. 2012;117–122. URL: https://www.researchgate.net/publication/262330068_Digital_ecosystems_Challenges_and_prospects.
9. Дубровская А. Экосистемному рабству — бой! Финансовая газета (портал). 20.05.2021. URL: <https://fingazeta.ru/authority/state-regulation/471733>.
10. Иванкина Н. ЦБ займется регулированием экосистем. Ведомости. 02.04.2021. URL: <https://www.vedomosti.ru/finance/news/2021/04/02/864414-tsb-zaimetsya-regulirovaniem-ekosistem>
11. Холочер С. Электронные документы в сфере бухгалтерского учета и аудита. ECM-Journal (портал). 30.04.2015. URL: <https://ecm-journal.ru/material/Ehlektronnye-dokumenty-v-sfere-bukhgalterskogo-ucheta-i-audita>
12. Рябов Е., Рейтман Д. Юридические риски ICO и правовая природа токенов — мнение экспертов. Vc.ru (портал). 06.07.2017. URL: <https://vc.ru/flood/24993-ico-opinions>.
13. Токарев Д. Технологии распределенного реестра. BitCryptoNews (портал). 02.08.2019. URL: <https://bitcryptonews.ru/blogs/blokchejn/raznicza-mezhdu-blokchejnom-i-raspredelennym-reestrom-dlt-na-primere-bitcoin-i-ripple>
14. Крылов Г. О., Селезнёв В. М. Состояние и перспективы развития технологии блокчейн в финансовой сфере. *Финансы: теория и практика*. 2019;23(6):26–35. URL: https://financetp.fa.ru/jour/article/view/925?locale=ru_RU.
15. Пескова О.Ю., Половко И.Ю., Захарченко А.Д. Применение блокчейн-технологий в системах электронного документооборота: анализ и программная реализация. *Инженерный вестник Дона*. 2019;(3):1–16. URL: http://www.ivdon.ru/uploads/article/pdf/IVD_140_Peskova_Polovko_Zakharchenko.pdf_5ae956362f.pdf.
16. Мейклджен С. Десять барьеров на пути распределенных реестров. *Открытые системы. СУБД*. 2018;(3). URL: <https://www.osp.ru/os/2018/03/13054407>.
17. Рева А. Прогноз TmaxSoft: следующая «волна» Big Data потребует модернизации СУБД. Деловой портал TAdviser. URL: [https://www.tadviser.ru/index.php/%D0%A1%D1%82%D0%B0%D1%82%D1%8C%D1%8F%D0%91%D0%BE%D0%BB%D1%8C%D1%88%D0%B8%D0%B5_%D0%B4%D0%B0%D0%BD%D0%BD%D1%8B%D0%B5_\(Big_Data\)#.2A.D0.9F.D1.80.D0.BE.D0.B3.D0.BD.D0.BE.D0.B7_TmaxSoft:_D1.81.D0.BB.D0.B5.D0.B4.D1.83.D1.8E.D1.89.D0.B0.D1.8F_.C2.AB.D0.B2.D0.BE.D0.BB.D0.BD.D0.B0.C2.BB_Big_Data_.D0.BF.D0.BE.D1.82.D1.80.D0.B5.D0.B1.D1.83.D0.B5.D1.82_.D0.BC.D0.BE.D0.B4.D0.B5.D1.80.D0.BD.D0.B8.D0.B7.D0.B0.D1.86.D0.B8.D0.B8_.D0.A1.D0.A3.D0.91.D0.94](https://www.tadviser.ru/index.php/%D0%A1%D1%82%D0%B0%D1%82%D1%8C%D1%8F%D0%91%D0%BE%D0%BB%D1%8C%D1%88%D0%B8%D0%B5_%D0%B4%D0%B0%D0%BD%D0%BD%D1%8B%D0%B5_(Big_Data)#.2A.D0.9F.D1.80.D0.BE.D0.B3.D0.BD.D0.BE.D0.B7_TmaxSoft:_D1.81.D0.BB.D0.B5.D0.B4.D1.83.D1.8E.D1.89.D0.B0.D1.8F_.C2.AB.D0.B2.D0.BE.D0.BB.D0.BD.D0.B0.C2.BB_Big_Data_.D0.BF.D0.BE.D1.82.D1.80.D0.B5.D0.B1.D1.83.D0.B5.D1.82_.D0.BC.D0.BE.D0.B4.D0.B5.D1.80.D0.BD.D0.B8.D0.B7.D0.B0.D1.86.D0.B8.D0.B8_.D0.A1.D0.A3.D0.91.D0.94).
18. Королев И. Ростех просит 36 миллиардов на развитие российского блокчейна. CNews. 25.02.2020. URL: https://www.cnews.ru/news/top/2020-02-21_rosteh_prizyvaet_vlasti.

19. Соколов А. Куда направляются экосистемы. Ведомости. 24.02.2021. URL: <https://www.vedomosti.ru/technology/articles/2021/02/23/858980-ekosistemi>
20. Иванов А. Что такое экосистема в бухгалтерии, и почему вам все равно придется с этим разбираться. Клерк.Медиа (портал). URL: <https://www.klerk.ru/buh/articles/493840>.

REFERENCES

1. Burdina A.A., Bondarenko A.V., Manayenkova Y.T. Technology and structure of the development of personnel strategy of a project in the aviation industry. *International Journal of Recent Technology and Engineering*. 2019;8(3):416–422.
2. Bodyako A.V., Bulyga R.P., Ponomareva S.V., Rogulenco T.M. Determination of economically sound criteria to assess the effectiveness of control processes. *International Journal of Recent Technology and Engineering*. 2019;8(2):4101–4109.
3. Gorlov V.V., Gorlova I.S., Rogulenco T.M., Soklakova I.V., Surat V.I., Surat I.L. Investment activity of the fuel and energy complex of Russia: Organizational and economic mechanism. *International Journal of Recent Technology and Engineering*. 2019;8(4):9050–9053.
4. Codd E.F. A relational data model for large shared data banks. *Sistemy Upravleniya Bazami Danykh = Database Management Systems*. 1995;(1):49–62. (In Russ.).
5. Dini P., Iqani M., Mansell R. The impossibility of interdisciplinarity: Lessons from constructing a theoretical framework for digital ecosystems. *Culture, Theory and Critique*. 2011;52(1):327.
6. Jacobides M.G. Designing Digital Ecosystems. Platforms and Ecosystems: Enabling the Digital Economy. World Economic Forum (Briefing Paper). URL: http://www3.weforum.org/docs/WEF_Digital_Platforms_and_Ecosystems_2019.pdf.
7. Filimonov I.V. Ecosystem of the digital economy: problems of subject identification. *Innovatsii i investitsii = Innovation and investment*. 2020;(6):51–59. (In Russ.).
8. Li W., Badr Y., Biennier F. Digital Ecosystems: Challenges and Prospects. International Conference of Management of Emergent Digital EcoSystems. 2012;117–122. URL: https://www.researchgate.net/publication/262330068_Digital_ecosystems_Challenges_and_prospects.
9. Dubrovskaya A. Fighting the ecosystem slavery! Financial newspaper (online edition). URL: <https://fingazeta.ru/authority/state-regulation/471733> (In Russ.).
10. Ivankina N. The Central Bank will deal with the regulation of ecosystems. Vedomosti. 02.04.2021. URL: <https://www.vedomosti.ru/finance/news/2021/04/02/864414-tsb-zaimetsya-regulirovaniem-ekosistem> (In Russ.).
11. Holocher S. Electronic documents in the field of accounting and audit. ECM-Journ (online edition). 30.04.2015. URL: <https://ecm-journal.ru/material/Ehlektronnye-dokumenty-v-sfere-bukhgalterskogo-ucheta-i-audita> (In Russ.).
12. Ryabov E., Reitman D. Legal risks of ICO and the legal nature of tokens — expert opinion. Vc.ru (online edition). 06.07.2017. URL: <https://vc.ru/flood/24993-ico-opinions> (In Russ.).
13. Tokarev D. Technologies of the distributed register. BitCryptoNews (online edition). 02.08.2019. URL: <https://bitcryptonews.ru/blogs/blokchejn/raznica-mezhdu-blokchejnom-i-raspredelemnym-reestrom-dlta-na-primere-bitcoin-i-ripple> (In Russ.).
14. Krylov G.O., Seleznev V.M. State and prospects for the development of blockchain technology in the financial sector. *Finansy: teoriya i praktika = Finance: Theory and practice*. 2019;23(6):26–35. URL: https://financetp.fa.ru/jour/article/view/925?locale=ru_RU (In Russ.).
15. Peskova O. Yu., Polovko I. Yu., Zakharchenko A.D. The use of blockchain technologies in electronic document management systems: Analysis and software implementation. *Inzhenernyi vestnik Dona = Don's Engineering Bulletin*. 2019;(3):1–16. URL: http://www.ivdon.ru/uploads/article/pdf/IVD_140_Peskova_Polovko_Zakharchenko.pdf_5ae956362f.pdf (In Russ.).
16. Maklejohn S. Ten barriers to distributed ledgers. Мейклджон С. Десять барьеров на пути распределенных реестров. *Otkrytye sistemy. SUBD = Open systems. DBMS*. 2018;(3). URL: <https://www.osp.ru/os/2018/03/13054407> (In Russ.).
17. Reva A. The next «wave» of Big Data will require modernization of the DBMS. TAdviser (online edition) URL: <https://www.tadviser.ru/index.php/%D0%A1%D1%82%D0%B0%D1%82%D1%8C%D1%8F:%D0%91%D0%B>

E%D0%BB%D1%8C%D1%88%D0%B8%D0%B5_%D0%B4%D0%B0%D0%BD%D0%BD%D1%8B%D0%B5_(Big_Data)#.2A.D0.9F.D1.80.D0.BE.D0.B3.D0.BD.D0.BE.D0.B7_TmaxSoft:_D1.81.D0.BB.D0.B5.D0.B4.D1.83.D1.8E.D1.89.D0.B0.D1.8F_C2.AB.D0.B2.D0.BE.D0.BB.D0.BD.D0.B0.C2.BB_Big_Data_.D0.BF.D0.BE.D1.82.D1.80.D0.B5.D0.B1.D1.83.D0.B5.D1.82_.D0.BC.D0.BE.D0.B4.D0.B5.D1.80.D0.BD.D0.B8.D0.B7.D0.B0.D1.86.D0.B8.D0.B8_.D0.A1.D0.A3.D0.91.D0.94 (In Russ.).

18. Korolev I. Rostech asks for 36 billion for the development of the Russian blockchain. CNews (online edition). 25.02.2020. URL: https://www.cnews.ru/news/top/2020-02-21_rosteh_prizyvaet_vlasti (In Russ.).
19. Sokolov A. Where are ecosystems heading. Vedomosti. 24.02.2021. URL: <https://www.vedomosti.ru/technology/articles/2021/02/23/858980-ekosistemi> (In Russ.).
20. Ivanov A. What is an ecosystem in accounting, and why you still have to deal with. Clerk. Media (online edition). URL: <https://www.klerk.ru/buh/articles/493840> (In Russ.).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ

Марат Тумабекович Турманов — аспирант кафедры бухгалтерского учета, аудита и налогообложения, Государственный университет управления, Москва, Россия
tmguu@mail.ru; m.turmanov@gmail.com

Татьяна Михайловна Рогуленко — доктор экономических наук, профессор кафедры бухгалтерского учета, аудита и налогообложения, Государственный университет управления, Москва, Россия
tmguu@mail.ru

ABOUT THE AUTHORS

Marat T. Turmanov — postgraduate student, Department of accounting, audit and taxation, State University of Management, Moscow, Russia
tmguu@mail.ru; m.turmanov@gmail.com

Tatyana M. Rogulenko — Dr. Sci. (Econ.), Professor, Professor of the Department of accounting, audit and taxation, State University of Management, Moscow, Russia
tmguu@mail.ru

Статья поступила в редакцию 06.08.2021; после рецензирования 30.08.2021; принята к публикации 06.01.2022.

Авторы прочитали и одобрили окончательный вариант рукописи.

The article was submitted on 06.08.2021; revised on 30.08.2021; and accepted for publication on 06.01.2022.

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

Дискуссия. Корпоративная отчетность: проблемы и пути их решения**ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ**

DOI: 10.26794/2408-9303-2022-9-1-19-30
УДК 336.717(045)
JEL C12, C51, L66, M21

Глобальные тренды развития корпоративной отчетности

Е. Б. Абдалова^а, С. Н. Карельская^б

^а Санкт-Петербургский государственный экономический университет, Санкт-Петербург, Россия;

^б Санкт-Петербургский государственный университет, Санкт-Петербург, Россия

^а <https://orcid.org/0000-0002-0450-6661>; ^б <https://orcid.org/0000-0002-6721-3401>

АННОТАЦИЯ

Статья посвящена результатам исследования по раскрытию в корпоративной отчетности данных о климатических рисках компаний, что является актуальной повесткой. В ходе работы было выявлено, что 16 международных стандартов по финансовой отчетности предоставляют возможность такого раскрытия, однако в них содержатся существенные ограничения в части представления прогнозной информации; также были выделены современные этапы развития корпоративной отчетности в данном направлении. Информационную базу исследования составили публикации и сообщения, размещенные на официальном сайте Фонда по международным стандартам финансовой отчетности*. Результаты работы могут быть полезны профессиональным международным организациям и российским государственным органам, занимающимся разработкой стандартов финансовой и нефинансовой отчетности, заинтересованным пользователям, а также экономическим субъектам, составляющим корпоративную отчетность.

Ключевые слова: климатические риски; финансовая отчетность; раскрытие в финансовой отчетности; нефинансовая отчетность; МСФО; ответственное инвестирование; Парижское соглашение по климату

Для цитирования: Абдалова Е.Б., Карельская С.Н. Глобальные тренды развития корпоративной отчетности. *Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing*. 2022;9(1):19-30. DOI: 10.26794/2408-9303-2022-9-1-19-30

ORIGINAL PAPER

Global Trends in the Corporate Reporting Development

E.B. Abdalova^а, S.N. Karelskaia^б

^а Saint Petersburg State University of Economics, Saint Petersburg, Russia;

^б Saint Petersburg State University, Saint Petersburg, Russia

^а <https://orcid.org/0000-0002-0450-6661>; ^б <https://orcid.org/0000-0002-6721-3401>

ABSTRACT

The paper covers the disclosure of information on company's climate risks in corporate reporting, which is the urgent agenda. It was found that 16 of International Financial Reporting Standards (IFRS) provide the opportunity for disclosing of such climate risks. However, they contain significant restrictions regarding the presentation of forecasting information. The analysis revealed the current stages of corporate reporting development under the influence of the relevant disclosure of climate risks by companies. The research data source includes the publications and statements available on the official website of the IFRS Foundation*. The research results can be useful for professional international organisations and Russian state bodies engaged in the development of financial and non-financial reporting standards, concerned users, as well as economic entities that prepare corporate reporting.

Keywords: climate risks; financial reporting; disclosure in financial statements; non-financial reporting; IFRS; responsible investment; The Paris Agreement

For citation: Abdalova E.B., Karelskaia S.N. Global trends in the corporate reporting development. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2022;9(1):19-30. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2022-9-1-19-30

* Официальный сайт Фонда МСФО. URL: <https://www.ifrs.org/> (дата обращения: 05.10.2021).

** Official website of the IFRS Foundation. URL: <https://www.ifrs.org/> (accessed on 05.10.2021).

© Абдалова Е.Б., Карельская С.Н., 2022

ВВЕДЕНИЕ

Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО)¹ появились в результате длительной эволюции учета и отчетности, позволившей составителям и пользователям признать финансовую отчетность смысловым центром корпоративной отчетности и внедрить в практику идеи ее международной стандартизации. По определению их разработчика (Совета по международным стандартам финансовой отчетности — далее СМСФО), зафиксированному в Концептуальных основах представления финансовых отчетов, т.е. в документе, представляющем теоретическую базу стандартов, «стейкхолдерами отчетности являются существующие и потенциальные инвесторы, заимодавцы и прочие кредиторы при принятии ими решений о предоставлении отчитывающейся организации ресурсов»².

В 1990-х гг. появились институциональные инвесторы с принципами, основанными на ответственном финансовом поведении при принятии во внимание экологических, социальных и организационных составляющих в управлении проектами и компаниями (Environmental, Social and Corporate Governance — далее ESG), что обусловило формирование спроса на информацию о данных аспектах деятельности объектов инвестиций [1, 2]. В ответ на это в конце XX в. европейские компании начали составлять нефинансовые отчеты, раскрывающие данную информацию [3, 4]. Крупные европейские компании со штатом более 500 сотрудников обязали представлять в годовой отчетности информацию о защите окружающей среды, социальной ответственности, уважении к правам человека, борьбе с коррупцией и взяточничеством, составе совета директоров компании (возраст, пол, образование, профессиональная подготовка)³.

¹ Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) — набор документов (стандартов и интерпретаций), регламентирующих правила составления финансовой отчетности, необходимой внешним пользователям для принятия ими экономических решений в отношении предприятия.

² Концептуальные основы представления финансовых отчетов. П. 1.2 URL: https://minfin.gov.ru/ru/performance/accounting/mej_standart_fo/standard/conceptual/?id_65=125979-kontseptualnye_osnovy_predstavleniya_finansovykh_otchetov (дата обращения: 04.04.2021).

³ Directive 2014/95/Eu Of The European Parliament And Of The Council of 22 October 2014 amending Directive 2013/34/EU as

За последние десятилетие в мире сложилась тенденция использования инвесторами альтернативных и модифицированных показателей, отражающих финансовые и нефинансовые целевые параметры деятельности организаций, что неизбежно привело к росту в 6,5 раз инструментов, определяющих требования к отчетам по устойчивости (в 7 раз — обязательные, в 5,4 раза — добровольные отчеты) [5]. На конец 2016 г. в мире совокупная стоимость инвестиций, соответствующих принципам ответственного инвестирования, уже составляла 22,89 трлн долл. США [6, 7], а в начале 2018 г. ее величина превысила 30 трлн долл. [8]. Таким образом, нынешний рынок ответственных инвестиций находится на этапе активного роста, однако имеются сдерживающие факторы, в числе которых дефицит достоверной, сопоставимой, полной и доступной информации об экологическом и социальном воздействии компаний [8]. Между тем, в МСФО требования о включении информации, необходимой для принятия экономических решений инвесторами, следующими принципам ответственного инвестирования, не содержатся.

В настоящее время инвесторов все более интересуют данные о влиянии на финансовое положение компаний климатических рисков [9, 10], что обусловлено принятием в 2015 г. Парижского соглашения по координации усилий государств по сокращению выбросов парниковых газов, вступившего в силу 4 ноября 2016 г.⁴ Появление данного документа ознаменовало существенный поворот в политике и правовом регулировании охраны климата [11]. После его утверждения все глобальные действия предпринимаются в русле его принципов и подходов [12].

Важным толчком развития финансовой отчетности компаний стало то, что одно из средств достижения поставленной в Парижском климатическом соглашении цели определено как «приведение финансовых потоков в соответствие с траекторией в направлении развития, характеризующегося низким уровнем выбросов и сопро-

regards disclosure of non-financial and diversity information by certain large undertakings and groups. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32014L0095> (дата обращения: 04.04.2021).

⁴ Официальный интернет-портал правовой информации. URL: <http://publication.pravo.gov.ru/Document/View/0001201911060026> (дата обращения: 04.04.2021).

тивляемостью к изменению климата»⁵, что влечет за собой «переориентирование финансовых потоков на низкоуглеродное и климатически устойчивое развитие» и рост объемов капитальных вложений в безуглеродную энергетику и транспорт, в энергоэффективность, в энерго- и ресурсосбережение, в развитие и распространение соответствующих технологий [13].

Современные исследователи [6, 14–17] обоснованно доказали, что существуют тесные взаимосвязи между рентабельностью компаний и их позициями в ESG-рейтингах, используемых для оценки эффективности управления предприятием и прогнозирования возможных корпоративных рисков, в том числе в экологической и социальной сферах.

Ситуация начала меняться с образования в 2015 г. Рабочей группы по вопросам раскрытия финансовой информации, связанной с изменением климата (Task Force on Climate-Related Financial Disclosures — далее TCFD) при Совете по финансовой стабильности, отвечающей за разработку рекомендаций по добровольному раскрытию информации о финансовых рисках, связанных с изменением климата. В 2017 г. она выпустила рекомендации с предложением оценивать влияние климатических рисков на бизнес и отражать их в финансовой отчетности⁶. По мнению О. В. Ефимовой и О. В. Рожновой, разработанный документ стал качественным эволюционным шагом в развитии нефинансовой отчетности, сложившейся под влиянием Глобальной инициативы по отчетности, Международного Совета по интегрированной отчетности, Совета по стандартам учета в области устойчивого развития и др. [18]. Он также придал импульс современной дискуссии о порядке раскрытия данных о воздействии климатических рисков на показатели финансовой отчетности.

В сентябре 2020 г. попечителями Фонда по МСФО был предложен для обсуждения Консультационный документ по отчетности в области устойчивого развития⁷.

Раскрытие климатических рисков в корпоративной отчетности еще только входит в сферу интересов профессионального сообщества. Известно лишь несколько публикаций по этому направлению [18–21], и результаты нашего исследования дополняют их в плане освещения дискуссии о существующих возможностях МСФО как для раскрытия климатических рисков, так и современных тенденций развития финансовой и нефинансовой отчетности.

ИНИЦИАТИВА TCFD

Глобальной структурой, выступившей с рекомендациями относительно раскрытия климатических рисков в финансовой отчетности, стала TCFD. Рекомендуемые ею подходы к добровольному раскрытию данной информации в финансовой отчетности сводятся к следующему⁸:

- компании, находящиеся на ранних этапах оценки воздействия изменения климата на свой бизнес и стратегии развития, могут начинать раскрывать эту информацию в нефинансовой отчетности;
- компании, перешедшие к следующему этапу оценки воздействия изменения климата на свой бизнес, могут отражать это в финансовой отчетности.

Таким образом, раскрытие климатических рисков в финансовой отчетности понимается этой организацией как более сложный шаг в развитии компании, а данный вид отчетности — как самостоятельная часть корпоративной отчетности, отделенная от нефинансовой и более значимая для представления данных о компаниях; ряд международных компаний уже несколько лет апробируют раскрытие влияния климатических рисков на финансовое положение, финансовые результаты и денежные потоки (например, Chevron Corporation, Royal Dutch Shell, TOTAL S.A. отражают их в консолидированной финансовой отчетности начиная с 2018 г.; BP, Eni Group, НК Роснефть — с 2019 г.).

Следуя рекомендациям TCFD, предложено реализовать раскрытия этого вида информации в финансовой отчетности на основе норм меж-

⁵ Официальный интернет-портал правовой информации. URL: <http://publication.pravo.gov.ru/Document/View/0001201911060026> (дата обращения: 04.04.2021).

⁶ Recommendations of the Task Force on Climate-related Financial Disclosures. URL: <https://assets.bbhub.io/company/sites/60/2020/10/FINAL-2017-TCFD-Report-11052018.pdf> (дата обращения: 20.03.2021).

⁷ Consultation Paper on Sustainability Reporting. Comments to be received by 31 December 2020. URL: <https://www.ifrs.org/-/media/project/sustainability-reporting/consultation-paper-on-sustainability-reporting.pdf> (дата обращения: 03.04.2021).

⁸ Recommendations of the Task Force on Climate-related Financial Disclosures. URL: <https://assets.bbhub.io/company/sites/60/2020/10/FINAL-2017-TCFD-Report-11052018.pdf> (дата обращения: 20.03.2021).

дународных стандартов: МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов», МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы».

МСФО И РАСКРЫТИЕ КЛИМАТИЧЕСКИХ РИСКОВ

Инициатором дискуссии о возможностях включения в финансовую отчетность компаний информации о климатических рисках выступил Фонд МСФО. В 2019 г. на официальном сайте этой организации появилась статья члена правления СМСФО Ника Андерсона⁹ [22], а в 2020 г. — материалы с общим названием «Последствия изменения климата, влияющие на финансовые отчеты»¹⁰.

Н. Андерсон выделил следующие потенциальные финансовые последствия, связанные с климатическими и другими возникающими рисками:

- обесценение активов, включая гудвил¹¹;
- изменение срока полезного использования активов;
- изменение справедливой оценки активов;
- влияние на расчеты обесценения из-за увеличения затрат или снижения спроса;
- изменение в резервах (оценочных обязательствах) по обременительным контрактам из-за увеличения затрат или снижения спроса;
- изменение в оценочных и условных обязательствах, возникающих в связи со штрафами и пенями;
- изменение ожидаемых кредитных убытков по кредитам и прочим финансовым активам.

В этих публикациях особый интерес представляет описание возможностей МСФО по раскрытию в финансовой отчетности последствий изменения климата в части отдельных стандартов (табл. 1).

Как видно из табл. 1, СМСФО увеличил количество стандартов, предусматривающих возможность раскрытия климатических рисков до 11 (и одного разъяснения), дополнив список Н. Андерсона МСФО (IAS) 2 «Запасы», МСФО (IAS) 12 «Налог на прибыль» и МСФО (IFRS) 17 «Страхование».

Предложенные стандарты содержат нормы по признанию рисков с точки зрения угроз, а не возможностей, поэтому, основываясь на принципе осмотрительности, в них предписано признавать убытки тогда, когда есть высокая вероятность их получения в будущем. В целом, пояснения по отдельным стандартам Н. Андерсона и СМСФО сходны. Основные отличия состоят в более подробном раскрытии климатических рисков у Н. Андерсона на основе существенности информации. СМСФО основывается на нормах отдельных пунктов стандартов, позволяющих обнародовать информацию о воздействии климатических рисков на деятельность компании с более конкретным позиционированием раскрытий в финансовой отчетности.

Наиболее существенные отличия в рассматриваемых публикациях связаны с описанием МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности». СМСФО отмечает необходимость учитывать информацию о климатических рисках при оценке возможности составления отчетности на базе допущения о непрерывности деятельности компании, и раскрывать информацию об учетной политике и источнике неопределенности, связанных с расчётными оценками. Характеризуя этот стандарт, Н. Андерсон, приветствуя его требование раскрывать данные, не представленные в других разделах финансовой отчетности, рекомендует при определении существенной информации использовать как количественные и качественные параметры, так и их комбинации.

Согласно МСФО, компании должны учитывать вопросы по климатическим рискам, когда их влияние *существенно* в контексте финансовой отчетности. В Концептуальных основах финансовой отчетности и в МСФО (IAS) 1 понятие «существенность» определяется следующим образом: «информация является существенной, если можно обоснованно ожидать, что ее пропуск, искажение или маскировка повлияют на решения основных пользователей финансовой отчетности общего назначения, принимаемые на основе данной финансовой отчетности, предоставляющей фи-

⁹ Н. Андерсон в своей публикации использовал австралийские материалы, опубликованные в апреле 2019 г.: Climate-related and other emerging risks disclosures: assessing financial statement materiality using AASB/IASB. Practice Statement. The Australian Accounting Standards Board (AASB) and Auditing and Assurance Standards Board (AUASB).

¹⁰ Effects of climate-related matters on financial statements. URL: <https://cdn.ifrs.org/-/media/feature/supporting-implementation/documents/effects-of-climate-related-matters-on-financial-statements.pdf?la=en>. (дата обращения: 03.04.2021).

¹¹ Гудвил — актив, представляющий собой будущие экономические выгоды, являющиеся результатом других активов, приобретенных при объединении бизнесов, которые не идентифицируются и не признаются отдельно.

Таблица 1 / Table 1

Предложения по применению МСФО для признания в финансовой отчетности последствий изменения климата / Offers on application of IFRS for recognition in financial statements of the effects of climate change

Стандарт МСФО / IFRS	Н. Андерсон / N. Anderson	СМСФО / IASB
МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» / Presentation of Financial Statements	Раскрытие существенной информации, которая не представлена в других разделах финансовой отчетности, но имеет отношение к ее пониманию / Disclosure of material information, which is not presented in other sections of financial statements, but has relevance for understanding thereof	Оценка непрерывности деятельности компании, раскрытие информации об учетной политике и источнике неопределенности, связанном с расчетными оценками / Assessment of going concern; disclosure of information on the accounting policy and a source of uncertainty associated with accounting estimates
МСФО (IAS) 16 «Основные средства»; МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы» / Property, Plant and Equipment; Intangible Assets	Тестирование ресурсов на соответствие критериям признания актива; влияние на формирование первоначальной стоимости, срока полезного использования и величины амортизации / Resource testing against asset recognition criteria; the impact on formation of acquisition cost, useful life and depreciation amount	Раскрытие информации на исследования и разработки; периодическое тестирование срока полезного использования, ликвидационной стоимости, методов начисления амортизации основных средств и нематериальных активов / Disclosure of information for research and development; periodic testing of useful life, liquidation cost, methods of depreciation of property, plant and equipment, and intangible assets
МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» / Impairment of Assets	Подверженность компании климатическим рискам может быть признана признаком обесценения внеоборотных активов; оценка внеоборотных активов при расчете будущих денежных потоков и возмещаемой стоимости / Company exposure to climate-related risks may be recognised as an indicator of impairment of non-current assets; evaluation of non-current assets when calculating future cash flows and recoverable value	Влияние климатических рисков на оценку возмещаемой стоимости внеоборотных активов; влияние на оценку ценности использования актива; раскрытие информации о событиях и обстоятельствах, приведших к признанию или восстановлению убытка от обесценения / Influence of climate-related risks on evaluation of recoverable value of non-current assets; influence on assessment of value in use; disclosure of information on events and circumstances, which resulted in recognition or reversal of impairment loss
МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы»; Разъяснение КРМФО (IFRIC) 21 «Обязательные платежи» / Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets; Clarification of the IFRIC 21 Mandatory Payments	Формирование оценочного и условного обязательств с учетом их финансового эффекта и характеристики неопределенности* / Formation of provisions and contingent liabilities subject to their financial effect and uncertainty characteristics*	Влияние на признание и величину оценочных и условных обязательств (например, сборы, взимаемые за невыполнение целевых показателей, связанных с климатом, резервы для выполнения требований по возмещению ущерба окружающей среде; резервы по обременительным контрактам; резервы под реструктуризацию и др.); раскрытие информации об оценочных и условных обязательствах / Influence on recognition and amount of provisions and contingent liabilities (for example, fees chargeable for non-achievement of climate-related performance targets, provisions for meeting environmental damage compensation requirements; onerous contract provisions; restructuring provisions, etc.); disclosure of information on provisions and contingent liabilities
МСФО (IAS) 7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации» / Financial Instruments: Disclosures	Раскрытие информации о концентрации риска (например, с указанием отраслей и сегментов, подверженных климатическим рискам); раскрытие информации по управлению рисками / Disclosure of risk concentration information (for example, specifying industry sectors and segments exposed to climate-related risks); disclosure of risk management information	Раскрытие информации о концентрации риска (например, с указанием отраслей и сегментов, подверженных климатическим рискам); раскрытие информации о политике по управлению рисками / Disclosure of risk concentration information (for example, specifying industry sectors and segments exposed to climate-related risks); disclosure of risk management policy information

Окончание таблицы 1 / Table 1 (continued)

Стандарт МСФО / IFRS	Н. Андерсон / N. Anderson	СМСФО / IASB
МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты» / Financial Instruments	Учет прогнозной информации для признания ожидаемых кредитных убытков; влияние на ожидаемые банками, инвестиционными фондами и страховыми организациями кредитные потери от инвестиций и кредитов в проекты, подверженные климатическим рискам / Forecasting information recording for recognition of expected credit losses; impact on credit losses expected by banks, investment funds and insurance companies from investments and credits in projects exposed to credit-related risks	Влияние на классификацию финансовых активов, влияние на признание встроенных финансовых инструментов; влияние на оценку; раскрытие информации по оценке ожидаемых кредитных убытков / Influence on classification of financial assets; influence on recognition of embedded financial instruments; influence on evaluation; disclosure of information on evaluation of expected credit losses
МСФО (IFRS) 13 «Справедливая стоимость» / Fair Value Measurement	Определение справедливой стоимости: существенные допущения в отношении климатических рисков, включая влияние и потенциальные изменения законов и нормативных актов; раскрытие информации / Fair value measurement: essential assumptions with regard to climate-related risks including influence and potential changes in laws and regulations; disclosure of the information	Определение справедливой стоимости; существенные ненаблюдаемые исходные данные; раскрытие информации / Fair value measurement; essential unobservable inputs, disclosure of information
МСФО (IAS) 2 «Запасы» / Inventories		Оценка чистой возможной цены продажи запасов / Evaluation of the net realisable value of inventories
МСФО (IAS) 12 «Налог на прибыль» / Income Taxes		Влияние на оценку будущих налогов расчётов и отложенных налоговых активов и обязательств / Influence of future tax calculations and as a consequence of deferred tax assets and liabilities on evaluation
МСФО (IFRS) 17 «Страхование» / Insurance Contracts		Влияние на допущение и оценку договоров страхования; раскрытие информации / Influence of insurance contracts on assumption and evaluation; disclosure of information

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

Примечание / Note: *обязательства могут создаваться для признания обременительного контракта в случае потенциальной потери дохода или увеличения расходов, определенных в сценариях, связанных с климатическими рисками, резервами для вывода основных средств из эксплуатации или возмещения экологического ущерба, резервами, связанными с потенциальными судебными разбирательствами и штрафами в связи с экологическими и другими нормативными актами / *Liabilities can be created for recognition of an onerous contract in case of potential loss of income or increase in expenses determined in scenarios associated with climate-related risk provisions for fixed asset retirement from operation or ecological damage recovery, provisions associated with potential proceedings and fines due to environmental and other regulations.

нансовую информацию о конкретной отчитывающейся организации»¹². Порог существенности информации определяется компанией самостоятельно, основываясь на характере или величине

(либо обоих этих факторах) статей, к которым относится информация в контексте конкретного финансового отчета этой организации.

МСФО «Представление финансовой отчетности» уточняет термин существенности, вводя понятие «маскировка». Информация является *замаскированной* при представлении ее таким образом, что результат для стейкхолдеров аналогичен ее пропуску или искажению. Следовательно, игнорирование компаниями требований

¹² МСФО 1 (IAS 1). «Представление финансовой отчетности» (введен в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н) (ред. от 14.12.2020). (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2022). П. 7. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193588/

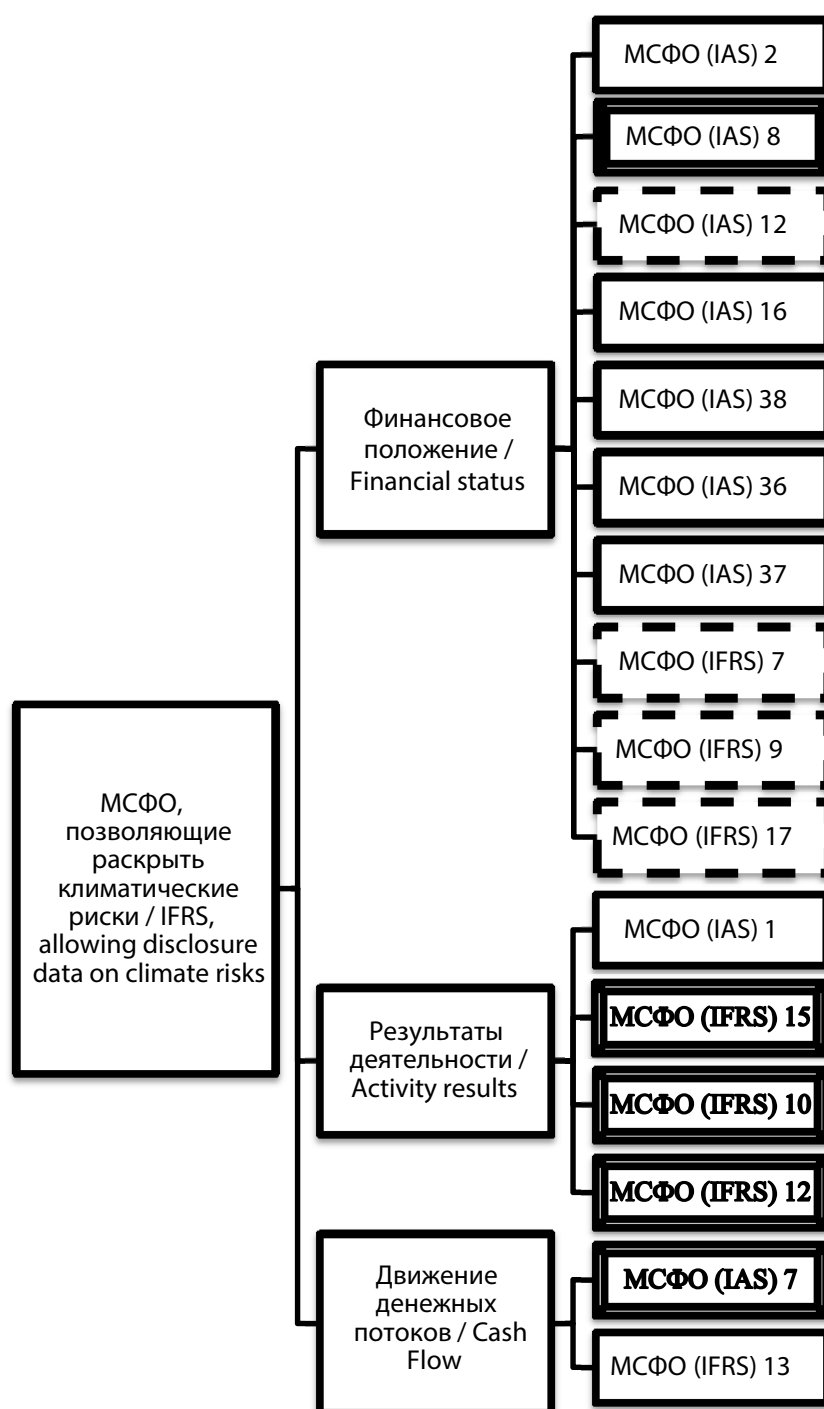


Рис. / Fig. Виды МСФО, позволяющие раскрыть информацию о климатических рисках /
Classification of IFRS, allowing disclosure the data on climate risks

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

по раскрытию существенной информации о климатических рисках или маскировка информации может приводить к нарушению норм данного стандарта.

Анализ опубликованных на сайте Фонда МСФО рекомендаций показал, что список стандартов,

позволяющих раскрывать климатические риски в финансовой отчетности, далеко не полный. Компании (с учетом специфики и характера их деятельности) могут применять нормы иных МСФО для раскрытия влияния климатических рисков в финансовой отчетности. Это наглядно проде-

монстрировано О. В. Ефимовой и О. В. Рожновой, которые существенно дополнили рекомендации Н. Андерсона и СМСФО, систематизировав весь комплекс рассматриваемых стандартов по трем направлениям оценки экономических субъектов: финансовое положение, результаты деятельности, движение денежных потоков [19].

Пунктиром обозначены МСФО, которые О. В. Ефимова и О. В. Рожнова исключили из рассмотрения, а жирным шрифтом — пять МСФО, которые они дополнительно ввели (включая стандарты по выручке и отчету о движении денежных средств). Данный подход, позволяет по-новому взглянуть на проблему раскрытия информации о климатических рисках и развития методологии составления финансовой отчетности.

Несмотря на достаточно широкие возможности международных стандартов в части раскрытия влияния изменения климата в финансовой отчетности, компании предпочитают ограничиваться составлением нефинансовой отчетности. На это указывает Совет по финансовой отчетности в своем обзоре «Корпоративная отчетность, связанная с климатом. Куда дальше?» подчеркивающим, что отчетность, составленная по МСФО, имеет ряд ограничений на представление прогнозной информации¹³.

ИНИЦИАТИВА ФОНДА МСФО

В сентябре 2020 г. Попечители Фонда по МСФО опубликовали для обсуждения Консультационный документ по отчетности в области устойчивого развития¹⁴, предлагая в качестве глобального координатора создать Совет по стандартам устойчивого развития. Обоснованием инициативы названы:

- необходимость разработки и поддержания глобального набора отчетов в области устойчивого развития, в том числе раскрытия информации о климатических рисках;
- наличие у Фонда МСФО опыта по разработке и внедрению международных стандартов отчетности на основе правовых процедур;

- сложившиеся отношения с глобальными и национальными регулирующими органами, которые могут быть полезны для установления, признания и поддержки внедрения стандартов;

- заявление о совместной работе по формированию комплексной корпоративной отчетности (CDP¹⁵, CDSB¹⁶, GRI¹⁷, IIRC¹⁸ and SASB¹⁹);

- понимание информационных потребностей различных групп стейкхолдеров в раскрытии информации об устойчивом развитии и влиянии климатических рисков на бизнес;

- акцентирование, что TCFD (как целевая группа частного сектора) не имеет полномочий или возможностей устанавливать международные стандарты;

- существующие стандарты и рекомендации по формированию нефинансовой отчетности препятствуют развитию фрагментарного представления отчетной информации;

- задержки в достижении глобальной согласованности в раскрытии информации, связанной с климатом, вызовут трудности для перехода к низкоуглеродной экономике;

- создание SSB²⁰ в институциональной и управленческой структуре Фонда МСФО повысит согласованность раскрытия информации в финансовой и нефинансовой отчетности.

В качестве ответа инициаторы получили 576 писем от организаций и специалистов со всего мира с комментариями²¹.

В письме М. Карни, представителя ООН по вопросам борьбы с изменением климата и финансов от 17 ноября 2020 г.,²² зафиксированы:

¹⁵ CDP — проект по раскрытию данных о выбросах парниковых газов.

¹⁶ CDSB — Совет по стандартам раскрытия информации о климате.

¹⁷ GRI — глобальная инициатива по отчетности.

¹⁸ IRRS — Международный совет по интегрированной отчетности.

¹⁹ SASB — Совет по стандартам учета в области устойчивого развития.

²⁰ SSB (Sustainability Standards Board) — Совет по стандартам устойчивого развития.

²¹ IFRS Foundation Trustees announce next steps in response to broad demand for global sustainability standards. URL: <https://www.ifrs.org/news-and-events/2021/02/trustees-announce-next-steps-in-response-to-broad-demand-for-global-sustainability-standards/> (дата обращения: 03.04.2021).

²² URL: http://eifrs.ifrs.org/eifrs/comment_letters/570/570_27094_SeandeMontfortMarkCarneyUnitedNations_0_MarkCarneyIFRSFoundationConsultationResponse_12112020.pdf (дата обращения: 03.04.2021).

¹³ Climate-related corporate reporting. Where to next? URL: <https://www.frc.org.uk/getattachment/22ee8a43-e8ca-47be-944b-c394ecb3c5dd/Climate-Change-v9.pdf> (дата обращения: 01.04.2021).

¹⁴ Consultation Paper on Sustainability Reporting Comments to be received by 31 December 2020. URL: <https://www.ifrs.org/-/media/project/sustainability-reporting/consultation-paper-on-sustainability-reporting.pdf> (дата обращения: 03.04.2021).

- поддержка деятельности Фонда МСФО по созданию Совета по стандартам устойчивого развития в рамках его компетенции;
- признание опыта Фонда МСФО по созданию глобальных стандартов финансовой отчетности;
- уверенность в использовании в качестве основы процесса развития отчетности о климатических рисках рекомендаций TSFD;
- рекомендации разработчикам SASB, GRI, CDSB, IIRC и CDP продолжить работу над созданием глобальной архитектуры стандартов на основе рекомендаций TCFD²³;
- отведение особой роли в развитии отчетности в области устойчивого развития Международной организации комиссий по ценным бумагам как имеющей опыт продвижения МСФО на глобальном уровне и Европейской консультативной группе по финансовой отчетности.

Письмом GRI признаны значимыми²⁴:

- позиция GRI на параллельное и взаимодополняемое развитие финансовой отчетности и отчетности в области устойчивого развития;
- рассмотрение влияния изменения климата на деятельность компаний как компоненты системы оценки устойчивого развития;
- изменение статуса применения стандартов GRI с «рекомендуемых» на «обязательные»;
- необходимость сосредоточения GRI на развитии стандартов финансовой отчетности по раскрытию информации по всем аспектам устойчивого развития.

01.02.2021 г. Попечителями Фонда МСФО опубликован следующий план работы:

- сентябрь 2021 г. — подготовка дорожной карты по реализации предложенной инициативы;
- ноябрь 2021 г. — объявление о создании Совета по стандартам устойчивого развития на заседании Конференции ООН по изменению климата (COP26).

Пресс-релизом IOSCO²⁵ от 24.02.2021 г. заявлено, что достижение поставленной цели будет реализовываться по трем направлениям:

- согласование на глобальном уровне применения общего набора международных стандартов для раскрытия информации, связанной с устойчивым развитием;
- содействие стандартизации описательной информации и развитию системы отраслевых показателей компаний, связанных с устойчивым развитием;
- координация работы.

Также IOSCO заявила о поддержке инициативы Попечителей Фонда МСФО о создании Совета по стандартам устойчивого развития в рамках структуры управления данного Фонда. В качестве основы для разработки стандартов IOSCO призывает использовать предложения альянса (в составе SASB, GRI, CDSB, IIRC и CDP) как комбинации принципов, рамок и руководств, способных стать основой будущих международных стандартов²⁶.

РЕЗУЛЬТАТЫ

Рекомендация TSFD по раскрытию финансовой информации, связанной с климатом, изменила развитие системы корпоративной отчетности компаний, прервав сложившийся в последние десятилетия порядок параллельного развития финансовой и нефинансовой отчетности.

Действующие ныне нормы МСФО позволяют признавать и раскрывать информацию о влиянии климатических рисков на деятельность компании на основе существенности и осмтрительности, однако изменяющиеся под влиянием «климатической повестки» устойчивого развития бизнеса условия функционирования предприятий актуализируют вопрос о пересмотре представления информации об ESG-факторах в финансовой и нефинансовой отчетности как отдельно, так и во взаимосвязи. Практика применения на глобальном уровне единых международных стандартов финансовой отчетности явилась катализатором постановки вопроса о создании единых глобальных стандартов отчетности в области устойчивого развития (нефинансовой отчетности). Круг

²³ Reporting on enterprise value Illustrated with a prototype climate-related financial disclosure standard. URL: https://29kjb3arnds2g3gi4lq2sx1-wpengine.netdna-ssl.com/wp-content/uploads/Reporting-on-enterprise-value_climate-prototype_Dec20.pdf#:~:text=дата%20обращения%3A03.04.2021.

²⁴ URL: http://eifrs.ifrs.org/eifrs/comment_letters/570/570_27193_BastianBuckGRI_0_CL41GRI.pdf (дата обращения: 03.04.2021).

²⁵ IOSCO — Международная организация комиссий по ценным бумагам.

²⁶ Reporting on enterprise value Illustrated with a prototype climate-related financial disclosure standard. Progress towards a comprehensive corporate reporting system, from leading sustainability and integrated reporting organisations CDP, CDSB, GRI, IIRC and SASB. URL: https://29kjb3arnds2g3gi4lq2sx1-wpengine.netdna-ssl.com/wp-content/uploads/Reporting-on-enterprise-value_climate-prototype_Dec20.pdf (дата обращения: 03.04.2021).

заинтересованных в создании таких стандартов лиц расширяется, что подтверждается инициативой Попечителей Фонда МСФО об образовании в рамках их организационной структуры Совета по стандартам устойчивого развития.

Дискуссии о развитии финансовой и нефинансовой отчетности компаний свидетельствуют о возможном конфликте интересов разработчиков

различных стандартов в данной области, поиске взаимоприемлемых и согласованных направлений развития, что неизбежно приведет в ближайшем будущем к появлению новых подходов к признанию и раскрытию информации в области устойчивого развития и воздействия климатических рисков как в нефинансовой, так и финансовой отчетности.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Малиновская Н.В. Интегрированная отчетность: исторический аспект. *Международный бухгалтерский учет*. 2015;374(32):41–50.
2. Канаев А.В., Канаева О.А. Устойчивый банкинг: концептуализация и практика реализации. *Вестник Санкт-Петербургского университета. Экономика*. 2020;35(3):448–479.
3. Селезнева А.В. Взаимосвязь эволюции учетных парадигм и возникновения и развития нефинансовой отчетности. *Известия Санкт-Петербургского государственного экономического университета*. 2015;3(93):140–143.
4. Воробьева О.А. Исторический экскурс: концепция корпоративной социальной ответственности как теоретическая основа нефинансовой отчетности. *Российское предпринимательство*. 2015;16(8):1111–1120.
5. Одинцова Т.М. Бухгалтерский учет в контексте вызовов цифровой экономики и информационного общества. *Вестник профессиональных бухгалтеров*. 2019;(3):5–14.
6. Овечкин Д.В. Ответственные инвестиции: влияние ESG-рейтинга на рентабельность фирм и ожидаемую доходность на фондовом рынке. *Научный журнал НИУ ИТМО. Серия «Экономика и экологический менеджмент»*. 2021;(1):43–53.
7. Maiti M. Is ESG the succeeding risk factor? *Journal of Sustainable Finance & Investment*. 2020;1–16.
8. Львова Н.А. Ответственные инвестиции: теория, практика, перспективы для Российской Федерации. *Научный журнал НИУ ИТМО. Серия «Экономика и экологический менеджмент»*. 2019;(3):56–67.
9. Никулина С.И. Ключевые драйверы и барьеры для мобилизации институциональных инвестиций в проекты, связанные с климатом. *Экономика и управление*. 2020;26(11):1236–1244.
10. Александров А.В. Ответственные инвестиции (ESG) как бизнес-стандарт XXI века. *Банковское дело*. 2020;(8):13–17.
11. Дубовик О.Л., Аверина К.Н. Значение Парижского соглашения для охраны климата: крупномасштабные планы и проблемы с их реализацией. *Международное право и международные организации*. 2018;(4):18–27.
12. Кокорин А.О., Поташников В.Ю. Глобальный низкоуглеродный тренд развития как движущая сила реализации Парижского соглашения. *Экономическая политика*. 2018;13(3):234–255.
13. Новикова Е.В. Зеленая экономика и зеленое право: мировые тенденции. *Экологическое право*. 2020;(3):13–19.
14. Forcadell F.J., Aracil E. European Banks' reputation for corporate social responsibility. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*. 2017;24(1):1–14.
15. Lorena A. The relation between corporate social responsibility and bank reputation: A review and roadmap. *European Journal of Economics and Business Studies*. 2018;4(2):7–21.
16. Brogi M., Lagasio V. Environmental, social, and governance and company profitability: Are financial intermediaries different. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*. 2018;26(3):576–587.
17. Garcia A.S., Mendes-Da-Silva W., Orsato R.J. Sensitive industries produce better ESG performance: Evidence from emerging markets. *Journal of Cleaner Production*. 2017;(150):135–147.
18. Ефимова О.В., Рожнова О.В. Стратегия гармонизации финансовой и нефинансовой отчетности в области раскрытий климатических рисков. Часть 1. *Учет. Анализ. Аудит*. 2020;7(3):18–25.

19. Ефимова О.В., Рожнова О.В. Стратегия гармонизации финансовой и нефинансовой отчетности в области раскрытий климатических рисков. Часть 2. *Учет. Анализ. Аудит*. 2020;7(4):6–17.
20. Кручинина Н.В. Интеграция экологических рисков в процедуру оценки кредитоспособности юридических лиц. *Менеджмент в России и за рубежом*. 2020;(2):101–106.
21. Лисина Ю.Б., Ивановская А.В. Актуальные проблемы формирования экологического учета. *Экономика, предпринимательство и право*. 2019;9(2):35–142.
22. Anderson N. IFRS Standards and climate-related disclosures. <https://cdn.ifrs.org/-/media/feature/news/2019/november/in-brief-climate-change-nick-anderson.pdf?la=en>

REFERENCES

1. Malinovskaya N. V. Integrated reporting: A historical aspect. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International accounting*. 2015;374 (32):41–50. (In Russ.).
2. Kanaev A. V., Kanaeva O. A. Sustainable Banking: Conceptualization and Implementation Practice. *Vestnik Sankt-Peterburgskogo universiteta. Ekonomika = Bulletin of St. Petersburg University. Economy*. 2020;35(3):448–479. (In Russ.).
3. Selezneva A. V. The relationship between the evolution of accounting paradigms and the emergence and development of non-financial reporting. *Izvestiya Sankt-Peterburgskogo universiteta. Ekonomika = Bulletin of the St. Petersburg State University of Economics*. 2015;3(93):140–143. (In Russ.).
4. Vorobieva O. A. Historical excursion: The concept of corporate social responsibility as a theoretical basis for non-financial reporting. *Rossiiskoe predprinimatel'stvo = Russian entrepreneurship*. 2015;16(8):1111–1120. (In Russ.).
5. Odintsova T. M. Accounting in the context of the challenges of the digital economy and the information society. *Vestnik professional'nykh bukhgalterov = Bulletin of professional accountants*. 2019;(3):5–14. (In Russ.).
6. Ovechkin D. V. Responsible investment: The impact of ESG ratings on firms' profitability and expected returns on the stock market. *Nauchnyi zhurnal NIU ITMO. Seriya «Ekonomika i ekologicheskii menedzhment» = Scientific journal of NRU ITMO. Series “Economics and Environmental Management”*. 2021;(1):43–53. (In Russ.).
7. Maiti M. Is ESG the succeeding risk factor? *Journal of Sustainable Finance & Investment*. 2020;1–16.
8. Lvova N. A. Responsible investment: Theory, practice, prospects for the Russian Federation. *Nauchnyi zhurnal NIU ITMO. Seriya «Ekonomika i ekologicheskii menedzhment» = Scientific journal of NRU ITMO. Series “Economics and Environmental Management”*. 2019;(3):56–67. (In Russ.).
9. Nikulina S. I. Key drivers and barriers to mobilizing institutional investment in climate-related projects. *Ekonomika i upravlenie = Economics and Management*. 2020;26(11):1236–1244. (In Russ.).
10. Aleksandrov A. V. Responsible investments (ESG) as a business standard of the 21st century. *Bankovskoe delo = Banking*. 2020;(8):13–17. (In Russ.).
11. Dubovik O. L., Averina K. N. Significance of the Paris Agreement for Climate Protection: Large-Scale Plans and Challenges for Their Implementation. *Mezhdunarodnoe pravo i mezhdunarodnye organizatsii = International law and international organizations*. 2018;(4):18–27. (In Russ.).
12. Kokorin A. O., Potashnikov V. Yu. Global low-carbon development trend as a driving force for the implementation of the Paris Agreement. *Ekonomicheskaya politika = Economic policy*. 2018;13 (3):234–255. (In Russ.).
13. Novikova E. V. Green Economy and Green Law: Global Trends. *Ekologicheskoe pravo = Environmental law*. 2020;(3):13–19. (In Russ.).
14. Forcadell F. J., Aracil E. European Banks' reputation for corporate social responsibility. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*. 2017;24(1):1–14.
15. Lorena A. The relation between corporate social responsibility and bank reputation: A review and roadmap. *European Journal of Economics and Business Studies*. 2018;4(2):7–21.
16. Brogi M., Lagasio V. Environmental, social, and governance and company profitability: Are financial intermediaries different. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*. 2018;26 (3):576–587.

17. Garcia A. S., Mendes-Da-Silva W., Orsato R. J. Sensitive industries produce better ESG performance: Evidence from emerging markets. *Journal of Cleaner Production*. 2017;(150):135–147.
18. Efimova O. V., Rozhnova O. V. A strategy for harmonizing financial and non-financial reporting in the area of climate risk disclosure. Part 1. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Audit*. 2020;7(3):18–25. (In Russ.).
19. Efimova O. V., Rozhnova O. V. A strategy for harmonizing financial and non-financial reporting in the area of climate risk disclosure. Part 2. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Audit*. 2020;7(4):6–17. (In Russ.).
20. Kruchinina N. V. Integration of environmental risks into the procedure for assessing the creditworthiness of legal entities. *Menedzhment v Rossii i za rubezhom = Management in Russia and abroad*. 2020;(2):101–106. (In Russ.).
21. Lisina Yu. B., Ivanovskaya A. V. Actual problems of the formation of ecological accounting. *Ekonomika, predprinimatel'stvo i pravo = Economics, entrepreneurship and law*. 2019;9(2):35–142. (In Russ.).
22. Anderson N. IFRS Standards and climate-related disclosures. URL: <https://cdn.ifrs.org/-/media/feature/news/2019/november/in-brief-climate-change-nick-anderson.pdf?la=en>

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ

Елена Борисовна Абдалова — кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры бухгалтерского учета и анализа, Санкт-Петербургский государственный экономический университет, Санкт-Петербург, Россия
abdalova.e@unecon.ru

Светлана Николаевна Карельская — кандидат экономических наук, доцент кафедры статистики учета и аудита, Санкт-Петербургский государственный университет, Санкт-Петербург, Россия
s.karelskaya@spbu.ru

ABOUT THE AUTHORS

Elena B. Abdalova — Cand. Sci. (Econ.), Associate Professor, Associate Professor of Department of accounting and analysis, Saint Petersburg State University of Economics, Saint Petersburg, Russia
abdalova.e@unecon.ru

Svetlana N. Karelskaia — Cand. Sci. (Econ.), Associate Professor, Associate Professor of Department of statistics, accounting and audit, Saint Petersburg State University, Saint Petersburg, Russia
s.karelskaya@spbu.ru

Статья поступила в редакцию 13.10.2021; после рецензирования 10.12.2021; принята к публикации 14.01.2022.

Авторы прочитали и одобрили окончательный вариант рукописи.

The article was submitted on 13.10.2021; revised on 10.12.2021 and accepted for publication on 14.01.2022.

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

ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2022-9-1-31-41
УДК 339.727.2(045)
JEL M41, C33

Учет прямых иностранных инвестиций: профессиональное суждение бухгалтера

В.С. Левин^а, Е.В. Саталкина^б

^{а, б} Оренбургский государственный университет, Оренбург, Россия

^а <https://orcid.org/0000-0003-0532-6053>; ^б <https://orcid.org/0000-0002-9899-1046>

АННОТАЦИЯ

В статье рассмотрены проблемы учета прямых иностранных инвестиций в капитал российских компаний. Выявлены сходства и различия в подходах к идентификации прямых инвестиций в соответствии с международными и отечественными нормами права, определены проблемы идентификации получаемых инвестиций на счетах бухгалтерского учета и в формах государственного статистического наблюдения. В процессе исследования использовались общенаучные принципы и методы систематизации: индукции, дедукции, синтеза и анализа. Корректная идентификация получаемых иностранных инвестиций на счетах бухгалтерского учета и достоверное раскрытие информации в бухгалтерской и статистической отчетности в настоящее время вызывает сложности у экономических субъектов. Решение обозначенных проблем возможно посредством реализации профессионального суждения бухгалтера. Результаты исследования могут быть использованы в качестве основы для разработки учетной политики и рабочего плана счетов экономического субъекта.

Ключевые слова: капитал; прямые иностранные инвестиции; профессиональное суждение; статистика; учет

Для цитирования: Левин В.С., Саталкина Е.В. Учет прямых иностранных инвестиций: профессиональное суждение бухгалтера. *Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing*. 2022;9(1):31-41. DOI: 10.26794/2408-9303-2022-9-1-31-41

ORIGINAL PAPER

Accounting for Foreign Direct Investment: A Professional Accountant's Judgment

V.S. Levin^а, E.V. Sataalkina^б

Orenburg State University, Orenburg, Russia

^а <https://orcid.org/0000-0003-0532-6053>; ^б <https://orcid.org/0000-0002-9899-1046>

ABSTRACT

The paper is devoted to the research of foreign direct investment accounting in the capital of Russian companies, identifies the similarities and differences in approaches to identifying direct investments in accordance with international and domestic legal norms, detects the problems of inward foreign direct investment accounting and in statistical reports. The subject of the study is the problems of theory and practice of foreign direct investment accounting. The research is based on general scientific principles and research methods: systematization, induction and deduction, synthesis and analysis. Correct identification of direct foreign investments in accounts and reliable disclosure of the accounting information and statistical reporting, at present, causes difficulties for economic entities. The solution to these problems is available through the implementation of the professional judgment of the accountant. The work results having theoretical and applied significance, can be used as a basis for the development of a company's accounting policy.

Keywords: capital; direct foreign investments; expert judgment; statistics; accounting

For citation: Levin V.S., Sataalkina E.V. Accounting for foreign direct investment: A professional accountant's judgment. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2022;9(1):31-41. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2022-9-1-31-41

ВВЕДЕНИЕ

Российская экономика на протяжении многих лет остается привлекательной для зарубежных инвесторов. За годы реформ разработано современное законодательство, создана инфраструктура для эффективного и безопасного инвестирования. По оценкам экспертов, это привело к оздоровлению бизнес-климата в стране и сделало его существенно комфортнее. Дополнительные возможности по повышению привлекательности климата и привлечению прямых иностранных инвестиций (ПИИ) у российских экономических субъектов появились после образования Евразийского экономического союза (ЕАЭС), что привело к расширению потенциальных рынков, снятию таможенных барьеров, возможности свободного перемещения трудовых ресурсов. Несмотря на позитивные тенденции последних лет по привлечению ПИИ, очевидны проблемы, усиливающиеся в силу региональной неоднородности инвестиционного пространства России: денежные средства поступают в ограниченное количество российских регионов, отдельные отрасли и сектора экономики. Кроме того, не решены проблемы объективного и своевременного отражения потоков ПИИ в бухгалтерской и статистической отчетности хозяйствующих субъектов: до последнего времени существовала несогласованность данных о прямых иностранных инвестициях между Центральным банком, Росстатом, Федеральной налоговой службой, таможенными органами. Для понимания сущности происходящих процессов необходимо уточнить терминологический аппарат и порядок учета формируемых потоков ПИИ на уровне хозяйствующих субъектов и экономики в целом.

Само понятие закреплено в Эталонном определении для иностранных прямых инвестиций, разработанном Организацией экономического сотрудничества и развития (ОЭСР)¹. Данный документ (с отраженными в нем диспозитивными нормами права), по сути, составляет основу программы развития интеграции в сфере статистики ЕАЭС².

¹ Эталонное определение ОЭСР для иностранных прямых инвестиций. URL: <https://www.oecd.org/daf/inv/investmentstatisticsandanalysis/46229224.pdf> (дата обращения: 16.06.2021).

² Решение Совета Евразийской экономической комиссии от 12.02.2016 № 34 «О Программе развития интеграции в сфере статистики Евразийского экономического союза на 2016–2020 годы». URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_199080/ (дата обращения: 16.06.2021).

В соответствии с Эталонным определением под прямыми иностранными инвестициями понимаются международные инвестиции, совершаемые резидентами разных стран с целью реализации долговременной заинтересованности в деятельности компании — получателя средств. ПИИ делятся на две группы: вложения в капитал и долговые обязательства.

Вложения в капитал предполагают:

- владение не менее чем 10% голосующих акций в целях влияния на компанию-реципиента;
- владение привилегированными акциями, обеспечивающими право участия в управлении компанией-реципиента;
- создание различных видов резервов (если предусмотрено национальным законодательством компании-реципиента);
- амортизационные отчисления (при инвестировании в форме передачи объектов внеоборотных активов);
- реинвестирование прибыли (если предусмотрено учредительными документами и решениями собственников).

В составе долговых обязательств, квалифицируемых в качестве ПИИ, выделяют:

- долговые ценные бумаги, эмитентом которых выступает компания-реципиент;
- преференциальные акции (вид привилегированных акций без возможности оказания влияния на компанию-реципиента);
- привлеченные займы, авансы, полученные, а также оформленные отсрочки платежа.

Представленная на *рис. 1* классификация ПИИ демонстрирует подход к идентификации данной категории с позиции Эталонного определения ОЭСР.

В РФ ведение статистического учета и формирование официальных данных о ПИИ, получаемых российскими экономическими субъектами, возложены на Банк России. В соответствии с действующими нормами поступающие в РФ ПИИ в формах первичного статистического наблюдения называются пассивами (обязательствами) респондента по отношению к прямому инвестору. При этом выделяются две группы пассивов: участие прямого инвестора в капитале и долговые инструменты (*рис. 1*).

Систематизация подходов к идентификации ПИИ с позиции норм международного и национального права позволила выявить ряд их сходств и различий. К сходствам отнесено раскрытие информации о полученных прямых иностранных

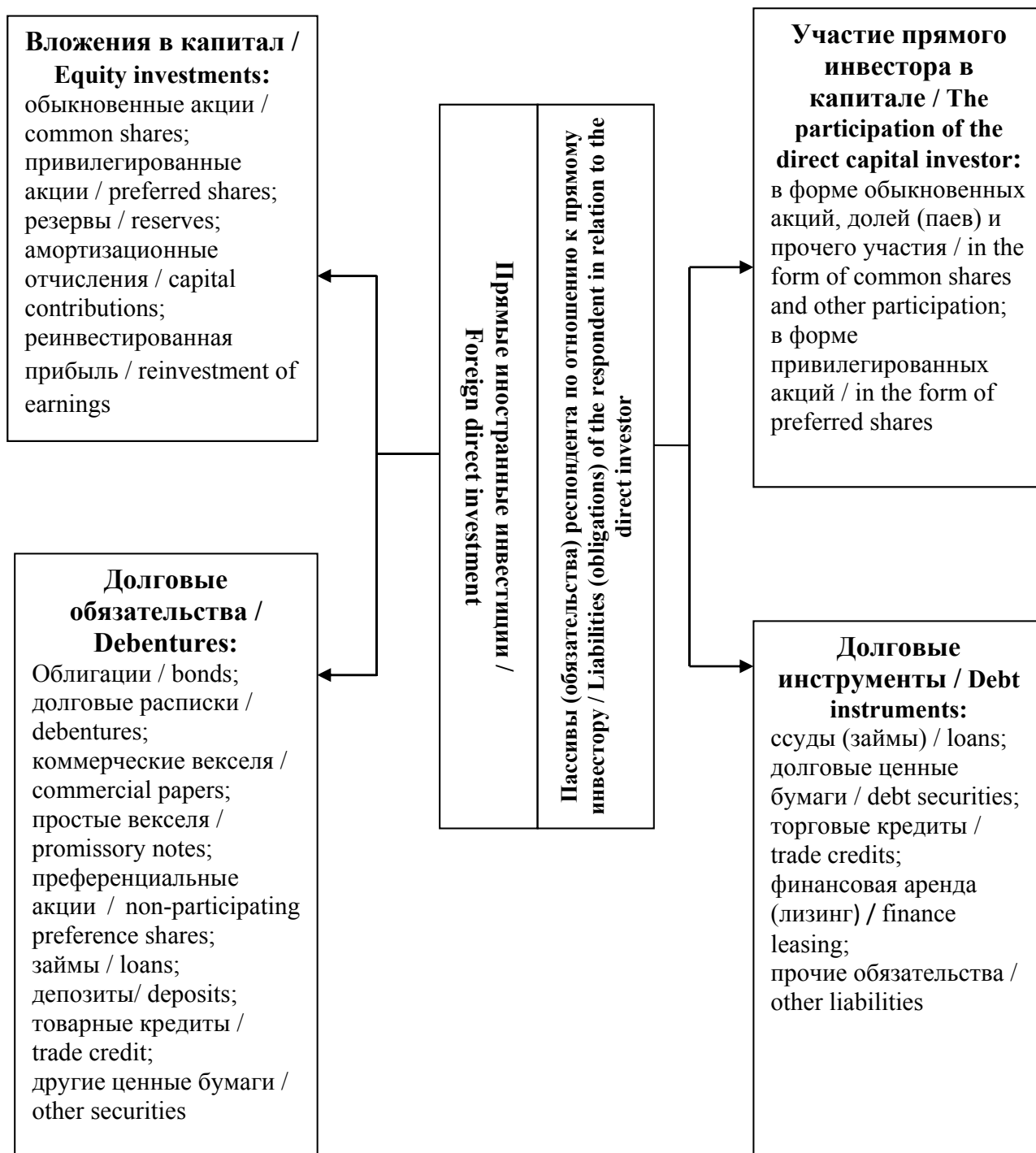


Рис. 1 / Fig. 1. Классификация ПИИ, включая цели государственного статистического наблюдения в РФ* / Classification of FDI with the purpose of state statistical observation in the Russian Federation*

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

* Указание Банка России от 25.11.2019 № 5328-У «Об утверждении форм федерального статистического наблюдения и порядка составления и предоставления респондентами первичных статистических данных по этим формам в Центральный банк Российской Федерации для составления платежного баланса Российской Федерации, международной инвестиционной позиции Российской Федерации, статистики внешней торговли Российской Федерации услугами, внешнего долга Российской Федерации, прямых инвестиций в Российскую Федерацию и прямых инвестиций из Российской Федерации за рубеж» (Зарегистрировано в Минюсте России 20.12.2019 № 56937) URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_341585/ (дата обращения: 16.06.2021).

инвестициях в отдельном отчете, а также их деление на собственный и заемный капитал.

В качестве различий выделены:

- несоответствие терминологических аппаратов, что создает дополнительные сложности при анализе полученных данных со стороны иностранных пользователей и потенциальных инвесторов;
- отличия в структурных компонентах, привлекаемых в капитал иностранных инвестиций. В частности, международной нормой предусмотрено больше форм вложения в капитал, в том числе возможность учета резервов и амортизационных отчислений. Российские компании могут идентифицировать в качестве участия в капитале только вложения в виде акций (включая привилегированные), долей и паев;
- раскрытие информации о привилегированных акциях. Эталонным определением ОЭСР предусмотрено деление таких акций на два вида: предусматривающие право голоса и не предусматривающие возможность участия в управлении компанией-реципиентом. В российской практике такие акции отражаются в составе собственного капитала;
- включение обязательств по финансовой аренде в состав долговых инструментов в отчетности российских экономических субъектов;
- выделение в качестве ПИИ полученных авансов (депозитов) и отсрочки платежа (товарных кредитов).

Формируемая экономическим субъектом в формах статистического наблюдения информация о привлеченных ПИИ агрегируется в официальные отчеты Банка России, используемые аналитиками для оценки объемов, структуры и регионального распределения полученных инвестиций.

Изучение разных источников показало, что в документах Всемирного Банка содержатся противоречивые выводы относительно зависимости объемов привлекаемых ПИИ от регуляторных условий и благоприятности инвестиционного климата³. Авторы [1] опровергают подобные заключения применительно к условиям российской действительности. Изложенное позволяет определить цель исследования как систематизацию современных теоретических и практических проблем учета ПИИ

в капитал экономических субъектов, а также раскрытие этой информации в формах первичного статистического наблюдения.

Гипотеза исследования заключается в необходимости выявления, подтверждения или опровержения зависимости (формируемой в бухгалтерской и статистической отчетности) информации о прямых иностранных инвестициях от профессионального суждения бухгалтера. Методику исследования можно считать результативной при условии учета следующих факторов:

- действующие императивы, регламентирующие порядок учета и раскрытия информации о ПИИ, распространяются на все экономические субъекты, привлекающие инвестиции в РФ;
- информационной базой формируемых официальных отчетов Банка России являются формы первичного статистического наблюдения, заполняемые экономическими субъектами;
- идентификация прямых иностранных инвестиций на счетах бухгалтерского учета осуществляется экономическим субъектом самостоятельно.

ПРИМЕНЕНИЕ ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО СУЖДЕНИЯ ПРИ ИДЕНТИФИКАЦИИ ПРЯМЫХ ИНОСТРАННЫХ ИНВЕСТИЦИЙ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ

Отсутствие единого подхода к идентификации ПИИ на разных уровнях регулирования приводит к недостоверности оценки сформированной информации, увеличению рисков неэффективного вложения средств и, как результат, снижению инвестиционной привлекательности страны или региона. На основе анализа и обобщения нормативных документов предлагается разделить их на четыре уровня: глобальный, наднациональный, макроэкономический и микроэкономический (рис. 2).

Значение качества финансовой отчетности, формируемой экономическими субъектами в целях обеспечения привлекательности национальных рынков для иностранных инвесторов, рассматривается в работах ряда российских и зарубежных исследователей [2–6]. Однако раскрытие информации о ПИИ в учетных документах и отчетности российских экономических субъектов, несмотря на ее актуальность и сложность, мало обсуждается в научной среде и на профессиональных площадках. Такая ситуация обусловлена несколькими причинами: во-первых, относительной редкостью операций,

³ Ведение бизнеса — 2013. Разумный подход к регулированию деятельности малых и средних предприятий. Годовой доклад Всемирного банка. URL: <http://russian.doingbusiness.org/reports/global-reports/doing-business-2013> (дата обращения 10.06.2021).

Глобальный уровень / Global level:

Эталонное определение ОЭСР для иностранных прямых инвестиций /
 OECD Benchmark Definition of FDI
 Руководство по платежному балансу и международной инвестиционной позиции /
 Balance of Payments and International Investment Position

**Наднациональный уровень / Supranational level:**

Методика формирования официальной статистической информации Евразийского
 экономического союза об инвестициях в основной капитал и индексе физического
 объема инвестиций в основной капитал / Methodology for the formation of the official
 statistical data of the Eurasian Economic Union on investments in fixed assets and the index
 of physical volume of investments in fixed assets

**Макроэкономический уровень / Macroeconomic level:**

Методология официального статистического учета прямых инвестиций в РФ и прямых
 инвестиций из РФ за рубеж / Methodology of official statistics of direct investment in the
 Russian Federation and direct investment from the Russian Federation abroad
 Статистический бюллетень Банка России / Statistical Bulletin of the Bank of Russia

**Микроэкономический уровень / Microeconomic level:**

Гражданский кодекс РФ / Civil Code of the Russian Federation
 Федеральный закон «Об иностранных инвестициях в Российской Федерации» / Federal
 law "On Foreign Investments in the Russian Federation"
 Федеральный закон «О бухгалтерском учете» / Federal law "On Accounting"
 Федеральный закон «О валютном регулировании и валютном контроле» / Federal law "On
 Currency Regulation and Currency Control"
 ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной
 валюте» / RAS 3/2006 "Accounting for assets and liabilities, the value of which is expressed in
 foreign currency"
 Указание Банка России от 25.11.2019 № 5328-У «Об утверждении форм федерального
 статистического наблюдения и порядка составления и предоставления респондентами
 первичных статистических данных по этим формам в Центральный банк Российской
 Федерации...» / the Bank of Russia on November 25, 2019 No. 5328-U "On approval of forms
 of federal statistical observation and the procedure for compiling and providing respondents
 primary statistical data on these forms to the Central Bank of the Russian Federation ..."

Рис. 2 / Fig. 2. Нормативное регулирование учета ПИИ / FDI accounting regulations

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

связанных с движением капитала, выраженным в иностранной валюте, у отечественных субъектов хозяйствования; во-вторых, методологической сложностью и нормативной нестабильностью регулирующих правил.

Развитие методологии бухгалтерского учета ПИИ является одним из важнейших направлений совершенствования учетной практики. Это связано не только с возрастающим многообразием форм инвестирования, технических возможностей и либерализацией валютного законодательства РФ, но и с проблемами учета, поскольку до сих пор отсутствуют единые правила признания, классификации, оценки, переоценки и раскрытия информации о ПИИ в капитал российских экономических субъектов в бухгалтерском, налоговом и статистическом учете, а также сохраняются различия в правилах отражения информации о капитале, сформированном за счет иностранных вложений, предусмотренных национальным законодательством и применяемых в МСФО⁴.

Нивелирование обозначенных проблем и рисков (финансовых, налоговых, кредитных, рыночных), связанных с недостоверным раскрытием информации о привлеченном иностранном капитале в бухгалтерской (финансовой) отчетности, обеспечивается, на наш взгляд, профессиональным суждением специалиста в данной области.

Практика формирования профессионального суждения в условиях нормативной неопределенности и/или вариативности раскрыта в трудах отечественных специалистов: О. В. Рожновой, И. Н. Богатой, Е. М. Евстафьевой, В. С. Левиной, Е. В. Зиминной, А. А. Ундова, О. В. Жуковой, Н. С. Нечеухиной, И. В. Тороповой, А. Д. Мингалева, Я. М. Гармаевой, Х. Ш. Нурмухамедовой, Я. И. Устиновой [7–15]. Анализ этих работ позволяет утверждать, что именно профессиональное суждение используется при организации учетной практики как наиболее адекватный и гибкий инструмент, позволяющий учитывать масштабы, вид, специфику деятельности экономических субъектов, а также формирующий оценки, наиболее приближенные к рыночным. Последнее особенно важно для инвесторов, в том числе потенциальных, анализирующих инвестиционную

привлекательность компаний на международном рынке капитала.

Исследованию сущности капитала, подходов к его оценке и раскрытию информации посвящены работы зарубежных и отечественных специалистов: С. С. Уэллса (S. C. Wells), Дж. Томпсона (J. H. Thompson), Дж. Хартвика (J. M. Hartwick), Г. Чжана (G. Zhang), В. Ф. Паля, Я. В. Соколова, Е. А. Мизиковского, Т. Ю. Дружиловой и др. [16–21]. Учет капитала (как уникального объекта бухгалтерского учета) в наибольшей степени зависит от норм национального законодательства, поэтому имеет высокую степень регламентированности. В то же время вопросы идентификации, оценки и раскрытия информации о капитале, полученном от иностранных инвесторов, с позиции профессионального суждения исследованы недостаточно; иностранные инвестиции, привлекаемые в форме заимствований, регулируются различными нормами права, использующими отличающуюся терминологию, классификацию и подходы к идентификации объектов.

Наиболее явно эти отличия проявляются при анализе императивных норм разных отраслей права (см. таблицу), из которого следует, что ПИИ трактуются как уставный капитал и кредиты (займы), иностранные инвестиции, источники финансирования деятельности и обязательства, участие прямого инвестора в капитале и долговые инструменты; но вот действующая редакция Федерального закона «О валютном регулировании и валютном контроле» вообще не разделяет валютные операции по их видам.

Таким образом, прямые иностранные инвестиции для целей бухгалтерского учета, а в последующем и для отражения в бухгалтерской (финансовой) отчетности, могут быть идентифицированы в качестве собственного капитала (сч. 80 «Уставный капитал», сч. 83 «Добавочный капитал») и привлеченного капитала (сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», сч. 66 «Краткосрочные кредиты и займы», сч. 67 «Долгосрочные кредиты и займы»).

Систематизация действующих императивов в области бухгалтерского и статистического учета⁵

⁴ Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) — набор документов (стандартов и интерпретаций), регламентирующих правила составления финансовой отчетности, необходимой внешним пользователям для принятия ими экономических решений в отношении предприятия.

⁵ Приказ Минфина России от 27.11.2006 № 154н («Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2006)». URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_65496/ (дата обращения: 16.06.2021). Указание Банка России от 25.11.2019 № 5328-У «Об утверждении форм федерального статистического наблюдения и порядка составления и предоставления респондентами первичных статистических данных по этим формам в Центральный банк Российской Федерации для

Таблица / Table

Виды ПИИ с позиции профессионального суждения специалиста в области бухгалтерского учета / The FDI from the perspective of accountant's professional opinion

Нормативно-правовая база регулирования / Legal and regulatory framework	Вид иностранных инвестиций / Type of foreign investments	Счета балансового учета для отражения объекта / Balance sheet accounts to reflect an object	Формирование профессионального суждения / Forming professional judgment
Гражданский кодекс РФ ^а / Civil Code of the Russian Federation	Уставный капитал (ст. 66.2) / Equity (art. 66.2)	80 «Уставный капитал» / 80 Equity	Нет / No
	Заем (ст. 807) / Loans (art. 807)	66 «Краткосрочные кредиты и займы» / 66 Short-term loans, 67 «Долгосрочные кредиты и займы» / 67 Long-term loans	Да / Yes
	Кредит (ст. 819) / Loans (art. 819)	67 «Долгосрочные кредиты и займы» / 67 Long-term loans	Да / Yes
ФЗ «Об иностранных инвестициях в Российской Федерации» ^б / Federal law "On Foreign Investments in the Russian Federation"	Иностранная инвестиция (ст. 2) / Foreign investment (art. 2)	66 «Краткосрочные кредиты и займы» / 66 Short-term loans, 67 «Долгосрочные кредиты и займы» / 67 Long-term loans	Да / Yes
	Прямая иностранная инвестиция (ст. 2) / Direct foreign investment (art. 2)	80 «Уставный капитал» / 80 Equity	Да / Yes
Федеральный закон «О бухгалтерском учете» ^в / Federal law "On Accounting"	Источники финансирования деятельности (ст. 5) / Capital sources (art. 5)	80 «Уставный капитал» / 80 Equity	Да / Yes
	Обязательства (ст. 5) / Liabilities (art. 5)	66 «Краткосрочные кредиты и займы» / 66 Short-term loans, 67 «Долгосрочные кредиты и займы» / 67 Long-term loans	Да / Yes
Федеральный закон «О валютном регулировании и валютном контроле» ^д / Federal law "On Currency Regulation and Currency Control"	Валютные операции (ст. 1) / Currency operations (art. 1)	80 «Уставный капитал» / 80 Equity, 66 «Краткосрочные кредиты и займы» / 66 Short-term loans, 67 «Долгосрочные кредиты и займы» / 67 Long-term loans	Да / Yes
ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» ^е / RAS 3/2006 "Accounting for assets and liabilities, the value of which is expressed in foreign currency"	Уставный (складочный) капитал (п. 14) / Equity (pooled) capital (par. 14)	80 «Уставный капитал» / 80 Equity	Да / Yes
	Добавочный капитал (п. 14) / Extra capital (par. 14)	83 «Добавочный капитал» / 83 "Additional capital"	Да / Yes
	Обязательства (п. 4) / Liabilities (par. 4)	66 «Краткосрочные кредиты и займы» / 66 Short-term loans, 67 «Долгосрочные кредиты и займы» / 67 Long-term loans	Да / Yes
Указание Банка России от 25.11.2019 № 5328-У «Об утверждении форм федерального статистического наблюдения ...» ^ф / the Bank of Russia on 25.11.2019 No. 5328-U "On approval of forms of federal statistical observation and the procedure for compiling and providing respondents primary statistical data on these forms to the Central Bank of the Russian Federation..."	Участие прямого инвестора в капитале / Direct investor participation	80 «Уставный капитал» / 80 Equity, 67 «Долгосрочные кредиты и займы» / 67 Long-term loans	Да / Yes
	Долговые инструменты / Debt instruments	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» / 60 Payments to suppliers and contractors, 66 «Краткосрочные кредиты и займы» / 66 Short-term loans, 67 «Долгосрочные кредиты и займы» / 67 Long-term loans	Да / Yes

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

^а Гражданский кодекс Российской Федерации от 30.11.1994 № 51-ФЗ. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_5142/ (дата обращения: 16.06.2021).

^б Федеральный закон от 09.07.1999 № 160-ФЗ «Об иностранных инвестициях в Российской Федерации». URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_16283/ (дата обращения: 16.06.2021).

^в Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете». URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/ (дата обращения: 16.06.2021).

^д Федеральный закон от 10.12.2003 № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле». URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_45458/ (дата обращения: 16.06.2021).

^е Приказ Минфина России от 27.11.2006 № 154н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте" (ПБУ 3/2006)". URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_65496/ (дата обращения: 16.06.2021).

^ф Указание Банка России от 25.11.2019 № 5328-У «Об утверждении форм федерального статистического наблюдения и порядка составления и предоставления респондентами первичных статистических данных по этим формам в Центральный банк Российской Федерации для составления платежного баланса Российской Федерации, международной инвестиционной позиции Российской Федерации, статистики внешней торговли Российской Федерации услугами, внешнего долга Российской Федерации, прямых инвестиций в Российскую Федерацию и прямых инвестиций из Российской Федерации за рубеж». URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_341585/ (дата обращения: 16.06.2021).

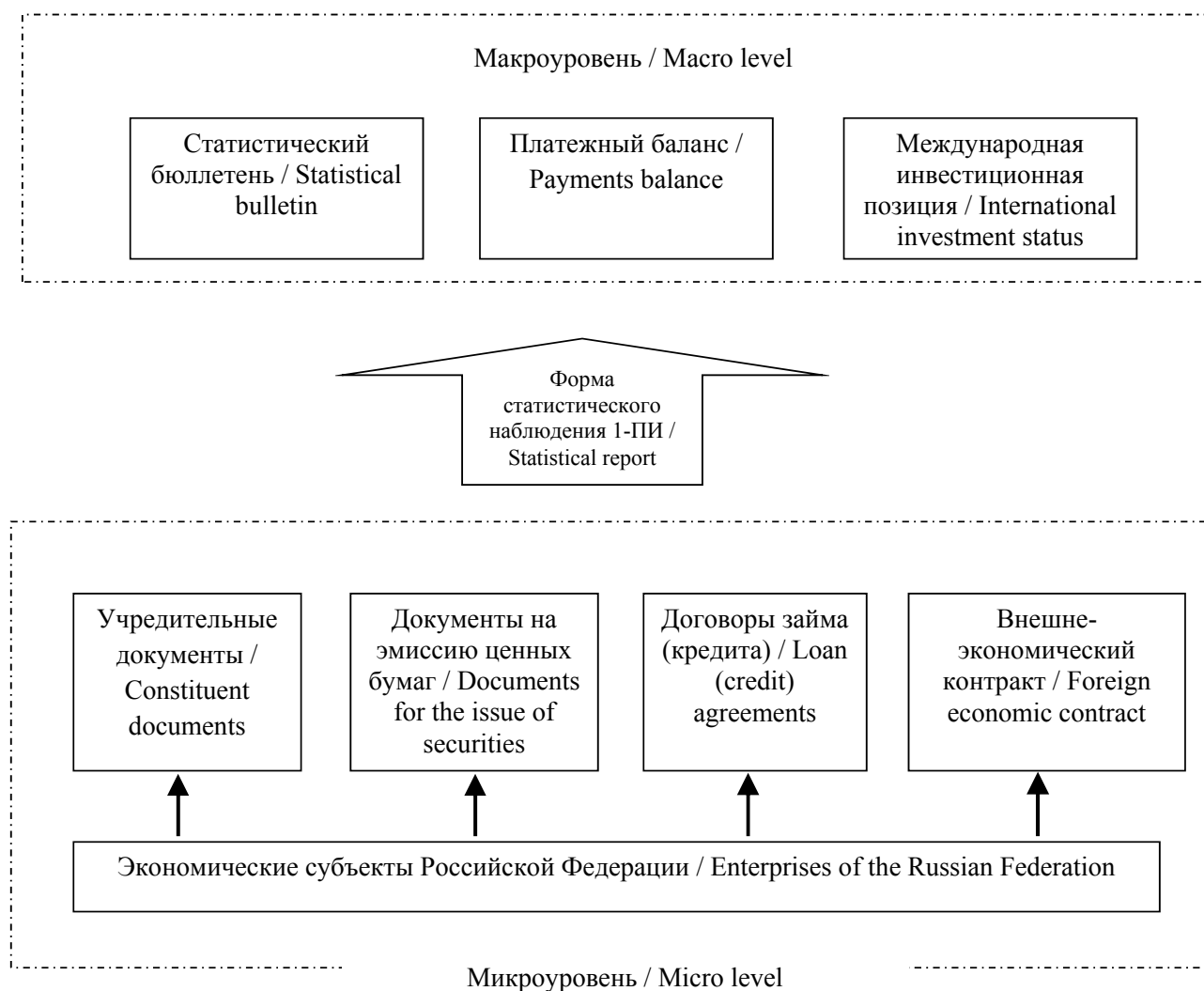


Рис. 3 / Fig. 3. Схема формирования информационной базы для анализа ПИИ / Formation of an information base for FDI analysis

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

регламентирующих порядок учета и раскрытия информации о прямых иностранных инвестициях, позволяет сформулировать следующие выводы:

- подходы к определению ПИИ в бухгалтерском учете и в статистическом учете отличаются, что существенно затрудняет процесс формирования достоверной и сопоставимой информации о величине привлеченных потоков;

составления платежного баланса Российской Федерации, международной инвестиционной позиции Российской Федерации, статистики внешней торговли Российской Федерации услугами, внешнего долга Российской Федерации, прямых инвестиций в Российскую Федерацию и прямых инвестиций из Российской Федерации за рубеж». URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_341585/ (дата обращения: 16.06.2021).

- информация об одном и том же объекте ПИИ может раскрываться в бухгалтерской (финансовой) отчетности и в формах первичного статистического наблюдения по-разному. Это, в свою очередь, приводит к искажению агрегированной информации, используемой в целях анализа на макроуровне.

Схема формирования информационной базы для анализа ПИИ, разработанная в ходе проведенного исследования, представлена на рис. 3.

Предлагаемая схема отражает процесс формирования на макроуровне агрегированной информации о привлеченных ПИИ путем предоставления экономическими субъектами «Сведений об остатках и потоках прямых инвестиций в Российскую Федерацию из-за рубежа и прямых инвестиций из

Российской Федерации за рубеж (Форма № 1-ПИ)». Показатели формы заполняются, исходя из данных на счетах бухгалтерского учета, и корректируются на условия привлечения средств, предусмотренные в соответствующих документах.

Обобщенная информация о величине привлеченных ПИИ публикуется в соответствии с Руководством по платежному балансу и международной инвестиционной позиции Банком России в платежном балансе⁶ и международной инвестиционной позиции РФ⁷. Особенности формирования статистической информации наднационального и глобального уровня находятся за рамками данного исследования и не предполагают проведения анализа потоков ПИИ в рамках настоящей статьи.

ВЫВОДЫ

Отсутствие единого терминологического подхода к определению ПИИ в нормативных документах, относящихся к глобальному и национальному уровню регулирования, формирует систему рисков, связанных с неоднозначностью оценки входящих потоков иностранных инвестиций для целей учета и дальнейшего анализа.

Различные подходы к идентификации ПИИ как объектов бухгалтерского и статистического учета являются объективным основанием для применения профессионального суждения специалиста в области бухгалтерского учета. Правильная классификация объекта учета в качестве собственного или привлеченного капитала напрямую влияет на достоверность информации, раскрываемой в бухгалтерской (финансовой) отчетности и формах первичного статистического наблюдения. Последнее, в свою очередь, определяет надежность сведений о совокупной величине и структуре входящих ПИИ, представленных в официальных источниках.

Данные бухгалтерской (финансовой) отчетности экономического субъекта о величине потоков привлеченных прямых инвестиций могут быть использованы широким кругом заинтересованных пользователей при подготовке экономических решений: о покупке/продаже акций; удержании акций до момента получения дивидендов; привлечении/не привлечении заемного капитала; осуществлении эмиссии акций или облигаций.

Статистическая информация о величине привлеченных ПИИ выступает основным источником макроэкономического анализа закономерностей, предпосылок, тенденций и прогнозов в данной области. Раскрытие статистических данных о ПИИ в разрезе регионов России позволяет проводить ретроспективный структурно-динамический анализ равномерности распределения потоков по субъектам Федерации. Результаты проведенного анализа будут представлены в следующей статье.

⁶ Международный валютный фонд. Руководство по платежному балансу и международной инвестиционной позиции. URL: <https://www.imf.org/external/russian/pubs/ft/bop/2007/bopman6r.pdf> (дата обращения: 16.06.2021).

⁷ Прямые инвестиции в Российскую Федерацию: операции по субъектам, в которых зарегистрированы резиденты (по данным платежного баланса Российской Федерации). URL: http://www.cbr.ru/vfs/statistics/credit_statistics/direct_investment/dir-inv_reg-in.xlsx (дата обращения: 10.04.2021).

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Левин В.С., Левина Т.Н., Советова Н.С. Влияние условий ведения бизнеса в российских регионах на инвестиционную активность отечественных и иностранных инвесторов. *Финансовая аналитика: проблемы и решения*. 2013;33(171):2–7.
2. Абдураупов Р.Р., Ибрагимов Ф.А., Хамидов Б.Б. Влияние внедрения МСФО на приток прямых иностранных инвестиций в странах с переходной экономикой. *Международный бухгалтерский учет*. 2019;22(11):1239–1255.
3. Sarkodie S.A., Adams S., Leirvik T. Foreign direct investment and renewable energy in climate change mitigation: Does governance matter? *Journal of Cleaner Production*. 2020;(263):121262.
4. Farooque O.A., Khandaker S. National governance and foreign direct investment interactions: international evidence. *International Journal of Public Policy*. 2019;15(3/4):266–298.
5. Beck K. Capital mobility and the synchronization of business cycles: evidence from the European Union. *Review of International Economics*. 2021;29(4):1065–1079.
6. Сафонова М.Ф., Петух А.В. Организационно-методические аспекты аудита прогнозной финансовой информации с учетом требований международных стандартов аудита. *Международный бухгалтерский учет*. 2020;23(2):143–167.

7. Рожнова О.В. Обучение бухгалтера вынесению профессионального суждения: область — признание отложенных налогов. *Аудит*. 2019;(10):22–27.
8. Богатая И.Н., Евстафьева Е.М. Исследование эволюции методических подходов к бухгалтерскому учету и аудиту оценочных значений в условиях цифровизации. *Учет. Анализ. Аудит*. 2020;7(6):64–74.
9. Левина В.С. Актуальные вопросы применения профессионального суждения при составлении консолидированной отчетности. *Учет. Анализ. Аудит*. 2020;7(2):77–84.
10. Зимина Е.В. Концептуальная модель выработки профессионального бухгалтерского суждения в организации. *Вестник профессиональных бухгалтеров*. 2020;(2):6–11.
11. Ундов А.А., Рожнова О.В. Профессиональное суждение бухгалтера в хозяйственной деятельности экономического субъекта. *Аудит*. 2021;(9):38–40.
12. Жукова О.В. Оценочные резервы и оценочные обязательства: проблема трактовки в системе российского нормативно-правового регулирования бухгалтерского учета. *Вестник университета*. 2020;(5):129–134.
13. Нечехина Н.С., Торопова И.В., Мингалева А.Д. Определение оптимального уровня существенности для целей российской системы бухгалтерского учета. *Вестник Южно-Уральского государственного университета*. 2020;14(1):140–150.
14. Гармаева Я.М., Нурмухамедова Х.Ш. Перспективы развития профессии бухгалтер: расширение горизонтов. *Бизнес. Образование. Право*. 2020;2(51):115–120.
15. Устинова Я.И. Креативный учет: понятие, предпосылки, мотивы и техника в трудах зарубежных ученых. *Международный бухгалтерский учет*. 2018;21(4):388–412.
16. Wells S.C., Thompson J.H. Accounting differences: U.S. enterprises and international competition for capital. *Accounting Horizons*. 1995;9(2):29–39.
17. Hartwick J.M. National accounting with natural and other types of capital. *Environmental and Resource Economics*. 2001;19(4):329–341.
18. Zhang G. Accounting information, capital investment decisions, and equity valuation: theory and empirical implications. *Journal of Accounting Research*. 2000;38(2):271.
19. Палий В.Ф. Теория бухгалтерского учета: современные проблемы. М.: Изд-во «Бухгалтерский учет»; 2007. 88 с.
20. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика; 2003. 496 с.
21. Мизиковский Е.А., Дружиловская Т.Ю. Методология формирования финансовой отчетности в системах российских и международных стандартов. Н. Новгород: Изд-во Нижегородского государственного университета им. Н.И. Лобачевского; 2013. 336 с.

REFERENCES

1. Levin V.S., Levina T.N., Sovetova N.S. The influence of business conditions in Russian regions on the investment activity of domestic and foreign investors. *Finansovaya analitika: problemy i resheniya = Financial analytics: Problems and solutions*. 2013;33(171):2–7. (In Russ.).
2. Abduraupov R.R., Ibragimov F.A., Khamidov B.B. Impact of IFRS implementation on the inflow of foreign direct investment in countries with economies in transition. *Mezhdunarodnyy bukhgalterskiy uchets = International accounting*. 2019;22(11):1239–1255. (In Russ.).
3. Sarkodie S.A., Adams S., Leirvik T. Foreign direct investment and renewable energy in climate change mitigation: Does governance matter? *Journal of Cleaner Production*. 2020;(263):121–262.
4. Farooque O.A., Khandaker S. National governance and foreign direct investment interactions: International evidence. *International Journal of Public Policy*. 2019;15(3/4):266–298.
5. Beck K. Capital mobility and the synchronization of business cycles: Evidence from the European Union. *Review of International Economics*. 2021;29(4):1065–1079.
6. Safonova M.F., Petukh A.V. Organizational and methodological aspects of auditing predictive financial information, taking into account the requirements of international auditing standards. *Mezhdunarodnyy bukhgalterskiy uchets = International accounting*. 2020;23(2):143–167. (In Russ.).
7. Rozhnova O.V. Accountant training in professional judgment: Area — deferred tax recognition. *Audit = Audit*. 2019;(10):22–27. (In Russ.).

8. Rich I. N., Evstafieva E. M. Research of the evolution of methodological approaches to accounting and auditing of estimated values in the context of digitalization. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Audit.* 2020;7(6):64–74. (In Russ.).
9. Levina V. S. Topical issues of applying professional judgment in the preparation of consolidated financial statements. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Audit.* 2020;7(2):77–84. (In Russ.).
10. Zimina E. V. A conceptual model for developing professional accounting judgment in an organization. *Vestnik professional'nykh bukhgalterov = Bulletin of professional accountants.* 2020;(2):6–11. (In Russ.).
11. Undov A. A., Rozhnova O. V. Professional judgment of an accountant in the economic activity of an economic entity. *Audit = Audit.* 2021;(9):38–40. (In Russ.).
12. Zhukova O. V. Estimated reserves and estimated liabilities: The problem of interpretation in the system of Russian legal regulation of accounting. *Vestnik universiteta = University Bulletin.* 2020;(5):129–134. (In Russ.).
13. Necheukhina N. S., Toropova I. V., Mingaleva A. D. Determination of the optimal level of materiality for the purposes of the Russian accounting system. *Vestnik Yuzhno-Ural'skogo gosudarstvennogo universiteta = Bulletin of the South Ural State University.* 2020;14(1):140–150. (In Russ.).
14. Garmaeva Ya. M., Nurmukhamedova Kh. Sh. Prospects for the development of the profession of accountant: Expanding horizons. *Biznes. Obrazovanie. Pravo = Business. Education. Right.* 2020;2(51):115–120. (In Russ.).
15. Ustinova Ya. I. Creative accounting: Concept, prerequisites, motives and technique in the works of foreign scientists. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International accounting.* 2018;21(4):388–412. (In Russ.).
16. Wells S. C., Thompson J. H. Accounting differences: U.S. enterprises and international competition for capital. *Accounting Horizons.* 1995;9(2):29–39.
17. Hartwick J. M. National accounting with natural and other types of capital. *Environmental and Resource Economics.* 2001;19(4):329–341.
18. Zhang G. Accounting information, capital investment decisions, and equity valuation: Theory and empirical implications. *Journal of Accounting Research.* 2000;38(2):271.
19. Paliy V. F. Accounting theory: Modern problems. Moscow: Publishing house «Accounting»; 2007. 88 p. (In Russ.).
20. Sokolov Ya. V. Fundamentals of accounting theory. Moscow: Finance and Statistics; 2003. 496 p. (In Russ.).
21. Mizikovskiy E. A., Druzhilovskaya T. Yu. Methodology for the formation of financial statements in the systems of Russian and international standards. N. Novgorod: Publishing house of the Nizhny Novgorod State University named after N. I. Lobachevsky; 2013. 336 p. (In Russ.).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ

Владимир Сергеевич Левин — доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита, Оренбургский государственный университет, Оренбург, Россия
vslevin@mail.ru

Елена Владимировна Саталкина — кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита, Оренбургский государственный университет, Оренбург, Россия
elena.satalkina@mail.ru

ABOUT THE AUTHORS

Vladimir S. Levin — Dr. Sci. (Econ.), Professor, Professor of the Department of accounting, analysis and auditing, Orenburg State University, Orenburg, Russia
vslevin@mail.ru

Elena V. Satalkina — Cand. Sci. (Econ.), Associate Professor, Associate Professor of the Department of accounting, analysis and auditing, Orenburg, Russia
elena.satalkina@mail.ru

Статья поступила в редакцию 18.06.2021; после рецензирования 28.12.2021; принята к публикации 06.01.2022.
Авторы прочитали и одобрили окончательный вариант рукописи.

The article was submitted on 18.06.2021; revised on 28.12.2021 and accepted for publication on 06.01.2022.
The authors read and approved the final version of the manuscript.

ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2022-9-1-42-57

УДК 303.7(045)

JEL M40, M42, L32

Контрольно-аналитические процедуры в системе государственного здравоохранения в условиях цифровизации

Д.А. Ендовицкий^а, Н.В. Кондрашова^б, С.В. Головин^с, А.В. Чуриков^д

Воронежский государственный университет, Воронеж, Россия

^а <https://orcid.org/0000-0002-0030-0252>; ^б <https://orcid.org/0000-0002-8818-0944>;^с <https://orcid.org/0000-0002-9722-4523>; ^д <https://orcid.org/0000-0002-5618-5564>

АННОТАЦИЯ

Применение экономического анализа, в том числе его методического инструментария, необходимо в организациях различных сфер деятельности и форм собственности. Широкий выбор аналитического инструментария и универсальность его применения способствуют активному взаимопроникновению и дифференциации анализа не только с другими экономическими науками, но и с современной практикой менеджмента, а его многочисленные виды являются обособлениями аналитической работы. Выполняя контрольные функции экономики объекта, анализ становится методологической базой для различных видов контроля, а использование его методологии в контрольном мероприятии превращает его и в контрольно-аналитическую процедуру.

В основу исследования положено изучение экономической литературы по теме научно-теоретических положений и прикладных разработок в области экономического анализа и контроля деятельности государственных медицинских организаций. В процессе работы использовались методы обобщения, систематизации, группировки, а также приемы экономического анализа.

Итогом стал комплекс следующих выводов и результатов: возникновение новых видов экономического анализа порождает новые виды аналитической работы, в том числе в области контроля; исходя из общей методологической базы экономического анализа и контроля, универсальности методического аппарата экономического анализа разработана типовая структура методики контроля; аналитические процедуры при осуществлении контроля считаются частью раздела исполнения контрольной процедуры методики объекта контроля; контролю, как и анализу, присущ признак времени их проведения, но при схожей сущностной характеристике объем и глубина их проведения различны; внедряемые инструменты цифровизации существенно увеличат масштабы применения контрольно-аналитических процедур.

Ключевые слова: государственные медицинские организации; методика контроля; контрольно-аналитические процедуры; методические приемы; финансовый контроль; виды экономического анализа; цифровизация

Для цитирования: Ендовицкий Д.А., Кондрашова Н.В., Головин С.В., Чуриков А.В. Контрольно-аналитические процедуры в системе государственного здравоохранения в условиях цифровизации. Учет. Анализ. Аудит. 2022;9(1):42-57. DOI: 10.26794/2408-9303-2022-9-1-42-57

ORIGINAL PAPER

Control-Analytical Procedures in the Public Health System in the Context of Digitalization

D.A. Endovitsky^а, N.V. Kondrashova^б, S.V. Golovin^с, A.V. Churikov^д

Voronezh State University, Voronezh, Russia

^а <https://orcid.org/0000-0002-0030-0252>; ^б <https://orcid.org/0000-0002-8818-0944>;^с <https://orcid.org/0000-0002-9722-4523>; ^д <https://orcid.org/0000-0002-5618-5564>

ABSTRACT

Economic analysis, including its methodological tools, is necessary for organisations of various fields of activity and forms of ownership. A wide range of analytical techniques, the universality of their application and other economic sciences and modern management practice also contributes to the active interpenetration and differentiation of analysis.

© Ендовицкий Д.А., Кондрашова Н.В., Головин С.В., Чуриков А.В., 2022

Numerous types of economic analysis become different kinds of analytical work. The study, performing control functions of the object's economy, becomes a methodological basis for various types of control, and applying its methodology in a control measure turns it into a control-analytical procedure. We based our research on the study of economic literature concerning theoretical provisions and applied developments in the field of economic analysis and control of the activities of public medical organisations. We used methods of generalisation, systematisation, grouping, methods of economic analysis in the research process. The result of the study was a set of the following conclusions and results:

Identification of new types of economic analysis generates new types of analytical work, including economic analysis in the control

Based on the general methodological basis of economic analysis and control, together with the universality of the methodological apparatus of economic analysis, the authors developed a typical structure of the control methodology. We considered analytical procedures in the implementation of control as the content of the partial fulfilment of the control procedure of the methodology of the object of control.

Control and analysis depend on the time of their conduct, but with a similar essential characteristic, their volume and depth of conduct are different.

The implemented digitalisation tools will significantly increase the scope of applying control-analytical procedures.

Keywords: state medical organisation; methods of control; control-analytical procedures; methodological techniques; financial control; types of economic analysis; digitalization

For citation: Endovitsky D.A., Kondrashova N.V., Golovin S.V., Churi A.V. Control-analytical procedures in the public health system in the context of digitalization. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2022;9(1):42-57. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2022-9-1-42-57

ВВЕДЕНИЕ

Определяющее значение в успешном достижении цели любого научного исследования играет выбор подхода к решению поставленных задач, понимание и владение навыками его применения. Какими принципами руководствоваться, какой научный инструментарий использовать (методы, способы, приемы и определенная их комбинация), по каким направлениям работать — в этом суть методологического подхода.

Тщательное изучение экономической литературы позволяет отметить расширение сферы применения экономического анализа. Возникший как специальная отрасль научных знаний на стыке смежных наук он продолжает сближаться и интегрироваться с другими экономическими и техническими дисциплинами, что приводит к новому содержательному наполнению его понятийного аппарата и методического инструментария. По мнению Д.А. Ендовицкого, Н.П. Любушина и Н.Э. Бабичевой, приоритетные направления экономического анализа подразделяются по видам деятельности, используемым методам, объектам и предмету изучения [1]. Процессы взаимопроникновения и дифференциации объектов управления способствуют выделению новых видов экономического анализа и, следовательно, появлению таких видов аналитической работы, как инновационно-инвестиционный, эколого-экономический, медико-экономический, ресурсоориентированный, налоговый, бизнес-анализ, анализ в аудите и контроле, анализ закупок и эффективности закупочной деятельности и т.д.

В экономическом анализе в процессе достижения общей цели происходит актуализация методик путем включения в них новых субъектов, объектов и предметов анализа. При этом именно аналитическое обеспечение принимаемых решений отличает анализ от других функциональных наук.

Для повышения эффективности контрольных мероприятий в качестве практического инструментария могут применяться аналитические процедуры. В процессе исследования и подготовки материала авторы исходили из следующей гипотезы: экономический анализ, выполняя контрольные функции экономики объекта анализа, становится методологической базой для контроля, а его методический инструментарий применим в качестве такого в основе аналитических процедур при осуществлении контрольных мероприятий.

МЕТОДЫ

Государственным медицинским организациям присущи специфические черты, определяющие содержание методики экономического анализа применительно к их требованиям и задачам. Рассмотрение такой организации, как целостного хозяйственного и финансового механизма, позволяет представить общую схему формирования системы экономических показателей, через которые осуществляется планирование, контроль и управление в целом (рис. 1).

Многообразие внешних и внутренних факторов (национальная политика и стратегии в области

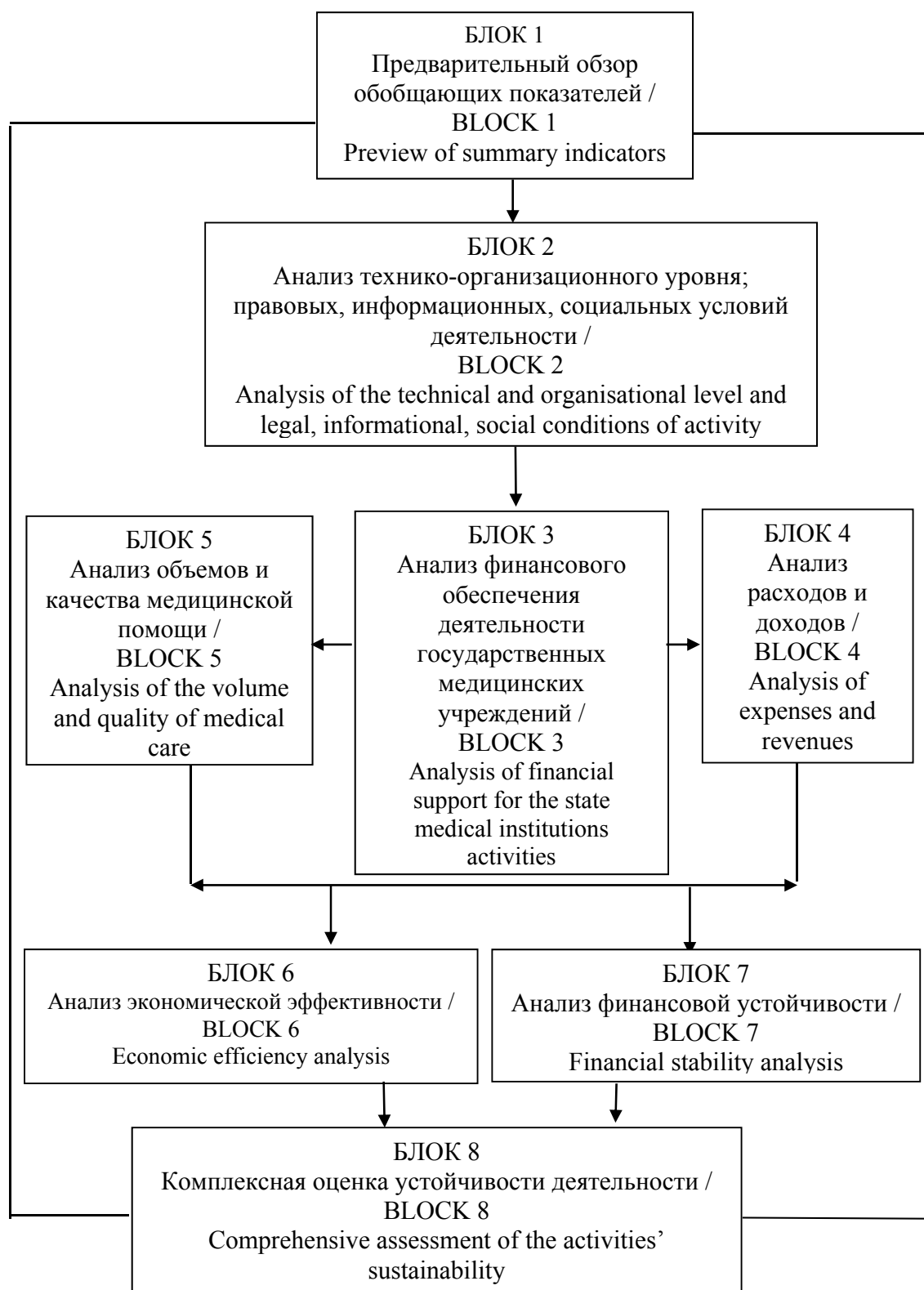


Рис. 1 / Fig 1. Общая схема и взаимосвязь отдельных блоков комплексного экономического анализа государственной медицинской организации / The general scheme and interrelation of separate blocks of the complex economic analysis of the state medical organisation

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

здравоохранения; надлежащее управление; квалифицированные трудовые ресурсы; механизмы финансирования; информационные системы; лекарственные средства, устройства и технологии; доступные и хорошо оборудованные медицинские учреждения), от которых в той или иной степени зависит эффективность и устойчивость функционирования медицинской организации, вынуждает комплексно использовать в аналитических исследованиях показатели технико-организационного уровня, правовых, информационных, социальных условий деятельности, безопасности (блоки 1, 2). К примеру, объемы (стоимостные, количественные, удельные) по:

- видам медицинской помощи: первичная медико-санитарная, специализированная, скорая, паллиативная;
- формам: экстренная, неотложная, плановая;
- условиям оказания помощи: вне медицинской организации, амбулаторно, в дневном стационаре, стационарно;
- профилям (терапия, хирургия, рентгенология, лабораторная диагностика и т.д.);
- уровням организации управления.

Финансовое обеспечение деятельности основного числа государственных медицинских учреждений (блок 3) осуществляется в рамках исполнения Программы государственных гарантий бесплатного оказания медицинской помощи гражданам РФ (ПГТ)¹. Финансируется ПГТ за счет средств бюджета и средств обязательного медицинского страхования (ОМС). Основными источниками финансирования государственных медицинских учреждений (созданных в форме бюджетных и автономных) являются средства:

- регионального и федерального бюджетов, выделяемые в виде субсидии на выполнение государственного задания;
- средства ОМС, поступающие в качестве оплаты за медицинскую помощь, оказанную в рамках территориальных программ обязательного медицинского страхования;
- полученные за оказание платных медицинских услуг [2].

Особенности источников финансирования накладывают отпечаток и на систему показателей. Соответственно, анализу подлежат динамика стоимости программы за счет средств бюджета и ОМС (млн руб., %),

динамика их доли. Оценка доли источников финансирования имеет определяющее значение для выявления степени и взаимосвязей факторов устойчивости [3]. Основным источником финансирования являются средства ОМС, что требует дальнейшего анализа факторов, влияющих на этот источник. Оценке подлежат наиболее значимые статьи расходов, чтобы в первую очередь выделить направления дальнейшего анализа по выявлению факторов, влияющих на данные статьи расходов (блок 4). При этом рассматривается динамика структуры расходов государственных бюджетных, автономных и казенных учреждений здравоохранения.

В работах Д.А. Ендовицкого и А.В. Чурикова [2–4] всесторонне исследованы вопросы влияния таких факторов, как:

- соотношение темпов роста фонда оплаты труда с начислениями (как основной статьи расходов) с темпами роста финансирования в рамках ПГТ отдельно за счет средств бюджета и отдельно — для средств ОМС;
- величина подушевых нормативов финансирования за счет ОМС (их рост создает основу роста общего финансирования территориальной программы ОМС);
- численность застрахованных лиц;
- среднесписочная численность и показатели заработной платы, обусловленные требованиями дорожной карты по заработной плате «указных» категорий сотрудников (врачи, средний и младший персонал);
- величина установленного на очередной год среднемесячного дохода от трудовой деятельности;
- сопоставление кредиторской задолженности и остатков на счетах.

При построении системы показателей необходимо учитывать влияние и взаимосвязь объемов и качества медицинской помощи на управление затратами (блок 5). В оценке управления объемами медицинской помощи учитываются показатели ее качества, обусловленные утвержденными порядками и стандартами, а также клиническими рекомендациями (протоколами лечения), так как медицинская помощь в РФ должна оказываться в соответствии с ними. Оказание медицинской помощи определяет минимальный набор медицинских услуг, медикаментов и расходных материалов, необходимых для ее качественного предоставления, и, таким образом, определяет минимально необходимые расходы при профилактике и лечении соответствующих нозологий [2].

Основными объектами экономического анализа в здравоохранении являются объемы медицинской

¹ Программа государственных гарантий бесплатного оказания гражданам медицинской помощи. URL: <https://www.ffoms.gov.ru/system-oms/about-fund/questions-oms/programm-gos-guarantee/>

помощи, получаемые в результате их выполнения доходы, и связанные с ее оказанием расходы. Отсюда — увязка объемов медицинской помощи (блок 5) с получаемыми доходами и производимыми затратами. Анализ и контроль экономической эффективности предусматривают сопоставление результатов с затратами (блок 4).

Характерным результатом деятельности медицинских учреждений являются выполняемые объемы медицинской помощи, измеряемые в натуральных показателях (число госпитализаций, врачебных посещений, вызовов скорой помощи, обращений в связи с заболеванием), контроль за которыми в увязке с доходами, полученными за оказанные медицинские услуги, и с расходами, направленными на оказание медицинских услуг и на конкретного пациента, является ключевым моментом экономического анализа экономической эффективности (блок 6) и финансовой устойчивости (блок 7) в медицинских организациях [2]. Каждый выходящий показатель одного блока является входом для следующего — таким образом (посредством этих обобщающих показателей) осуществляется связь между отдельными блоками в системе комплексного экономического анализа и, соответственно, формируется система частных показателей.

Комплексный экономический анализ на уровне объекта:

- определяет цели функционирования объекта как критерии эффективности работы;
- использует конкретную систему экономических показателей;
- упорядочивает аналитическую работу;
- исследует причинные зависимости и обратные связи между показателями работы объекта;
- создает механизм поиска резервов, рисков;
- участвует в принятии управленческих решений;
- выступает в качестве средства контроля за финансово-хозяйственным процессом.

То есть экономический анализ, выполняя контрольные функции экономики объекта анализа, становится методологической базой для внутреннего и внешнего аудита, внутреннего, финансового и государственного контроля. Универсальность, открытость, гибкость его методического инструментария, возможности адаптации (его методических приемов) и интеграции с другими экономическими сферами деятельности обсуждались на страницах периодических изданий; наиболее значимыми из которых авторы считают работы Т.В. Барановской, Н.А. Казаковой, Н.С. Пласковой [5–7]. Так, Т.В. Барановская

подчеркивает, что «...важным является поиск новых инструментов контроля, позволяющих решить поставленные временем вопросы. Одним из путей решения проблемы является максимальное использование интеграции и взаимопроникновения наук. В этом контексте для достижения эффективности контроля... целесообразно изучить его взаимосвязь именно с экономическим анализом» [5].

РЕЗУЛЬТАТЫ

Теория и практика экономического анализа выработала механизм анализа объекта исследования, включающий: совокупность организационного обеспечения работ; информационные источники; выбор метода, приемов и средств обработки имеющейся информации об анализируемом объекте. Этот механизм и есть методика экономического анализа, типовая структура которой включает шесть разделов: программно-целевой; информационно-правовой; организационно-управленческий; расчетно-аналитический; оценочно-интерпретационный; контрольно-корректировочный [8].

Ввиду общей методологической базы контроля и экономического анализа и универсальности методического аппарата последнего авторы предлагают использовать следующую типовую структуру методики контроля (рис. 2). Для решения задач раздела исполнения контрольной процедуры методики (раздел 4) используется инструментарий экономического анализа: способы, приемы, средства, применяемые в разных сочетаниях для достижения целей контроля. В зависимости от его вида (предварительный, текущий, последующий) и типа задачи задействуются соответствующие алгоритмы, отличающиеся составом и последовательностью выстраивания аналитических процедур.

Использование методологии экономического анализа в контрольном мероприятии делает его, по сути, контрольно-аналитической процедурой. Рисунки 3 и табл. 1 иллюстрируют пример очередности инструментов внутреннего контроля с привлечением инструментов и экономического анализа.

Ввод отдельных нормативов объемов медицинской помощи по профилю «Онкология» начиная с 2019 г. (как для дневного стационара, так и для специализированной медицинской помощи в стационарных условиях), а также ввод отдельных средних нормативов финансовых затрат за единицу объема медицинской помощи привел к выделению данной программы из общего объема финансирования.

Темпы прироста стоимости территориальной программы по данному профилю (27,3; 127,7; 35,0%) су-



Рис. 2 / Fig. 2. Структура и содержание методики объекта контроля /
Structure and content of the methodology of the object of control

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

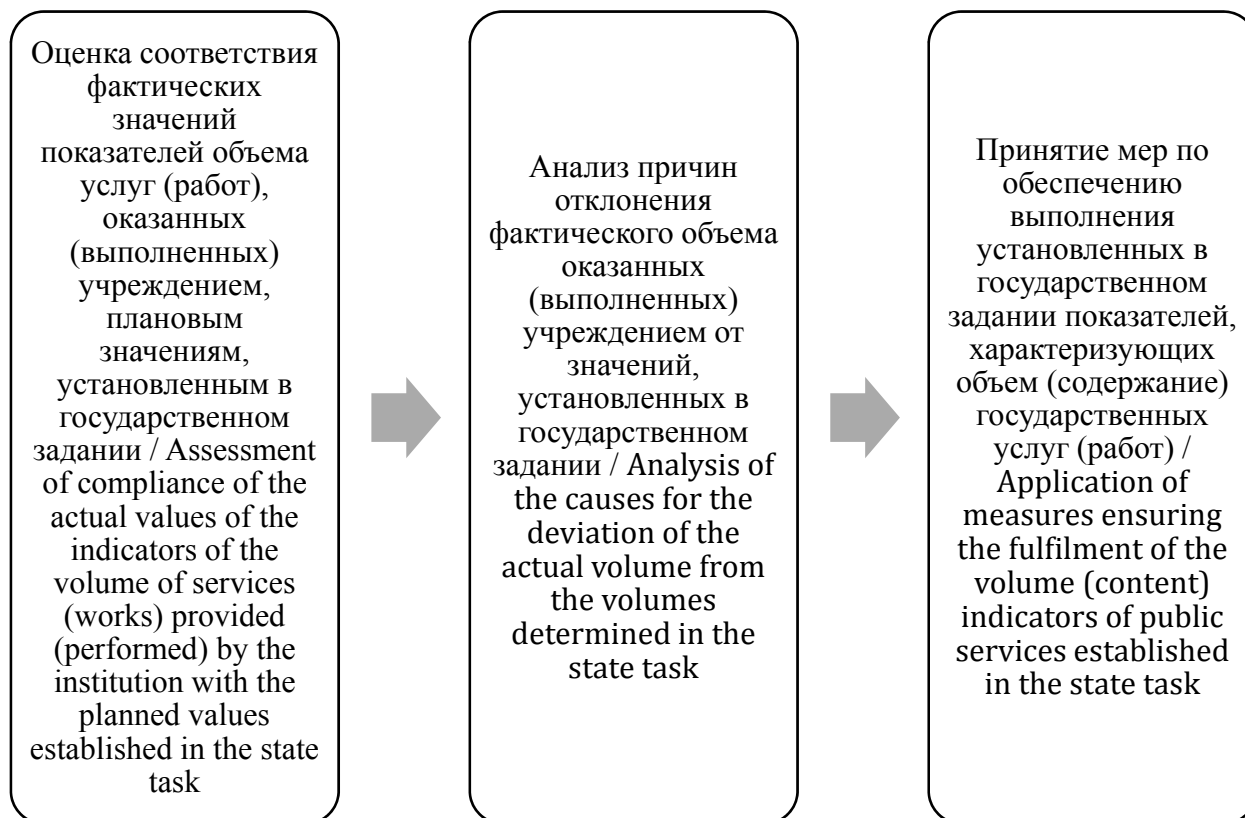


Рис. 3 / Fig. 3. **Очередность внутреннего контроля за выполнением объема государственного задания / Priority of internal control over the fulfilment of the volume of the state assignment**

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

ущественно опережают темпы прироста ее стоимости в целом (20,8; 7,3; 8,0%), соответственно превышение темпов прироста финансирования по профилю «Онкология» над общими темпами прироста программы государственных гарантий приводят к замедлению темпов прироста стоимости территориальной программы ОМС относительно остальных профилей оказания медицинской помощи.

Результаты анализа указывают на опережающие темпы прироста фонда оплаты труда за счет средств ОМС над темпами прироста финансирования в рамках программы государственных гарантий (без учета расходов по профилю «Онкология»): в 2020 г. он составил 6,7% при росте финансирования по территориальной программе ОМС (за вычетом расходов по профилю «Онкология») лишь на 5,0%.

Практическую реализацию раздела «Исполнение контрольной процедуры» методики контроля демонстрируют табл. 2, 3 и рис. 4, данные которых сгруппированы на основании показателей сферы здравоохранения Воронежской области.

Исходя из табл. 3 и рис. 4, в 2020 г. показатели по заработной плате медицинских работников

(в Воронежской области в соответствии с дорожной картой по направлению «Здравоохранение») были не только достигнуты в полном объеме, но и значительно перевыполнены, что связано с дополнительными начислениями на заработную плату и отпускные за работу по лечению и диагностике пациентов с новой коронавирусной инфекцией (COVID-19).

С учетом федеральных установок о недопустимости как снижения выплат медицинским работникам, участвующим в лечении и диагностике пациентов с COVID-19, так и замещения федеральными доплатами текущей заработной платы за счет средств ОМС и регионального бюджета показатели по дорожной карте без учета дополнительных выплат также были выполнены.

В большинстве случаев в контрольно-аналитических процедурах применяют такие методы, как разработка системы показателей, построение аналитических таблиц и рядов динамики, сравнительный анализ, группировка, детализация, средние величины, балансовый, детерминированный факторный и коэффицентный анализ.

Таблица 1 / Table 1

Динамика стоимости территориальной программы государственных гарантий, фонда оплаты труда и план на 2021 г. за счет средств ОМС / Dynamics of the cost of the territorial program of state guarantees, the wage fund and the plan for 2021 at the expense of the compulsory medical insurance funds

Наименование показателя / Indicator		2018 г.	2019 г.	2020 г.	2021 г. (план) / plan
1		2	3	4	5
Стоимость территориальной программы, млн руб. / The cost of the territorial program, million rubles		24 843,0	26 666,6	28 786,8	29 505,7
– в том числе по профилю «Онкология» / including the profile “Oncology”		1148,8	2616,2	3531,3	3697,8
– темп прироста по профилю «Онкология» / growth rate of value on the profile “Oncology”	млн руб. / million rubles	246,7	1467,4	915,1	166,5
	%	27,3	127,7	35,0	4,7
Темп прироста стоимости территориальной программы / The rate of increase in the cost of the territorial program	млн руб. / million rubles	4271,6	1823,6	2120,2	718,9
	%	20,8	7,3	8,0	2,5
Темп прироста стоимости территориальной программы без учета расходов по профилю «онкологии» / The rate of growth in the cost of the territorial program, excluding expenses on the profile of “Oncology”	млн руб. / million rubles	4024,9	356,2	1205,1	552,4
	%	20,5	1,5	5,0	2,2
Фонд оплаты труда за счет ОМС / Remuneration due to compulsory medical insurance	млн руб. / million rubles	16 744,5	17 641,3	18 825,9	19 817,7
Темп прироста фонда оплаты труда/ The growth rate of the wage fund	млн руб. / million rubles	3732,1	896,8	1184,6	991,8
	%	28,7	5,4	6,7	5,3

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

Говоря о контрольно-аналитических процедурах, следует понимать, что они являются контрольно-аналитической работой определенного вида. Контролю, как и анализу, присущ признак времени проведения (табл. 4): они должны осуществляться регулярно, но их объем и глубина различны по периодам проведения.

Так, ретроспективный (текущий и последующий) анализ является основой предварительного: анализ результатов за прошлые периоды позволяет изучить тенденции и закономерности, выявить неиспользованные возможности, снизить возможные риски. Глубина и качество предварительного анализа на перспективу обуславливает результаты ретроспективного анализа — если плановые показатели и задания недостаточно обоснованы, то последующий анализ полученных результатов теряет всякий смысл. Аналогично обстоит дело с эффективностью контроля:

применение предварительного и текущего контроля снижает нагрузку на последующий и позволяет предотвратить нарушения до завершения хозяйственной операции.

Авторы статьи разделяют мнение А.М. Петрова, Л.Ф. Бердниковой М.А. Гордовой о том, что в практической деятельности четкую границу между предварительным и текущим контролем установить достаточно сложно, учитывая тенденцию к их объединению в бюджетном законодательстве [9].

Соотношение анализа и контроля по видам для достижения эффективности контрольно-аналитической работы и деятельности объекта иллюстрируют рис. 5, 6.

В работе [10] авторы выражают критическое мнение о фактически сложившейся структуре видов контроля на примере системы здравоохранения и обосновывают оптимальное их соотношение (рис. 6).

Таблица 2 / Table 2

**Алгоритм осуществления контрольных процедур расчетов с персоналом по оплате труда /
Algorithm for the implementation control procedures for settlements with personnel on remuneration**

Контрольная процедура 1 / Control Procedure 1		Анализ структуры фонда оплаты труда государственной медицинской организации / Analysis of the structure of the remuneration fund of the state medical organisation	
Методы / Methods		Документальные (нормативная проверка); методы экономического анализа (построение аналитических таблиц, структурно-динамический анализ, факторный анализ, графическое представление аналитических данных) / Documentary (regulatory audit); methods of economic analysis (construction of analytical tables, structural and dynamic analysis, factor analysis, graphical presentation of analytical data)	
Информационная база / Information base		Регистры бухгалтерского учета / Accounting registers	
Содержание аналитической процедуры / Content of the analytical procedure		Предварительный результат / Preliminary result	Возможные риски / Possible risks
Включает в себя определение источников формирования фонда оплаты труда, и объемы средств по каждому источнику сопоставляют темпы роста заработной платы, исследуются причины отклонений фактических расходов от плановых по каждому виду начислений (должностной оклад, стимулирующие, компенсационные и прочие выплаты). Результаты анализа причин отклонения (сокращение персонала, вынужденный простой, единовременные поощрительные выплаты, начисление отпускных) используются для совершенствования оплаты труда / It includes the determination of sources for the formation of the wage fund and the volume of funds for each source; comparison of the rates of growth of wages; investigation of the causes for deviations of actual costs from planned for each type of accrual (official salary, incentive, compensation and other payments). The results of the analysis of the reasons for the deviation (staff reduction, forced downtime, one-time incentive payments, vacation pay) are used to improve wages		Несоответствие (отклонение) фактических показателей структуры фонда оплаты труда плановым за отчетный период / Deviation of the actual structure of the wage fund from the plan for the reporting period	Риск неисполнения плановых показателей. Риск неэффективного расходования средств. Риск финансовых потерь от штрафных санкций / Risk of failure to meet targets Risk of inefficient spending of funds Risk of financial losses from penalties
Контрольная процедура 2 / Control Procedure 2		Проверка соответствия расчета среднего заработка / Verification of compliance with the calculation of average earnings	
Методы / Methods		Документальные, методы экономического анализа (построение аналитических таблиц, структурно-динамический анализ, факторный анализ, графическое представление аналитических данных и др.) / Documentary methods, methods of economic analysis (analytical tables, structural and dynamic analysis, factor analysis, graphs)	
Информационная база / Information base		Первичные регистры бухгалтерского учета / Primary accounting registers	
Содержание процедуры / The content of the procedure		Предварительный результат / Preliminary result	Возможные риски / Possible risks
Проверка соответствия расчета среднего заработка при начислении отпускных выплат, командировок, выходного пособия, времени прохождения обязательно-го медицинского осмотра, периода повышения квалификации, дополнительных выходных дней, предоставляемых для ухода за детьми-инвалидами нормам постановления Правительства РФ от 24.12.2007 № 922 «Об особенностях порядка исчисления средней заработной платы»*. Ошибочное начисление среднего заработка приводит к неправильному размеру оплаты труда. Зарплата является базой для начисления налогов и страховых взносов, тем самым неверный расчет зарплаты ведет, соответственно, к неправильному расчету налоговых начислений / Checking the compliance of the calculation of average earnings when calculating: vacation payments, business trips, severance pay, the time of mandatory medical examination, the period of advanced training, additional days off provided for the care of disabled children, with the norms of the Decree of the Government of the Russian Federation dated 12/24/2007 No. 922 "On the specifics of the procedure for calculating average wages". Erroneous accrual of average earnings leads to an incorrect amount of remuneration. Salary is the basis for calculating taxes and insurance premiums. Wrong calculation of wages leads to incorrect calculation of tax charges		Неправильный расчет заработной платы. Недостоверные сведения в налоговой отчетности и др. / Incorrect payroll calculation False information in tax reports	Риск несоблюдения требований нормативных правовых актов. Риск предоставления недостоверной налоговой отчетности, ведущей к штрафным санкциям. Риск применения мер административной ответственности / Risk of non-compliance with the requirements of regulatory legal acts The risk of providing false tax reporting leads to fines The risk of applying administrative liability measures

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

Примечание / Note: * Постановление Правительства РФ от 24.12.2007 № 922 (ред. от 10.12.2016) «Об особенностях порядка исчисления средней заработной платы». URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_73789/00737bae76cc5b4913b4eaf35b39060ca04b85be/ / * Decree of the Russian Federation Government of 12/24/2007 No. 922 "On the specifics of the procedure for calculating average wages". URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_73789/00737bae76cc5b4913b4eaf35b39060ca04b85be/

Таблица 3 / Table 3

Оценка достижения целевых показателей оплаты труда медицинских работников Воронежской области в 2020 г. / Assessment of achievement of targets for remuneration of medical workers of the Voronezh region in 2020

Категории работников / Employees' Categories	Утвержденный целевой показатель руб. / Approved target, RUB	Средняя заработная плата за год, руб. / Average salary, RUB	Соотношение со СДТД* 2020 г., %		Достижение целевых показателей, % / Achievement of targets, %
			ПЛАН / PLAN	ФАКТ / FACT	
Врачи и работники медицинских организаций, имеющие высшее медицинское (фармацевтическое) или иное высшее образование / Doctors and employees of medical organisations with higher medical (pharmaceutical) or other higher education	59 684,0	66 778,4	200,0	223,8	111,9
с учетом выплат за работу с COVID-19 / including payments for working with COVID-19					
без учета выплат за работу с COVID-19 / excluding payments for working with COVID-19		60 910,4	200,0	204,1	102,1
Средний медицинский (фармацевтический) персонал / Secondary medical (pharmaceutical) personnel	29 842,0	34 197,5	100,0	114,6	114,6
с учетом выплат за работу с COVID-19 / taking into account payments for working with COVID-19					
без учета выплат за работу с COVID-19 / excluding payments for working with COVID-19		30 550,8	100,0	102,4	102,4
Младший медицинский персонал / Младший медицинский персонал / Patient care technicians of medical staff	28 526,7	33 470,9	100,0	117,3	117,3
с учетом выплат за работу с COVID-19 / taking into account payments for working with COVID-19					
без учета выплат за работу с COVID-19 / excluding payments for working with COVID-19		29 899,7	100,0	104,8	104,8

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

Примечание / Note: * СДТД – средний получаемый дневной доход сотрудника / * average daily income of an employee.

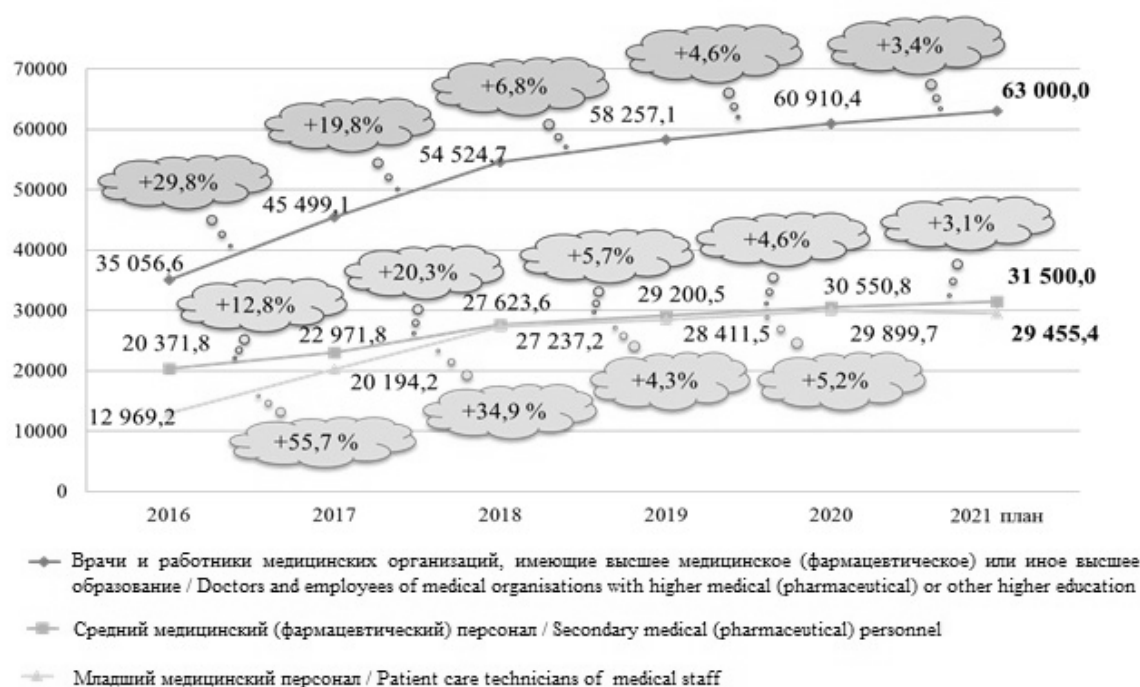


Рис. 4 / Fig 4. Динамика размера среднемесячной заработной медицинской работников государственных учреждений здравоохранения Воронежской области, руб. / Dynamics of the average monthly salary of employees of public health institutions of the Voronezh region, rubles

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

Контроль за реализацией Национального проекта «Здравоохранение»² подтвердил необходимость осуществления выездных видов контрольных мероприятий, имеющих тематическую направленность. При этом необходимо создавать группы специалистов, имеющих высокую квалификацию как по конкретному специализированному направлению деятельности, так и в области исполнения финансовой дисциплины и сферы закупок. Экономический анализ станет при этом более востребованным, поэтому компетентные и профессиональные аналитические кадры будут способствовать повышению эффективности управления экономикой и на макро-, мезоуровне и на уровне конкретного объекта; а поскольку навыки аналитического мышления предполагают умение устанавливать причинно-следственные связи между явлениями и процессами, легко будет выделить наиболее значимые факторы, количественно оценив величину их влияния на объект контроля³ [11–13].

В ходе реализации национальных проектов широко внедряются информационные технологии, обеспечивая возможности для перехода к новой парадигме контроля на основе данных информационных систем и систем управления рисками, что позволяет создать инструментальную базу для осуществления предварительного и текущего контроля и, как следствие, планирование последующего.

Важным фактором успешного решения задач развития цифровой экономики является совершенствование информационного обеспечения управления; что касается контроля, то условием его результативности можно считать единообразие постановки его методов, формирование контрольной среды и организацию мониторинга основных показателей [14, 15].

В качестве ключевых «точек» цифровизации, расширяющих возможности управления объектом, выделены:

- постоянный мониторинг бизнес-процессов объекта контроля в цифровом пространстве, позво-

² Национальный проект «Здравоохранение». Паспорт проекта утвержден 24.12.2018. URL: <https://strategy24.ru/rf/health/projects/natsionalnyy-proekt-zdravookhranenie>

³ The Business Analysis Competency Model 4th Version ed. edition International Institute of Business Analysis. 2017. URL: <https://www.iiba.org/globalassets/professional-development/develop-your-skills/competency-model/files/business-analysis-competency-model-v4-preview-edition.pdf>.

A Guide to the Business Analysis Body of Knowledge (BABOK Guide) International Institute of Business Analysis. 2015. URL: https://www.academia.edu/42605272/A_Guide_to_the_Business_Analysis_Body_of_Knowledge_BABOK_Guide

Таблица 4 / Table 4
Виды контроля и экономического анализа (по времени проведения) / Types of control and economic analysis (by time duration)

Вид контроля / Type of control Вид анализа / Type of analysis	Предварительный / Preliminary	Текущий / Current	Последующий / Subsequent
Предварительный (перспективный) – проводится до хозяйственных операций / Preliminary (prospective) – conducted before business operations	Содержание контроля: предупреждение нарушений и недостатков до начала реализации мероприятий (действий, операций) / Content of control: prevention of violations and deficiencies before the implementation of measures (actions, operations) Содержание анализа: обоснование управленческих решений, плановых показателей и заданий; оценка ожидаемых результатов, предупреждение рисков / Content of the analysis: justification of management decisions, planned indicators and tasks; assessment of expected results; prevention of risks		
Текущий (оперативный) – проводится сразу после совершения хозяйственных операций; изменения ситуации за короткий промежуток времени / Current (operational) – carried out immediately after the completion of business operations; changes in the situation in a short period of time		Содержание контроля: оперативное выявление и устранение нарушений и недостатков в процессе реализации мероприятий (действий, операций) / Content of control: prompt identification and elimination of violations and deficiencies in the implementation of measures (actions, operations) Содержание анализа: контроль выполнения плана; оперативное управление; выявление неиспользованных резервов, рисков / Content of the analysis: plan implementation control; operational management; identification of unused reserves, risks	
Последующий (итоговый) – проводится по итогам отчетного периода / Subsequent (final) – carried out according to the results of the reporting period			Содержание контроля: фиксация нарушений и недостатков по результатам реализации мероприятий (действий, операций) / Content of control: fixing violations and shortcomings based on the results of the implementation of measures (actions, operations) Содержание анализа: комплексная оценка результатов деятельности за отчетный период; изучение тенденций и закономерностей экономических явлений и процессов / Content of the analysis: comprehensive assessment of performance results for the reporting period; study of trends and patterns of economic phenomena and processes

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

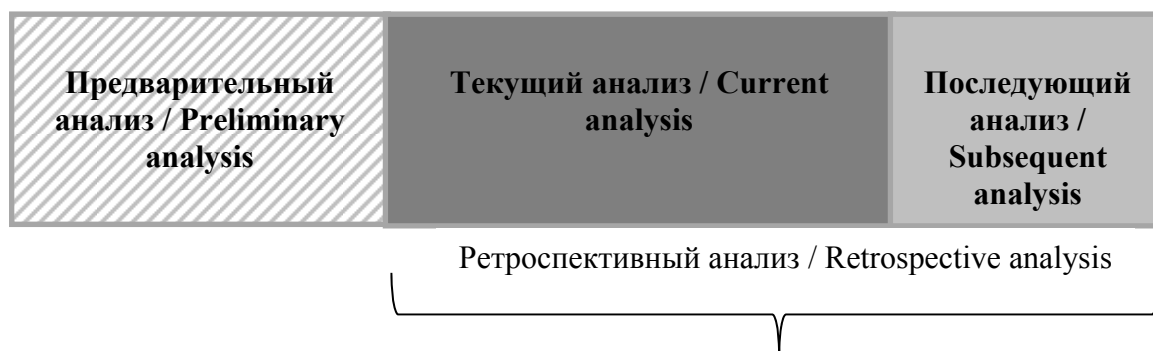


Рис. 5 / Fig 5. Соотношение видов экономического анализа / The relation of types of economic analysis

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

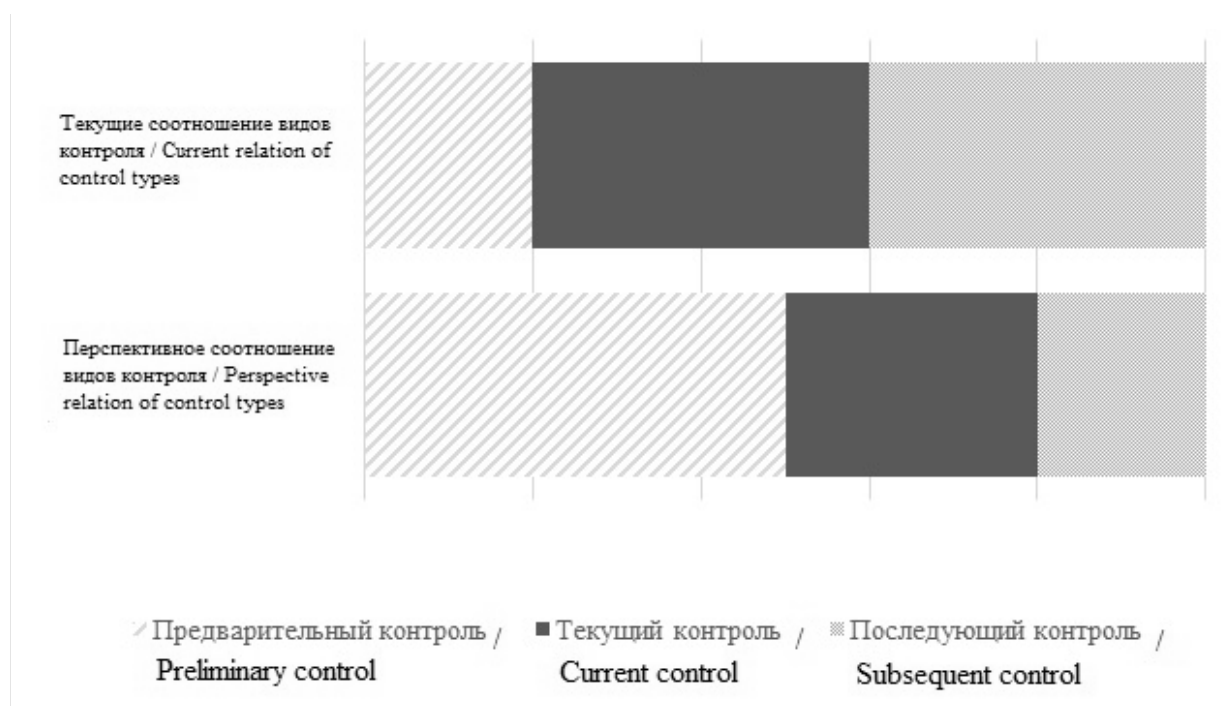


Рис. 6 / Fig 6. Соотношение видов контроля / Optimal ratio of types of control

Источник / Source: разработано авторами на основе [10] / compiled by the authors based on [10].

ляющий применять системы compliance⁴ показателей рисков и нарушений; формирование цифровых профилей объекта контроля и контролера [15].

Примером служит система «Электронный бюджет», в которой предусмотрен ряд форматных и логических функций контроля, дающих возможность в автоматическом режиме осуществлять мониторинг качества формирования данных. При проведении контроль-

ных мероприятий органы финансового контроля используют Единую информационную системы (ЕИС) в сфере закупок, а сами закупки осуществляются в электронном виде (включая документы: контракты, электронные акты); при этом реализуется интеграция ЕИС с другими информационными системами, в том числе единым агрегатором закупок.

РЕЗУЛЬТАТЫ

Резюмируя изложенное, авторы констатируют:

1. Экономический анализ как инструмент познания окружающей действительности имеет одно общее с остальными экономическими науками — объектом их изучения являются хозяйственные

⁴ Compliance (от англ. — комплаенс) — часть системы управления, организующая контроль управления рисками, возникающими из-за несоблюдения: законодательства; предписаний регуляторов, контролирующих организаций; правил саморегулируемых организаций и других форм объединения предприятий; внутренних документов.

отношения; отличаются же экономические науки предметом и соответственно, методологией его исследования.

2. Предмет экономического анализа ориентирован на изучение причинно-следственных связей экономических явлений и процессов объекта анализа и контроля.

3. Методу экономического анализа как научному инструментарию присущи особенности, определяющие его суть и спектр применения.

4. Универсальность, открытость, гибкость методического инструментария экономического анализа делает его действенным инструментом достижения эффективности процессов управления деятельностью организации (снабженческой, производственной, сбытовой, социальной, финансовой).

5. Взаимопроникновение объектов управления приводит к выделению новых видов экономического анализа и, следовательно, видов аналитической работы, в том числе экономического анализа в контроле.

6. Аналитические процедуры при осуществлении контроля рассматриваются как аналитическая работа, проводимая в рамках контрольных мероприятий.

7. Границы контроля и экономического анализа проявляются при применении его методов как научно-методического инструментария аналитических процедур контроля; сам экономический анализ не может выступать методом контрольных мероприятий.

8. Ввиду общей методологической базы экономического анализа и контроля, универсальности методического аппарата экономического анализа предложена типовая структура методики контроля.

9. Контрольно-аналитическая работа находит свое отражение в разделе «Исполнение контрольной процедуры» методики объекта контроля.

10. Как анализ, так и контроль характеризуются временем проведения, но объем и глубина происходящих в ходе их реализации действий различны.

11. Контроль — часть управленческой деятельности, поэтому реализация именно комплексной системы контроля обеспечивает выполнение запланированных мероприятий и достижение значений целевых показателей.

12. Цифровые технологии позволяют повысить эффективность контрольно-аналитических процедур при проведении предварительного, текущего и последующего контроля.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Ендовицкий Д.А., Любушин Н.П., Бабичева Н.Э. Диалектика теоретико-методологических основ экономического анализа. *Экономический анализ: теория и практика*. 2015;20(419):2–15.
2. Чуриков А.В. Актуальные вопросы управленческого учета в здравоохранении. *Международный бухгалтерский учет*. 2021;24(6):697–710.
3. Ендовицкий Д.А., Чуриков А.В. Анализ взаимосвязей отдельных факторов устойчивости государственных медицинских учреждений. *Современная экономика: проблемы и решения*. 2021;4(136):59–71.
4. Ендовицкий Д.А., Чуриков А.В. Факторы устойчивости бюджетных медицинских организаций. *Современная экономика: проблемы и решения*. 2019;4(112):63–72.
5. Барановская Т.В. Экономический анализ и контроль: определение взаимосвязей и границ взаимопроникновения. *Экономический анализ: теория и практика*. 2012;33(288):57–64.
6. Казакова Н.А. Аналитические процедуры: опыт использования в аудите и оценке хозяйственной деятельности. *Вестник Финансового университета*. 2017;21(2):113–120.
7. Пласкова Н.С. Развитие методологии экономического анализа. *Учет. Анализ. Аудит*. 2016;(1):50–57.
8. Барнгольц С.Б., Мельник М.В. Методология экономического анализа деятельности хозяйствующего субъекта. Учебное пособие. М.: Финансы и статистика; 2003. 240 с.
9. Петров А.М., Бердникова Л.Ф., Гордова М.А. Внутренний финансовый контроль: понятие, виды и необходимость проведения в рамках расходования средств на федеральные проекты. *Экономические науки*. 2020;(191):202–206.
10. Endovitsky D.A., Endovitskaya E.V., Golovin S.V., Churikov A.V. Monitoring the Implementation of the National Healthcare Project (The Challenge of Sustainability in Agricultural Systems). Heidelberg: Springer International Publishing; 2021:871–878.
11. Brown M.M., Brown G.C., Sharma S., Landy J. Health Care Economic Analyses and Value-Based Medicine. *Survey of Ophthalmology*. 2003;48(2):204–223.
12. White A.R., Ernst E. Economic analysis of complementary medicine: a systematic review. *Complementary Therapies in Medicine*. 2000;8(2):111–118.

13. Chen Yi. Health technology assessment and economic evaluation: Is it applicable for the traditional medicine? *Integrative Medicine Research*. 2022;11(1). URL: <https://reader.elsevier.com/reader/sd/pii/S2213422021000433?token>
14. Мельник М.В., Салин В.Н. Предпосылки эффективного развития цифровой экономики. *Учет. Анализ. Аудит*. 2018;5(6):6–16.
15. Исаев Э. А. Подходы к цифровизации контроля в финансово-бюджетной сфере. *Бюджет*. 2019;5(197):48–50.

REFERENCES

1. Endovitsky D. A., Lyubushin N. P., Babicheva N. E. The dialectics of theoretical and methodological analiz: *teoriya i praktika. Ekonomicheskii analiz: teoriya i praktika = Economic Analysis: Theory and Practice*. 2015;20(419):2–15. (In Russ.).
2. Churikov A. V. Topical issues of management accounting in healthcare. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International accounting*. 2021;24(6):697–710. (In Russ.).
3. Endovitsky D. A., Churikov A. V. Analysis of interrelations of individual factors of stability of state medical institutions. *Sovremennaya ekonomika: problemy i resheniya = Modern Economy: problems and solutions*. 2021;4(136):59–71. (In Russ.).
4. Endovitsky D. A., Churikov A. V. *Sovremennaya ekonomika: problemy i resheniya = Modern Economy: problems and solutions*. 2019;4(112):63–72. (In Russ.).
5. Baranovskaya T. V. Economic analysis and control: determination of interrelations and boundaries of interpenetration. *Ekonomicheskii analiz: teoriya i praktika = Economic analysis: theory and practice*. 2012;33(288):57–64. (In Russ.).
6. Kazakova N. A. Analytical procedures: experience of use in audit and assessment of economic activity. *Vestnik Finansovogo universiteta = Bulletin of the Financial University*. 2017;21(2):113–120. (In Russ.).
7. Plaskova N. S. Development of the methodology of economic analysis. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Audit*. 2016;(1):50–57. (In Russ.).
8. Barngolts S. B., Melnik M. V. The methodology for the economic analysis of a business entity. Moscow: Finansy i statistika; 2003. (In Russ.).
9. Petrov A. M., Berdnikova L. F., Gordova M. A. Internal financial control: The concept, types and necessity of spending funds on federal projects. *Ekonomicheskie nauki = Economic sciences*. 2020;(191):202–206. (In Russ.).
10. Endovitsky D. A., Endovitskaya E. V., Golovin S. V., Churikov A. V. (The Challenge of Sustainability in Agricultural Systems). Heidelberg: Springer International Publishing; 2021:871–878.
11. Brown Melissa M., Brown Gary C., Sharma Sanjay, Landy Jennifer. Health Care Economic Analyses and Value-Based Medicine. *Survey of Ophthalmology*. 2003;48(2):204–223.
12. White A. R., Ernst E. Economic analysis of complementary medicine: a systematic review. *Complementary Therapies in Medicine*. 2000;8(2):111–118.
13. Yingyao Chen. Health technology assessment and economic evaluation: *Integrative Medicine Research*. 2022;11(1). URL: <https://reader.elsevier.com/reader/sd/pii/S2213422021000433?token>
14. Melnik M. V., Salin V. N. Prerequisites for the effective development of the digital economy. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Audit*. 2018;5(6):6–16. (In Russ.).
15. Isaev E. A. Approaches to digitalising control in the financial and budgetary sphere. *Byudzheth = Budget*. 2019;5(197):48–50. (In Russ.).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ

Дмитрий Александрович Ендовицкий — доктор экономических наук, профессор, ректор, Воронежский государственный университет, Воронеж, Россия
rector@vsu.ru

Надежда Викторовна Кондрашова — кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры экономического анализа и аудита, Воронежский государственный университет, Воронеж, Россия
n.kondrashova@outlook.com

Сергей Владимирович Головин — кандидат технических наук, доцент кафедры экономического анализа и аудита, Воронежский государственный университет, Воронеж, Россия
golovin@econ.vsu.ru

Андрей Викторович Чуриков — старший преподаватель кафедры экономического анализа и аудита, Воронежский государственный университет, Воронеж, Россия
churikovav1@yandex.ru

ABOUT THE AUTHORS

Dmitry A. Endovitsky — Dr. Sci. (Econ.), Professor, Rector, Voronezh State University, Voronezh, Russia
rector@vsu.ru

Nadezhda V. Kondrashova — Cand. Sci. (Econ.), Associate Professor of the Department of Economic Analysis and Audit, Voronezh State University, Voronezh, Russia
n.kondrashova@outlook.com

Sergey V. Golovin — Cand. Sci. (Tech.), Associate Professor of the Department of Economic Analysis and Audit, Voronezh State University, Voronezh, Russia
golovin@econ.vsu.ru

Andrey V. Churikov — Senior Lecturer, Department of Economic Analysis and Audit, Voronezh State University, Voronezh, Russia
churikovav1@yandex.ru

Заявленный вклад авторов:

Ендовицкий Д.А. — научная идея, формулирование гипотезы исследования, основные направления исследования.

Кондрашова Н.В. — написание статьи, редактирование; разработка схемы комплексного экономического анализа государственной медицинской организации (рис. 1), типовой структуры методики контроля (рис. 2), обоснование соотношений видов анализа (рис. 5), формулирование выводов.

Головин С.В. — написание статьи, пример процедур внутреннего контроля (рис. 3, табл. 2), разработка матрицы сопоставления содержания видов контроля и экономического анализа (табл. 4), формулирование выводов.

Чуриков А.В. — сбор материала о деятельности медицинских организаций (табл. 1, 3, рис. 4), обоснование оптимальных соотношений видов контроля (рис. 6).

Authors' declared contribution:

Endovitsky D.A. — scientific idea, formulation of research hypothesis, formulation of tasks and main directions of research.

Kondrashova N.V. — writing an article, editing, compilation of a general scheme of a comprehensive economic analysis of a state medical organisation (Fig. 1), development of a standard structure of a control methodology (Fig. 2), justification of the ratios of types of analysis (Fig. 5), formulation of conclusions.

Golovin S.V. — writing an article, a practical example of internal control procedures involving economic analysis tools (Fig. 3, Table 2), the development of a matrix for comparing the content of types of control and economic analysis based on time (Table 4), formulation of conclusions.

Churikov A.V. — a collection of material on the results of the activities of state medical organisations (Tables 1, 3, Fig. 4), justification of optimal ratios of types of control (Fig. 6).

Статья поступила в редакцию 23.11.2021; после рецензирования 07.12.2021; принята к публикации 11.01.2022. Авторы прочитали и одобрили окончательный вариант рукописи.

The article was submitted on 23.11.2021; revised on 07.12.2021 and accepted for publication on 11.01.2022.

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

DOI: 10.26794/2408-9303-2022-9-1-58-69
УДК 657(045),336.717(045)
JEL M41, B31

Формирование научной школы В.С. Рожнова в области цифровизации и автоматизации учетной сферы

О.В. Рожнова^а, В.П. Косарев^б, О.Ю. Городецкая^с

^{а, б, с} Финансовый университет, Москва, Россия

^а <https://orcid.org/0000-0002-8955-5904>; ^б <https://orcid.org/0000-0002-6250-3709>;

^с <http://orcid.org/0000-0003-4776-2160>

АННОТАЦИЯ

В статье рассматривается направление развития российского учета в части его автоматизации, получившее в XXI в. бурное развитие и новую ипостась в виде цифровизации. У истоков этого направления стояли ученые, вклад которых в создание современного экономического информационного пространства трудно переоценить. Ведущее место среди них занимали представители научной школы Московского финансового института (Финансовой академии). Они не только создали фундаментальную и прикладную российскую учетную науку, но и заложили основы, ставшие базовыми для цифровизации учетной сферы. Задачей статьи является анализ наследия поколения первопроходцев в автоматизации бухучета в лице профессора Владимира Сергеевича Рожнова, который был типичным представителем советской научной школы своей научной индивидуальностью, широтой взглядов и интересов, позицией.

В статье представлены вехи становления научных взглядов профессора В.С. Рожнова: семья, которая всегда поддерживала его профессиональные устремления; среда Московского финансового института, воспитавшая его характер исследователя, не останавливающегося перед трудностями и всегда стремящегося к новым открытиям; научное сообщество как советских, так и зарубежных ученых, работающих в сфере экономики, статистики, кибернетики, механизации и автоматизации учета. При подготовке статьи использовались методы дедукции и индукции, аналогии и абстрагирования, синтез и анализ, в том числе аспектный, эмпирические методы и др. Результаты статьи состоят в описании процесса формирования научных школ российских университетов (на примере Финансового университета), связи поколений, сохранении памяти о первопроходцах в науке.

Ключевые слова: бухгалтерский учет; механизация и автоматизация бухучета; научные школы в области учета; В.С. Рожнов; Финансовый университет

Для цитирования: Рожнова О.В., Косарев В.П., Городецкая О.Ю. Формирование научной школы В.С. Рожнова в области цифровизации и автоматизации учетной сферы. *Учет. Анализ. Аудит. = Accounting. Analysis. Auditing.* 2022;9(1):58-69. DOI: 10.26794/2408-9303-2022-9-1-58-69

ORIGINAL PAPER

Formation of the Scientific School of V.S. Rozhnov in the Field of Digitalization and Automation Accounting

O.V. Rozhnova^а, V.P. Kosarev^б, O. Yu. Gorodetskaya^с

^{а, б, с} Financial University, Moscow, Russia

^а <https://orcid.org/0000-0002-8955-5904>; ^б <https://orcid.org/0000-0002-6250-3709>;

^с <http://orcid.org/0000-0003-4776-2160>

ABSTRACT

The article examines automation of Russian accounting, which continued to develop rapidly in 21st century and turned into a new hypostasis of digitalization. It is impossible to overstate contribution of scientists, who stood at the origin of development of the modern economic information environment. The leading role was held by representatives of the scientific school of Moscow Finance Institute (the Finance Academy). Not only did they develop the fundamental and applied Russian accounting science, but also formed the framework that became the foundation for digitalization of accounting. The aim of

© Рожнова О.В., Косарев В.П., Городецкая О.Ю., 2022

the article is the study of scientific heritage of the generation of pioneers in accounting automation personified by Professor Vladimir Sergeevich Rozhnov, who was a typical representative of the Soviet scientific school with his scientific personality, breadth of views and interests, and position. The article reveals milestones in the formation of Professor V.S. Rozhnov's scientific views: the family, ever supportive of his professional endeavors, the environment of the Moscow Finance Institute, which brought up his character as a researcher who cannot be stopped by obstacles, the community of both Soviet and foreign scientists, working in the field of economics, statistics, cybernetics, mechanization and automation of accounting. The scientific cognition methods were used in the article: deduction, induction, analogy and abstraction, synthesis and analysis, including aspect and empirical methods, etc. The article describes the process of formation of scientific schools in Russian universities (with the example of the Finance University); the link of scientific generations, the memory of pioneers in science.

Keywords: accounting; mechanization and automation of accounting; scientific schools in the accounting; V.S. Rozhnov; Financial University

For citation: Rozhnova O.V., Kosarev V.P., Gorodezkaya O. Yu. Formation of the scientific school of V.S. Rozhnov in the field of digitalization and automation accounting. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2022;9(1):58-69. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2022-9-1-58-69

ВВЕДЕНИЕ

Формирование научных школ университетов страны является важнейшей составляющей развития отечественной науки, народного хозяйства в целом и отдельных его элементов, а также залогом инновационного пути развития, создания новых прорывных технологий; воспитания молодых поколений ученых и практиков, нацеленных на решение национальных и планетарных задач, владеющих знаниями предшественников и мудро использующих накопленный опыт. Для глубоко осмысленного прогнозирования будущего, создания принципиально новых инструментов познания, коммуникации, мышления молодежи требуется не только возможность учиться и работать под эгидой существующих научных школ, но и поддержка, примеры мастерства и исследовательского упорства их лидеров. Одним из ученых — лидеров научной школы автоматизации учета был Владимир Сергеевич Рожнов. Прошло чуть более 30 лет, как ушел из жизни этот удивительный человек: ученый, эрудит, педагог, энтузиаст, искренне преданный науке, основатель научной школы автоматизации бухгалтерского учета и обработки данных для управления, доктор экономических наук, но память о нем не меркнет.

На основании комплексного исследования жизни и деятельности В.С. Рожнова доказана важность для нынешнего времени его трудов, профессиональных достижений, созданной им научной школы; в качестве примера для молодых ученых отражены черты характера и упорное самосовершенствование для достижения научных целей.

МЕТОДОЛОГИЯ ИССЛЕДОВАНИЯ

Методология исследования научных школ еще недостаточно разработана и требует дальнейшего

развития. В нашем исследовании авторами были систематизированы воспоминания: как собственные, так и коллег Рожнова, его учеников, преподавателей, членов ВАКа, работников министерств, различных коллегий, представителей сферы бизнеса и т.д. В соответствии с задачами были исследованы следующие этапы формирования научной школы ученого: его детство и юность, учеба в Московском финансовом институте, работа в должности заведующего кафедрой, педагогическая и научная деятельность, труд в качестве лидера научной школы в должности проректора по научной работе Финансовой академии.

Информационной базой послужили научные публикации профессора Рожнова и его коллег — российских ученых, в том числе представителей созданной им научной школы.

ВЕХИ ЖИЗНИ И НАУЧНОГО ТВОРЧЕСТВА

Владимир Сергеевич Рожнов родился в 1928 г. в с. Буланово Владимирской области в доме бабушки Надежды Михайловны (в девичестве Капацинской), а в замужестве Пospelовой. Ее муж, Александр Иванович Пospelов, начинал с работы учителем, но затем стал священником. Бабушка и дедушка не были фанатично верующими, но все свои силы отдавали делу помощи людям: их любили жители села, к ним шли за поддержкой. Капацинские и Пospelовы жили большой и дружной семьей в г. Владимире и области (а также в приволжских городах), были талантливы, необыкновенно умны, обладали веселым нравом, играли на музыкальных инструментах в семейном оркестре, с азартом учились и работали.

После событий 1917 г. многие члены семьи подверглись гонениям, детям было трудно по-



Рис. 1 / Fig. 1. Празднование 100-летия бабушки Владимира Сергеевича /
100 anniversary of Vladimir Sergeevich's grandmother

ступить в учебные заведения. И все же младшая сестра бабушки Владимира Сергеевича — Мария Михайловна Калабина (в девичестве Капацинская) — стала инженером-гидрологом, доктором технических наук, профессором ВНИИ водоснабжения, канализации, гидротехнических сооружений и инженерной гидрогеологии¹, а его двоюродный брат Дмитрий Александрович Поспелов — профессором, доктором технических наук, всемирно известным ученым в области управления сложными системами, ЭВМ и создания искусственного интеллекта. Родители Рожнова — Елена Александровна Поспелова и Сергей Иванович Рожнов — работали в Центральном статистическом управлении СССР, были специалистами в области статистики, знали бухгалтерский учет. Сестра матери Валентина Александровна Поспелова работала экономистом, счетоводом. Каждый из Капацинских, Поспеловых, Рожновых был выдающейся личностью, но воспринималось это как норма.

¹ «В разное время в институте работали выдающиеся ученые — доктора технических наук: В. Т. Турчинович, Е. Н. Тетеркин, С. Х. Азербери, В. А. Клячко, И. Э. Апельцин, А. И. Егоров, А. А. Кастальский, А. И. Жуков, И. Л. Монгайт, И. Д. Родзиллер, Ю. Ю. Лурье, Н. А. Базякина, М. М. Калабина, Я. Я. Никитинский, З. А. Орловский...» и др.

Несмотря на тромбофлебит (полученный во время войны из-за сельскохозяйственных работ, рытья окопов в Подмоскowie и разгрузки вагонов с целью заработка и помощи семье) и сильную наследственную близорукость, Владимир Сергеевич всю жизнь старался по мере возможности заниматься спортом, переключаясь на него после напряженной научной работы. Он стал разрядником по теннису, а позже, после сдачи квалификационного экзамена, — судьей теннисных матчей (за судейство полагалась небольшая оплата). Он очень любил волейбол, увлекался лыжами, а шахматы были просто его стихией — по этому виду спорта у него тоже был спортивный разряд.

В годы его молодости интеллектуальная молодежь любила шахматы: Рожнов с друзьями играли в комнате коммунальной квартиры в Даевом переулке (где кроме Владимира жил и младший брат) блиц; соревновались «вслепую» во время прогулок; позже он так же играл со своей дочкой, стараясь научить ее тому, что любил сам.

В 1947 г. после окончания школы будущий ученый поступил на учетно-экономический факультет Московского финансового института (МФИ) — ныне это наш Финансовый университет при Правительстве РФ.

Учился он легко и с упоением, занимался общественной работой, спортом. В институте позна-



Рис. 2 / Fig. 2. Владимир и шахматы /
Vladimir and chess



Рис. 3 / Fig. 3. Владимир — все впереди /
Everything is ahead

комился с Евой Сергеевной. Она стала его женой и коллегой, посвятила себя бухгалтерскому учету, работая преподавателем этой дисциплины в Московском полиграфическом институте (после получения практического опыта в Первой образцовой типографии и защиты кандидатской диссертации).

После окончания вуза и аспирантуры, защиты кандидатской диссертации Владимир Сергеевич начал преподавать в МФИ, будучи сначала ассистентом, затем — старшим преподавателем, доцентом, профессором. По инициативе ректора МФИ профессора В.В. Щербакова Владимир Сергеевич стал, по существу, создателем и многолетним руководителем кафедры «Счетные машины и их эксплуатация» (позже — «Автоматизированная обработка экономической информации»). В 60-х гг. это направление было очень перспективным в учете, статистике, экономике — работать на счетных машинах было интересно, увлекательно, ново, за этим стояло будущее. Нынешняя цифровизация — это продолжение и развитие того процесса, у истоков которого стоял Владимир Сергеевич Рожнов.

С 1963 до 1985 г. он как руководитель кафедры и известный признанный ученый внес огромный вклад в развитие бухгалтерского учета, его автоматизацию, в подготовку бухгалтерских и научных кадров этой отрасли. В 1972 г. он защитил докторскую диссертацию, обменивался опытом с иностранными коллегами, участвовал во множестве научных конференций, писал программные научные статьи, работал в редколлегии журнала «Механизация и автоматизация производства» [1–2].

На кафедре было много аспирантов из разных городов и практически всех республик СССР, и работа

с ними была приоритетным направлением для Владимира Сергеевича, так как он понимал необходимость подготовки молодых ученых, обладающих новым взглядом на экономику, автоматизацию учетных процессов и не боящихся перемен. Он обладал великодушным чувством юмора, ко всем торжественным случаям писал стихи, юмористические и сатирические рассказы, придумывал удачные тосты. И старался не унывать в трудных ситуациях. В выходные с друзьями и семьей (женой Евой и дочерью Ольга) ездил к своей бабушке; зимой все катались на лыжах, весной и осенью играли в волейбол, потом пили чай из самовара, который растапливали шишками и, конечно, вели научные споры о будущем учета, искусственного интеллекта, в том числе и с Дмитрием Поспеловым — «главным» по роботам². Обсуждали также новинки художественной литературы и мирового кино. На обратной дороге в подмосковной электричке пели под гитару песни бардов. Свободное время Владимир Сергеевич посвящал различным интеллектуальным играм, в том числе и карточным — преферансу, покеру.

² Д.Е. Поспелов — заместитель председателя Научного совета по проблеме «Искусственный интеллект» Отделения информатики, вычислительной техники и автоматизации Академии наук СССР, заместитель председателя секции «Искусственный интеллект» Научного совета по комплексной проблеме «Кибернетика» при Президиуме Академии наук СССР, заведующий Международной лабораторией ЮНЕСКО по искусственному интеллекту при ИПС РАН, руководитель ВНТК «Интеллектуальные системы» РАН, главный редактор созданного им в 1991 г. журнала «Новости искусственного интеллекта»; 1989 г. — президент советской (позднее — российской) Ассоциации искусственного интеллекта.



Рис. 4 / Fig. 4. Ева и Владимир Рожновы / Eva and Vladimir Rozhnov

Он очень любил узнавать все новое. Начиная с 80-х гг. неоднократно бывал за рубежом, в том числе в экзотических странах, о которых даже не мечтал в детстве и юности. Перед каждой поездкой он выискивал о стране, которую ему предстояло посетить, такую интересную информацию, которую часто не знал даже экскурсовод. После посещения Италии он влюбился в нее, ее культуру, народ, природу, и начал самостоятельно изучать итальянский язык; добившись значительных успехов, читал на итальянском языке художественные и научные книги, принимал участие в советско-итальянских встречах по экономике, консультировал зарубежных специалистов по экономическим аспектам компьютеризации и информатизации, стал членом Центрального правления общества «СССР-Италия».

У него были самые дружеские отношения с ведущими учеными — специалистами по учету и его механизации из Болгарии (доцентам А. Щереву, М. Мойнову, М. Нейкову он помогал своими советами и консультациями), которая также пленила его своей красотой и самобытностью; он поддерживал научные связи с немецкими учеными-экономистами (профессорами В. Шоппаном, Г. Байером, Х.-Ф. Мойхе, К. Заком), учеными из других стран —

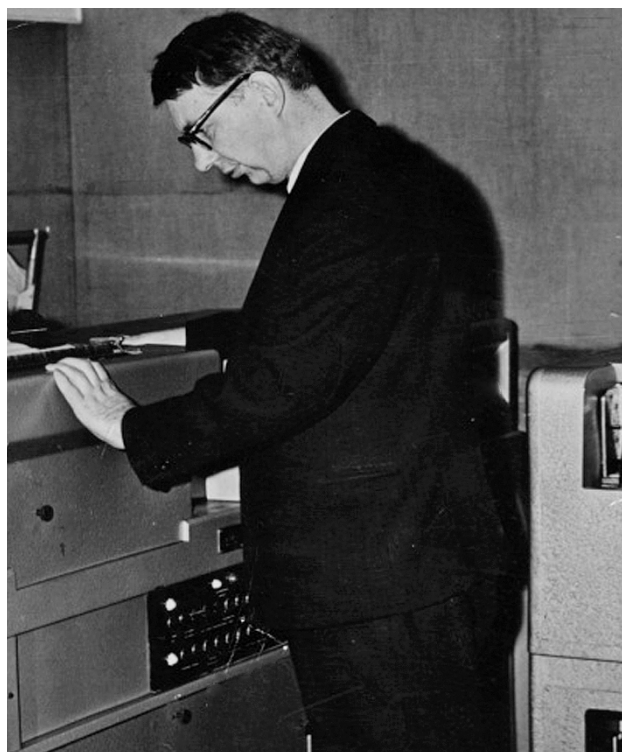


Рис. 5 / Fig. 5. Доцент В.С. Рожнов у табулятора TA80 / Assistant professor Rozhnov V.S. with Tabulator TA80



Рис. 6 / Fig. 6. В Ватикане во время приема у Папы Иоанна Павла II / Meeting with Pope John Paul II in Vatican

об этом свидетельствуют его участие в конференциях, статьи в зарубежных журналах и научных сборниках [3–5].

В.С. Рожнов обладал феноменальной памятью. Раз прочитанное, увиденное, услышанное он запоминал на всю жизнь. Он не мог из-за болезни ног серьезно играть в футбол, но с удовольствием «болел» за любимую команду «Спартак», следил за всеми футбольными национальными и международными матчами, знал о футболе все (вплоть до того, кто, когда, как забил гол в каждом матче) и любил комментарии Н.Н. Озерова. Вообще трудно сказать, чего не знал Владимир Сергеевич. Но он был не только «ходячей энциклопедией» — он всегда критически осмысливал услышанное и прочитанное и обладал собственной точкой зрения.

Абрамцево и Архангельское, Федоскино Суздаль, Звенигород — ему очень нравились эти неповторимые по красоте места, и он любил показывать их иностранным гостям и коллегам из республик СССР, подробно рассказывая об истории этих российских уголков.

Круг общения Владимира Сергеевича был очень широк: друзья, коллеги, докторанты, аспиранты, студенты, российские и иностранные ученые, бухгалтеры, статистики, аналитики, экономисты, кибернетики, специалисты в области автоматизации

экономических процессов и процессов обработки информации, шахматисты, а также родственники, которых он очень любил.

Его мудрым учителем, коллегой, поистине «старшим братом» стал патриарх отечественной школы механизаторов учета, профессор, доктор экономических наук Василий Иванович Исаков, много лет возглавлявший кафедры обработки информации в разных московских вузах, а затем перешедший на постоянную работу в МФИ. Написанный ими в 1977 г. фундаментальный учебник «Машинная обработка экономической информации» был, пожалуй, на протяжении более десятка лет (до распада СССР) единственным по глубине научного содержания и доходчивости изложения изданием такого типа для студентов, обучавшихся по специальности «Бухгалтерский учет».

НАУЧНОЕ НАСЛЕДИЕ: ИСТОКИ И ПРОДОЛЖЕНИЕ

Профессора В.И. Исаков и В.С. Рожнов сплотили вокруг себя талантливых ученых и руководителей целого ряда родственных кафедр страны, среди которых москвичи С.И. Волков, А.Н. Романов, Ю.А. Ратмиров, Г.А. Титоренко, ростовчане В.А. Долятовский и Г.Н. Хубаев, одессит С.Г. Диордица, киевляне С.П. Куценко и Н.Г. Твердохлеб, О.К. Загороднюк из Ташкента, минчанин Н.И. Савицкий, Л.Ю. Симанускас из Вильнюса, алмаатинец К.Н. Нарibaев и другие, создав таким образом самый демократичный центр развития научной мысли в области механизации и автоматизации учета и организации учебного процесса в вузах на долгие 15 лет, вплоть до распада СССР [8].

За свою, к сожалению, так рано закончившуюся жизнь Владимир Сергеевич написал множество научных статей, а также целый ряд учебников и учебных пособий по теории экономической информации, ее машинной обработке, вычислительным машинам и программированию.

Он являлся членом рабочей группы ЦСУ СССР по определению качества методологических разработок по бухгалтерскому учету, заместителем председателя Научно-методического совета Министерства высшего и среднего специального образования СССР, председателем комиссии ВСНТО по проблемам учета.

В 1985 г. Владимир Сергеевич занял должность проректора Московского финансового института по научной работе. Научная деятельность всегда была его стихией, которую прервал только его уход из жизни 20 января 1992 г. За годы своей работы Владимир



Рис. 7 / Fig. 7. С коллегами, аспирантами и докторантами /
With colleagues, postgraduate and doctoral students

Сергеевич сумел сделать для науки очень много, но, наверное, главное — это то, что он вырастил целое поколение молодых ученых, преподавателей, высокопоставленных сотрудников министерств, банков, крупных российских и зарубежных предприятий.

Аспирантов и докторантов, успешно защитивших кандидатские и докторские диссертации, для которых он был прямым научным руководителем, у профессора Рожнова было более 70, но когда он стал проректором МФИ по научной работе, то своим вторым руководителем его стали считать все аспиранты и докторанты МФИ. Он был всегда доброжелателен, уважителен, со всеми сотрудниками общался на равных, никогда не болел «звездной» болезнью. Поэтому все, кто сталкивался с Владимиром Сергеевичем по жизни, сохранили память о нем как об отзывчивом человеке, готовом прийти на помощь, любящем жизнь, радостном и светлом.

Руководя более 20 лет кафедрой, он проводил мудрую политику в части подготовки кандидатов наук для многих вузов СССР. Находясь в тесном научном контакте с заведующими родственными кафедрами страны, Рожнов добился того, что кандидаты отбирались даже за 2–3 года до поступления в аспирантуру МФИ, что позволяло им хорошо подготовиться и приходить на экзамен с уже сформулированными научными темами и некоторым заданием для будущих диссертаций. И еще одна особенность: отобранные в аспирантуру кандидаты были достойными людьми, благодаря чему на кафедре (по общему признанию) сложилась «семейная» обстановка: царили взаимопомощь в подготовке диссертаций и взаимопонимание при организации праздничных мероприятий, дней рождения и т.д. Аспиранты кафедры представляли

многонациональную сплоченную команду и всегда поддерживали между собой тесные научные и дружеские связи: ежегодный аспирантский состав, в среднем, насчитывал около 30 человек из Ташкента и Одессы, Кишинева и Алма-Аты, Львова и Самары, Караганды и Прибалтики, Баку и Еревана, Казани и Гори, Ростова-на-Дону, Оренбурга и Владивостока, Воронежа, Тернополя, Душанбе, т.е. это был настоящий Интернационал.

Владимир Сергеевич стал, по существу, основоположником научной школы автоматизированных информационных технологий не только в нашем вузе, но и в нескольких десятках экономических вузов страны (где были кафедры профильного типа), одним из авторитетнейших ученых-специалистов в этой области, неразрывно связанной с бухгалтерским учетом. Именно общность взглядов, идей и интересов названных выше ученых в области теории, методологии и организации механизированного учета привела к их тесному и близкому сотрудничеству, породила неформальные взаимоотношения, способствовала привлечению молодых талантов и на многие годы определила пути и темпы развития этого направления экономической науки. Это были единомышленники, энтузиасты нового, набравшего силу прогрессивного курса на автоматизацию бухгалтерского учета, ревизию и контроль со своими взглядами, но все они признавали именно за Рожновым научно-методическое главенство и не подвергали сомнению его организующую роль в развитии теории новой науки, методики ее преподавания, структуры и содержания учебных дисциплин.

Тогда, в 70–80 гг. прошлого века, когда термин «основатель научной школы механизации учета»

практически не использовался, большинство ученых называли в качестве таковых Василия Ивановича Исакова и Владимира Сергеевича Рожнова. Профессор Исаков признавался непоколебимым авторитетом в области педагогики среди студентов и преподавателей вузов, готовивших специалистов по проектированию машинной обработки учетно-аналитических данных и эксплуатации вычислительных машин; доценту, а затем профессору Рожнову практически не было равных среди преподавателей, готовивших бухгалтеров и финансистов.

В работах, посвященных феномену понятия «научная школа», отмечается, что формирование такой — не одномоментный акт: для ее становления необходимо как минимум два, а то и три поколения ученых; при этом каждое новое поколение не только сохраняет то лучшее, что заложено учителями, но и вносит свой вклад в ее развитие, обеспечивая мобильность школы по отношению к новым научным фактам и ее устойчивость в меняющихся условиях. С этих позиций стоит хотя бы кратко сказать о возникновении и этапах развития информационных технологий для управления, чтобы понять закономерность появления научной школы Рожнова.

Существенный прорыв в совершенствовании и широком внедрении информационных технологий в системы управления субъектами хозяйствования был сделан в период активной разработки автоматизированных систем управления производством (АСУП) в конце 60-х — начале 70-х гг. прошлого века. Этот период характерен существенным усилением взаимодействия специалистов в области бухгалтерского учета, анализа, планирования и контроля со специалистами в области механизации и автоматизации управленческих процессов. Это сотрудничество было направлено на решение задач формирования:

- системы показателей с четкими алгоритмами их расчета, взаимосвязями и взаимозависимостями, что позволило выстраивать «дерево» показателей, обеспечивающих количественное описание разных сторон деятельности организаций;
- программно ориентированных баз данных, необходимых специалистам управления разных профилей и уровней, что значительно повысило качество и сроки принятия управленческих решений;
- репрезентативных массивов показателей, рассчитанных на единой методологической основе, для выстраивания устойчивых трендов и прогнозирования на их основе изменения финансового состояния и финансовых результатов деятельности организации.

Разработка АСУП стала одним из решающих шагов к унификации первичных документов, переходу на электронный документооборот и его рациональную организацию.

Особо следует отметить, что механизация и автоматизация управленческих процессов, в первую очередь учетно-аналитических и контрольных, выявили множество несоответствий и несогласованностей в оценках разных аспектов деятельности организаций, что, в свою очередь, явилось стимулом дальнейшего развития методологии бухгалтерского учета, анализа и планирования.

Наиболее результативным направлением развития механизации и автоматизации производства стала постановка и реализация задач по оперативному учету и контролю, выявляющих своевременные отклонения в использовании производственных ресурсов и рабочего времени. Это вызвало новую волну научных разработок по оперативному учету и контролю, развитию методов оперативного учета по отклонениям [9].

Обобщение и систематизация типовых задач в разных подсистемах АСУП способствовали началу разработки стандартов по управлению, стержнем которых стало определение системы управленческих решений разной направленности и временного интервала (оперативные, текущие и долгосрочные), формирование блоков системы показателей, характеризующих состояние производственных ресурсов и их использование, финансовых результатов деятельности организации и экономико-математических моделей, позволяющих рассмотреть варианты получения наиболее эффективных решений (обеспечение уровня плановых показателей при рациональном использовании ресурсов).

Исследования В.С. Рожнова, в первую очередь его докторская диссертация, были связаны с разработкой теории учетной информации, которая стала и разделом основ экономической информации, и разделом основ бухгалтерского учета. Предпринятый им кибернетический подход к учету позволил углубить его теорию, дополнить новым содержанием и новыми разделами.

Новый подход позволил рассмотреть многие положения бухгалтерского учета с кибернетических позиций, широко использовать современный исследовательский аппарат, а также увидеть в учетной информации одну из разновидностей управленческой информации. Этот подход расширил представления о содержании и объектах бухгалтерского учета, обеспечивая анализ его

прямых и обратных связей с другими научными дисциплинами [10, 11].

Профессор Рожнов доказательно обосновал положение о том, что при обработке учетных данных на ЭВМ необходимо использовать в полной мере преимущества этой техники, причем не только в выборе технологии решения задач, но и в организации всей системы бухгалтерского учета.

Им были сформулированы основополагающие принципы построения новой формы последнего в условиях обработки информации на вычислительных машинах, реализованные как в его работах, так и в трудах его коллег, последователей и учеников [12–17], а именно:

- повышение уровня интеграции учетных данных до получения всей необходимой сводно-итоговой информации на основании однократно вводимых в ЭВМ исходных материалов вплоть до определения результатов по сводному аналитическому и синтетическому учету и составления форм отчетности (при этом номенклатура сводного учета уже не выступает в качестве исключительной номенклатуры группировочных признаков, а является одним из признаков группировки информации на стадии завершения ее обработки);

- организация фронтальных вычислений одновременно по соответствующему синтетическому счету и относящимся к нему всем аналитическим счетам и субсчетам с выдачей итогов на любую дату;

- организация поточной системы обработки учетных данных в зависимости от способов включения их в сводный аналитический и синтетический учет;

- последовательная реализация накопительно-го принципа обработки информации с получением нарастающих итогов по заданным направлениям, в том числе по счетам бухгалтерского учета;

- определение на основе используемых в бухгалтерском учете данных перечня постоянных массивов как необходимого компонента банка данных и связующих признаков, позволяющих объединять переменные количественные данные с постоянными массивами;

- повышение оперативности учета и ежедневное получение информации по ряду объектов учета с выводом их из ЭВМ в соответствии с установленными условиями (при достижении величин нормативов или, наоборот, при недостижении их, в случаях превышения некоторых граничных значений, при отклонениях от стандартных моделей);

- организация автоматизированного бездокументального сбора первичных данных с последую-



Рис. 8 / Fig. 8. А как хороша жизнь / Life is so good

щим направлением их по дистанционным каналам в ЭВМ при оперативной обработке с целью выявления отклонений от нормативов или обработке в режимах запаздывания;

- автоматизированное ведение бухгалтерских счетов (наподобие обычных машинных учетных регистров) при стройной системе кодирования всех элементов счетного плана.

ВЫВОДЫ

Высказанные В.С. Рожновым еще в 70–80-е гг. научные прогнозы о том, что по мере развития информационных технологий компьютерные системы в значительной степени будут направлены на автоматизацию интеллектуальной составляющей труда учетного работника, связанной с принятием различного рода решений по выбору методов и средств ведения бухгалтерского учета, максимально удовлетворяющих потребностям предприятия, их обоснованием, оценкой и последующей корректировкой, приобрели актуальность уже в середине 90-х гг. и активно реализуются на практике в наше время.

Дело, которому Владимир Сергеевич посвятил жизнь, продолжают его бывшие ученики, ставшие известными учеными, практиками и руководителями различных вузовских подразделений в России и странах СНГ, воспитывающими молодежь в вузах, практически реализующими современные интел-

лектуальные проекты в области экономического управления, публикующими научные трактаты и учебную литературу [18–20]. Для увековечения благородной деятельности профессора Рожнова его имя присвоено одной из аудиторий в учебном здании Финансового университета в Москве на ул. Кибальчича [2, с. 421]. В семье продолжателями его дела стали внуки, а в будущем династию профессионалов в области информационного обеспечения экономики, надеемся, продолжит правнук Никита, а возможно, и две правнучки!

Написать эту статью нам повелела наша совесть, чувства долга и благодарности Владимиру Сергеевичу и желание, чтобы нынешнее поколение не только не забывало своих Учителей, но и продолжало реализовывать их идеи в интересах общества. Со временем многие люди и события уходят из памяти, но этот поистине светлый Человек навсегда останется в жизни тех, кто с ним работал и кому он передавал знания по специальности, тягу к их приобретению, также жизнеутверждающие принципы общения с разными людьми.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Анохина С.Л., Думный В.В., Ермаков С.М. и др. История финансовой академии при Правительстве Российской Федерации. Грязнова А.Г., ред. М.: Финансы и статистика; 2001. 655 с.
2. Пляйс Я.А., Бабаева З.Д., Косарев В.П., Мирошникова Т.А., Озерова Е.М. Время, события, люди. 1919–2019. Эскиндаров М.А., ред. М.: Международные отношения; 2020. 759 с.
3. Рожнов В.С., Нейков М., Волков С.И. и др. Автоматизирна обработка на отчетната информация в поделенията на промишлените организации. Варна: Г. Бакалов; 1980. 264 с.
4. Мойнов М., Рожнов В., Романов А. и др. Эффективно използване на изчислителна техника в народното стопанство. Варна: Г. Бакалов; 1987. 309 с.
5. Рожнов В.С., Голосов О.В. и др. Актуальные проблемы информатики и вычислительной техники и их преподавание в экономических вузах. Рожнов В.С., ред. М.: МФИ; 1989. 219 с.
6. Исаков В.И., Рожнов В.С. Машинная обработка экономической информации в промышленности. М.: Статистика; 1977. 358 с.
7. Косарев В.П. Пятидесятилетие кафедрального марша. *Финансист*. 2013;(141):22–25.
8. Рожнов В.С., ред. Машинная обработка экономических данных и методика преподавания. Материалы первой Всесоюзной научно-методической конференции. М.: Статистика; 1972. 208 с.
9. Рожнов В.С. Автоматизация учета на промышленных предприятиях. М.: Экономика; 1969. 56 с.
10. Рожнов В.С. Информационное обеспечение хозяйственной деятельности предприятия. М.: Финансы и статистика; 1987. 144 с.
11. Рожнов В.С., Косарев В.П. Характеристика экономической информации в условиях АСУ. М.: МФИ; 1981. 70 с.
12. Голосов О.В., Чистов Д.В. Научная школа Финакадемии в области моделирования информационных процессов бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита. В книге «История и современность». М.: Финансы и статистика; 2009. 446 с.
13. Островский О.М. Типовые элементы организации бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика; 1988. 205 с.
14. Подольский В.И. Автоматизация обработки учетной информации на промышленных предприятиях. М.: Статистика; 1978. 200 с.
15. Либерман В.Б., Шнайдерман И.Б. Информационные основы автоматизации управления производством. М.: Статистика; 1973. 280 с.
16. Шнайдерман И.Б. Интегрированная обработка данных. М.: Статистика; 1977. 151 с.
17. Городецкий Ю.М. Проблемы автоматизации бухгалтерского учета. Тверь: НИИ «Центрпрограммсистем»; 1995. 118 с.
18. Чистов Д.В. Интеллектуальные технологии бухгалтерского учета. М.: Финансовая академия; 1996. 127 с.
19. Абрамов А.А., Шуремов Е.Л., Афанасьев С.Б. Модели и методы компьютерного учета и анализа производственно-коммерческой деятельности. Нижний Новгород: Изд-во Нижегородского государственного университета им. Н.И. Лобачевского; 2005. 195 с.
20. Efimova O., Rozhnova O., Gorodetskaya O. XBRL as a Tool for Integrating Financial and Non-financial Reporting. *AISC*. 2020;(114):135–147.

REFERENCE

1. Anokhina S.L., Dumny V.V., Ermakov S.M. et al. History of the financial academy under the Government of the Russian Federation. Ed. and with a preface by Prof. A.G. Gryaznova. Moscow: Finance and statistics; 2001. 655 p. (In Russ.).
2. Plyays Ya.A., Babaeva Z.D., Kosarev V.P., Miroshnikova T.A., Ozerova E.M. Time, events, people. 1919–2019. Eskindarov M.A., ed. Moscow: International relations; 2020. 759 p. (In Russ.).
3. Rozhnov V.S., Neikov M., Volkov S.I. et al. Automation of the reporting information in the divisions of industrial companies. Varna: G. Bakalov; 1980. 264 p. (Bulg.).
4. Moinov M., Rozhnov V., Romanov A. et al. Effective use of the computer technology in the national economy. Varna: G. Bakalov; 1987. 309 p. (Bulg.).
5. Rozhnov V.S., Golosov O.V. Actual problems of informatics and computer technology and their teaching in economic universities. Ed. Rozhnova V.S. Moscow: MFI; 1989. 219 p. (In Russ.).
6. Isakov V.I., Rozhnov V.S. Machine processing of economic information in industry. Moscow: Statistics; 1977. 358 p. (In Russ.).
7. Kosarev V.P. 50th Anniversary of the Cathedral March. *Financier*. 2013;(141):22–25. (In Russ.).
8. Rozhnov V.S., red. Machine processing of economic data and teaching methods (Materials of the first All-Union Scientific and Methodological Conference) Moscow: Statistics; 1972. 208 p. (In Russ.).
9. Rozhnov V.S. Automation of accounting at industrial enterprises. Moscow: Economics; 1969. 56 p. (In Russ.).
10. Rozhnov V.S. Information support of economic activity of the enterprise. Moscow: Finance and statistics; 1987. 144 p. (In Russ.).
11. Rozhnov V.S., Kosarev V.P. Characteristics of economic information in the context of automated control systems. Moscow: MFI; 1981. 70 p. (In Russ.).
12. Golosov O.V., Chistov D.V. Scientific school of the Financial Academy in the field of modeling information processes of accounting, economic analysis and audit. The book «History and Modernity». Moscow: Finance and statistics; 2009. 446 p. (In Russ.).
13. Ostrovsky O.M. Typical elements of the organization of accounting. Moscow: Finance and statistics; 1988. 205 p. (In Russ.).
14. Podolsky V.I. Automation of accounting information processing at industrial enterprises. Moscow: Statistics; 1978. 200 p. (In Russ.).
15. Liberman V.B., Shnaiderman I.B. Information bases of automation of production management. Moscow: Statistics; 1973. 280 p. (In Russ.).
16. Shnaiderman I.B. Integrated data processing. Moscow: Statistics; 1977. 151 p. (In Russ.).
17. Gorodetsky Yu.M. Problems of accounting automation. Tver: Research Institute «Tsentrprogramsistem»; 1995. 118 p. (In Russ.).
18. Chistov D.V. Intelligent accounting technologies. Moscow: Financial Academy; 1996. 127 p. (In Russ.).
19. Abramov A.A., Shuremov E.L., Afanas'ev S.B. Models and methods of computer accounting and analysis of production and commercial activities. Nizhny Novgorod: Publishing house of the Nizhny Novgorod State University. N.I. Lobachevsky; 2005. 195 p. (In Russ.).
20. Efimova O., Rozhnova O., Gorodetskaya, O. XBRL as a tool for integrating financial and non-financial reporting. *AISC*. 2020;(114):135–147.

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ

Ольга Владимировна Рожнова — доктор экономических наук, профессор, профессор департамента корпоративной отчетности и аудита, Финансовый университет, Москва, Россия

ORozhnova@fa.ru

Василий Петрович Косарев — кандидат экономических наук, профессор, выпускающий редактор редакции научных журналов, Финансовый университет, Москва, Россия

Kosarev. 40@mail.ru

Ольга Юрьевна Городецкая — кандидат экономических наук, доцент, доцент департамента анализа данных и машинного обучения, Финансовый университет, Москва, Россия

ogorodetskaya@fa.ru

ABOUT THE AUTHORS

Olga V. Rozhnova — Dr. Sci. (Econ.), Professor, Professor of the Department of Corporate Reporting and Auditing, Financial University, Moscow, Russia

ORozhnova@fa.ru

Vasily P. Kosarev — Cand. Sci. (Econ.), Professor, the editor-in-chief of the editorial board of scientific journals, Financial University, Moscow, Russia

Kosarev.40@mail.ru

Olga Yu. Gorodezkaya — Cand. Sci. (Econ.), Associate Professor of Department of Data Analysis and Machine Learning, Financial University, Moscow, Russia

ogorodetskaya@fa.ru

Заявленный вклад авторов:

Рожнова О.В. — формулирование рабочей гипотезы исследования. Аналитическое структурирование объекта исследования. Сбор первичного фактического материала. Подготовка текста статьи и выводов.

Косарев В.П. — обзор литературных источников. Подготовка текста статьи и редактирование.

Городецкая О.Ю. — сбор данных для подготовки статьи. Подготовка текста статьи.

Authors' declared contribution:

Rozhnova O. V. — formulation of the working hypothesis; analytical structuring of the object of study; collecting of primary factual material; preparation of the paper text and conclusions.

Kosarev V. P. — review of references. Paper preparation and editing.

Gorodetskaya O. Yu. — preliminary collection of the data; working on the text.

Статья поступила в редакцию 11.01.2022; после рецензирования 13.01.2022; принята к публикации 16.01.2022.

Авторы прочитали и одобрили окончательный вариант рукописи.

The article was submitted on 11.01.2022; revised on 13.01.2022 and accepted for publication on 16.01.2022.

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

Использование наследия российской бухгалтерско-аналитической школы в современных условиях / Application the Legacy of the Russian Accounting and Analytical School Nowadays

Продолжаем начатый в № 6 2021 г. нашего журнала обзор научных мероприятий, которыми были богаты последние месяцы прошлого года.

Важным событием стала **Всероссийская научно-практическая конференция «Современные проблемы теории и практики налогов и налогового администрирования»**. Ее проведение следует отметить особо, поскольку это было первое научное заседание, посвященное памяти доктора экономических наук, профессора, ведущего ученого в области налогообложения Лидии Петровны Павловой. Чтения проводились по предложению представителей Департамента налогообложения нашего университета и станут ежегодными (с привлечением широкого круга специалистов России и зарубежных гостей).

Павлова была первой заведующей кафедры по налогообложению — первой в России кафедрой такого профиля, созданной в Финансовой академии, и являлась не только прекрасным педагогом, истинным воспитателем, но и крупным ученым, работы которого широко известны российским и зарубежным специалистам и используются международными организациями. Она принимала самое активное участие в формировании налоговой системы постсоциалистической России, хорошо зная реальное состояние экономики, резервы ее роста, и учитывала опыт зарубежных стран. В первые годы рыночной экономики Финансовая академия по существу была центром обсуждения проблем формирования налоговой системы. На нашей территории постоянно проходили не только научные конференции и круглые столы, но и обсуждались разрабатываемые нормативные документы, проводились встречи и ответственные совещания, организованные Министерством финансов (в первые годы — Министерством налогов и сборов) с привлечением ведущих специалистов, которые принимали

активное участие не только в разработке проектов законов, но и их реализации. В стенах Финансовой академии началась разработка Налогового кодекса, велись дискуссии, по итогам которых выстраивались новые подходы к налогообложению в разных сферах производства. Мнение наших специалистов, в первую очередь Л.П. Павловой, часто играло решающую роль и имело огромное значение для принятия решений на самом высоком уровне — в Правительстве страны. Ректор академии, д.э.н., проф. А.Г. Грязнова всегда старалась поддерживать Павлову во всех ее начинаниях, высоко ценила ее самоотверженность и заслуги в подготовке документов, которые вуз представлял в государственные органы управления.

Лидия Петровна была образцом самоотверженного служения Родине, очень любила свою работу, привлекала к обсуждению сложных вопросов своих учеников и коллег, работающих в разных областях экономической науки. Мы все хорошо помним ее скромность, трудолюбие, доброту и стремление помочь всем и всегда, ее умение привлечь коллег к активной дискуссии, заинтересовать их обсуждаемыми проблемами и, не стесняясь, высказать каждому из них свое мнение. Она хорошо понимала, что налоговая составляющая — это важная часть государственной политики, что от правильности решений налоговых вопросов зависят реальные возможности нашей страны в развитии производства и обеспечении достойной жизни населению путем внедрения важных социальных программ, и проводила свою позицию в жизнь.

Именно поэтому пленарное заседание конференции в большой мере было связано с воспоминанием о научном вкладе в развитие современной системы налогообложения как самой ученой, так и ее учеников и коллег, которые сегодня активно работают в области совершенствования науки и практики налогообложения. Модератор пленарного заседания — д.э.н., проф. Л.И. Гончаренко,

научный руководитель Департамента налогообложения, ученица и настоящий последователь идей Павловой, подчеркнула, что в университете помнят и активно развивают исследования, начатые под ее руководством. Они вместе выстроили научную налоговую школу Финансового университета. Гончаренко, приняв заведывание кафедрой, продолжала активно поддерживать все те традиции, которые были заложены ее учителем. Они вместе разрабатывали новые программы подготовки специалистов, подключились к созданию Палаты налоговых консультантов, активно сотрудничали с налоговыми инспекциями. Неудивительно, что очень скоро их стали воспринимать как представителей Финансового университета, которые могут помочь, разъяснить, практически подключившись к решению сложных задач в области организации налогового контроля и совершенствования налогообложения в нашей стране.

Конференция работала в формате пленарного заседания и 5 секций: Российская налоговая система от создания до современного блика: достижения, ошибки, новые вызовы и перспективы исторического развития; Налогообложение природопользования: достижения и новые направления в налоговом регулировании; Проблемы и перспективы международного налогообложения; Стратегические возможности учетно-статистических и аналитических инструментов цифровой экономики; Роль налогообложения в совершенствовании государственного управления.

Название секций еще раз подтвердило, что ученики Л. П. Павловой рассматривают вопрос развития налогообложения как важное звено развития системы управления экономикой. Поэтому в мероприятии принимали участие представители многих факультетов и департаментов Финансового университета и специалисты самого разного профиля, присутствующие в качестве гостей.

Следует подчеркнуть, что пленарное заседание прошло на одном дыхании и заняло существенно больше времени, чем предполагалось. Это объяснялось многогранностью исследований профессора Павловой, в трудах которой отражено становление системы налогообложения: от истоков до сегодняшних дней.

В работе конференции приняли участие работники государственных налоговых органов, регионов, представители налоговых инспекций, крупных экономических структур (деятельность которых связана с постановкой налогового учета и контроля

за выполнением налоговых обязательств), представители вузов, в которых готовят специалистов налогового профиля.

Важным направлением дискуссии явились проблемы налогообложения природопользования, становлению и совершенствованию которого в России Лидия Петровна уделяла большое внимание. Они и сегодня являются важнейшим элементом регулирования развития добывающих отраслей промышленности и требуют дальнейшего совершенствования планирования и администрирования. В докладах на посвященной этим проблемам секции были высказаны позиции практических работников по дальнейшему совершенствованию налогообложения природопользования и показана значимость их изменения для успешного развития добывающих отраслей и повышения эффективности экономики страны в целом. По итогам выступлений среди участников развернулась очень активная дискуссия и было обращено внимание на необходимость проведения специальных встреч по этим вопросам.

Л. П. Павлова активно сотрудничала с международными организациями, ее хорошо знали за рубежом, поскольку она постоянно подчеркивала необходимость взаимного обмена информацией, что должно было способствовать улучшению внешнеэкономических связей, устранению двойного налогообложения, а самое главное, совершенствованию налоговой системы в каждой стране и в мировой сообществе в целом. Особенно актуальной международная концепция совершенствования налогообложения становится сегодня при создании Евразийского экономического союза, усилении экономических связей между предприятиями сотрудничающих стран и создании совместных экономических объединений.

Учитывая серьезные достижения в области цифровизации налогового контроля в России, на базе Департамента бизнес-аналитики активно работала секция по развитию учетно-статистических и аналитических инструментов, используемых в налоговых расчетах. Необходимо отметить, что при активизации государственного регулирования экономики и развитии программно-целевого подхода в планировании социального и экономического развития производства все большее значение приобретают вопросы налогового регулирования и администрирования в государственном секторе экономики. В настоящее время Минфин России уделяет этому вопросу очень большое внимание,



Президиум XIII международной научно-практической конференции: д.э.н., проф. М.В. Мельник, д.э.н., проф. Р. П. Булыга, д.э.н., проф. А. Г. Грязнова

разрабатывая стандарты учета для государственного сектора, готовя новые документы по его механизации как в государственном секторе, так и в области финансового контроля за движением бюджетных средств. Эти вопросы активно обсуждались на специальной секции, организованной специалистами Департамента аудита и корпоративной отчетности.

Определенное внимание было уделено роли совершенствования включения администрирования налогообложения в систему государственного контроля и управления. К обсуждению этого вопроса привлекали специалистов, работающих на предприятиях с высокой долей государственного капитала, в государственных компаниях и корпорациях.

Следует отметить, что любой вопрос, касающийся совершенствования налогообложения, был органично увязан с оценкой его влияния на эффективность деятельности организации. Постоянно подчеркивалось, что центром обоснованного налогообложения является четкое и однозначное определение налогооблагаемой базы, что подчеркивает тесную взаимосвязь совершенствования налогообложения с постановкой бухгалтерского учета и организацией систем внутреннего контроля в рамках экономических субъектов. Такой подход убедительно показывает правильность и дальновидность совместных учетно-аналитических и налоговых разработок.

Практически все участники конференции подчеркивали значимость налогообложения как важного фактора устойчивого развития экономики и стимула для повышения эффективности деятельности

экономических субъектов всех сфер национального хозяйства. Конференция имела значительный отклик у преподавателей факультетов Финансового университета и других ведущих вузов.

А завершила 2021 г. знаменательная XIII международная научно-практическая конференция, посвященная памяти основоположника научной школы аудита и анализа Финансового университета, доктора экономических наук, профессора Сарры Бенциановны Барнгольц. Эта традиционная встреча всегда вызывает отклик у представителей научной общественности, специализирующейся не только в области учета, анализа и аудита, но и у экономистов широкого профиля. В этом году ее особенностью стало активное участие специалистов налоговых служб, что еще раз доказало заинтересованность научных и практических работников в гармонизации методического инструментария бухгалтерского, налогового учета и контроля, необходимости расширения его применения для информационно-аналитического сопровождения контрольных мероприятий аналитических процедур.

Аудитория мероприятия была шире, чем в предыдущие годы: сказались возможности работы в режиме онлайн, накопленный в этом направлении опыт. Однако и очное участие было достаточно активным, что было особенно заметно на секционных заседаниях, которые проводились во второй день конференции.

В этом году конференция была посвящена одному из наиболее сложных и актуальных вопросов развития бухгалтерско-контрольных, аналитиче-

ских и налоговых процессов — совершенствованию отчетности как основного источника получения необходимой информации, задачей которого является объективная комплексная оценка состояния и определение реальных возможностей развития экономических субъектов разного профиля и уровня. Это позволит выявить приоритеты разных направлений развития и роста эффективности экономики страны в целом, ее позиционирование на мировых рынках и возможности дальнейшего роста.

В оргкомитет декабрьской конференции, которая получила название «Цифровая экономика как условие транспарентности отчетности», поступило более 230 заявок.

Среди участников можно было выделить три группы, первая из которых — преподаватели вузов страны, которые традиционно сотрудничают как в области научной деятельности, так и при разработке учебных методических материалов, нормативных документов, образовательных стандартов, программ, подготовке совместных учебников по ведущим дисциплинам. Это сотрудничество сложилось в рамках учебно-методического объединения, которое функционировало более 20 лет на базе Финансовой академии (Финансового университета). Вторая группа участников — это представители аудиторских и консалтинговых организаций, органов государственного управления и контроля, работники бухгалтерско-аналитических и налоговых служб предприятий, т.е. работодатели выпускников вузов и инициаторы совершенствования тех разработок, которые постоянно проводятся совместными усилиями сотрудников высших учебных заведений, органов управления экономикой и практическими работниками организаций. Третьей и весьма представительной группой стала молодежь — аспиранты, магистры и бакалавры, получающие образование в области контрольных, аналитических и налоговых процессов. В настоящее время особенно важно, чтобы они четко представляли будущее своей профессии, и именно этому пониманию способствовало их активное участие во всех заседаниях, а не только в работе молодежной площадки.

Конференция работала в заранее утвержденном режиме. В первый день было проведено пленарное заседание, во второй день — секции и молодежные площадки, причем все этапы работы сопровождались активным обсуждением поставленных вопросов. Это позволило выявить круг проблем,

представляющих первоочередной интерес для научных и практических работников и требующих дополнительного совершенствования.

Готовя программу мероприятия, организаторы ориентировались на перспективы развития профессии и гармоничное соответствие теоретико-методологической базы учетно-контрольных процессов тем новым возможностям, которые появляются в условиях цифровизации экономики. В этой связи четко определилась основная тематика конференции: совершенствования информационно-аналитического обеспечения управления, расширение стратегических прогнозных методов управления, нацеленных на своевременное выявление рисков и новых возможностей экономического развития с учетом ускоренной разработки и реализации инноваций во всех сферах деятельности и активного международного сотрудничества. Такая задача предполагает активную роль учетно-контрольной функции управления в постановке задач быстрого обновления и совершенствования информационно-технологической обработки информации, широкое использование дистанционного наблюдения за деятельностью организаций всех областей деятельности и последовательный переход к автоматизации, роботизации управленческих процессов и использования искусственного интеллекта при проведении научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ.

Для обсуждения был предложен следующий круг проблем:

- совершенствование отчетности экономических субъектов в условиях цифровизации;
- развитие информационного обеспечения учетно-контрольных процессов: нефинансовая информация, характеристики макроэкономической ситуации, целевые базы данных;
- развитие аналитического инструментария на основе использования современных информационных технологий;
- модернизация контроля и аудита в условиях цифровой экономики;
- гармонизация учетно-контрольных процессов экономических субъектов и институциональных органов управления;
- проблемы развития социально-экономической статистики;
- модернизация организаций налоговой аналитики с учетом новых задач и формирования экономических отношений, адекватных современному этапу развития экономики.

При обсуждении данных вопросов необходимо опираться на российское научное наследие, использование которого позволяет решить многие задачи в области организации учета, контроля, анализа и налогообложения, включая дореволюционный период разработок регулирования финансово-экономической сферы, годы централизованного управления и постсоциалистический период. Это позволяет наиболее полно учесть особенности экономики России, ментальность и этнические особенности населения страны. В то же время следует активно изучать мировые традиции организации финансово-учетной и контрольной деятельности и интегрироваться в них, сохраняя при этом приоритет национальных интересов и традиций. Именно при таком подходе к изучению выдвинутых вопросов становятся актуальными мероприятия по изучению работ крупных российских экономистов и ученых, опыта развития государственного управления, которые регулярно проводятся на базе вузов России¹. К ним можно отнести и XIII Декабрьские чтения памяти д. э. н., проф. Сарры Бенциановны Барнгольц, первая часть пленарного заседания которых была посвящена памяти этого выдающегося ученого, внесшего неоценимый вклад в формирование российской аналитической и контрольной школы. Заседание открыл руководитель департамента аудита и корпоративной отчетности факультета налогов, аудита и бизнес-анализа, д. э. н., профессор, Роман Петрович Булыга, обозначив общую идею и концепцию мероприятия, подчеркнув, что научная школа по учету, анализу и аудиту Финансового университета продолжает развивать исследования и изучать проблемы, поставленные в работах ее основоположника. Традиционно в рамках конференции, которая проводится в конце года, участники делятся результатами проведенных исследований и выдвигают направления научных разработок, которые считают приоритетными в следующем году. Это в определенной мере позволяет координировать совместные исследования и вырабатывать общие позиции в решении узловых методологических вопросов.

Почетный президент Финансового университета, д. э. н., проф., заслуженный деятель науки Российской Федерации Алла Георгиевна Грязнова отметила огромный вклад С. Б. Барнгольц в станов-

ление аудита в России. Именно Академия совместно с Министерством финансов взяла на себя весьма сложную задачу по подготовке всех необходимых процессов формирования аудиторского сообщества в России. Преподаватели нашего вуза активно подключились к работе по созданию учебно-методических центров по подготовке и повышению квалификации российских аудиторов, разработке программ их обучения; организовали проведение экзаменов на получение профессиональных аттестатов (особенно в части банковского и страхового аудита). Именно их силами были подготовлены методические документы по организации аудиторской деятельности, включая первые национальные стандарты. Профессор Барнгольц до последнего дня своей жизни принимала активное участие в проведении аудиторских проверок коммерческих банков и консультировала молодых специалистов по наиболее сложным вопросам аудита отдельных операций. При этом сама она постоянно старалась изучать опыт, осваивать новые виды контроля, которые использовались зарубежными аудиторскими фирмами, посещала научно-практические конференции и семинары и не стеснялась просить совета у молодых сотрудников и вместе с ними выбирать варианты решения сложных вопросов, учитывая свой многолетний опыт и те новые навыки, которые присущи молодежи, широко использующей современную технику.

Зинаида Даниловна Бабаева, к. э. н., проф., проработавшая более 30 лет деканом факультета учета и аудита, обратила внимание участников конференции на добросовестность и тщательность, которые были отличительной чертой Сарры Бенциановны при исполнении любой работы, особенно при подготовке методических материалов. В частности, была подчеркнута значимость разработанного ею «Альбома наглядных пособий», который можно рассматривать как прообраз сегодняшних презентаций. Этот документ получил широкую популярность не только в Финансовом институте, но и в других вузах. Он широко использовался при преподавании аналитических разделов дисциплин на других кафедрах. Многие разделы этого альбома актуальны и сегодня. Аналогичной популярностью пользовались методические указания по подготовке диссертационных и выпускных квалификационных работ (дипломов), подготовленные Барнгольц, причем системность и комплексность этих материалов может служить примером для подражания при подготовке аналогичных разработок сегодня.

¹ См. рубрику «Научная жизнь» журнала «Учет. Анализ. Аудит».

Профессор Департамента аудита и корпоративной отчетности, д.э.н., Маргарита Викторовна Мельник в своем выступлении охарактеризовала многогранность исследований С.Б. Барнгольца, которая начала свою трудовую деятельность с контрольно-ревизионной работы на крупном металлургическом предприятии г. Киева, широко развернула эту работу в части формирования системы показателей, которые рассчитывались на основе данных отчетности и использовались для оценки деятельности отдельных подразделений работников, что значительно повышало ответственность линейных руководителей и конкретных исполнителей. Большим вкладом ученого стал анализ взаимосвязей разных форм отчетности и выявление несоответствий отдельных ее данных, что было первым шагом к определению контрольных точек при проведении контрольно-ревизионных мероприятий и подходом к риск-ориентированному контролю.

Построением системы показателей эффективности деятельности предприятий Барнголец занималась в течение всей своей деятельности, в частности она внесла большой вклад в формирование управления на основе использования данных отчетности, полученных в результате исследований в области автоматизации учетных процессов, которые проводились в стенах Финансового института под руководством д.э.н., проф. В.С. Рожнова и д.э.н., проф. О.В. Голосова. Эта работа проводилась особенно активно в связи с созданием автоматизированных систем управления технологическими процессами и экономическими субъектами (АСУ, АСУ ТП), в котором С.Б. Барнголец также принимала деятельное участие (в части постановки задач и усиления роли аналитических процедур при обосновании направлений развития экономических субъектов). Это позволило начать активные исследования по раскрытию связи между итоговыми оценочными характеристиками и факторами их формирования, что легло в основу моделирования целевых показателей. В работе Сарре Бенциановне помогало хорошее знание математики: еще во время учебы в Института и в первые годы работы она помогала по этому предмету молодым коллегам, а в период руководства кафедрой МФИ и Финансовой академии активно работала во Всесоюзном совете научно-технических обществ и была активным пропагандистом расширения использования экономико-математических методов в аналитических процессах.

Научный руководитель Департамента налогов и налогового администрирования факультета налогов, аудита и бизнес-анализа, д.э.н., проф. Любовь Ивановна Гончаренко отметила, что С.Б. Барнголец активно сотрудничала со специалистами других факультетов: в первую очередь с финансистами, а в последующем — с кафедрой налогообложения, которая выделилась как отдельное направление подготовки специалистов. Она оказывала большую помощь в области информационного обеспечения, анализа отчетности и налоговых деклараций коммерческих банков, с деятельностью которых была хорошо знакома, так как длительное время работала в контрольных органах финансового сектора. Л.И. Гончаренко тепло вспоминала совместный труд в Учебно-методическом объединении.

Заведующий кафедрой Кубанского государственного университета, д.э.н., проф. Михаил Исаакович Кутер подчеркнул настойчивость Барнголец в отстаивании позиций научной школы Финансового университета, отметил вклад ее учеников в продолжение традиций этой научной школы, а также указал на то, что для молодежи имя и работы профессора Барнгольца являются легендой, образцом необыкновенной тщательности, качества и последовательности исследования.

Эти выступления не только показали вклад крупного специалиста в формирование национальных традиций российской контрольно-аналитической школы, но и способствовали выделению тех вопросов, которые до сих пор являются весьма актуальными и могут помочь найти пути решения задач сегодняшнего дня.

С генеральным докладом, открывшим научную дискуссию, выступил Директор Департамента регулирования бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудиторской деятельности Минфина России, д.э.н., проф. Леонид Зиновьевич Шнейдман. Доклад носил программный характер и был посвящен развитию учетно-контрольных процессов в условиях современной структуры экономики и задачам, решаемым в настоящее время. В качестве центральных вопросов были выделены следующие:

- формирование отчетности, отвечающей запросам пользователей по полноте, объективности и транспарентности, т.е. раскрытие основной информации, позволяющей всесторонне обосновать принимаемые управленческие решения;
- модернизация учетного процесса в условиях развития наукоемких производств, изменения материально-технической базы производства,

форм организации производственных процессов и формирования новых организационных структур, направленных на повышение результативности и эффективности всех видов ресурсов;

- четкое определение требований к квалификации работников бухгалтерско-аналитических и контрольных служб и их роли в системе современного управления на разных уровнях.

В докладе особо подчеркивалось, что глубина изменений, происходящих в организационно-технологических условиях и институционально-структурных сферах, требует принципиальных преобразований и развития методологии построения учетно-контрольных процессов, а не частичных мер, которые предполагают существенные затраты, но не обеспечивают должного эффекта. Методология организации учета и контроля обеспечивает их гармонизацию с основными функциями управления и формирование единого методического подхода к решению задач на всех уровнях.

Особое внимание было обращено на необходимость последовательного совершенствования методологии формирования отчетности юридического лица как основы прозрачности и полноты отчетности, составленной корпоративными структурами, начиная с консолидированной и включая отчетность взаимосвязанной группы предприятий. Для реализации такой задачи, которая позволит наиболее полно раскрыть содержание основных характеристик отчетности и обеспечить ее транспарентность, необходимо соответствующим образом перестраивать управленческий и налоговый учет.

Дальнейшее развитие учетных процессов предполагает более глубокую оценку готовности использования международных стандартов финансовой отчетности (МСФО), и прежде всего с позиций их соответствия российскому правовому полю. Эта проблема тесно связана с четким пониманием роли нефинансовой информации в процессе интерпретации отчетности. Оценка качества последней доказывает необходимость формирования соответствующего механизма контроля за ее составлением и последующим использованием при постановке задач и выборе программ их достижения. Учитывая требования МСФО, следует более серьезное внимание уделять совершенствованию российских стандартов бухгалтерского учета (РСБУ). Опыт разумного соответствия международных и национальных стандартов уже сложился в Китае и может быть изучен с целью его использования в других странах. В России такой подход пока не

сформировался, нет его методологической основы, а именно это направление исследования должно сейчас стать центральным.

Для выстраивания методологии большое значение имеет обоснованность первичных бухгалтерских документов, их четкое сочетание с бизнес-процессами и укрепление операционного производственного учета. Эти вопросы в настоящее время крайне редко ставятся в научных работах. Существенный вклад в развитие методологии и обеспечение прозрачности отчетности может внести управленческий учет на основе расширения объектов и совершенствования методов производственного учета.

Л. З. Шнейдман поставил вопрос о необходимости разделения изучения методов учета затрат и культивирования отдельных видов продукции (работ, услуг), что может стать основой ценообразования и контрактных отношений. Таким образом, в докладе практически была представлена программа научных исследований в области совершенствования бухгалтерского учета и контроля, а также развития аналитической работы в организациях.

К обсуждению поставленных вопросов активно подключился д. э. н., проф. Виктор Григорьевич Гетьман, который проанализировал советский опыт регулирования бухгалтерского учета и подчеркнул возможность использования ряда прежних позиций формирования отчетности в настоящее время, особенно в части организации производственного учета.

Президент Института профессиональных бухгалтеров (ИПБ) России, д. э. н., проф. Людмила Ивановна Хоружий говорила об основных задачах, которые в настоящее время старается решить ИПБ России в части совершенствования первичного учета в компаниях разных организационно-правовых форм, активно опираясь на гармонизацию бухгалтерского, статистического и налогового учета. Было подчеркнуто, что в условиях цифровизации экономики этот вопрос может быть решен весьма эффективно, что позволит повысить качество отчетности в части ее полноты и транспарентности. В ее выступлении был поставлен вопрос об изменении программ повышения квалификации работников бухгалтерско-контрольных служб с целью ориентировать их на высокую степень использования современных информационных технологий, новых систем коммуникации и искусственного интеллекта.

Доклад зам. зав. кафедрой «Учет и анализ» Университета национальной и мировой экономика

Болгарии (София), Председатель Ассоциации экономических школ Болгарии Даниелы Милчовой Фесчиян был посвящен вопросам разработки регламентов и стандартов системы бухгалтерского учета в государственном секторе экономики Болгарии; она выделила те направления исследований, которые намечено проводить в ближайший период в тесном сотрудничестве с вузами России.

В выступлении профессора Высшей школы бизнеса Казанского федерального университета, д.э.н., проф. Розы Григорьевны Каспиной были развернуты проблемы совершенствования отчетности корпоративных структур (холдингов), проанализирован опыт Татарстана в этом направлении и выделены интересные аспекты зарубежного опыта, которые могут быть активно использованы в России.

Вице-президент, член правления, директор по взаимодействию с госорганами СРО аудиторов Ассоциации «Содружество», главный научный сотрудник кафедры учета, анализа и аудита Московского государственного университета, д.э.н., проф. Владимир Тигранович Чая отметил, что аудиторское сообщество в настоящее время достаточно активно ощущает необходимость дальнейшего совершенствования отчетности в рамках разных организационно-правовых форм экономических субъектов, которые являются объектами аудита, и активно подключается к исследованию этих проблем. Вместе с тем он раскрыл изменения в аудиторских регламентах в условиях развития новых структур и ориентации на выявление возможностей дальнейшего развития экономики, подчеркнув значимость аудита сводных данных групп предприятий.

Профессор Поволжского государственного технологического университета (г. Йошкар-Ола), д.э.н., проф. Ольга Алексеевна Миронова продолжила дискуссию, начатую Л. З. Шнейдманом, подчеркнув значимость законодательного закрепления решений, принимаемых в области регулирования бухгалтерского учета и внутреннего контроля, порядка составления отчетности, ссылаясь на примеры такой деятельности налоговых органов.

Старший партнер группы Юникон АО в России, к.э.н., доц. Лариса Владимировна Ефремова проанализировала опыт модернизации контроля и аудита в условиях цифровой экономики.

Управляющий партнер в России организации «Расселл Бедфорд ИАС», Член экспертного совета при комитете Государственной Думы по финансовому рынку Михаил Юрьевич Брюханов раскрыл возможности роботизации бизнес-процессов (RPA)

на базе платформы Blue Prism от официального партнера ИАС и подчеркнул эффективность этой работы.

Доцент кафедры бухгалтерского учета Новосибирского государственного университета экономики и управления, к.э.н. Алексей Евгеньевич Ковалев обосновал необходимость и направленность формирования новой парадигмы бухгалтерского учета в цифровой экономике.

Начальник контрольно-ревизионного отдела департамента здравоохранения Воронежской области, доцент кафедры экономического анализа и аудита Воронежского государственного университета, к.т.н. Сергей Владимирович Головин и доцент кафедры экономического анализа и аудита Воронежского государственного университета, к.э.н. Надежда Викторовна Кондрашова проанализировали опыт и эффективность применения контрольно-аналитических процедур при осуществлении ведомственного контроля в сфере государственного здравоохранения в условиях цифровизации.

Руководитель департамента базового учета компании «ЛЕНТА» Татьяна Сергеевна Попова и представитель компании «Северсталь» Надежда Сергеевна Трусова поделились опытом работы своих организаций в области совершенствования организации бухгалтерского учета, составления и интерпретации отчетности.

Интересные, хотя и не бесспорные вопросы поднял в своем докладе профессор кафедры «Системный анализ в экономике» Финансового университета, д.э.н., проф. Иван Николаевич Дрогобыцкий, проанализировав и оценив результативность текущих реформ в национальной системе высшего образования.

На пленарном заседании также выступили: зав. кафедрой финансового менеджмента национального исследовательского ядерного университета МИФИ, д.э.н. Вера Геннадьевна Когденко; профессор кафедры цифровых бизнес-технологий и систем учета Северо-Кавказского федерального университета (г. Ставрополь), д.э.н. Анатолий Иванович Белоусов.

Второй день конференции был посвящен секционным заседаниям и молодежным дискуссиям.

Секция № 1 «Горизонты развития отчетности экономических субъектов».

Секция № 2 «Развитие аналитического инструментария и статистических методов в условиях цифровизации экономики».

Секция № 3 «Модернизация контроля и аудита в цифровой среде».

Секция № 4 «Налоговая аналитика и контроль в условиях цифровой реальности».

В работе первой секции — «Горизонты развития отчетности экономических субъектов» — приняли участие более 70 человек. Ее участники представляли различные учреждения разных городов нашей страны: Москвы, Санкт-Петербурга, Воронежа, Екатеринбурга, Казани, Калуги, Нижнего Новгорода, Новосибирска, Оренбурга, Перми, Тюмени, Чебоксар, Ярославля.

Модераторами выступили профессор департамента аудита и корпоративной отчетности Ольга Владимировна Рожнова и профессор Высшей школы бизнеса Казанского федерального университета Роза Григорьевна Каспина.

Открыли секцию молодые исследователи — будущие выпускники бакалавриата 2022 г. РАНХиГС при Президенте Российской Федерации Милена Целенко и Дарья Мосева, представившие свое креативное видение будущего отчетности экономических субъектов. Докладчики ознакомили участников секции с результатами своего научного поиска и решения практических вопросов в области обеспечения всех заинтересованных сторон доступной, достоверной, транспарентной отчетной информацией, позволяющей не только повысить эффективность отдельных бизнес- и государственных структур и их стейкхолдеров, но и всей экономики.

С докладом о борьбе с финансовым мошенничеством выступил профессор из Индии Chander Mohan Gupta, представлявший University of Biotechnology and Management Sciences (г. Султанпур).

Участники секции осветили ключевые направления развития отчетности экономических субъектов:

- Сущностные, методические и организационные вопросы повышения полезности, достоверности и транспарентности отчетности экономических субъектов.
- Влияние пандемии на учетную сферу, возникающие проблемы и пути их решения.
- Результаты и перспективы использования цифровых технологий, обеспечивающих повышение эффективности процессов подготовки всех видов отчетностей.
- Реформирование российской системы, адаптацию бухгалтеров к ее концептуальным и методическим изменениям, анализ опыта лучших практик формирования и представления отчетности компаниями-лидерами.

- Происходящая и прогнозируемая трансформация принципиальных подходов к отчетности.

- Результаты исследований научно-педагогической школы «Учетно-аналитические и контрольные процессы экономических субъектов информационного общества» в направлении развития учетно-аналитического инструментария в целях обеспечения стратегической транспарентности малого и среднего бизнеса.

Внимание участников секции привлекли результаты исследований молодых ученых, особый интерес вызвали выступления преподавателей И. Н. Гуртовой, А. В. Титовой, Н. С. Звонаревой, Ю. Н. Киркач и, конечно, соискателей и практиков В. А. Назаровой и Г. Арутинян. Все идеи, озвученные докладчиками, были оригинальными, перспективными и вызвали живой отклик у слушателей.

Нельзя не отметить блестящие выступления ведущих ученых — специалистов в данной области: Э. С. Дружиловской, Р. П. Бульги, Н. В. Малиновской, И. В. Сафоновой, М. И. Сидоровой, А. Ю. Кузьмина, М. Б. Арчаковой-Ужаховой, Я. И. Устиновой и др.

Итог конференции — приобретение участниками новых знаний, знакомство с направлениями научного поиска, общение с единомышленниками, оппонентами, друзьями и, конечно, расширение горизонтов развития отчетности экономических субъектов.

В работе второй секции — «Развитие аналитического инструментария и статистических методов в условиях цифровизации экономики» — приняли участие ученые и практики России и Республики Беларусь, в том числе: Финансового университета, Уральского государственного экономического университета, ФГАОУ ВО «Национальный исследовательский Нижегородский государственный университет им. Н. И. Лобачевского», ФГБОУ ВО «Российский государственный социальный университет», ЮРИУ-РАНХиГС, Петербургского государственного университета путей сообщения императора Александра I, ФГБОУ ВО «Воронежский государственный университет», ФГБОУ ВО «Тольяттинский государственный университет», Московского государственного гуманитарно-экономического университета, ФГБОУ ВО СтГАУ, ГУУ, РЭУ им. Г. В. Плеханова, Самарского государственного экономического университета, Санкт-Петербургского государственного университета, Белорусского государственного университета. В очном и дистанционном режиме в работе секции приняли участие 82 человека.

Модераторами секции выступили руководитель департамента бизнес-аналитики, д.э.н., профессор М.Н. Толмачев и д.э.н., профессор департамента О.В. Ефимова.

В ходе обсуждения докладов и выступлений развернулась активная дискуссия по вопросам расширения комплексности экономического анализа (докладчик — профессор, д.э.н. — В.И. Бариленко, Финансовый университет), анализа результативности по стадиям жизненного цикла организации (докладчик — доцент, к.э.н. А.В. Чепулянис, Уральский государственный экономический университет), анализа и оценки предпосылок и возможностей устойчивого развития экономических субъектов в условиях больших вызовов (докладчики — профессора, д.э.н. Н.Э. Бабичева и Н.П. Любушин, ФГБОУ ВО «Воронежский государственный университет»), достижения финансовой прозрачности хозяйственной деятельности через ключевые показатели стратегического анализа (докладчик — Ж.В. Михайлова, Петербургский государственный университет путей сообщения императора Александра I), анализа рисков и возможностей устойчивого развития (докладчик — профессор, д.э.н. И.В. Зенкина, Финансовый университет), моделирования налоговой нагрузки как инструмента финансового планирования (докладчик — доцент, к.э.н. Л.Ю. Архангельская, Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации), статистического анализа условий труда в период коронавирусной инфекции в РФ (докладчик — доцент, к.э.н. Т.А. Долбик-Воробей, Финансовый университет) и другим актуальным для развития науки вопросам.

Участники дискуссии отметили ее плодотворность и необходимость развития дальнейших комплексных исследований по рассматриваемым проблемам.

В третьей секции — «Модернизация контроля и аудита в цифровой среде» — приняли участие 55 человек, среди которых были представители науки и специалисты-практики, представители зарубежных и российских научных школ.

На обсуждение был вынесен ряд актуальных вопросов по трем ключевым направлениям:

- развитие аудита в условиях цифровизации;
- модернизация государственного контроля и аудита в цифровой среде;
- проблемы подготовки специалистов в области контроля и аудита с новыми цифровыми компетенциями.

Открыла заседание секции и выступила с приветственным словом профессор департамента аудита и корпоративной отчетности факультета налогов аудита и бизнес-анализа Финансового университета, д.э.н., профессор Маргарита Викторовна Мельник, что явилось заделом к разворачиванию дискуссии по тематике секции.

С докладом на тему «Цифровая трансформация предприятия и цифровые компетенции сотрудников» выступила Светлана Михайловна Пашинская, начальник отдела архитектуры и интеграции АО «ГКНПЦ им. М.В. Хруничева».

В продолжение дискуссии прозвучал доклад «Оценка достаточности финансовых ресурсов медицинских организаций, оказывающих первичную медико-санитарную помощь в пандемийный период на основе данных информационно-аналитических систем здравоохранения» (выступающий — научный сотрудник отдела методологии проведения аудита эффективности деятельности учреждений здравоохранения ГБУ «НИИОЗММ ДЗМ» Юлия Викторовна Эльбек), в котором были показаны новые для государственного сектора инструменты, позволяющие повысить эффективность принятия управленческих решений в условиях ограниченности финансовых ресурсов.

Профессор департамента аудита и корпоративной отчетности факультета налогов аудита и бизнес-анализа, Финансовый университет, д.э.н. Ольга Васильевна Курныкина выступила с докладом, в котором были отражены цифровые технологии и методические подходы, применяемые в практике банковского сектора экономики.

Молодые ученые научной школы кафедры бухгалтерского учета, аудита и налогообложения, ФГБОУ ВО «Государственный университет управления», О.А. Смоляков, А.Р. Поляков и А.М. Неклюдова (научный руководитель — д.э.н., профессор Татьяна Михайловна Рогуленко) осветили опыт учетно-контрольного сопровождения опытного производства авиационных двигателей. Выступление привлекло внимание аудитории аудитории, так как было посвящено актуальной проблеме развития учетно-контрольного обеспечения двигателестроения в современных условиях.

С очень интересным докладом, в котором были затронуты наиболее существенные проблемы цифрового контроля аналитических и контрольных процессов в управлении проектами, выступила главный научный сотрудник лаборатории № 17 ИИП РАН, д.э.н. Тальия Хайдаровна Усманова.

В заключительном слове д.э.н., проф. Ирина Федоровна Ветрова отметила высокую актуальность поставленных в дискуссии вопросов и предложила продолжить их обсуждение в рамках специализированных научно-методических семинаров и на страницах научных журналов.

Четвертая секция — «Налоговая аналитика и контроль в условиях цифровой реальности» — собрала более 30 человек. Модераторами выступили профессор департамента налогов и налогового администрирования факультета налогов, аудита и бизнес-анализа Финансового университета, д.э.н. Дмитрий Иванович Ряховский и доцент того же Факультета, к.э.н. Наталья Александровна Назарова.

На заседании было заслушано 24 научных доклада (авторами 18 из них были преподаватели Финансового университета, 6 — сотрудники других вузов страны), в которых были раскрыты вопросы совершенствования теории и практики налогового администрирования, организации налогового контроля в условиях цифровой реальности. Значительный интерес и конструктивную дискуссию вызвали доклады: зам. начальника контрольного управления ФНС России, д.э.н. К.В. Новоселова, экономиста, партнера компании «Эрнст энд Янг» А.В. Маленкина, доцента кафедры налогов и налогообложения Белорусского государственного экономического университета (г. Минск), к.э.н. И.А. Лукьяновой. В докладах представителей вузов большое внимание было уделено вопросам совершенствования подготовки кадров для налоговой службы и повышения квалификации служащих налоговых органов с учетом изменений в организации и цифровизации их деятельности.

Дискуссии молодых специалистов проходили в рамках молодежных площадок.

Молодежная дискуссионная площадка № 1 — для аспирантов по специальности «Бухгалтерский учет, статистика» (модераторы — профессора департа-

мента аудита и корпоративной отчетности, д.э.н. Светлана Николаевна Гришкина и Маргарита Викторовна Мельник).

Молодежная дискуссионная площадка № 2 — для обучающихся по программам магистратуры по направлению «Аудит и контроль» (модератор — профессор департамента аудита и корпоративной отчетности, д.э.н. Ирина Федоровна Ветрова).

Молодежная дискуссионная площадка № 3 — для обучающихся по программам магистратуры по направлению «Учет и отчетность» (модератор — профессор департамента аудита и корпоративной отчетности Ольга Владимировна Рожнова).

Молодежная дискуссионная площадка № 4 — для обучающихся по программам бакалавриата по направлению «Учет и аудит» (модератор — доцент департамента аудита и корпоративной отчетности, к.э.н. Ирина Викторовна Сафонова).

Молодежная дискуссионная площадка № 5 — для обучающихся по программам бакалавриата и магистратуры по направлению «Анализ» (модератор — профессор департамента бизнес-аналитики, д.э.н. Ольга Владимировна Ефимова).

Молодежная дискуссионная площадка № 6 — для обучающихся по программам бакалавриата и магистратуры по направлению «Налоги и налоговый контроль» (модератор — доцент департамента налогов и налогового администрирования, к.э.н. Александр Владимирович Гурнак).

Учитывая тот факт, что С.Б. Барнгольц была не только аналитиком и аудитором, но и замечательным лингвистом, в ходе конференции проводился студенческий конкурс перевода профессионально ориентированных текстов (организатор — старший преподаватель Департамента английского языка и профессиональной коммуникации Ольга Юрьевна Короткая).

Материал подготовлен членами оргкомитетов конференций.