

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. 6 • 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, ординарный профессор, руководитель департамента аудита и корпоративной отчетности, Финансовый университет, Москва, Россия

РЕДАКЦИОННАЯ КОЛЛЕГИЯ

Р.Е. Артюхин, кандидат экономических наук, руководитель Федерального казначейства, Москва, Россия

Д. Галасси, доктор наук, профессор, профессор кафедры экономики, Университет Пармы, Парма, Италия

О.В. Голосов, доктор экономических наук, профессор, член научного клуба профессоров Финансового университета, Москва, Россия

О. Ювемли, профессор, доктор экономических наук, президент Ассоциации бухгалтерского учета и финансовых исследований Университета Мармара, Стамбул, Турция

Д.А. Ендовицкий, доктор экономических наук, профессор, ректор Воронежского государственного университета, Воронеж, 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, Институт финансовых технологий и экономической безопасности (ИФТЭБ), 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, заместитель главного редактора, доктор экономических наук, профессор, ординарный профессор Финансового университета, профессор департамента учета, анализа и аудита, Финансовый университет, Москва, Россия

С.В. Панкова, доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита, Оренбургский государственный университет, Оренбург, Россия

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

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

Г. Дж. Превиц, заслуженный профессор, профессор школы менеджмента Уэзерхед, Университет Кейс Вестерн Резерв, США

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

А. Сангстер, доктор наук, профессор, Школа бизнеса, Абердинский университет, Королевский колледж, Абердин, Великобритания

В.Н. Салин, кандидат экономических наук, профессор, профессор департамента бизнес-аналитики, Финансовый университет, Москва, Россия

И.В. Сафонова, кандидат экономических наук, профессор, профессор департамента аудита и корпоративной отчетности, Финансовый университет, Москва, Россия

В.Я. Соколов, доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой аудита и внутреннего контроля, Санкт-Петербургский государственный экономический университет, партнер ПрайсвотерхаусКуперс в России и СНГ, Москва, Россия

Л.З. Шнейдман, доктор экономических наук, профессор, директор департамента регулирования бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудиторской деятельности Министерства финансов РФ, профессор департамента аудита и корпоративной отчетности, Финансовый университет, Москва, Россия

М.А. Эскиндаров, доктор экономических наук, профессор, академик Российской академии образования, президент Финансового университета, научный руководитель, Финансовый университет, Москва, Россия

EDITOR-IN-CHIEF

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

MEMBERS OF THE EDITORIAL BOARD

R.E. Artyukhin, PhD (Econ), Head of the Federal Treasury, Moscow, Russia

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

M.A. Eskindarov, Dr. Sci. (Econ.), Professor, Academician of the Russian Academy of Education, The President of Financial University, Academic Supervisor, Moscow, Russia

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

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

O.V. Golosov, Doctor of Economics, Professor, Member of the Scientific Club of Professors of the Financial University, Moscow, Russia

L.V. Klepikova, Cand. Sci. (Econ.), Professor, Deputy Dean, Faculty of Accounting and Auditing, Financial University, Moscow, Russia

V.G. Kogdenko, Dr. Sci. (Econ.), Associate Professor, Head of the Department of Financial Management, Institute of Financial Technologies and Economic Security (IFTEB), National Research Nuclear University MEPhI, Moscow, Russia

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

M.V. Melnik, Deputy Chief Editor, Dr. Sci. (Econ.) Professor, Tenured Professor, Department of Accounting, Analysis and Auditing, deputy editor-in-chief, Financial University, Moscow, Russia

S.V. Pankova, Dr. Sci. (Econ.), Professor, Professor of the Department of Accounting, Analysis and Audit, Orenburg State University, Orenburg, Russia

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

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

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

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

A. Sangster, D. Sc. in Economics, Professor, Chair in Accounting History, Business School, University of Aberdeen, King's College, Aberdeen, Great Britain

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

I.V. Safonova, PhD in Economics, Professor, Professor of the Department of Audit and Corporate Reporting, Financial University, Moscow, Russia

V. Ya. Sokolov, Dr. Sci. (Econ.), Professor, Head of the Department of Audit and Internal Control, St. Petersburg State University of Economics, Partner, PwC, Moscow, 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, Professor of the Department of Audit and Corporate Reporting, Financial University, Moscow, Russia

«Учет. Анализ. Аудит»

2022, Т. 9, № 6

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
Финансовый университет,
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

Переводчик
Н.А. Пунтус

Верстка
С.М. Ветров

Оформление подписки
в редакции по тел.:
8 (499) 553-10-71 (вн. 10-80),
e-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)
E-mail: an5er@mail.ru
www.accounting.fa.ru

Подписано в печать:
29.12.2022
Формат 60 × 84 1/8
Объем 11,5 п.л.
Заказ № 1262

Отпечатано
в отделе полиграфии
Финансового университета
(Москва, Ленинградский пр-т, д. 51)

© Финансовый университет

**ТЕОРИЯ И МЕТОДОЛОГИЯ УЧЕТНО-КОНТРОЛЬНЫХ
И АНАЛИТИЧЕСКИХ ПРОЦЕССОВ***С.А. Касьянова*

**Методические подходы в оценке риска хозяйственной
деятельности коммерческой организации при подготовке
учетной политики. 6**

Т.В. Пащенко, Н.Н. Шакирова

**Формирование подходов к анализу
оценочных обязательств. 22**

ОТЧЕТНОСТЬ ОРГАНИЗАЦИЙ

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

Т.Ю. Серебрякова

**Бухгалтерский подход к корпоративной социальной
ответственности 36**

МЕТОДИКИ И ПРАКТИЧЕСКИЙ ОПЫТ*Е.Ю. Сидорова*

**Содержательные аспекты альтернативной концепции налогового
регулирования неоиндустриального развития и основные
инструменты реализации 50**

РАЗВИТИЕ НАУЧНЫХ ШКОЛ «УЧЕТА, АНАЛИЗА И АУДИТА»*М.А. Амурская*

Учет и статистика в Китае при династии Цин 61

ФОРУМ МОЛОДЫХ*Д.С. Егоров*

Казначейский контроль в области устойчивого развития 71

НАУЧНАЯ ЖИЗНЬ

**Научные конференции как способ консолидации усилий
по решению актуальных теоретических и прикладных
проблем учета, анализа и контроля в условиях высоких
макроэкономических и внутрихозяйственных рисков 82**

Содержание журнала за 2022 г. 88

THEORY AND METHODOLOGY OF ACCOUNTING, ANALYTICAL AND CONTROL PROCESSES

S.A. Kasyanova

Assessment Methods of an Entity's Economic Risks in Compiling the Accounting Policy 6

T.V. Pashchenko, N.N. Shakirova

Approaches to the Assessment Liabilities' Analysis 22

REPORTING ORGANIZATIONS

Discussion. Corporate reporting: problems and solutions

T. Yu. Serebryakova

Accounting Approach to Corporate Social Responsibility 36

METHODS AND PRACTICAL EXPERIENCE

E. Yu. Sidorova

Content Aspects of the Alternative Concept of Tax Regulation: Neo-Industrial Growth and Primary Implements for Fulfillment. 50

DEVELOPMENT OF SCIENTIFIC SCHOOLS OF ACCOUNTING, ANALYSIS AND AUDIT

M.A. Amurskaya

Accounting and Statistics in China Under the Qing Dynasty 61

YOUTH FORUM

D.S. Egorov

Treasury Control in Sustainable Development 71

ACADEMIC LIFE

Scientific Conferences as a Way of Consolidating Efforts to Solve Topical Theoretical and Applied Problems of Accounting, Analysis and Control in Conditions of High Macroeconomic and On-farm Risks. 82

Contents of the Journal for 2022 88

Accounting. Analysis. Auditing

2022, vol. 9, no. 6

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
**Financial University,
Moscow, Russia**

Editor-in-Chief
R.P. Bulyga

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

Managing Editor
**A.M. Peresypkina,
V.P. Kosarev**

Proofreader
S.F. Mikhaylova

Translator
N.A. Puntus

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:
29.12.2022
Format 60 × 84 1/8
Size 11,5 printer sheets
Order № 1262

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

© Financial University

DOI: 10.26794/2408-9303-2022-9-6-6-21
УДК 336.67;657.6.012.16(045)
JEL M41, M42, G34

Методические подходы в оценке риска хозяйственной деятельности коммерческой организации при подготовке учетной политики

С.А. Касьянова

Краснодарский филиал РЭУ им. Г.В. Плеханова, Краснодар, Россия

АННОТАЦИЯ

Учетная политика любого хозяйствующего субъекта является стратегически важным инструментом для организации учетных процессов, а оценка возможных рисков хозяйственной деятельности, влияющих на выбор наиболее оптимального способа ведения бухгалтерского учета, позволяет ему выявить степень воздействия события на формирование показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности и предотвратить ее существенные искажения. В настоящее время в РФ методики оценки рисков хозяйственной деятельности, разработанной на законодательном уровне, для коммерческих организаций не существует. Представленная в статье авторская разработка, необходимая при подготовке организационно-технического и методологического разделов учетной политики коммерческой организации, восполняет этот пробел. Она основана на зависимости между процедурами контроля и определения значения риска. Последнее указывается в баллах, исходя из административной ответственности за нарушение требований к ведению бухгалтерского учета и составлению бухгалтерской (финансовой) отчетности статьями 15.11, 15.15.6 Кодекса об административных правонарушениях, отражает результаты проверки, характер нарушений и рекомендации по их устранению. **Цель** работы заключается в развитии методологии оценки системы внутреннего контроля организации на основе разработки методического инструментария выявления последствий риска хозяйственной деятельности на этапе составления учетной политики организации. Автором использованы логические **методы** познания, системного анализа и синтеза, моделирования на практике. **Значимость** результатов заключается в углублении знаний о сущности и проявлении риска хозяйственной деятельности, путях и методах его оценки, а разработанные инструменты и механизмы могут быть применены в системе внутреннего контроля организации.

Ключевые слова: оценка риска; система внутреннего контроля; надежность; аудит; нарушения в учете; ошибка; учетная политика организации; процедуры и результаты контроля

Для цитирования: Касьянова С.А. Методические подходы в оценке риска хозяйственной деятельности коммерческой организации при подготовке учетной политики. *Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing.* 2022;9(6):6-21. DOI: 10.26794/2408-9303-2022-9-6-6-21

ORIGINAL PAPER

Assesment Methods of an Entity's Economic Risks in Compiling the Accounting Policy

S.A. Kasyanova

Plekhanov Russian University of Economics, Krasnodar branch, Krasnodar, Russia

ABSTRACT

The accounting policy of any economic entity is a strategically important tool for organizing accounting processes. Obviously, the assessment of economic activity risks affecting the choice of the most optimal accounting method allows it to identify the degree of impact of an event on the formation of accounting (financial) reporting indicators and prevent its material misstatements. Currently, in the Russian Federation, there is no methodology for assessing the risks of economic activity conducted at the legislative level for commercial organizations. The author's working out presented in the paper fills the gap. This development is necessary in preparing the organizational, technical and methodological sections of the accounting policy of a commercial organization. It is based on the link between control procedures and

risk assessment. The latter is stated in points, based on administrative responsibility for violation of the requirements for accounting and compiling of financial statements in Articles 15.11, 15.15.6 of the Code of Administrative Offenses. Also, it reflects the results of the audit, the nature of violations, and recommendations for their elimination. The study's purpose works out a methodology for assessing the organization's internal control system based on the development of methodological tools for identifying the consequences of the risk of economic activity at the stage of compiling the accounting policy of the commercial entity. The author used logical methods of cognition, system analysis and synthesis, modeling in practice. The significance of the results lies in deepening knowledge about the risk of economic activity, ways and methods of its assessment. The research gives a possibility to apply such tools and mechanisms in the organization's internal control system.

Keywords: risk assessment; internal control system; reliability; audit; accounting violations; error; entity's accounting policy; procedures and results of control

For citation: Kasyanova S.A. Assessment methods of an entity's economic risks in compiling the accounting policy. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2022;9(6):6-21. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2022-9-6-6-21

ВВЕДЕНИЕ

Одной из важных задач аудита является оценка уровня надежности системы внутреннего контроля аудируемого лица, которая, будучи многокомпонентной, включает в себя контрольные среду и действия, процессы оценки организацией рисков хозяйственной деятельности, мониторинг, информационные системы и их взаимодействие и позволяет аудитору понять концепцию составления бухгалтерской (финансовой) отчетности и соблюдения принципов ее подготовки, основываясь на рекомендациях МСА 315 «Выявление и оценка рисков существенного искажения»¹.

В настоящее время процедура такой оценки применительно к коммерческим организациям является достаточно запутанной и сложной, поскольку обусловлена отсутствием достаточного количества методических материалов для своего обеспечения, в отличие от кредитных организаций, для которых существует действующие методики, например Инструкция ЦБ РФ «Об установлении размеров (лимитов) открытых валютных позиций, методике их расчета и особенностях осуществления надзора за их соблюдением кредитными организациями»², Положение ЦБ РФ «О порядке расчета

кредитными организациями величины рыночного риска»³, письмо ЦБ РФ «О международных подходах (стандартах) организации управления процентным риском»⁴ и др. Основам банковского регулирования, базирующимся на оценке риска, также посвящены статьи зарубежных исследователей [1–5].

В ГОСТе «Национальный стандарт Российской Федерации менеджмент риска. Термины и определения»⁵ риск трактуется как влияние неопределенности на достижение поставленных целей. Если последствием считать отклонение от ожидаемого результата или события (позитивное и/или негативное), то и воздействие на цели могут быть различными по содержанию (относящиеся к экономике, здоровью, экологии и т.п.) и назначению (стратегические, общеорганизационные, относящиеся к разработке проекта, конкретной продукции и процессу).

Сегодня мы можем наблюдать, насколько созрело научное и финансовое сообщество, чтобы понять, что рисками нужно управлять рационально. Продолжается изучение и реализация способов их устранения и снижения вредных последствий воздействия [6].

document/cons_doc_LAW_54961/?ysclid=l777la1kis598916893 (дата обращения: 15.04.2022).

³ Положение ЦБ РФ № 511-П от 03.12.2015 «О порядке расчета кредитными организациями величины рыночного риска» (в ред. от 28.02.2022 № 6075-У). Вестник Банка России. 2015;(122).

⁴ Письмо Банка России № 15-1-3-6/3995 от 02.10.2007 «О международных подходах (стандартах) организации управления процентным риском». URL: <https://legalacts.ru/doc/pismo-banka-rossii-ot-02102007-n-15-1-3-63995/>

⁵ ГОСТ Р 51897-2021 (ISO Guide 73:2009). Национальный стандарт Российской Федерации. Менеджмент риска. Термины и определения. (утв. и введен в действие приказом Росстандарта от 11.11.2021 № 1489-ст). URL: <http://docs.cntd.ru/document/1200181662> (дата обращения: 16.04.2022).

¹ Международный стандарт аудита 315 (пересмотренный, 2019 г.) «Выявление и оценка рисков существенного искажения» (введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 27.10.2021 № 163н) URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_404880/?ysclid=l777h0ordl904342973 (дата обращения: 15.04.2022).

² Инструкция Банка России от 15.07.2005 № 124-И (ред. от 01.09.2015) «Об установлении размеров (лимитов) открытых валютных позиций, методике их расчета и особенностях осуществления надзора за их соблюдением кредитными организациями». URL: <http://www.consultant.ru/>

Если в литературе риск часто прогнозируют, описывая возможное событие (действие) с неопределенными последствиями, которое происходит с некоторой долей вероятности, то неопределенность события (действия) — это состояние полного или частичного отсутствия информации, необходимой для последствий, которые могут наступить. Таким образом, можно утверждать, что риск хозяйственной деятельности представляет собой результат событий, обстоятельств, действий или бездействий, которые, вероятнее всего, могут негативно повлиять на ожидаемые финансовые результаты деятельности организации.

Идентифицируя возможные виды рисков, их сначала выявляют, а затем анализируют причины их возникновения [7].

Поэтому для обеспечения устойчивости и развития организации одной из задач риск-менеджмента является выявление причин возникновения хозяйственных рисков, к которым относятся [8]:

- разработка нового вида продукции (которая может оказаться неудачной и привести к возникновению обязательств и риску ухудшения репутации);
- осуществление нового вида деятельности;
- сокращение числа клиентов, возникшее в результате произошедших слияний организаций отрасли;
- изменения в окружении контрагентов (поставщики, покупатели);
- принятие нового трудового персонала;
- внедрение новых или изменение уже применяемых информационных систем;
- использование новых технологий, новых подходов к ведению хозяйственной деятельности;
- реорганизация;
- расширение объема хозяйственных операций за рубежом и открытие дочерних предприятий, филиалов;
- применение новых принципов, стандартов, положений, инструкций в области ведения бухгалтерского учета и подготовки отчетности и др.

МЕТОДИКА ИССЛЕДОВАНИЯ И РЕЗУЛЬТАТЫ

Риски характеризуются множеством критериев [9]; в процессе проведения исследования и определения уровня организации процедур контроля мы выделили четыре для оценки хозяйственной деятельности:

- выявление организацией рисков, связанных с искажением ее бухгалтерской (финансовой) отчетности;

- оценка выявленных финансовых рисков, связанных с искажением бухгалтерской (финансовой) отчетности;

- оценка нефинансовых рисков;
- документирование рисков, связанных с искажением бухгалтерской (финансовой) отчетности организации.

В рамках данного исследования рассмотрим первые два критерия. Для выявления организацией рисков хозяйственной деятельности, связанных с искажением ее бухгалтерской (финансовой) отчетности, мы провели изучение зависимости между величиной риска и ошибками, возникающими в локальных документах аудируемого лица, на примере приказа о его учетной политике. Выявить и оценить риски, проявляющиеся при составлении данного документа, можно путем установления зависимости между их значениями и величиной ошибки, заключающейся в несвоевременном или неправильном отражении хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета, что влечет за собой искажение бухгалтерской отчетности и признано грубым нарушением.

Для начала каждому параметру риска хозяйственной деятельности нами на основе норм российского законодательства, установленных в ст. 15.11 Кодексом об административных правонарушениях⁶, был присвоен соответствующий уровень: высокий, средний, низкий, в зависимости от того, насколько сильно ошибка влияет на составление бухгалтерской (финансовой) отчетности:

- 2 балла — высокий риск, приводящий к грубым нарушениям требований к ведению бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- 1 балл — средний риск, не приводящий к грубым нарушениям требований к ведению бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- 0 баллов — низкий риск, отсутствие каких бы то ни было нарушений.

Под грубым нарушением требований к бухгалтерскому учету, в том числе к бухгалтерской (финансовой) отчетности, в соответствии со ст. 15.11

⁶ Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях. Федеральный закон от 30.12.2001 № 195-ФЗ (ред. от 04.11.2022, с изм. от 24.11.2022). Ст. 15.11. URL: <https://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&rnd=k68QOQ&base=LAW&n=430599&cacheid=36A234210A87DF3D23F84172465EBD34&mode=rubr#9nk9wOT2X6jq3qgm>

Таблица 1 / Table 1

Оценка риска хозяйственной деятельности в ходе выполнения контрольных процедур по проверке организационно-технического раздела учетной политики организации / Assessment of the economic activity in the course of the implementation of control procedures for checking the organizational and technical section of risk the entity's accounting policy

Этапы контроля / Control stages	Процедуры контроля / Control procedures	Результат контроля (варианты) / Control result (options)	Первичные, распорядительные документы, регистры учета, нормативно-законодательные акты / Primary, administrative documents, accounting registers, regulatory and legislative acts	Что нарушено / Violations	Балльная оценка результата контроля / Control result, points	Комментарии, рекомендации / Comments, recommendations
1. Организационно-технический / Organizational and technical	1. Запрос рабочего плана счетов / Request for a working chart of accounts	Рабочий план счетов отсутствует / No working chart of accounts	Учетная политика организации / Accounting policy of the organization	Нарушены требования ПБУ 1/2008 п. 4 ^а 402-ФЗ ст. 8 ⁷ / Requirements violation of the of PBU 1/2008 item 4, 402-FZ art. 8 ⁷	1	Не относится к грубому нарушению (риск в 0 баллов исключен) / Does not apply to gross violation (risk of 0 points excluded)
		2. Рабочий план счетов имеется / Working chart of accounts is available		-	0	
	2. Инспектирование организационно-технического раздела / Inspection of the organizational and technical section	1. Автоматическая форма 1С Бухгалтерия (лицензия отсутствует, документы на ее получение неверно оформлены) / Automatic form 1C Accounting (there is no license, the documents for obtaining it are incorrectly executed)	Счета-фактуры, товарная накладная на оплату лицензий, договор с организацией на покупку программы 1С Бухгалтерия / Invoices, consent note for paying for a license, an agreement with an organization for the purchase of the 1C Accounting program	ГК РФ ч. 4, ст. 1301 ¹ / Civil Code of the Russian Federation Part 4, art. 1301	1	В случае отсутствия необходимо сообщить об ответственности, предусмотренной ст. 7.12 п. 2 КОАП, ст. 146 п. 2 УК; 2) проверить порядок распределения расходов будущих периодов на политике РД / 1) In case of absence, it is necessary to report the liability provided for in Article 7.12, paragraph 2 of the Code of Administrative Offenses, Article 146, paragraph 2 of the Criminal Code of the Russian Federation; check the procedure for distributing deferred expenses on account 97, which must be specified in the accounting policy of RF
		2. Автоматическая форма 1С Бухгалтерия (лицензия имеется, документы на ее получение верно оформлены) / Automatic form 1C Accounting (the license is available, the documents for its receipt are correctly executed)			0	-
	3. Инспектирование информации о применении упрощенной формы ведения бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства / Inspection of information on the application of a simplified form of accounting for small businesses	Использование Книги учета фактов хозяйственной деятельности для субъектов малого бизнеса / Using the Business record Book for small businesses	Книга учета фактов хозяйственной деятельности / Book of accounting facts of economic activity	Приказ Министерства финансов РФ «О типовых рекомендациях об организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства» № 64-н п. 4.1 от 21.12.1998, ПБУ 1/2008 п. 4 / Order of the Ministry of Finance of the Russian Federation "On standard recommendations on the organization of accounting for small businesses" No. 64-n item 4.1 dated 12/21/1998, PBU 1/2008 item 4	0	Рекомендовать внести в учетную политику регистр для малого бизнеса / Recommend adding a register for small businesses to the accounting policy

Продолжение таблицы 1 / Table 1 (continued)

Этапы контроля / Control stages	Процедуры контроля / Control procedures	Результат контроля (варианты) / Control result (options)	Первичные, распорядительные документы, регистры учета, нормативно-законодательные акты / Primary, administrative documents, accounting registers, regulatory and legislative acts	Что нарушено / Violations	Балльная оценка результата контроля / Control result, points	Комментарии, рекомендации / Comments, recommendations
4. Инспектирование информации о применении двойной записи / Inspection of double entry information		1. Двойная запись не применяется / Double entry does not apply	Учетная политика микропредприятия / Accounting policy of a micro-enterprise	ПБУ 1/2008 п. 6.1 / PBU 1/2008 item 6.1	2	Бухгалтерский учет осуществляется без системы двойной записи и в учетной политике об этом праве не заявляется / Accounting is carried out without a double entry system and this right is not declared in the accounting policy
		Двойная запись применяется / Double entry applied			0	-
5. Запрос первичных учетных документов / Request for primary accounting documents		1. Унифицированные формы отсутствуют: а разработанные организацией формы первичных документов не утверждены / There are no unified forms, and the forms of primary documents developed independently by the organization are not approved	Первичные документы (выборочно), приложения к учетной политике / Primary documents (selectively), appendices to the accounting policy	402-ФЗ ст. 9, ПБУ 1/2008 п. 4 / 402-FZ Art. 9, PBU 1/2008 item 4	1	Утвердить и разработать формы первичных документов и внести изменения в учетную политику / Approve and develop forms of primary documents and make changes to the accounting policy
		2. Унифицированные формы имеются, разработанные самостоятельно организацией формы первичных документов утверждены / Unified forms are available, forms of primary documents developed independently by the organization are approved			0	-
6. Запрос графика документооборота / Request a workflow schedule		1. Отсутствие графиков документооборота / Lack of workflow schedules	Приложения к учетной политике организации / Appendices to the accounting policy of the organization	П. 28–30 ФCBSУ 27/2021 ⁴ , ПБУ 1/2008 п. 4 / item 28–30 FAS 27/2021 ⁴ , PBU 1/2008 item 4	1	Рекомендуется разработать график документооборота и включить его в состав приложений к учетной политике / It is recommended to develop a workflow schedule and include it in the appendices to the accounting policy
		Имеются графики документооборота / There are workflow schedules			0	-
7. Запрос об исполнении ответственности за организацию ведения бухгалтерского учета / Request for the fulfillment of responsibility for the organization of accounting		1. Отсутствие информации о том, кто ведет бухгалтерский учет / Lack of information about who keeps accounting records	Трудовой договор с директором и бухгалтером, штатное расписание, должностные инструкции, договор с аутсорсинговой организацией / Employment contract with the director and accountant, staff list, job tools, contract with an outsourcing organization	402-ФЗ ст. 7, п. 3 / 402-FZ art. 7, item 3	2	Если директор совмещает работу бухгалтера, то в соответствии с Стандартом «Об утверждении профессионального стандарта бухгалтера» приказ Министерства труда РФ от 21.02.2019 № 103-н, функции бухгалтера должны быть прописаны в трудовом договоре. Как совмещение профессии, их необходимо оплачивать, в противном случае идет сокращение расходов. Если средний размер оплаты труда по отрасли за выполнение данных функций превышает 10% от валюты баланса, данное нарушение может явиться грубым / If the director combines the work of an accountant, then in accordance with the Standard "On approval of the professional standard of an accountant", order of the Ministry of Labor of the Russian Federation No. 103-n dated February 21, 2019, the functions of an accountant must be specified in the employment contract. And as a combination of profession, they must be paid. Otherwise, there is a reduction in costs. And if the average wage in the industry for the performance of these functions exceeds 10% of the balance sheet currency, then this violation may be gross
		2. Имеется информация о том, кто ведет бухгалтерский учет / Data of who keeps the accounting records is available			0	

Окончание таблицы 1 / Table 1 (continued)

Этапы контроля / Control stages	Процедуры контроля / Control procedures	Результат контроля (варианты) / Control result (options)	Первичные, распорядительные документы, регистры учета, нормативно-законодательные акты / Primary administrative documents, accounting registers, regulatory and legislative acts	Что нарушено / Violations	Бальная оценка результата контроля / Control result, points	Комментарии, рекомендации / Comments, recommendations
	8. Пересчет существования ошибки / Error materiality recalculation	1. Критерий существования ошибки не установлен / The criterion for the materiality of the error is not set	Учетная политика организации, бухгалтерская отчетность / Accounting policy of the organization, financial statements	ПБУ 22/2010 п. 2 ^а п. 4 / PBU 22/2010 item 2 ^a , item 4	2	Если арифметически неверно посчитана существование ошибки, следует проверить наличие бухгалтерских записей с применением сч. 84. Если искажение превысило 10% от валюты баланса, то результат контроля равен 0 баллов / If the significance of the error is calculated arithmetically incorrectly, you should check the availability of accounting records using account 84. If the distortion exceeded 10% of the balance sheet currency, then the result of the control is 0 points
		2. Критерий существования ошибки установлен / Criterion of materiality of the error is established			1	Если ошибка несущественная, при проверке записей по сч. 91, то результат контроля равен 1 баллу / If the error is insignificant, when checking the records for account 91, then the result of the control is 1 point
	9. Наблюдение за проведением инвентаризации имущества и обязательств / Monitoring the inventory of property and liabilities	1. Инвентаризация не проводится / No inventory taking place 2. Инвентаризация проводится / Inventory is carried out	Учетная политика организации, инвентаризационные описи, акты инвентаризации, спичательные ведомости, регистры сч. 94 и 73, приказы / Accounting policy of the organization, inventory lists, inventory acts, collation statements, account registers 94 and 73, orders	402-ФЗ, ст. 11, приказ Минфина РФ от 13.06.1995 № 49 (ред. от 08.11.2010) «Об утверждении Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств», п. 2, приказ Минфина России от 29.07.1998 № 34н (ред. от 11.04.2018) «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации» / 402-FZ Art. 11, order of the Ministry of Finance of the Russian Federation dated 13.06.1995 No. 49 (as amended on 08.11.2010) "On approval of the Guidelines for the inventory of property and financial obligations", item 2, Order of the Ministry of Finance of Russia dated July 29, 1998 No. 34n (as amended on April 11, 2018) "On Approval of the Regulation on Accounting and Accounting in the Russian Federation"	1 0	Проверить наличие инвентаризационных описей / Check for inventory records

Источник / Source: составлено автором / compiled by the author.

Примечание / Note: а – Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/2008. Утверждено приказом Министерства финансов Российской Федерации от 06.10.2008 № 106н (в ред. от 07.02.2020 № 18н). URL:

Кодекса об административных правонарушениях понимается:

- «занижение сумм налогов и сборов не менее, чем на 10% вследствие искажения данных бухгалтерского учета;
- искажение любого показателя бухгалтерской (финансовой) отчетности, выраженного в денежном измерении, не менее, чем на 10%;
- регистрация в регистрах бухгалтерского учета мнимого объекта бухгалтерского учета (в том числе неосуществленных расходов, несуществующих обязательств, не имевших места фактов хозяйственной жизни) или притворного объекта бухгалтерского учета;
- ведение счетов бухгалтерского учета вне применяемых регистров бухгалтерского учета;
- составление бухгалтерской (финансовой) отчетности не на основе данных, содержащихся в регистрах бухгалтерского учета;
- отсутствие у экономического субъекта первичных учетных документов, и (или) регистров бухгалтерского учета, и (или) бухгалтерской (финансовой) отчетности, и (или) аудиторского заключения о бухгалтерской (финансовой) отчетности (в случае, если проведение аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности является обязательным) в течение установленных сроков хранения таких документов».

В *табл. 1* приведен пример документально выраженной оценки процедур контроля при проверке учетной политики организации.

Как видно из данных, представленных в *табл. 1*, по девяти процедурам контроля в трех пунктах возможно наступление грубых нарушений требований к ведению бухгалтерского учета и составлению бухгалтерской (финансовой) отчетности; в семи случаях мы наблюдаем средний риск, в остальных — нарушения не влияют на отчетность.

Следовательно, таким параметрам организационно-технического раздела учетной политики, как применение двойной записи, расстановка ответственности ведения бухгалтерского учета и уровня установления существенности ошибки необходимо уделять особое внимание, поскольку они могут повлиять на искажение любого показателя бухгалтерской (финансовой) отчетности более чем на 10%.

Далее в *табл. 2* представлены результаты оценки возможных рисков хозяйственной деятельности, которые могут возникать в результате несоответствия информации, содержащейся в учетных регистрах по

соответствующим счетам учета активов и обязательств, при формировании методологического раздела учетной политики организации. Подход к расстановке баллов был выбран аналогично вышерассмотренному (более 10% — грубое нарушение — 2 балла, менее 10% — 1 балл, отсутствие нарушений — 0 баллов).

Заметим, что в *табл. 1* приведен не весь перечень пунктов методологического раздела учетной политики, а лишь его основные моменты, поскольку для каждой отрасли и вида деятельности характерны свои процессы внутреннего регулирования доходов, расходов, активов и обязательств. В нашей авторской статье [12] подробно изложена методика оценки риска хозяйственной деятельности в ходе выполнения контрольных процедур проверки информации об объектах основных средств в учетной политике организации по таким направлениям, как:

- организация документооборота;
- признание актива основным средством;
- признание порядка определения существенных затрат на ремонт основных средств;
- момент начала и окончания начисления амортизации;
- периодичность начисления амортизации;
- способ начисления амортизации, коэффициент ускорения для способа уменьшаемого остатка;
- переоценка основных средств, не относящихся к инвестиционной недвижимости (периодичность, сроки, группы объектов, способ пересчета стоимости, какая стоимость переоценивается — первоначальная или балансовая);
- разработка тестов на обесценение основных средств.

Как видно из данных *табл. 2*, практически для всех элементов рассматриваемого раздела учетной политики организации возможны варианты оценки от 0 до 2 баллов. Это свидетельствует о том, что применение методов учета может как позитивно (правильное, безошибочное применение), так и негативно (грубые нарушения) влиять на показатели бухгалтерской (финансовой) отчетности.

На следующем этапе необходимо интерпретировать полученные оценки. Для этого рассчитывается фактическое количество баллов по каждой процедуре контроля, которое равно 21 [по всем возможным значениям среднего риска, не приводящим к грубым нарушениям требований к ведению бухгалтерского учета и составлению бухгалтерской (финансовой) отчетности] из максимально возможных 46 баллов $((9 + 14) \times 2)$.

Таблица 2 / Table 2

Оценка риска в ходе выполнения контрольных процедур по проверке методологического раздела учетной политики организации /
Risk assessment in implementing control procedures for checking the methodological section of the entity's accounting policy

Этапы Контроля / Control stages	Процедуры Контроля / Control procedures	Результат контроля (варианты) / Control result (options)	Первичные, распорядительные документы, регистры учета, нормативно-за- конодательные акты / Primary, administrative documents, accounting registers, regulatory and legislative acts	Что нарушено / Violations	Бальная оценка результата контроля / Control result	Комментарии, Рекомендации / Comments, recommendations
2. Методологический / Methodological	1. Инспектирование по- рядка списания общехо- зяйственных расходов / Inspection of the procedure for writing off general business expenses	Порядок списания обще- хозяйственных и обще- производственных расхо- дов проводится (не прово- дится) / The procedure for writing off general business expenses is carried out (not carried out)	Регистры по сч. 20, 25, 26, 90/2, отчет о финансовых ре- зультатах / Registers on accounts 20, 25, 26, 90/2, income statement	ПБУ 10/99, п. 20* / PBU 10/99, item 20	0, 1, 2	Если порядок списания общехозяй- ственных расходов не прописан в учет- ной политике и организация отражает их на сч. 90/2, то это не является грубым нарушением (1 балл). Если организация выбрала экономический показатель, зафиксировав его для рас- пределения общепроизводственных расходов по видам выпускаемой про- дукции, а фактически использует дру- гой экономический показатель, и ве- личина искажения после распределе- ния составит более 10%, то 2 балла / If the procedure for writing off general business expenses is not prescribed in the accounting policy and the organization reflects them on account 90/2, then this is not a gross violation (1 point). If the organization has chosen an economic indicator, fixing it for the distribution of overhead costs by types of products, but actually uses a different economic indicator, and the amount of distortion after distribution is more than 10%, – 2 points
	2. Инспектирование по- рядка учета транспортно- заготовительных расходов / Inspection of the procedure for accounting for transport and procurement costs	Транспортно-заготовитель- ные расходы распределя- ются (не распределяются) на остаток нереализован- ной продукции (товаров) / Transport and procurement costs are distributed (not distributed) to the balance of unsold products (goods)	Регистры по субсчетам сч. 44, 90/2, справка бухгалтера с арифме- тическим расчетом / Registers for sub- accounts of account 44, 90/2, accountant's certificate with arithmetic calculation	ФСБУ 5/21 / FAS 5/21	0, 1, 2	Рекомендовать внести изменения в учетную политику / Recommend changes to the accounting policy
	3. Инспектирование учет- ной политики, арифмети- ческий пересчет / Inspection of accounting policies, arithmetic translation	Ведется (не ведется) ана- литический учет затрат на сч. 25 и 26 / Conducted (not maintained) analytical accounting of costs on accounts 25 and 26	Регистры по сч. 25 и 26 / Registers on accounts 25 and 26	ПБУ 10/99 / PBU 10/99	0, 1, 2	Рекомендовать внести изменения в учетную политику / Recommend changes to the accounting policy

Продолжение таблицы 2 / Table 2 (continued)

Этапы Контроля / Control stages	Процедуры Контроля / Control procedures	Результат контроля (варианты) / Control result (options)	Первичные, распорядительные документы, регистры учета, нормативно-за- конодательные акты / Primary, administrative documents, accounting registers, regulatory and legislative acts	Что нарушено / Violations	Бальная оценка результата контроля / Control result	Комментарии, Рекомендации / Comments recommendations
	4. Инспектирование учет- ной политики / Inspection of accounting policies	Разработаны (не разра- ботаны) карточки инди- видуального сумм начи- сленных выплат и иных вознаграждений и сумм начисленных страховых взносов в ПФР и ФСС РФ / Developed (not developed) cards of individual amounts of accrued payments and other remunerations and amounts of accrued insurance premiums in the Pension Fund of the Russian Federation and the SIF of the Russian Federation	Регистры и карточки учета выплат на- логов и страховых взносов по сч. 69 / Registers and cards for accounting for tax payments and insurance premiums on account 69	НК РФ гл. 34, 402-ФЗ ст. 9 / Tax Code of the Russian Federation Ch. 34, 402-FZ art. 9	0, 1, 2	Рекомендовать внести изменения в учетную политику / Recommend changes to the accounting policy
	5. Инспектирование учет- ной политики / Inspection of accounting policies	В аналитическом учете временные разницы учи- тываются (не учитываются) дифференцировано по видам активов и обяза- тельств, в оценке которых они возникли / In analytical accounting, temporary differences are accounted for (not accounted for) differentiated by the types of assets and liabilities in the valuation of which they arose	Регистры по сч. 09, 68, 77, отчет о финан- совых результатах / Registers on accounts 09, 68, 77, income statement	ПБУ 18/02 гл. 2 п. 8 / PBU 18/02 ch. 2 item 8	0, 1, 2	Рекомендовать внести изменения в учетную политику / Recommend changes to the accounting policy
	6. Инспектирование учет- ной политики / Inspection of accounting policies	Формируются (не фор- мируются) оценочные обязательства и оценоч- ные резервы / Estimated liabilities and estimated reserves are formed (not formed)	Отчет о финансовых результатах; методи- ческие разработки ор- ганизации по опреде- лению величины оце- ночных обязательств, формируемых на счете 96, и оценочных резервов на сч. 14, 59, 63 / Methodological developments of the organization to determine the amount of estimated liabilities formed on account 96, and estimated reserves on accounts 14, 59, 63	Приказ Минфина РФ от № 34н «Положения по ведению бухгалтерско- го учета и бухгалтер- ской отчетности в Рос- сийской Федерации, ФСБУ 5/2019 п. 5 / Order of the Ministry of Finance of Russia No. 34n "Regulations on accounting and financial reporting in the Russian Federation, FAS 5/2019 item 5	0, 1, 2	Рекомендовать внести изменения в учетную политику / Recommend changes to the accounting policy

Продолжение таблицы 2 / Table 2 (continued)

Этапы Контроля / Control stages	Процедуры Контроля / Control procedures	Результат контроля (варианты) / Control result (options)	Первичные, распорядительные документы, регистры учета, нормативно-за- конодательные акты / Primary, administrative documents, accounting registers, regulatory and legislative acts	Что нарушено / Violations	Бальная оценка результата контроля / Control result	Комментарии, Рекомендации / Comments, recommendations
	7. Инспектирование учет- ной политики / Inspection of accounting policies	Имеет (не имеет) право организация определять налогооблагаемую базу по налогу на прибыль / The organization has (does not) the right to determine the taxable base for income tax on a cash basis	Декларация по на- логу на прибыль, отчет о финансовых результатах, бух- галтерский баланс, договоры с контраген- тами, акты / Income tax return, income statement, balance sheet, contracts with counterparties, acts	НК РФ гл. 25 / Tax Code of the Russian Federation Ch. 25	0, 1, 2	Если, в среднем, за предыдущие четы- ре квартала сумма выручки в органи- зации от реализации товаров (работ, услуг) без учета НДС превысила один миллион рублей за каждый квартал, то организация не вправе применять кассовый метод, и это является грубым нарушением / If, on average, over the previous four quarters, the amount of revenue in the organization from the sale of goods (works, services), excluding VAT, exceeded one million rubles for each quarter, then the organization is not entitled to apply the cash method, and this is a gross violation
	8. Инспектирование учет- ной политики / Inspection of accounting policies	Организация списывает запасы методом несо- ответствующим тому методу, который прописан в учетной политике / The organization writes off inventories using a method that is inconsistent with the method prescribed in the accounting policy	Регистры по сч. 10, 41, 43, справки бух- галтера / Registers for accounts 10, 41, 43, accountant's certificates	ФСБУ 5/2019 / FAS 5/2019	0, 1, 2	Если организация принимает метод списания запасов, отличающийся от того, что прописан у учетной политике и величина искажения составляет бо- лее 10% – 2 балла / If the organization adopts a method of writing off inventories that differs from what is prescribed in the accounting policy and the amount of distortion is more than 10% – 2 points
	9. Пересчет и инспектиро- вание учетной политики / Recalculation and inspection of accounting policies	Организация приходу- ет запасы без использования сч. 15 и 16, но согласно учетной политике пред- приятие должно их при- нимать / The organization receives stocks without using accounts 15 and 16, but according to the accounting policy, the company must use them	Регистры по сч. 10, 15, 16 / Registers for accounts 10, 15, 16	Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хо- зяйственной деятель- ности организаций и Инструкции по его применению», регистры счетов / Order of the Ministry of Finance of the Russian Federation dated October 31, 2000 No. 94n "On Approval of the Chart of Accounts for Accounting for the Financial and Economic Activities of Entities and Instructions for its Application", account registers	0, 1, 2	Если в учетной политике прописано использование сч. 15 и 16, но пред- приятие их не применяет в учете и величина искажения составляет бо- лее 10% – 2 балла / If the accounting policy specifies the use of accounts 15 and 16, but the company does not use them in accounting and the amount of distortion is more than 10% – 2 points

Продолжение таблицы 2 / Table 2 (continued)

Этапы Контроля / Control stages	Процедуры Контроля / Control procedures	Результат контроля (варианты) / Control result (options)	Первичные, распорядительные документы, регистры учета, нормативно-за- конодательные акты / Primary, administrative documents, accounting registers, regulatory and legislative acts	Что нарушено / Violations	Бальная оценка результата контроля / Control result	Комментарии, Рекомендации / Comments recommendations
	10. Инспектирование учет- ной политики / Inspection of accounting policies	Указаны (не указаны) в учетной политике сто- имостной критерий для оценки объекта в качестве основного средства, спо- соб начисления амортиза- ции по объектам основных средств, срок полезного использования. Суще- ствуют (не существуют) графиче- ские проведения ремонтных работ, имеется (не имеет- ся) дефектная ведомость / The accounting policy specifies/not specified) the cost criterion for evaluating an object as a fixed asset, the method of calculating depreciation for fixed assets, and the useful life. Available/non-available/ schedules for repair work; available/non-available a defective list	Учетная политика, ин- вентарная книга учета объектов основных средств / Accounting policy, inventory book of fixed assets	ПБУ 6/2020 / PBU 6/2020	0, 1, 2	Рекомендовать внести изменения в учетную политику / Recommend changes to the accounting policy
	11. Пересчет / Recalculation	В учетной политике опре- делена методика расчета суммы резерва по сомни- тельному долгу, но она не соответствует расчетам / The accounting policy defines the methodology for calculating the amount of the allowance for doubtful debts, but it does not correspond to the calculations	Учетная политика, регистры по сч. 62, 63 / Accounting policy, registers on 62, 63	Приказ Минфина РФ от 29.07.1998 № 34н «Об утверждении Положения по ведению бухгалтер- ского учета и бухгалте- рской отчетности в Рос- сийской Федерации» / Order of the Ministry of Finance of Russia dated July 29, 1998 No. 34n "On Approval of the Regulation on Accounting and Accounting in the Russian Federation"	0, 1, 2	Если сумма резерва по сомнительным долгам неверно рассчитана и искаже- ние составляет более 10%, то 2 балла / If the allowance for doubtful debts is incorrectly calculated and the distortion is more than 10% – 2 points
	12. Инспектирование учет- ной политики / Inspection of accounting policies	Отражены ли изменения за время эксплуатации основных средств, если ме- нялся способ начисления их амортизации / Are changes reflected during the operation of fixed assets, if the method of calculating their depreciation has changed	Учетная политика, ре- гистры по счетам 01, 02 / Accounting policy, registers for accounts 01, 02	Федеральный закон от 06.12.2011 № 402- «О бухгалтерском учете», ФЦСБ 6/2020 / Federal Law No. 402- FZ of 06.12.2011 "On Accounting"; FAS 6/2020	0, 1, 2	Если изменения не вносились, а сумма амортизации в результате смены спо- соба превышает 10% – 2 балла / If no changes were made, and the amount of depreciation as a result of changing the method exceeds 10% – 2 points

Окончание таблицы 2 / Table 2 (continued)

Этапы Контроля / Control stages	Процедуры Контроля / Control procedures	Результат контроля (варианты) / Control result (options)	Первичные, распорядительные документы, регистры учета, нормативно-за- конодательные акты / Primary, administrative documents, accounting registers, regulatory and legislative acts	Что нарушено / Violations	Бальная оценка результата контроля / Control result	Комментарии, Рекомендации / Comments, recommendations
	13. Пересчет / Recalculation	В учетной политике опре- делена методика расчета суммы резерва по оплате отпусков [10, 11], но она не соответствует расче- там / The accounting policy defines the methodology for calculating the amount of the reserve for vacation pay [10, 11], but it does not correspond to the calculations	Учетная политика, ре- гистр по сч. 70, табель учета рабочего време- ни / Accounting policy, register on account 70, time sheet	ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и услов- ные активы», ст. 139 Трудового кодекса РФ, нормы Положения об особенностях порядка исчисления средней заработной платы, утвержденного поста- новлением Правитель- ства РФ от 24.12.2007 № 922 / PBU 8/2010 "Assessment Liabilities, Contingent Liabilities and Contingent Assets", art. 139 of the Labor Code of the Russian Federation, norms of the Regulation on the peculiarities of the procedure for calculating the average wage, approved by Decree of the Government of the Russian Federation of December 24, 2007 No. 922	0,1,2	Если сумма резерва неверно расчи- тана и искажение составляет более 10%, то 2 балла / If the amount of the reserve is incorrectly calculated and the distortion is more than 10% – 2 points
	14. Инспектирование учет- ной политики / Inspection of accounting policies	Наличие разработанной в организации мето- дики тестирования на обесценение основных средств / Availability of a methodology developed in the organization for testing for depreciation of fixed assets	Регистры по сч. 91, 02 / Registers on accounts 91, 02	ФСБУ 6/2020 / FAS 6/2020	0,1,2	Если приобретенный объект эксплуа- тируется и приносит экономическую выгоду, а в бухгалтерской (финансо- вой) отчетности отражен не по реаль- ной стоимости и искажение составляет более 10%, то 2 балла / If the acquired object is operated and brings economic benefits, and is not reflected in the accounting (financial) statements at its real cost and the distortion is more than 10% – 2 points

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

Примечание / Note: а – Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99. Утверждено приказом Министерства финансов Российской Федерации от 06.05.1999 № 33н (в ред. от 06.04.2015 № 57н). URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&cacheid=4A2EEFDC362D8B34BE3864CEE614C6F2&SORTTYPE=0&BAS ENODE=1-1&ts=ZuyN8PTiaZYa279d4&base=LAW&n=179199&md=ZiAQ8A#BzN8PTk4XLirc21/>

Regulation on accounting "Expenses of the organization" PBU 10/99. Approved by the order of the Ministry of Finance of the Russian Federation № 33n dated May 6, 1999 (as amended by № 57n dated April 6, 2015).

Таблица 3 / Table 3

**Интерпретация экспертных оценок риска составления и применения всех
элементов учетной политики организации / Interpretation of expert risk assessments
of compilation and application of all elements of the entity's accounting policy**

Оценка риска / Risk assessment	Характеристика / Characteristic
От 22 до 46 баллов (высокий риск) / From 22 to 46 points (high risk)	Отсутствует внутренний контроль за течением бизнес-процесса; руководство не проинформировано о ходе основных процессов; имеются документально подтвержденные нарушения во входящей и исходящей информации; наблюдается фактическое несоответствие между данными первичных документов и данными бухгалтерского учета; неэффективно используются средства организации; имеют место злоупотребления со стороны лиц, ответственных за корпоративное управление / No internal control over the completion of the business process; management is not informed about ongoing significant processes; there are violations in the incoming and outgoing information; Availability of actual discrepancy between the data of primary documents and accounting data; organization's funds are used inefficiently; there are abuses by those responsible for corporate governance
От 2 до 21 балла (средний риск) / 2–21 points (medium risk)	Выявлены незначительные нарушения во внутреннем контроле, последствия которых не оказывают существенного влияния на достоверность информации и эффективность бизнес-процесса; они могут быть быстро исправлены / Minor violations in internal control were identified, the consequences of which do not have a significant impact on the reliability of information and the efficiency of the business process. These violations can be quickly corrected
Ниже 2 баллов (низкий риск) / Below 2 points (low risk)	Внутренний контроль находится на высоком уровне, все исполнители пребывают на связи с руководителем бизнес-процесса, их деятельность полностью соответствует утвержденным целям, нормам, этике, задачам бизнес-процесса / Internal control is at a high level, all performers are in touch with the head of the business process, the activities of all performers fully comply with the approved goals, standards, ethics, business process objectives

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

Значения экспертных оценок могут варьироваться в интервале от 2 баллов и выше, что соответствует диапазону от самой низкой оценки риска хозяйственной деятельности составления учетной политики в целом до наиболее высокой, равной 46 (табл. 3).

Оценки не могут иметь значение, ни равное нулю, ни 100%, поскольку риск с вероятностью 0% не может произойти и не считается таковым. Риск с вероятностью 100% нецелесообразен, поскольку запланированное событие в бизнес-процессе с такой вероятностью не может принести желаемый эффект.

ВЫВОДЫ

Последовательно оценивая в баллах каждый элемент учетной политики организации, мы сделали вывод о величине соответствующего уровня риска (низкий, средний, высокий). Другими словами, от своевременной оценки рискованных областей учетной политики и принятия соответствующих мер будет зависеть уровень надежности контрольной среды организации. При этом экономические риски, связанные с финансовой и экономической ин-

формацией, можно минимизировать путем получения качественных, полных и достоверных данных [13].

Для минимизации последствий возникающих факторов риска хозяйственной деятельности при составлении учетной политики можно разработать конкретный перечень процедур внутреннего контроля в виде тестов для составления чек-листа, учитывающего основные направления проверки приказа об учетной политике организации, представляющего собой заранее составленный систематизированный список позиций и вопросов, ответы на которые позволят проверяющему получить необходимую информацию о степени соответствия состояния объекта установленным требованиям [14] (табл. 4).

В чек-листе может быть приведена ссылка на регламент осуществления процедуры, в котором устанавливаются исполнители (сотрудник или информационная система); частота (периодичность) осуществления тестирования; входящие документы, на основании которых проводится процедура внутреннего контроля, а также исходящие документы с подтверждением выполнения процедур и ожидаемым результатом контроля.

Таблица 4 / Table 4

**Чек-лист для предварительной оценки влияния риска на показатели бухгалтерской
(финансовой) отчетности / Checklist for preliminary rating
of a risk influence on the indicators of accounting (financial) statements**

Параметр / Parameter	Оценка / Rating		
	сильное влияние / strong influence	среднее влияние / medium influence	не влияет / no influence
1. Рабочий план счетов / Working Chart of Accounts			
2. Лицензия на 1С Бухгалтерия / License for 1C Accounting			
3. Упрощенная форма ведения бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства / Simplified form of accounting for small businesses			
4. Применение двойной записи / Application of double entry			
5. Унифицированные формы / Uniform forms			
6. График документооборота / Workflow schedule			
7. Ответственность за организацию ведения бухгалтерского учета / Responsibility for the organization of accounting			
8. Критерий существенности ошибки / Error materiality criterion			
9. Порядок проведения инвентаризации / The procedure for conducting an inventory			
10. Порядок списания общехозяйственных и общепроизводственных расходов / The procedure for writing off general business and general production expenses			
11. Распределение транспортно-заготовительных расходов / Transport and procurement assignment costs			
12. Наличие аналитического учета затрат на сч. 25 и 26 / Availability of analytical cost accounting on accounts 25 and 26			
13. Наличие карточек индивидуальных сумм начисленных выплат и иных вознаграждений и сумм начисленных страховых взносов в ПФР и ФСС РФ / Availability of cards of individual amounts of accrued payments and other remunerations and amounts of accrued insurance premiums in the Pension Fund of the Russian Federation and the SIF of the Russian Federation			
14. Порядок учета временных разниц / Accounting for temporary differences			
15. Порядок формирования оценочных обязательств и оценочных резервов / The procedure for the formation of estimated liabilities and estimated reserves			
16. Применение кассового метода / Applying the cash basis			
17. Соответствие списания запасов методу в учетной политике / Compliance with the write-off of inventories of the method in the accounting policy			
18. Учет запасов без использования сч. 15 и 16 / Inventory accounting without using accounts 15 and 16			
19. Наличие стоимостного критерия для оценки объекта в качестве основного средства / Availability of a cost criterion for evaluating an object as a fixed asset			
20. Наличие методики расчета суммы резерва по сомнительным долгам / Availability of a methodology for calculating the amount of the reserve for doubtful debts			
21. Изменение способа амортизации / Changing the depreciation method			
22. Наличие методики расчета суммы резерва по оплате / Availability of a methodology for calculating the amount of the reserve for payment			
23. Наличие методики тестирования на обесценение основных средств / Availability of a methodology for testing for impairment of fixed assets			

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

Подводя итоги выполненного исследования, подчеркнем, что данный подход к выстраиванию учетной политики коммерческой организации может быть рекомендован российским организациям, собственники которых заинтересованы в достоверной информации о потенциальных проблемах в своем бизнесе с точки зрения финансовой уязвимости и недостатков процессов

составления бухгалтерской (финансовой) отчетности. Рекомендации по выбору методики оценки рисков хозяйственной деятельности при подготовке учетной политики разработаны в целях оказания методической и практической помощи руководителям и специалистам в области бухгалтерского учета, заинтересованных в создании системы внутреннего контроля.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Apostolik R., Donohue C., Went P. Foundations of Banking Risk: An Overview of Banking, Banking Risks, and Risk-Based Banking Regulation. New York: John Wiley & Sons Incorporated; 2009. 247 p.
2. Chen N., Ribeiro B., Chen A.. Financial Credit Risk Assessment: A Recent Review. *Artificial Intelligence Review*. 2016;(45):1–23.
3. Galindo J., Tamayo P. Credit Risk Assessment Using Statistical and Machine Learning: Basic Methodology and Risk Modeling Applications. *Computational Economics*. 2000;15(1–2):107–143.
4. Saunders A., Cornett M. M. Financial Institutions Management: A Risk Management Approach. New York: McGraw-Hill Education; 2018. 886 p.
5. WangYo., Wang Sh., Lai K. A New Fuzzy Support Vector Machine to Evaluate Credit Risk. *IEEE Transactions on Fuzzy Systems*. 2005;(13):820–31.
6. Качалов Р.М. Управление экономическим риском: теоретические основы и приложения. Монография. СПб.: Нестор-История; 2012. 248 с.
7. Грачева М.В. Учет проектных рисков в нестационарных условиях. *Международный бухгалтерский учет*. 2016;(9):18–33.
8. Касьянова С.А. Тестирование риска хозяйственной деятельности коммерческой организации как инструмент оценки системы внутреннего контроля. *Международный бухгалтерский учет*. 2013;(20):41–48.
9. Малюгина Т.В. Риски: понятие, общая классификация, виды и методы анализа. *Молодой ученый*. 2019;23(261):269–272.
10. Касьянова С.А. Учет резерва на предстоящую оплату отпусков. *Все для бухгалтера*. 2007;(24):7–11.
11. Касьянова С.А. Оценочные значения в бухгалтерском учете. *Бухгалтерский учет в издательстве и полиграфии*. 2009(2):9–12.
12. Касьянова С.А. Методические подходы в оценке риска при составлении учетной политики коммерческой организации в части учета объектов основных средств. Сборник материалов 3-й международной научно-практической конференции «Развитие современной науки и технологий в условиях трансформационных процессов» (Москва, 6 июня 2022 г.). Махачкала: ООО «ИРОК»; 2022:187–199.
13. Серебрякова Т.Ю. Риски организации и внутренний экономический контроль. Монография. М.: Инфра-М; 2019. 111 с.
14. Тургаева А.А. Внутренний контроль бизнес-процесса «управление финансовыми рисками» в страховой компании. *Международный бухгалтерский учет*. 2020;(1):94–109.

REFERENCES

1. Apostolik R., Donohue C., Went P. Foundations of Banking Risk: An Overview of Banking, Banking Risks, and Risk-Based Banking Regulation. New York: John Wiley & Sons Incorporated; 2009. 247 p.
2. Chen N., Ribeiro B., Chen A. Financial Credit Risk Assessment: A Recent Review. *Artificial Intelligence Review*. 2016;(45):1–23.
3. Galindo J., Tamayo P. Credit Risk Assessment Using Statistical and Machine Learning: Basic Methodology and Risk Modeling Applications. *Computational Economics*. 2000;15(1–2):107–143.
4. Saunders A., Cornett M. M. and McGraw P. A. Financial Institutions Management: A Risk Management Approach. New York: McGraw-Hill Education; 2018. 886 p.

5. WangYo., Wang Sh., Lai K. A New Fuzzy Support Vector Machine to Evaluate Credit Risk. *IEEE Transactions on Fuzzy Systems*. 2005;(13):820–31.
6. Kachalov R.M. Economic Risk Management: Theoretical Foundations and Applications. Monograph. Moscow: St. Petersburg: Nestor-Istoriya; 2012. 248 p. (In Russ.).
7. Gracheva M.V. Accounting for project risks in non-stationary conditions. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchët = International Accounting*. 2016;(9):18–33. (In Russ.).
8. Kasyanova S.A. Testing the risk of economic activity of a commercial organization as a tool for assessing the internal control system. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchët = International Accounting*. 2013;(20):41–48. (In Russ.).
9. Malyugina T.V. Risks: concept, general classification, types and methods of analysis. *Molodoi uchenyi = Young scientist*. 2019;23(261):269–272. (In Russ.).
10. Kasyanova S.A. Accounting for the reserve for the upcoming vacation pay. *Vse dlya bukhgaltera = All for an accountant*. 2007;(24):7–11. (In Russ.).
11. Kasyanova S.A. Estimated values in accounting. *Bukhgalterskii uchët v izdatel'stve i poligrafii = Accounting in publishing and printing*. 2009(2):9–12. (In Russ.).
12. Kasyanova S.A. Methodological approaches to risk assessment when compiling the accounting policy of a commercial organization in terms of accounting for fixed assets. Collection of materials of the 3rd international scientific and practical conference “Development of modern science and technology in the context of transformational processes”. (Moscow, June 6, 2022). Makhachkala: “IROK” LLC; 2022:187–199. (In Russ.).
13. Serebryakova, T. Yu. Organizational risks and internal economic control. Monograph. Moscow: Infra-M; 2019. 111 p. (In Russ.).
14. Turgaeva A.A. Internal control of the business process “financial risk management” in an insurance company. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchët = International Accounting*. 2020;(1):94–109. (In Russ.).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ / ABOUT THE AUTHOR

Светлана Александровна Касьянова — кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры финансов и бизнес-аналитики, Краснодарский филиал РЭУ им. Г.В. Плеханова, Краснодар, Россия

Svetlana A. Kasyanova — Can. Sci. (Econ.), Associate Professor, Professor of the Department of Finance and Business Analytics, Plekhanov Russian University of Economics, Krasnodar branch, Krasnodar, Russia

<https://orcid.org/0000-0002-9161-3501>

kassamer@mail.ru

Конфликт интересов: автор заявляет об отсутствии конфликта интересов.

Conflicts of Interest Statement: The author has no conflicts of interest to declare.

Статья поступила в редакцию 28.04.2022; после рецензирования 09.09.2022; принята к публикации 05.12.2022.

The article was submitted on 28.04.2022; revised on 09.09.2022 and accepted for publication on 05.12.2022.

Автор прочитала и одобрила окончательный вариант рукописи.

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

DOI: 10.26794/2408-9303-2022-9-6-22-35
УДК 657.922;657.6.012.16(045)
JEL M49

Формирование подходов к анализу оценочных обязательств

Т.В. Пащенко, Н.Н. Шакирова

Пермский государственный национальный исследовательский университет, Пермь, Россия

АННОТАЦИЯ

В статье обосновано рассмотрение оценочных обязательств как самостоятельного объекта анализа. Тема исследования является актуальной с нескольких позиций: тенденция формирования оценочных обязательств набирает широкую популярность, их создание продиктовано новыми веяниями макросреды, требованиями заинтересованных сторон, стремительно меняющимся законодательством в области бухгалтерского учета и формирования отчетности, конкурентной средой функционирования хозяйствующего субъекта. **Цель** исследования заключается в разработке рекомендаций по расширению классификации оценочных обязательств, определении последовательности проведения их анализа как особого объекта, оказывающего влияние на оценку финансовых показателей и принятие управленческих решений, а также корректировке специальных аналитических коэффициентов с учетом специфики формирования оценочных обязательств. Работа базируется на изучении и обобщении теоретических материалов по развитию и формированию финансовой отчетности, методик комплексного анализа деятельности организаций. В процессе обоснования принципов расчета показателей и апробации результатов использовались фактические данные отчетности ряда крупнейших российских предприятий, применялись такие **методы исследования**, как монографический, систематизация информации и ее анализ. Авторские разработки и предложения могут быть полезны как ученым и методологам в качестве основы для продолжения научных исследований и анализа деятельности организации, так и специалистам при подготовке финансовой отчетности, для принятия управленческих решений и изменения учетной политики (в части обоснования изменения порядка оценки оценочных обязательств).

Ключевые слова: оценочные обязательства; финансовая отчетность; экономический анализ; методика анализа финансовой отчетности; оценка обязательств; достоверность отчетности

Для цитирования: Пащенко Т.В., Шакирова Н.Н. Формирование подходов к анализу оценочных обязательств. *Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing*. 2022;9(6):22-35. DOI: 10.26794/2408-9303-2022-9-6-22-35

ORIGINAL PAPER

Approaches to the Assessment Liabilities' Analysis

T.V. Pashchenko, N.N. Shakirova

Perm State University, Perm, Russia

ABSTRACT

The paper substantiates the approach to the assessment liabilities as an independent object of analysis. The research theme is relevant from several positions: the formation trend of estimated liabilities is gaining wide popularity; their creation is dictated by new trends in the macro-environment; stakeholders' requirements; transforming legislation in accounting and reporting; the competitive environment for the functioning of an economic entity. The purpose of the study is to develop recommendations for expanding the classification of assessment liabilities and determining the sequence of their analysis as a special object. This affects the assessment of financial indicators and management decisions, as well as adjusting comprehensive analytical coefficients, considering the specifics of the formation of estimated liabilities. The work is based on the researching and generalization of theoretical materials on the development and formation of financial statements, methods for a comprehensive analysis of organizations' activities. In substantiating the principles for calculating indicators and approbating the results, the authors used the actual reporting data of several largest Russian enterprises. They applied such research methods as monographic, data systematization and its analysis. Author's working-out and proposals can be useful both for scientists and methodologists as a basis for continuing scientific research and analysis of the organization's activities, and for specialists in preparing financial

statements, for making managerial decisions and changing accounting policies (to justify a change in the procedure for assessing estimated liabilities).

Keywords: estimated liabilities; financial statements; economic analysis; financial reporting analysis methodology; liabilities assessment; reporting reliability

For citation: Pashchenko T.V., Shakirova N.N. Approaches to the assessment liabilities' analysis. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2022;9(6):22-35. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2022-9-6-22-35

ВВЕДЕНИЕ

В мире постоянно происходят значительные изменения в области политики, экономики и социальной сферы, которые, переплетаясь между собой, создают систему с новыми тенденциями. Общество и его составляющие на макроуровне развиваются в условиях глобализации и цифровизации, выраженных в стремительном изменении электронных форматов представления данных и усложнении высокотехнологичных программных продуктов, которые в значительной степени и являются причинами активных динамических процессов. Последние имеют двойственный характер, так как, с одной стороны, сопровождаются растущими возможностями, а с другой — увеличивают требования к получаемой информации.

Такая тенденция коснулась и бухгалтерского учета: данных, отражаемых в бухгалтерской (финансовой) отчетности, зачастую бывает недостаточно, поскольку они относятся только к финансовой стороне и не учитывают иных аспектов деятельности хозяйствующего субъекта. Ныне стейкхолдеры (инвесторы, кредиторы, поставщики, подрядчики и гражданское общество в целом) требуют предоставления новой, отличной от финансовой информации, которая не вошла в бухгалтерскую (финансовую) отчетность, но может подлежать опубликованию в годовой. Такие нефинансовые показатели зачастую связаны с социальной ответственностью организации, возникающей вследствие глобальных процессов и связанных с ними проблем. Поэтому экономический субъект (помимо достижения своей единственной цели в виде извлечения прибыли) стремится достичь определенных результатов в области экологии, социальной среды и экономики в целом. Проведение мероприятий подобного рода может быть не только собственным желанием организации (т.е. ее правом), но и обязанностью, обусловленной масштабами деятельности, отраслевой принадлежностью, экономической ситуацией региона, где она расположена и др.

Возникновение новых направлений хозяйствования порождает и иные формируемые показатели. На

это оказывает значительное влияние и меняющееся законодательство, создающее систему других объектов и соответствующих им факторов. Утверждаемые нормативно-правовые акты становятся все более приближенными к Международным стандартам финансовой отчетности за счет перенятия лучших практик в области прозрачного, социально ориентированного бизнеса.

Повышение открытости может быть собственным желанием организации с целью укрепления конкурентных позиций и повышения уровня лояльности к формируемому бренду. Раскрытие таких, на первый взгляд, маловажных показателей может стать решающим звеном в пользу выбора инвестором именно данного экономического субъекта как более инвестиционно привлекательного и осуществляющего широкий спектр мероприятий в области «заботы» о внешней среде. Возрастающую роль подобной «подотчетности» подчеркивают и зарубежные исследователи, например Song Y., Wang H. и Zhu M. [1], отмечая, что новые бизнес-концепции, включающие социальную и экологическую ответственность, должны находить отражение и в соответствующих показателях как финансовой, так и нефинансовой отчетности.

Рассмотрим экологическую составляющую деятельности. К данной сфере можно отнести: политику в области охраны окружающей среды (затраты на создание экологически этичного оборудования; охрану природных ресурсов: водных, земельных, воздушных, и связанные с ними расходы на восстановление земель, водоемов), регулирование вложений в природоохранные мероприятия, управление налоговыми платежами в экологической сфере и др. Большинство упомянутых направлений требуют создания иного объекта для отечественной системы бухгалтерского учета, который только начинает набирать популярность — оценочных обязательств (ОО). К сожалению, какой-либо методики для их анализа пока не существует. Он может являться полноценным пообъектным наряду с анализом основных средств, дебиторской и кредиторской задолженности с точки зрения существенности

объекта как в качественном (на это указывает обязательность формирования резервов предстоящих расходов, предусмотренных бухгалтерскими стандартами ПБУ 8/2010, более новыми ФСБУ 6/2020 и ФСБУ 26/2020, а также деловой практики), так и в количественном выражении (как показано в исследовании, величина оценочных обязательств в валюте баланса некоторых компаний уже превысила отметку в 5%).

В силу этого наша задача заключается в разработке методики проведения анализа оценочных обязательств, отраженных в отчетности коммерческих организаций, составляемой по требованиям российских норм бухгалтерского учета и отчетности.

ОЦЕНОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА КАК ОБЪЕКТ ЭКОНОМИЧЕСКОГО АНАЛИЗА

Для разработки методики оценки какого-либо объекта бухгалтерского учета необходимо знать его природу, условия возникновения, разновидности, а также порядок раскрытия в бухгалтерской (финансовой) отчетности. Рассмотрим теоретические основы оценочных обязательств.

Для определения термина воспользуемся методом дедукции. Данное понятие является подмножеством множества *Обязательство*, которое, согласно Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике РФ, понимается как «существующая на отчетную дату задолженность организации, являющаяся фактом имеющих прошлых событий организации и приводящая к оттоку экономических ресурсов хозяйствующего субъекта в будущем»¹. Обязательства организации имеют следующие разновидности (см. *таблицу*).

Помимо приведенных в *таблице*, обязательства организации могут классифицироваться, например, по строкам в отчетности, по счетам бухгалтерского учета, на котором формируется обязательство, но в нашем случае они содержат в себе наиболее распространенные критерии принадлежности к определенной группе, предложенные в работах таких отечественных экономистов, как Я.В. Соколов, Т.Ю. Дружиловская, М.Г. Раджабова и др. [2–5].

Учитывая цели настоящего исследования, рассмотрим классификацию обязательств по степени определенности величины и сроков их погашения.

¹ Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России (одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине РФ, Президентским советом ИПБ РФ 29.12.1997). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_17312/

В данной группе выделяют реальные (формальные), являющиеся самым определенным видом в представленном перечне, ибо они уже имеют документ-основание, в котором четко определены временные границы, а также величина будущего оттока ресурсов организации, который поступит другой стороне соглашения. Это самая разнообразная группа, поскольку включает в себя обязательства по оплате труда, полученных материалов, взносов на социальное страхование и обеспечение. Заметим, что в нее входят:

- кредиторская задолженность в размере стоимостного выражения обязанности экономического субъекта осуществить исполнение обязательства в пользу другого лица взамен исполненной обязанности этим лицом либо осуществить возврат полученного от другого лица имущества или его стоимости при невозможности осуществить возврат в натуре, либо возместить расходы другого лица, если такое возмещение предусмотрено законом или соглашением сторон;
- заемные средства в размере остатка привлеченных по договору займа или кредита ресурсов (денег или вещей), не возвращенных на текущую дату.

Понятие условных и оценочных обязательств дано в ПБУ 8/2010. При признании обязательства таковым значение имеет в первую очередь гарантированная законом или договором обязанность исполнять его в будущем.

Оценочными обязательствами считаются:

- резерв на оплату отпусков (является обязательным для создания организациями);
- ремонт и гарантийное обслуживание (возникает, если в договоре между сторонами прописана ответственность организации, производящей продукцию, осуществляющей работу или оказывающей услуги, в случае порчи продукции или иной поломки в течение гарантийного срока провести соответствующие работы по исправлению брака);
- резерв на выплату вознаграждений (формируется, если в учетной политике хозяйствующего субъекта прописано положение о материальных формах мотивации сотрудников);
- резерв на рекультивацию и восстановление земель (формируется организациями, владеющими большими площадями земельных ресурсов);
- резерв по корпоративным пенсионным программам. Хотя в России существует государственная поддержка, направленная на выплату пенсионных вознаграждений (в составе страховой

Таблица / Table

Виды обязательств / Types of liabilities

Признак группировки / Basis for grouping	Виды обязательств по соответствующему признаку / Types of liabilities on the relevant basis
1. По срокам исполнения обязательства / According to the terms' fulfillment	Долгосрчные (со сроком более 12 месяцев) / Long-term Краткосрочные (со сроком менее 12 месяцев) / Short-term
2. По субъектам, перед которым обязательство возникло / Depending on the entity to which the liabilities arose	Кредиторы / Creditors Собственники / Owners Персонал организации / By the organization's personnel Бюджет и внебюджетные фонды / Budget and extra-budgetary funds Поставщики и подрядчики / Suppliers and contractors
3. По денежному выражению / In monetary terms	В национальной валюте / In national currency В иностранной валюте / In foreign currency
4. По сферам деятельности / By fields of activity	Экологические / Ecological Социальные / Social Экономические / Economic
5. По основам возникновения / For reasons of occurrence	Основанные на законодательстве / Based on legal Основанные на договоре / Based on contract Исходя из деловой практики и отраслевой специфики / Based on business practice and industry characteristics
6. По степени определенности величины и сроков исполнения / According to the degree of assessment reliability and deadlines	Реальные (формальные) / Actual (formal) Оценочные / Estimated Условные / Nominal

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

и накопительной частей) компании, имеющие выходы на международные рынки и составляющие бухгалтерскую (финансовую) отчетность по Международным стандартам финансовой отчетности, формируют оценочные обязательства по выплате корпоративных пенсий;

- резерв на восстановление объектов окружающей среды ввиду происшествия негативного характера, вызванного действием (бездействием) организации, либо же связанный с утилизацией актива;

- оценочные обязательства по судебным разбирательствам (при условии, что решение суда еще не вынесено, но существует достаточная уверенность в том, оно будет не в пользу компании) и др.

Данный список был актуален до 2022 г., но изменения в российском законодательстве в области бухгалтерского учета привели к расширению вышеизложенного перечня, содержимое которого, обязательно к признанию в учете. Так, Федеральный стандарт бухгалтерского учета 6/2020 «Основные средства», который с 2022 г. вступил в силу и стал обязательным для применения, утверждает, что «при формировании первоначальной стоимости основного средства его величина может быть увеличена оценочным обязательством по будущему

демонтажу, утилизации данного объекта и восстановлению окружающей среды, исходному состоянию которой был нанесен вред в результате эксплуатации объекта»². ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения» расширяет перечень ОО, которые могут увеличивать стоимость внеоборотных активов, так как, помимо обязательств по разборке и утилизации последних, включаются ОО, возникающие в связи с использованием труда сотрудников организации³. Стоит также отметить, что перечисленная группа оценочных обязательств, согласно ФСБУ 5/2019 «Запасы», может входить в фактическую себестоимость запасов при их признании, но только в том случае, если данные виды ОО связаны с их созданием (или приобретением)⁴.

² Федеральный стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 «Основные средства». Утв. приказом Минфина России от 17.09.2020 № 204н. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_365338/ (дата обращения: 25.09.2022).

³ Федеральный стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения». Утв. приказом Минфина России от 17.09.2020 № 204н. URL: <https://taxslov.ru/na/pbu/pbu26.htm> (дата обращения: 25.09.2022).

⁴ Федеральный стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 «Запасы». Утв. приказом Минфина России от 15.11.2019 № 180н. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_

Новые нормативно-правовые акты демонстрируют повышающуюся значимость данных объектов учета, и действующие изменения смогут в значительной мере повлиять на их долю в общей величине пассивов компании, способствуя развитию аналитических процедур для их оценки.

Рассмотрим оценочные обязательства с позиции отражения в учете и признания в отчетности: они могут признаваться в составе расходов по обычным видам деятельности с отнесением на счета учета затрат, входить в состав прочих расходов и влиять на сокращение величины прибыли до налогообложения либо же увеличивать первоначальную стоимость внеоборотного актива (после вступления в силу ФСБУ 6/2020 и ФСБУ 26/2020 данный способ признания повысит свою значимость в учете). Проведенные зарубежными учеными исследования показывают, что ОО отражаются организациями в разном формате (показатели баланса, пояснения в отчетности, в составе иных объектов), что приводит к затруднению их объективной оценки [6].

Наш анализ отчетности российских компаний (ОХК «Уралхим», ПАО «Метафракс», ПАО «ЛУКОЙЛ», ПАО «Т Плюс» и др.) показал, что в классическом понимании оценочные обязательства отражаются в бухгалтерском балансе: в разделе IV «Долгосрочные обязательства» по строке 1430 и разделе V «Краткосрочные обязательства» по строке 1540. Детализация их по видам раскрывается в пояснениях к бухгалтерской (финансовой) отчетности в размере начисления за год, размере списания, а также как разница между величиной созданного и израсходованного резервов. В случае отнесения ОО на первоначальную стоимость актива их отражение происходит в части внеоборотных активов бухгалтерского баланса по строке основных средств или оборотных активов по строке запасов.

ОБЗОР ДЕЙСТВУЮЩИХ МЕТОДИК ЭКОНОМИЧЕСКОГО АНАЛИЗА

Выше нами подчеркивалось, что в настоящее время в рамках экономического анализа не существует отдельной методики для проведения анализа оценочных обязательств хозяйствующего субъекта; чаще всего они являются частью суммы формируемого показателя. В научных публикациях до 2010 г. резервы предстоящих расходов именовались просто «резервами», а их создание явля-

лось лишь рекомендацией для бухгалтеров. После утверждения ПБУ 8/2010 наличие резервов на предстоящую оплату отпусков сотрудников стало обязательным.

С изменением законодательства методика выполнения анализа стала обновляться — расширяется система показателей для оценки, а добавленные категории учета интегрируются в уже существующие инструменты, дополняя либо модернизируя их. Так, О.А. Толпегина⁵ включает оценочные обязательства в группу краткосрочных пассивов (группа П2, в которую входят краткосрочные заемные средства и краткосрочные ОО) при проведении анализа ликвидности организации, а также использует их как слагаемое для определения суммы квазисобственного капитала (куда входят виды привлеченного капитала, не удовлетворяющие свойствам, характерным для заемных средств: срочности, платности и возвратности), к которому можно отнести отложенные налоговые (строка 1420 бухгалтерского баланса) и оценочные обязательства (строка 1430 бухгалтерского баланса). Однако автор не включает в эту группу строку 1540 — долгосрочные оценочные обязательства, потому что данная величина ранее по умолчанию приравнивалась к 0, так как признание обязательств, имеющих оценочный характер, имело место только у крупных организаций, формирующих бухгалтерскую (финансовую) отчетность по Международным стандартам. Учитывая, что российская практика динамично развивается, в годовых отчетностях ведущих отечественных компаний за 2021 г. можно обнаружить оценочные обязательства и долгосрочного, и краткосрочного характера. Их количество в связи с возможной ситуацией в организации или направлениях деятельности в области устойчивого развития [которые предполагают создание таких резервов из-за неопределенности наступающего события и (или) сложности в установлении его величины] является существенным и заслуживает такого же пристального внимания, как иных объектов учета.

Включение ОО в показатели осуществляется также при проведении анализа ликвидности компании. Так, Н.В. Войтоловский⁶ определяет коэффициент

⁵ Толпегина О.А. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности. Учебник и практикум для вузов. М.: Юрайт; 2022. 610 с.

⁶ Войтоловский Н.В. Экономический анализ. Часть 2. Учебник для вузов. М.: Юрайт; 2022. 302 с.

текущей ликвидности как частное от раздела II бухгалтерского баланса и разности раздела V баланса, т.е. доходов будущих периодов и оценочных обязательств.

В правилах проведения финансового анализа арбитражными управляющими ОО трактуются как сумма, формирующая собственные средства, к которым также относятся величина капитала и созданных резервов, а также доходов будущих периодов⁷.

К анализу оценочных обязательств можно подойти и с другой стороны. По природе своей данный объект имеет признаки обязательства, поэтому является источником формирования активов и отражается в пассивной части бухгалтерского баланса. Поскольку нередко долгосрочные и краткосрочные обязательства приравняют к заемным средствам, для их анализа отечественные аналитики разработали собственные рекомендации, в частности О.В. Ефимова⁸ предлагает проводить его с точки зрения состава и структуры заемных средств (разделы IV и V бухгалтерского баланса) и на основе роли заемных источников: направлены они на финансирование текущей деятельности либо же имеют стратегический характер.

Как отмечено в публикациях Н.Н. Шакировой, случаи использования величины оценочных обязательств исключительно в качестве части анализируемых показателей, относящихся к различным разделам комплексного экономического анализа финансово-хозяйственной деятельности организации, указывают на имеющие пробелы, связанные с динамично развивающейся внешней средой (изменяющееся законодательство; возникновение проблем, требующих создания новых объектов и категорий; усложнение коммуникаций между сторонами хозяйственных отношений; стремление к достижению транспарентности бизнеса и демонстрации социальной значимости определенных событий в компании) [7–9]. Развитие данных процессов влияет на существенность формирования ОО как в парадигме бухгалтерского учета, так и аудита, поскольку образуемые резервы предстоящих расходов (их разнообразие) влияют на совокупную ве-

личину, отражаемую по соответствующим строкам бухгалтерского баланса.

Проведение анализа оценочных обязательств как отдельной категории позволит выявить новые взаимосвязи и получить дополнительную важную информацию о деятельности организации, но при отсутствии его единой методики возникают сложности. Учитывая, что ПБУ 8/2010 наиболее приближено к Международному стандарту финансовой отчетности (IAS) 37, предусматривающему «гибкость» касательно признания, оценки объекта и способов его отражения в учете⁹, хозяйствующие субъекты выбирают способ учета оценочных обязательств, основываясь на специфике субъекта хозяйствования, его отраслевой принадлежности (которая, в свою очередь, является причиной возникновения отдельных видов оценочных обязательств), масштабах деятельности, наличии/отсутствии выходов на международные рынки. Так, величина долгосрочного ОО должна быть дисконтирована и отражена в отчетности в суммах, приведенных к текущему моменту времени, на дату которого составляется бухгалтерская (финансовая) отчетность, а ставка дисконтирования ложится исключительно на профессиональное суждение бухгалтера. Субъективный подход к оценке и признанию объекта ставит под сомнение вопрос о сопоставимости анализируемых показателей и получении беспристрастной оценки по результатам исследования. Вопросы определения методики проведения анализа оценочных обязательств, а также косвенного влияния величины тех из них, что входят в состав коэффициентов, характеризующих финансовое состояние, финансовую устойчивость и деловую активность организации, рассматриваются нами ниже.

Мы убеждены, что такая методика должна базироваться на работах ведущих ученых в области теории экономического анализа: А.Д. Шеремета¹⁰, Т.Г. Шешуковой¹¹, В.В. Ковалева [10, 11], В.И. Бари-

⁷ Правила проведения арбитражным управляющим финансового анализа. Утв. постановлением Правительства РФ от 25.06.2003 № 367. URL: <https://base.garant.ru/12131539/?ysclid=196zng4xtq686233349> (дата обращения: 25.09.2022).

⁸ Ефимова О.В. Финансовый анализ: современный инструментарий для принятия экономических решений. Учебник М.: Омега-Л; 2010. 351 с.

⁹ Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193594/?ysclid=196zqjeojh568915137 (дата обращения: 25.09.2022).

¹⁰ Шеремет А.Д. Анализ и диагностика финансово-хозяйственной деятельности предприятия. Учебник. 2-е изд., доп. М.: ИНФРА-М; 2017. 374 с.

¹¹ Шешукова Т.Г. Методология экономического анализа деятельности коммерческих организаций. Учебное пособие. Пермь: Perm university press; 2015. 156 с.

ленко¹², Н.П. Любушина¹³, Н.Н. Селезневой¹⁴, Н.А. Кулагиной, В.Г. Когденко и М.С. Крашенинниковой [12]. В то же время нельзя обойти вниманием уже имеющиеся наработки в области анализа дебиторской и кредиторской задолженности, обязательств и пассива баланса в целом, изложенные в работах М.И. Чумаченко [13], Т.К. Джалаева [14], И.С. Павлюк и В.А. Грековой [15], Н.А. Шишковой [16].

ФОРМИРОВАНИЕ МЕТОДИКИ АНАЛИЗА ОЦЕНОЧНЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ

Предлагаемая авторская методика анализа оценочных обязательств включает несколько самостоятельных взаимосвязанных этапов.

Этап 1. Определение объекта анализа с исследованием полноты и правильности осуществления мероприятий по формированию резервов предстоящих расходов организации с точки зрения соотношения принятых к учету сумм и иных показателей, формирующих пассивы предприятия. Цели могут корректироваться исходя из запросов лиц, заинтересованных в проведении анализа.

Этап 2. Определение временного диапазона анализа. Он может проводиться на начало и конец отчетного периода (финансового года, квартала, месяца) либо рассматривать динамику величины оценочных обязательств в интервале более одного года. Если учитывается несколько периодов, то обязательным является соблюдение требования сопоставимости анализируемых показателей, что подразумевает сравнение тех из них, которые выражены в одинаковых единицах измерения, относятся к одним и тем же категориям и охватывают равный временной диапазон.

Этап 3. Формирование информационного обеспечения для проведения анализа, заключающееся в:

- создании информационной базы, раскрывающей сущностную сторону оценочных обязательств в организации;
- исследовании критериев, согласно которым ОО будет признано, а также перечень случаев, при которых создаваемые резервы предстоящих расходов будут списаны (использованы);

- исследовании методики формирования величины ОО. В ПБУ 8/2010 представлено два варианта ее представления: как средневзвешенной и средней арифметической, однако наличие собственной оценки данной величины не трактуется ПБУ 8/2010 как противоречащее законодательству;

- анализе как стоимостной характеристики величины ОО организации, так и источников их формирования.

Таким образом, согласно ПБУ 8/2010, раскрытие информации об оценочных обязательствах, начисленных суммах, видах обязательств должно иметь отражение в бухгалтерской (финансовой) отчетности по соответствующим строкам бухгалтерского баланса, а также в пояснениях к отчетности. В качестве информационных источников могут выступать:

- отдельные положения учетной политики в части идентификации, классификации, оценки, признания и отражения ОО в бухгалтерской отчетности. Предлагаемая методика позволит дать представление о данной категории;

- регистры бухгалтерского учета: оборотно-сальдовая ведомость по счетам 96 «Резервы предстоящих расходов», 08 «Вложения во внеоборотные активы» (в части оценочных обязательств, увеличивающих первоначальную стоимость), а также по иным счетам, корреспондирующим со счетом 96 (20 «Основное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 91.2 «Прочие расходы») в части начисления (формирования) резерва, использования и списания избыточных сумм;

- бухгалтерская (финансовая) отчетность: бухгалтерский баланс: строки 1430 и 1540 пассива, отчет о финансовых результатах (как часть себестоимости, управленческих расходов, прочих расходов), а также пояснения к ней;

- внешняя информация для расчета: обязательства, возникновение которых возможно в силу исполнения отдельных положений договора между сторонами (например, на гарантийный ремонт и обслуживание);

- иные документы, не вошедшие в перечисленные группы. К ним могут относиться годовой отчет организации, отчет в области устойчивого развития (либо иные форматы нефинансовой корпоративной отчетности), поскольку именно в этих документах хозяйствующий субъект раскрывает данные о суммах, закладываемых на покрытие

¹² Бариленко В. И. Комплексный анализ хозяйственной деятельности. Учебник и практикум для вузов М.: Юрайт; 2022. 455 с.

¹³ Любушин Н. П. Экономический анализ. Учебник. М.: ЮНИТИ-ДАНА; 2017. 575 с.

¹⁴ Селезнева Н. Н. Анализ финансовой отчетности организации. Учебное пособие. М: ЮНИТИ-ДАНА; 2017. 583 с.



Рис. 1 / Fig. 1. Алгоритм стандартного проведения анализа оценочных обязательств /
The algorithm of the standard analysis of assessment liabilities

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

определенных расходов экологического и социального характера.

Этап 4. Разработка системы показателей, характеризующих объект анализа, и их непосредственный расчет. Последовательность предпринятых для этого шагов отражена на рис. 1. Данный этап является наиболее трудоемким, так как включает проведение анализа динамики, состава и структуры, сравнение получаемых результатов, построение аналитических таблиц, графическое представление информации.

Поясним содержание каждого блока рисунка.

1. Проведение горизонтального (динамического) анализа оценочных обязательств. На этом этапе стоятся динамические ряды и сравниваются показатели текущего периода с предыдущими, плановыми (план-факт анализ) и иными сопоставимыми, принимаемыми в качестве базовых; объект рассматривается как элемент бухгалтерского баланса, поэтому величина ОО текущего отчетного периода сравнивается с предыдущим и предшествующим ему интервалами. Динамика может быть представлена в виде абсолютной

и относительной величин и выражена в темпах роста и прироста.

Этот вид анализа применим для оценочных обязательств краткосрочного и долгосрочного (при наличии таковых) характера, а также для их совокупной величины, формируемой организацией (если присутствуют оценочные обязательства долгосрочного характера).

При его проведении важно учитывать причинно-следственные связи между величиной оценочного обязательства и событием, послужившим причиной его возникновения, корректировки и списания. К примеру, наличие оценочного обязательства, входящего в состав первоначальной стоимости объектов основных средств, должно быть следствием увеличения стоимостной оценки внеоборотного актива. Увеличение величины формируемого резерва по предстоящим отпускам имеет тесную взаимосвязь с динамикой среднесписочной численности персонала, за исключением тех случаев, когда доначисление размера оценочного обязательства сопряжено с исправлением счетной ошибки, допущенной при создании резерва в прошлом периоде.

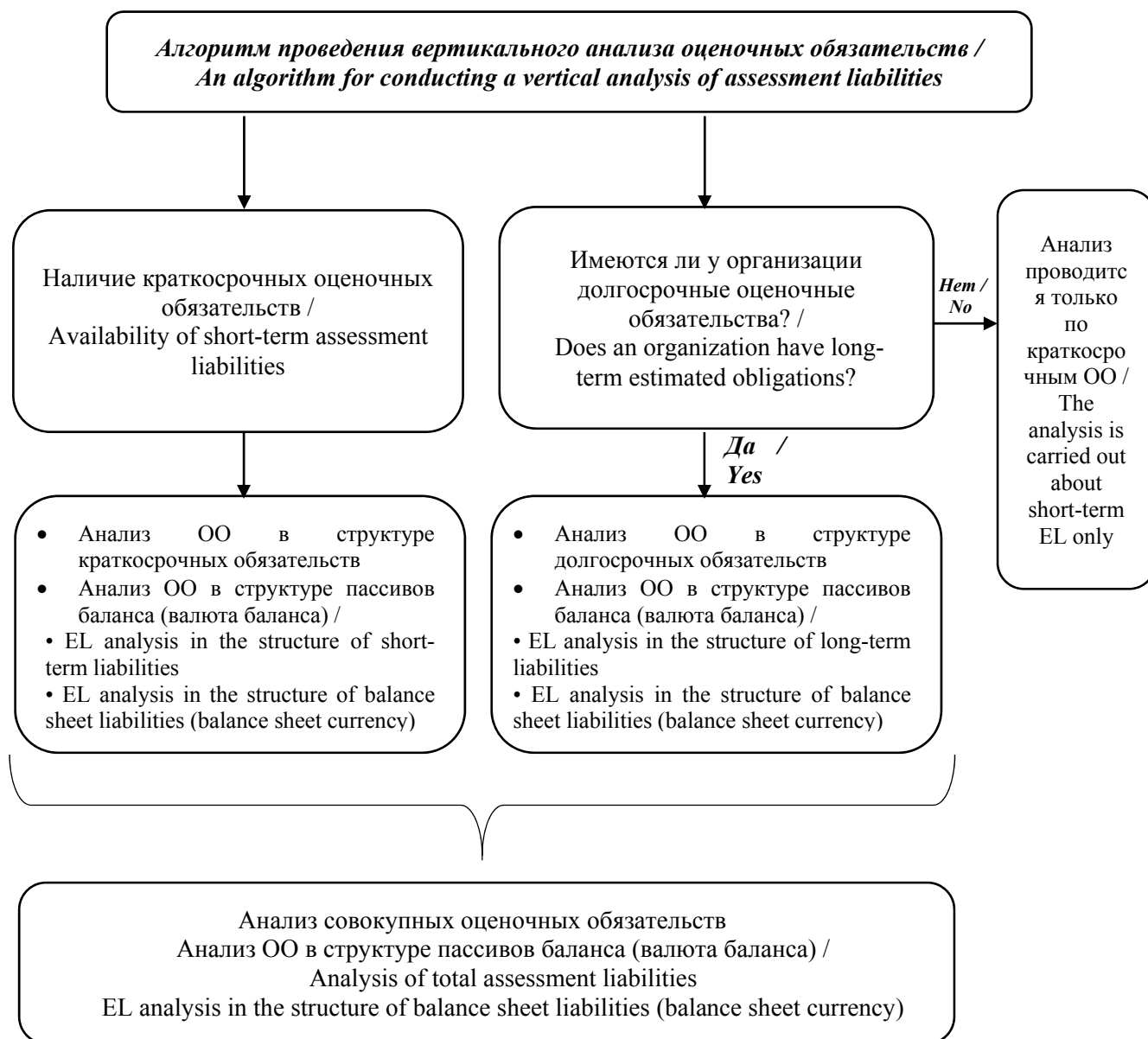


Рис. 2 / Fig. 2. Алгоритм проведения вертикального анализа оценочных обязательств /
An algorithm for conducting a vertical analysis of assessment liabilities

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

2. Проведение вертикального (структурного) анализа величины оценочных обязательств — в общей структуре бухгалтерского баланса и выявление степени их влияния. В большинстве случаев он сопряжен и с исследованием динамики полученных относительных величин, что позволяет сделать соответствующие выводы о воздействии анализируемого показателя в различные временные периоды, проследить изменения и принять соответствующие решения. Последовательность применения вертикального анализа показана на рис. 2.

3. Проведение коэффициентного анализа, в ходе которого рассчитываются относительные значения, не связанные с динамикой величины оценочных обязательств и их долями в общей структуре.

3.1. Анализ оборачиваемости оценочных обязательств. Определяет количество оборотов ОО за 1 календарный год. Для краткосрочных оценочных обязательств показатель является достаточно важным, так как создание таких резервов приходится на счета учета затрат (см. таблицу). Затраты, в свою очередь, формируют себестоимость продукции, поэтому расчет коэффициента оборачиваемости

является необходимым как с точки зрения бухгалтерского, так и управленческого учета. Формула определения оборачиваемости краткосрочных ОО следующая:

$$\text{Коб}_{\text{кр. ОО}} = \frac{\text{СС}}{\sum \text{Краткоср. ОО}},$$

где $\text{Коб}_{\text{кр. ОО}}$ — коэффициент оборачиваемости краткосрочных оценочных обязательств;

СС — себестоимость продаж;

$\sum \text{Краткоср. ОО}$ — совокупная величина краткосрочных оценочных обязательств.

Формула оборачиваемости в традиционном виде, который представлен в большинстве научных источников по комплексному экономическому анализу, где в качестве числителя используется не показатель выручки от реализации продукции, выполнении работ, оказания услуг, является некорректной по причине того, что сформированные ОО включаются не в выручку, а в себестоимость продукции. Исключением могут быть те, что созданы по гарантийному ремонту и обслуживанию, однако на сегодня это является дискуссионным моментом. Отметим, что коэффициент оборачиваемости оценочных обязательств может определяться не только по совокупным краткосрочным ОО, но и по каждому виду по отдельности.

Определение оборачиваемости долгосрочных оценочных обязательств также является достаточно некорректным, поскольку в таком случае используются несопоставимые данные в виде выручки за один период (чаще всего за год) и оценочных обязательств со сроком погашения более 12 мес.

В неразрывной взаимосвязи с коэффициентом оборачиваемости находится показатель, характеризующий количество дней, за который совершается один оборот. Формула его расчета:

$$\text{Доб}_{\text{кр. ОО}} = \frac{T}{\text{Коб}_{\text{кр. ОО}}},$$

где $\text{Доб}_{\text{кр. ОО}}$ — длительность оборота краткосрочных оценочных обязательств;

T — количество дней в периоде (принимается, что год равен 360 дням, квартал — 90 дням, месяц — 30 дням);

$\text{Коб}_{\text{кр. ОО}}$ — коэффициент оборачиваемости краткосрочных оценочных обязательств.

М.И. Чумаченко [13] также предлагает рассчитывать планируемую и фактическую оборачиваемости. Первая вычисляется следующим образом:

$$\text{Об}_{\text{ОО(план)}} = \frac{\text{Заплан. ОО}_{\text{сформ}} * N}{\text{Заплан. ОО}_{\text{использ}}},$$

где $\text{Об}_{\text{ОО(план)}}$ — планируемая величина коэффициента оборачиваемости оценочного обязательства;

$\text{Заплан. ОО}_{\text{сформ}}$ — планируемая формируемая величина оценочного обязательства;

N — количество дней в периоде;

$\text{Заплан. ОО}_{\text{использ}}$ — планируемая величина использования оценочного обязательства.

Для расчета величины фактической оборачиваемости ОО предлагается формула:

$$\text{Об}_{\text{ОО(факт)}} = \frac{\text{Факт. ОО}_{\text{сформ}} * N}{\text{Факт. ОО}_{\text{использ}}},$$

где $\text{Об}_{\text{ОО(факт)}}$ — фактическая величина коэффициента оборачиваемости оценочного обязательства;

$\text{Факт. ОО}_{\text{сформ}}$ — фактическая сформированная величина оценочного обязательства;

N — количество дней в периоде;

$\text{Факт. ОО}_{\text{использ}}$ — фактическая величина использованного оценочного обязательства.

3.2. На этом этапе рассматривается показатель, обусловленный самой природой создаваемых обязательств, — образование резерва в текущий момент времени для покрытия запланированных расходов в будущем, величина или сроки исполнения которых могут быть определены исключительно с помощью профессионального суждения бухгалтера, т.е. *коэффициент эффективности использования формируемого оценочного обязательства*, созданного на покрытие расходов. Формула определения данного коэффициента следующая:

$$\text{К}_{\text{исп. ОО}} = \frac{\text{Использ. ОО}}{\text{Сформир. ОО}},$$

где $\text{К}_{\text{исп. ОО}}$ — коэффициент эффективности использования оценочных обязательств;

Использ. ОО — совокупная величина использованных (списанных) оценочных обязательств в текущем периоде;

Сформир. ОО — совокупная величина сформированных на начало отчетного периода, а также в текущем периоде оценочных обязательств (сумма величин «остаток на начало периода» и «признано»).

Этот коэффициент рассчитывается по долгосрочным и краткосрочным ОО в совокупности, а инфор-

мационной базой служат пояснения к бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Еще одним показателем для проведения данного вида анализа является *коэффициент покрытия* будущих расходов за счет сформированной величины оценочных обязательств. Он характеризует полноту объема последних с точки зрения возможности компенсации понесенных расходов. Формула коэффициента покрытия выглядит следующим образом:

$$K_{\text{покр. ОО}} = \frac{\text{Понесенные расх}}{\text{Использ. ОО}},$$

где $K_{\text{покр. ОО}}$ — коэффициент покрытия расходов оценочными обязательствами;

Понесенные расх — сумма понесенных расходов по событию, которое должно быть покрыто оценочными обязательствами;

Использ. ОО — величина оценочного обязательства, использованного на покрытие расходов.

Данный коэффициент рассчитывается отдельно по каждому виду оценочных обязательств.

Следует учесть, что их формирование уменьшает все виды прибыли, и, как следствие, нераспределенную, поэтому необходимо рассчитать *долю отвлеченной прибыли, направленной на создание резерва предстоящих расходов*. Для этого служит формула:

$$K_{\text{отвл.прибыли на ОО}} = \frac{\sum \text{созданных ОО}}{\text{Прибыль до налогообложения} + \sum \text{созданных ОО}},$$

где $K_{\text{отвл.прибыли периода на ОО}}$ — доля отвлеченной прибыли за период;

$\sum \text{созданных ОО}$ — сумма сформированных в течение отчетного периода оценочных обязательств.

В случае, когда формирование оценочного обязательства произошло в избыточной величине, сумма превышения не задействуется ни в покрытии расходов (по причине отсутствия необходимости), ни на момент распределения прибыли, так как она «отвлечена». В связи с этим возникает задача расчета *коэффициента, характеризующего условные потери собственников от неиспользованного резерва*:

$$K_{\text{усл. потерь. ОО}} = 1 - \frac{\text{Нераспр. Пр.}}{\text{Нераспр. Пр.} + \text{неиспольз. резерв}},$$

где $K_{\text{усл. потерь. ОО}}$ — условные потери собственников от неиспользованного резерва;

Нераспр. Пр. — нераспределенная прибыль;

Нераспр. Пр. + неиспольз. резерв — сумма нераспределенной прибыли и неиспользованного резерва.

Чем выше будет доля условных потерь от неиспользованного резерва, тем больше уверенности в том, что принятые подходы к оценке и обоснованию величины формируемого резерва не являются верными.

Необходимо отметить, что приведенные выше комплексные показатели, составной частью которых являются оценочные обязательства (не будучи при этом объектом исследования), также подлежат корректировке. Это обусловлено тем, что действующие методики для упрощения расчетов в качестве краткосрочных или долгосрочных заемных источников используют итоговую величину по всему разделу IV «Долгосрочные обязательства» и разделу V «Краткосрочные обязательства» соответственно, однако данное допущение теряет экономический смысл, ибо они, по утверждению О.А. Толпегин¹⁵, являются квазисобственным капиталом, т.е. не соответствуют всем критериям, характеризующим заемные средства. Иными словами, обязательства — это отвлеченный собственный капитал, направленный на покрытие будущих потенциальных расходов. Так как меняется методика анализа ОО, варьируется и расчет соответствующих показателей, в которых используется величина кратко- и долгосрочных обязательств:

- коэффициента текущей ликвидности: знаменатель дроби должен быть скорректирован на величину сформированного *краткосрочного* оценочного обязательства;
- коэффициента быстрой ликвидности — аналогично;
- коэффициента абсолютной ликвидности — аналогично;
- оборачиваемости краткосрочных заемных источников — аналогично;
- коэффициента финансовой устойчивости: знаменатель дроби должен быть скорректирован на величину сформированного *долгосрочного* оценочного обязательства;
- оборачиваемости кредиторской задолженности, если при его расчете используется отношение *выручка/краткосрочные обязательства*.

¹⁵ Толпегина О.А. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности. Учебник и практикум для вузов М.: Юрайт; 2022. 610 с.

Корректировка косвенных показателей финансовой устойчивости позволяет сделать более достоверную оценку текущего состояния организации и показателей ее деловой активности.

Этап 5. Обобщение и систематизация полученных результатов, т.е. формирование выводов, которые могут быть представлены в форме аналитического отчета с расчетами, свидетельствующими о динамике, составе, структуре и эффективности использования оценочных обязательств с точки зрения признаваемых сумм, сроков погашения и направлений, на которые данные резервы создаются. Кроме того, на этом этапе формируются варианты по устранению ошибок и совершенствованию методов создания и использования ОО.

Этап 6. Принятие аппаратом менеджмента управленческих решений, направленных на повышение эффективности деятельности предприятия по начислению и использованию величины оценочных обязательств.

Показатели, рассчитанные по разработанной методике, позволяют выявить степень эффективности применения и формирования ОО как долгосрочного, так и краткосрочного характера, предусмотренных учетной политикой организации, а проведение анализа на регулярной основе даст еще один важный эффект — контроль адекватности созданных резервов экономической ситуации и недопущение волюнтаризма и излишней «креативности» при оценке таких обязательств. Как подчеркивает N. Sawabe, именно принципы учета и формирования отчетности (а не правила) должны ограничивать инновации в творчестве бухгалтера

[17]. Оценочные же обязательства, являясь объектом профессионального суждения и субъективного подхода руководства организации и ее бухгалтера, должны стать одним из базовых объектов экономического анализа.

ВЫВОДЫ

Предложенная авторами методика позволяет провести качественный анализ оценочных обязательств не только с точки зрения ее изменения в течение нескольких периодов и ее структуры в соответствующих разделах бухгалтерского баланса, но также по причине эффективности и обоснованности формирования сумм, их использования на предусмотренные учетной политикой цели. Скорректированные показатели финансовой устойчивости и финансового состояния дают возможность сделать более объективные выводы для последующего принятия управленческих решений, разграничить понятия «заемные» и «отвлеченные» источники финансирования активов организации, обуславливая это тем экономическим смыслом, который изначально закладывается при идентификации и признании отдельных объектов бухгалтерского учета.

Данная методика может быть применена для усовершенствования порядка финансового анализа, проводимого арбитражными управляющими и кредиторами, анализа финансового состояния, регламентированного Росстатом, а также частных процедур проведения экономического анализа хозяйствующими субъектами.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Song Y., Wang H., Zhu M. Sustainable strategy for corporate governance based on the sentiment analysis of financial reports with CSR. *Financial Innovation*. 2018;4(2).
2. Дружиловская Т.Ю. Оценочные обязательства и резервы: трактовка и проблемы учета в системах российских и международных стандартов. *Международный бухгалтерский учет*. 2016;21(411):2–18.
3. Дружиловская Т.Ю., Игонина Т.В. Бухгалтерский учет обязательств организации в системах российских и международных стандартов: теоретический аспект. *Международный бухгалтерский учет*. 2012;45(243):2–13.
4. Раджабова М.Г., Мугудинова З.Г. Экономическая сущность и виды обязательств организации. *Актуальные вопросы современной экономики*. 2019;(3–1):237–241.
5. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика; 2005. 496 с.
6. Bortuluzi F.A., Agostinho F., de Almeida C.M.V.B., Bonilla S., Gianetti B.F. Exploring Alternatives of Accounting for Environmental Liabilities in the Company's Balance Sheet. *IFIP Advances in Information and Communication Technology*. 2014;(439):187–196.
7. Котова К.Ю., Шакирова Н.Н. Проблемы учета капитала и обязательств в условиях реформирования экономических процессов и внедрения международных стандартов финансовой отчетности. *Вестник университета*. 2022;(1):130–137.

8. Шакирова Н.Н. Социальная ответственность организаций. *Экономика и бизнес: теория и практика*. 2020;10–2(68):206–213.
9. Шакирова Н.Н. Учет и отражение оценочных обязательств в отчетности. Материалы Региональной научно-практической конференции молодых ученых и студентов «Экономика и управление: актуальные проблемы и поиск путей решения» (г. Пермь, 12–18 апреля 2021 г.). Пермь: Пермский гос. ун-т; 2021:138–148.
10. Ковалев В.В., Волкова О.Н. Анализ хозяйственной деятельности предприятия. М.: Проспект; 2000. 424 с.
11. Ковалев В.В., Ковалев Вит.В. Анализ баланса, или как понимать баланс. М.: Проспект, 2015. 784 с.
12. Когденко В.Г., Крашенинникова М.С. Особенности анализа новой бухгалтерской отчетности (баланс и отчет о прибылях и убытках). *Международный бухгалтерский учет*. 2012;(18):21–32.
13. Чумаченко М.И. Анализ величины оценочных обязательств как завершающий этап комплексной системы учета оценочных обязательств организации. *Приволжский научный вестник*. 2016;8(60):90–95.
14. Джалаев Т.К. Анализ дебиторской и кредиторской задолженности предприятия. *Экономический анализ: теория и практика*. 2005;7(40):58–65.
15. Павлюк И.С., Грекова В.А. Методика анализа дебиторской задолженности в системе управления предприятием. *Молодой ученый*. 2018;20(206):248–251.
16. Шишкова Н.А. Методика анализа оценочных обязательств организации. *Уникальные исследования XXI века*. 2015;5(5):343–346.
17. Sawabe N. Co-evolution of Accounting Rules and Creative Accounting Instruments The Case of a Rulesbased Approach to Accounting Standard Setting. *Evolutionary and Institutional Economic Review*. 2005;(1):177–195.

REFERENCES

1. Song Yu., Wang H. and Zhu M. Sustainable corporate governance strategy based on sentiment analysis of financial reports with CSR. *Financial Innovations* 4, 2 (2018). DOI: <https://doi.org/10.1186/s40854-018-0086-0>
2. Druzhilovskaya T. Yu. Estimated liabilities and reserves: interpretation and problems of accounting in the systems of Russian and international standards. *Mezhdunarodnyy buhgalterskiy uchët = International accounting*. 2016;21(411):2–18. (In Russ.).
3. Druzhilovskaya T. Yu., Igonina T.V. Accounting of an organization's obligations in the systems of Russian and international standards: a theoretical aspect. *Mezhdunarodnyy buhgalterskiy uchët = International accounting*. 2012;45(243):2–13. (In Russ.).
4. Radjabova M.G., Mugudinova Z.G. Economic essence and types of obligations of the organization. *Aktual'nye voprosy sovremennoy ekonomiki = Actual issues of modern economics*. 2019;(3–1):237–241. (In Russ.)
5. Sokolov Ya.V. Fundamentals of accounting theory. Moscow: Finance and Statistics; 2005. 496 p. (In Russ.)
6. Bortuluzi F.A., Agostinho F., de Almeida C.M.V.B., Bonilla S., Gianetti B.F. Exploring Alternatives of Accounting for Environmental Liabilities in the Company's Balance Sheet. *IFIP Advances in Information and Communication Technology*. 2014;(439):187–196
7. Kotova K. Yu., Shakirova N.N. Problems of accounting for capital and liabilities in the context of reforming economic processes and the introduction of international financial reporting standards. *Vestnik universiteta = Bulletin of the University*. 2022;(1):130–137. (In Russ.)
8. Shakirova N.N. Social responsibility of organizations. *Ekonomika i biznes: teoriya i praktika = Economics and Business: Theory and Practice*. 2020;10–2(68):206–213. (In Russ.).
9. Shakirova N.N. Accounting and reflection of estimated liabilities in the financial statements. Materials of the Regional Scientific and Practical Conference of Young Scientists and Students "Economics and Management: current problems and the search for solutions" (Perm, April 12–18, 2021). Perm: Perm State university; 2021:138–148. (In Russ.).
10. Kovalev V. V., Volkova O. N. Analysis of the economic activity of the enterprise. Moscow: PBOYL Grizhenko E.M.; 2000. 424 p. (In Russ.).
11. Kovalev V.V., Kovalev Vit.V. Balance analysis, or how to understand balance. Moscow: Prospect; 2015. 784 p. (In Russ.).

12. Kogdenko V.G., Krashenninnikova M.S. Features of the analysis of new accounting statements (balance sheet and profit and loss statement). *Mezhdunarodnyj buhgalterskij uchet = International accounting*. 2012;(18):21–32 (In Russ.).
13. Chumachenko M.I. Analysis of the value of estimated liabilities as the final stage of the complex accounting system of estimated liabilities of the organization. *Privolzhskij nauchnyj vestnik = Privolzhsky scientific Bulletin*. 2016;8(60):90–95 (In Russ.).
14. Jalaev T.K. Analysis of accounts receivable and accounts payable of the enterprise. *Ekonomicheskij analiz: teoriya i praktika = Economic analysis: theory and practice*. 2005;7(40):58–65 (In Russ.).
15. Pavlyuk I.S., Grekova V.A. Methodology of accounts receivable analysis in the enterprise management system. *Molodoj uchenyj = Young Scientist*. 2018;20(206):248–251. (In Russ.).
16. Shishkova N.A. Methodology for the analysis of estimated obligations of the organization. *Unikal'nye issledovaniya XXI veka = Unique studies of the XXI century*. 2015;5(5):343–346. (In Russ.).
17. Sawabe N. Co-evolution of Accounting Rules and Creative Accounting Instruments The Case of a Rulesbased Approach to Accounting Standard Setting. *Evolutionary and Institutional Economic Review*. 2005;(1):177–195.

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ / ABOUT THE AUTHORS

Татьяна Васильевна Пащенко — кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры учета, аудита и экономического анализа, Пермский государственный национальный исследовательский университет, Пермь, Россия

Tatiana V. Pashchenko — Can. Sci. (Econ.), Associate Professor, Associate Professor of the Department of Accounting, Audit and Economic Analysis, Perm State University, Perm, Russia
<https://orcid.org/0000-0002-0524-8342>
econ317psu@yandex.com

Нелли Наиловна Шакирова — магистрант, Пермский государственный национальный исследовательский университет, Пермь, Россия

Nelly N. Shakirova — Magister student, Perm State University, Perm, Russia
<https://orcid.org/0000-0001-5560-3675>
nellyshakirova13@yandex.ru

Конфликт интересов: авторы заявляют об отсутствии конфликта интересов.
Conflicts of Interest Statement: The authors have no conflicts of interest to declare.

Статья поступила в редакцию 26.04.2022; после рецензирования 24.10.2022; принята к публикации 09.12.2022.

The article was submitted on 26.04.2022; revised on 24.10.2022 and accepted for publication on 09.12.2022.

Авторы прочитали и одобрили окончательный вариант рукописи.

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

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

DOI: 10.26794/2408-9303-2022-9-6-36-49
УДК 657.1.012.1, 338.22.021.1(045)
JEL M41, M14, G32

Бухгалтерский подход к корпоративной социальной ответственности

Т.Ю. Серебрякова

Чебоксарский кооперативный институт (филиал) Российского университета кооперации, Чебоксары, Россия

АННОТАЦИЯ

Идея о необходимости информирования общественности о предпринятых компанией мерах в области сохранения окружающей среды и социальной деятельности всемирно признана. Бизнес-сообщество все более вовлекается в деятельность по представлению нефинансовой отчетности, которая, однако, часто не вызывает доверия у разумного пользователя в силу непрозрачности обобщения и произвольного принципа представления. При этом наименее исследованной является одна из ее — отчетность по корпоративной социальной ответственности (КСО). **Целью** исследования является рассмотрение возможности учета и оценки КСО для нефинансовых видов отчетности организаций в контексте достоверности раскрываемой информации, общественных потребностей, способов формирования и заинтересованных сторон. В ходе работы применялись общенаучные **методы познания** — системный подход, логическое обобщение, лингвистический анализ и гипотезы. Автором показано, что именно отчетность по КСО подвергается значительному риску манипуляций, содержит разнообразие несопоставимых сведений в зависимости от отрасли, характера бизнеса, регуляторных ограничений, положения на рынке и других обстоятельств. Многие признают необходимость участия в подготовке такой отчетности бухгалтерских технологий. При этом у бухгалтерского сообщества не вызывает оптимизма попытка Совета по МСФО создать стандарты по нефинансовой отчетности, используя только финансовый инструментарий, интересный только для инвесторов. При наличии у стейкхолдеров настоящей заинтересованности в раскрытии нефинансовой информации в отчетности необходимо создание действительно реальных учетных систем, позволяющих обобщить необходимую информацию о КСО. Основной вывод направлен на имеющуюся необходимость в выработке государственной политики в этой области и государственного управления на системной основе.

Ключевые слова: нефинансовая отчетность; устойчивое развитие; корпоративная социальная ответственность; интегрированная отчетность; бухгалтерский учет; МСФО; социальный учет

Для цитирования: Серебрякова Т.Ю. Бухгалтерский подход к корпоративной социальной ответственности. *Учет. Анализ. Аудит* = *Accounting. Analysis. Auditing*. 2022;9(6):36-49. DOI: 10.26794/2408-9303-2022-9-6-36-49

ORIGINAL PAPER

Accounting Approach to Corporate Social Responsibility

T. Yu. Serebryakova

Cheboksary Cooperative Institute (Branch) of Russian University of Cooperation, Cheboksary, Russia

ABSTRACT

The worldwide recognized the idea of the need to inform the public about the measures taken by the company in environmental conservation and social activities. The business community is increasingly involved in the activity of presenting non-financial reporting. However, it rarely inspires confidence in a reasonable user because of the generalization's opacity and the arbitrary principle of presentation. At the same time, one of them is the least researched — reporting on corporate social responsibility (CSR). The study's goal is to consider the accounting possibility and evaluating CSR for non-financial types of reporting of organizations in the reliability's context of the information disclosed, public needs, methods of formation and stakeholders. The work used general scientific methods of cognition: a systematic approach, logical generalization, linguistic analysis and hypotheses. The author showed it was CSR reporting that had exposed to a significant risk of manipulation, containing a variety of incomparable information that depended

© Серебрякова Т.Ю., 2022

on the industry, nature of business, regulatory restrictions, market position and other circumstances. Many recognize the need for participation in preparing such reporting accounting technology. The accounting community is not optimistic about the attempt by the IASB to create standards for non-financial reporting using financial instruments that just investors are interested in. If stakeholders have a genuine interest in disclosing non-financial information in reporting, it is necessary to create really proper accounting systems. That would allow for generalizing the data about CSR. The main conclusion is directed to the existing need for the state policy development in this area and public administration systematically.

Keywords: non-financial reporting; sustainable development; corporate social responsibility; integrated reporting; accounting; IFRS; social accounting

For citation: Serebryakova T. Yu. Accounting approach to corporate social responsibility. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2022;9(6):36-49. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2022-9-6-36-49

ВВЕДЕНИЕ

Публичная нефинансовая отчетность представляет собой совокупность сведений и показателей, отражающих цели, подходы и результаты деятельности организаций по всем существенным вопросам социальной ответственности и устойчивого развития (УР), включая минимальный перечень обязательно раскрываемых показателей¹. Индикаторы, их характеризующие, должны отображать влияние экономических, экологических и социальных сторон деятельности экономического (или неэкономического) субъекта на эту главную цель.

Данная идея обосновывается Организацией объединенных наций (ООН) — в соответствующих документах зафиксировано 17 целей устойчивого развития (УР). Именно они должны стать отправной точкой формирования системы показателей, что делает возможным построение форматов нефинансовой отчетности для контроля вклада организаций в УР. Повторимся, вклад в устойчивое развитие измеряется социальной ответственностью. По нашему мнению, нельзя по-иному оценить вклад, внесенный не только каждым экономическим субъектом, но и суверенными странами, поскольку пока невозможно с помощью количественных или качественных показателей установить параметры самого устойчивого развития. Сейчас — это лишь лозунг, не подкрепленный такими реальными параметрами состояния всемирной экосферы, как ее качество и пригодность/непригодность для жизни, а также их динамическими изменениями, которые отражали бы ее улучшение в контексте комфортного существования грядущих поколений. Между

тем попытки каким-то образом «выдать» задания различным государствам в контексте устойчивого развития происходят в рамках Соглашения по климату, Всемирной организации здравоохранения (ВОЗ), Глобальной инициативы (GRI)² и др. Но они должны носить комплексный характер и иметь научные обоснования при полном консенсусе, исключающем недобросовестную конкуренцию стран и технологий.

Применительно к GRI для человечества наиболее важным является понимание степени влияния крупного бизнеса на устойчивое развитие общества, поэтому в первую очередь именно крупным и транснациональным компаниям было рекомендовано применять такое хозяйствование, которое бы «оставляло надежду будущим поколениям». Контроль за исполнением подобных рекомендаций и полученным с точки зрения человечества результатом предполагается осуществлять через нефинансовую отчетность, публикуемую в открытом доступе.

В 2010 г. сформирован международный стандарт ISO 26000:2010 «Руководство по социальной ответственности»³. В нем отражено понимание социальной ответственности как ответственности перед обществом, во взаимосвязи с концепцией

² Парижское соглашение в целях борьбы с изменением климата и его негативными последствиями. 12.12. 2015. URL: https://unfccc.int/files/essential_background/convention/application/pdf/english_paris_agreement.pdf; Всемирная организация здравоохранения (официальный сайт). URL: <https://www.who.int/ru>; Глобальная инициатива по отчетности (GRI) — международная независимая организация по стандартизации, которая помогает предприятиям, правительствам и другим организациям понимать и сообщать о своем влиянии на такие проблемы, как изменение климата, права человека и коррупция. GRI предоставляет наиболее широко используемые в мире стандарты отчетности в области устойчивого развития.

³ ISO 26000:2010. Guidance on social responsibility. URL: <https://www.iso.org/standard/42546.html>

Об утверждении концепции развития публичной нефинансовой отчетности и плана мероприятий по ее реализации». Распоряжение Правительства РФ от 05.05.2017 № 876-п. URL: <https://base.garant.ru/71673686/>

устойчивого развития. В 2012 г. в нашей стране был утвержден его аналог, ГОСТ Р ИСО 26000–2012⁴, интегрирующий основополагающие международные и национальные документы по УР, социальной ответственности, нефинансовой отчетности и существенные принципы.

После присоединения к этой инициативе в РФ на уровне государственной политики в сфере социально-экономического и экологического развития сформулированы цели, состоящие в «построении экономики лидерства и инноваций, конкурентоспособной на мировом уровне, повышении качества человеческого капитала как важного фактора конкурентоспособности страны в XXI веке, обеспечении экологической безопасности, достижении социального благополучия и согласия в обществе»⁵. К сожалению, они носят сугубо декларативный характер и не имеют прямого отношения к нефинансовой отчетности отдельных организаций за исключением того, что в отечественной концепции в качестве характеристики обозначен человеческий вид капитала как характеризующий устойчивое развитие.

В опубликованной Концепции развития публичной нефинансовой отчетности⁶ приведены данные, что в 2016 г. в РФ насчитывалось более 160 организаций, которые когда-либо ее выпускали, из них более 150 — коммерческие, менее 10 — некоммерческие. Порядка 30% публичных нефинансовых отчетов проходят процедуру независимого подтверждения (заверения). По данным Е.А. Сенаторовой, по состоянию на 17 апреля 2018 г. (начиная с 2000 г.) размещено 73 экологических отчета, 311 социальных, 277 — в области УР, 141 — интегрированный, 26 отраслевых отчетов [1].

В конце 2017 г. Минэкономразвития РФ был подготовлен проект федерального закона «О публичной нефинансовой отчетности», который не был внесен в Госдуму, но его текст (по состоянию на 28.12.2017) отражает существующие в настоящее время мнения. Согласно ему, «публичная нефинансовая отчетность — совокупность сведений и показателей, отражающих стратегию, цели,

подходы к управлению и результаты деятельности организации в части социальной ответственности и устойчивого развития»⁷. Прочитав еще пару категорий, определения которым даны в этом документе «Социальная ответственность — ответственность организации за воздействие ее решений и деятельности на общество и окружающую среду, которое содействует устойчивому развитию; учитывает ожидания заинтересованных сторон; соответствует применяемому законодательству и согласуется с нормами международного права; интегрировано в деятельность всей организации и применяется в ее взаимоотношениях»⁸.

При этом под УР понимается «развитие, которое удовлетворяет потребностям настоящего времени, не ставя под сомнение возможности будущих поколений удовлетворять свои потребности. В качестве всеобъемлющей цели социальной ответственности организации следует рассматривать вклад в устойчивое развитие»⁹.

В пояснениях к проекту указано, что «публичная нефинансовая отчетность является одним из важных источников данных, на основании которых на государственном уровне могут приниматься решения о степени достижения обозначенных стратегических целей, а также о необходимости объединения или разграничения усилий различных секторов общества». В таком понимании необходимости формирования публичной отчетности усматриваются глобальные государственные цели, которые никак не соотносятся с существующими моделями обобщения экономической информации на государственном (российском) уровне. Хотя подобные возможности есть у статистического ведомства, по его линии не анонсированы и не предприняты такого рода задания и начинания. Считаем, что необходимо сформулировать государственные стратегические цели в области социального и устойчивого развития в виде набора конкретных числовых показателей, подлежащих достижению в разрезе отраслей. Указанные же в пояснительной записке заявления свидетельствуют лишь о слепом подражании некому образцу.

В других абзацах пояснений к ней, а также в самом проекте публичная нефинансовая отчет-

⁴ ГОСТ Р ИСО 26000–2012. Национальный стандарт российской федерации. Руководство по социальной ответственности. URL: <https://docs.cntd.ru/document/1200097847>

⁵ Об утверждении концепции развития публичной нефинансовой отчетности и плана мероприятий по ее реализации». Распоряжение Правительства РФ от 05.05.2017 № 876-р. URL: <https://base.garant.ru/71673686/>

⁶ Там же.

⁷ Проект федерального закона «О публичной нефинансовой отчетности» (подготовлен Минэкономразвития России). Не внесен в ГД ФС РФ, текст по состоянию на 28.12.2017. URL: <https://rspp.ru/events/news/proekt-federalnogo-zakona-o-publichnoy-nefinansovoy-otchetnosti-30094/>

⁸ Там же. Ст. 3.

⁹ Там же.

ность характеризуется как «совокупность сведений и показателей, отражающих стратегию, цели, подходы к управлению и результаты деятельности организации в части социальной ответственности и устойчивого развития», что вполне согласуется с концепцией нефинансовой отчетности организации.

По замыслу Минэкономразвития, информация, присущая нефинансовому отчету, может формироваться в отчете о деятельности в области УР (отчет о корпоративной социальной ответственности, комплексный социальный отчет) в разрезе экономических, экологических, социальных аспектов. Кроме того, предлагается вариант использования интегрированного отчета в качестве формализованного документа для представления информации во взаимосвязи финансовых и нефинансовых данных, раскрывающих элементы и направления социально ответственной деятельности организации для УР по тем же направлениям, которые характерны и для отчета об устойчивом развитии. И наконец, еще один вариант: элементы такой информации (нефинансовых отчетов) могут присутствовать в годовом отчете для акционеров. Естественно, что без применения международных стандартов, включая руководство GRI, смысл подобной отчетности будет утерян. При выборе раскрываемых в отчете тем следует учитывать принципы Глобального договора ООН¹⁰, стандарта ГОСТ Р ИСО 26000–2012, Социальной хартии российского бизнеса¹¹, концепций интегрированной отчетности, корпоративной социальной отчетности и т.п.

Концепция устойчивого развития общества порождает необходимость применения парадигмы соблюдения социальной ответственности при ведении бизнеса, а это, в свою очередь, определяет необходимость контроля за надлежащими усилиями хозяйствующих субъектов по реализации социально-ответственного ведения предпринимательской деятельности, что является базисом для формирования соответствующей отчетности в разрезе соответствующих показателей. Именно система показателей является камнем преткновения и пространством для научно-практических исследований.

Проблема состоит, однако, не только в разработке унифицированного набора показателей, его оценке

в глобальном контексте, но и в подтверждении реальности данных нефинансовой отчетности. Как отмечено выше, ныне ее размещают многие организации в рамках УР. Но можно ли верить такой информации? При изучении формы представления подобных сведений обращает внимание красочность их подачи, значительная степень округления числовых данных, но сопоставление с аналогами или нормами (планами) для понимания истинного вклада отчитывающихся организаций в устойчивое развитие отсутствует. Многие исследователи обращают на это внимание, подчеркивая, что достоверности нефинансовой отчетности может придать высокая степень ее сопоставимости с финансовой.

Вариант (в том числе содержащийся в проекте закона), при котором аудитор заверяет нефинансовую отчетность, не является реалистичным, поскольку это можно сделать лишь при наличии четких правил в отношении ее классификации, оценки и раскрытия, применив разумную уверенность. А при отсутствии регламентаций сбора, обработки и представления информации аудитор будет практически невозможно дать заключение даже в виде ограниченной уверенности из-за непонимания необходимого объема включаемых в отчетность сведений о социальной ответственности.

На сегодняшний день в мировой учетной практике и в России используются международные стандарты финансовой отчетности (МСФО). В соответствии с ними в финансовой отчетности в большом объеме присутствует нефинансовая информация, или информация, имеющая вроде бы и финансовый характер, но никак не соотносящаяся с числовыми данными отчетных (бухгалтерских) таблиц, например сведения о непрерывности деятельности, рисках, владельцах и операциях со связанными сторонами, их вознаграждениях и пенсионных планах, окружающей бизнес-среде, иных важных для заинтересованных сторон сведениях. Подчеркнем, что отчетность, подготовленная по МСФО, частично отражает сведения нефинансового характера, однако модель ее раскрытия строго не регламентирована, не указаны общие принципы ее накопления и обобщения. На первый взгляд, логичным в этой связи стало бы решение о разработке стандарта по нефинансовой отчетности в области УР на платформе МСФО, чтобы тем самым достигнуть конвергенции и сопоставимости данных финансовой и нефинансовой отчетности, а также, возможно, освободить первую от нефинансовых сведений. Таким образом, политико-философский

¹⁰ Глобальный договор ООН. URL: <http://globalcompact.ru/>

¹¹ Социальная хартия российского бизнеса. URL: <https://rspp.ru/simplepage/sotsialnaya-khartiya-rossiyskogo-biznesa>

смысл концепции УР и социальной ответственности бизнес-субъектов вступает в определенное противоречие с объективностью и научной обоснованностью финансовой отчетности, в основе которой лежат методические приемы бухгалтерского учета и целеполагание — удовлетворение информационных потребностей заинтересованных сторон.

МЕТОДИКА И РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

Согласно ИСО 26000–2012 «результативность организации в отношении общества, в котором она функционирует, и ее воздействия на окружающую среду стала крайне важной частью оценки ее общей результативности и способности продолжать функционировать эффективно. В этом частично отражается растущее осознание необходимости поддержания здоровых экосистем, социальной справедливости и хорошего организационного управления. В долгосрочной перспективе все действия организации зависят от благополучия мировых экосистем. Организации все больше подвергаются критике различных заинтересованных сторон»¹². Считаем это ключевыми установками, определяющими цель, задачи, структуру и содержание нефинансовой отчетности.

Зададимся вопросом: откуда в названии бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности появилось слово «финансовый»? Это произошло не только (даже не столько) в нашей стране, сколько на международной арене: International Financial Reporting Standards (IFRS) дословно переводятся как «Международные стандарты финансовой отчетности». Но при этом Generally Accepted Accounting Principles (GAAP) — не что иное, как «общепринятые принципы бухгалтерского учета». Но если вникнуть в суть, то и в GAAP, и в МСФО заложен ориентир на рыночную стоимость и процедуры ее учета на бухгалтерских счетах. Следовательно, определяющим является не название, хотя хотелось бы, чтобы оно совпадало с сутью.

Смысл международных и отечественных определений один и тот же: финансовая отчетность — это информация для заинтересованных сторон

о финансовом положении¹³. Она является открытой. Правила ее подготовки ориентированы на учет рыночной стоимости активов и обязательств на счетах путем использования принципа двойной записи [обеспечивающего ее отражение рыночной составляющей как в стоимости имущества (активов), так и в стоимости обязательств, капитала, включая и финансовый результат]. Таким образом, в балансе по модели МСФО отражается финансовое положение компании в рыночной оценке. Под заинтересованными пользователями понимается широкий круг внешних лиц, которым интересна рыночная стоимость компании. Не нужно обладать сверхпроницательностью, чтобы предположить, что главный интерес к такой информации возникает в связи со свободным обращением акций таких компаний на биржах и с связи именно со свободным обращением капитала таких компаний. На наш взгляд — эта учетная концепция, реализованная по принципу двойной записи, не имеет ничего общего с бухгалтерским учетом из-за различий в оценке активов и обязательств (как первоначально признаваемой, так и последующей) в связи с особенностями в раскрытии информации, предполагающими широкое использование данных, полученных вне системы синтетических и аналитических счетов, предположительного, описательного и оценочного характера, зачастую на грани конфиденциальности. Это, на наш взгляд, первый признак принадлежности отчетности к финансовой. Вторым является наличие сложных финансовых вычислений для идентификации факта, подлежащего учету, с целью его отражения на счетах. В обиход бухгалтера в качестве объекта учета ввели категорию «факт хозяйственной жизни» вместо «факта хозяйственной деятельности» в соответствии с формулировкой, предусмотренной отечественным законом о бухгалтерском учете, действующим с 2013 г. К первым относятся реальные события в экономике организации и факты оценочных величин, являющихся следствием финансовых расчетов, основанных на экспертных и оценочных суждениях, либо непосредственно сами оценочные значения субъективного характера, подтвержденные текущими

¹² ГОСТ Р ИСО 26000–2012. Национальный стандарт Российской Федерации. Руководство по социальной ответственности (утв. и введен в действие Приказом Росстандарта от 29.11.2012 № 1611-ст). URL: <https://docs.cntd.ru/document/1200097847>

¹³ Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» (введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н) (ред. от 14.12.2020). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193588/?ysclid=l9y8ury2n7863824893

доказательствами (но не на конкретных фактах хозяйствования организации). И, наконец, третий признак финансового учета — это игнорирование основополагающего принципа имущественной обособленности субъекта бухгалтерского учета. Различия между бухгалтерским и финансовым учетом представлены в *таблице*.

И последнее. Отечественный термин «бухгалтерский учет» в буквальном смысле означает «учет держателя книг»; англ. *accounting* происходит от *account* (в пер. — счет, счета). В немецком языке *buchhaltung* — это держатель книг. В итоге же получаем модель финансовой отчетности, в названии которой ключевым является слово «финансы», означающее «совокупность средств организации, которые могут обеспечить платежи по обязательствам». Проведем параллели: если есть бухгалтерский баланс, то очевидно, что баланс, содержащий финансовые пересчеты, должен называться финансовым. И если бухгалтерский баланс рассматривается как иллюстрация наличия средств и обязательств организации на отчетный момент, то финансовый баланс можно считать отражением возможности оплаты обязательства на определенную дату, поскольку в нем учитывается рыночная конъюнктура. Соответственно, капитал в бухгалтерском балансе представляет собой вполне конкретную величину, но не вполне возможную к получению, а капитал в финансовом балансе означает рыночную стоимость данного предприятия на конкретную дату, а также реальную сумму денежных средств, которые можно было бы «выручить» владельцам при полной распродаже активов и уплате долгов по расчетной (предположительной) стоимости. Таким образом, финансовая отчетность предназначена не для тех же целей, для которых изначально создавалась учетная система: бухгалтерский учет и бухгалтерская отчетность (как ее итог).

Финансовая отчетность в представлении ее идеологов — бизнес-игроков на фондовых рынках, обеспечивает их стремление к пониманию (с помощью использования бухгалтерских документов) стоимости своего предприятия (бизнеса) в конкретный момент или чужого бизнеса, что необходимо для биржевых торгов и спекуляций.

Сочетание в финансовой отчетности информации, основанной, с одной стороны, на бухгалтерских инструментах и, с другой стороны, финансовых прогнозах, придает финансовой отчетности должную легитимность, поскольку лишь бухгалтерские методы дают достоверное представление, а исполь-

зование финансовых расчетов — наряду с некоторой обоснованностью прогноза — виртуальность.

По мнению В. Нараяна и К. Адамс, «в современной области бухгалтерского учета перспектива инвестора (логика инвестора для бухгалтеров) сосуществует с перспективой устойчивого развития бизнеса (логика устойчивого развития для бухгалтеров), требуя сбалансирования этих противоречивых требований...» [2]. В этой фразе заключена суть отличий финансовой и нефинансовой отчетности. Авторы называют финансовый учет «бухгалтерским», поскольку именно он дает возможность сформировать финансовую отчетность согласно ее принципам в связи с тем, что именно она важна для инвесторов, интересующихся стоимостью компании. Однако, продолжая эту цепочку, следует добавить, что бухгалтерская отчетность отражает перспективу экономиста (логика хозяина).

Оставив в стороне назревшую необходимость ранжирования и классификации видов учета (и отчетности), включая интегрированные, сосредоточимся на легитимности (законности и обоснованности) нефинансовой отчетности. Поскольку она (как и любая другая) должна быть основана на системе сбора информации, то отсутствие учетной системы в ее основе изначально делает данные такой отчетности нелегитимными, т.е. не обоснованными регламентами, которые делают понятными порядок сбора, оценки и обработки информации, что гарантирует прозрачность и понятность данных для контроля во имя объективной подачи и избежания искажений. Отсутствие подобных правил позволяет использовать концепцию глобальной инициативы и нефинансовой отчетности в конкурентной (в том числе недобросовестной) борьбе.

Данные выводы небезосновательны. Например, особый интерес вызывают результаты научных исследований, основанных на экономико-статистических методах, отражающие основную проблему нефинансовой отчетности, — субъективизм, присущий ей в силу отсутствия доказательств того, что ее данные сформированы учетным источником. И если в [3, 5] проведен анализ влияния подтверждения информации о КСО (от англ. *corporate social responsibility*, CSR) другими достоверными источниками на поведение бизнес-агентов на бирже, то Ю. Лином [4] проведено исследование негативных социальных и экологических последствий, вызванных корпоративной деятельностью. Инциденты на рабочем месте, разлив нефти, неблагоприятные случаи, связанные с продукцией, могут существен-

Таблица / Table

**Институциональные различия бухгалтерского и финансового учета /
Institutional differences between accounting and financial accounting**

№ п/п	Признак / Feature	Бухгалтерский учет / Accounting	Финансовый учет / Financial accounting
1	Название отчетности / Reporting title	Бухгалтерская отчетность / Accounting reporting	Финансовая отчетность / Financial reporting
2	Предназначение / Mission	Обеспечение сохранности имущества и эффективности использования ресурсов / Ensuring property safety and efficient use of resources	Удовлетворение потребностей пользователей, которые не имеют возможности требовать от организации подготовки отчетов, отвечающих их частным информационным потребностям / Satisfying the needs of users who do not have the opportunity to require the entity to prepare reports that meet their particular information needs
3	Цель / Purpose	Формирование данных о имуществе, обязательствах, накопленном капитале, финансовом результате деятельности организации / Collecting the data on property, liabilities, accumulated capital, financial result of the organization's activities	Представление информации о финансовом положении, финансовых результатах и денежных потоках организации / Presentation of information about the financial position, financial results and cash flows of the organization
4	Определение / Definition	Единая система данных об имущественном и финансовом положении организации и о результатах ее хозяйственной деятельности / Unified data system on the property and financial position of the organization and on the results of its economic activities	Представляет собой структурированное отображение финансового положения и финансовых результатов деятельности организации / Structured display of the financial position and financial performance of the entity
5	Потребители информации / Consumers of information	1. Собственники. 2. Управленцы / 1. Owners. 2. Managers	1. Широкий круг внешних пользователей. 2. Собственники. 3. Управленцы / 1. Wide range of external users. 2. Owners. 3. Managers
6	Для какого применения / For what application	Для контроля за сохранностью и рациональностью использования, достижения заданных параметров эффективности / To control the safety and rationality of use, to achieve the specified efficiency features	Полезна широкому кругу пользователей при принятии ими экономических решений; показывает результаты управления ресурсами, доверенными руководству организации ее собственниками / Useful to a wide range of users when they make economic decisions; shows the results of management of resources entrusted to the management of the organization by its owners
7	Что отражает / Reflecting	Совокупность имущества, обязательств и капитала и финансового результата / The totality of property, liabilities and capital and financial result	Результаты управления ресурсами, доверенными руководству организации ее собственниками / The results of management of resources entrusted to the management of the organization by its owners

Окончание таблицы / Table (continued)

№ п/п	Признак / Feature	Бухгалтерский учет / Accounting	Финансовый учет / Financial accounting
Элементы метода бухгалтерского учета / Accounting method details			
8	Оценка при признании / Assessment at recognition	Фактическая себестоимость / Actual cost	
9	Последующая оценка / Follow-up assessment	Не меняется / Does not change	1. Корректируется через резервирование. 2. Прямой пересчет с отнесением на финансовый результат или капитал / 1. Adjusting through reservation. 2. Direct recalculation with attribution to the financial result or capital
10	Измерение / Measuring	Денежное / Monetary	
11	Инвентаризация / Inventory	Обязательна / Compulsory	1. Для приведения в соответствие учетных данных с фактическим наличием объекта инвентаризации. 2. Для корректировки оценки. 3. Для оценки рисков / 1. To align the credentials with the actual presence of the inventory object. 2. To adjust the estimate. 3. For risk assessment
		Для приведения в соответствие учетных данных с фактическим наличием объекта инвентаризации / To match the credentials with the actual existence of the inventory item	
12	Калькуляция / Calculation	Применяется / Applies	Не применяется / Not applicable
13	Счета / Accounts	Применяются / Applies	
14	Двойная запись / Double entry	Применяется / Applies	
15	Балансовое обобщение / Balance generalization	Применяется / Applies	
16	Отчетность / Reporting	Формируется / Being formed	
	Принципы формирования отчетности / Principles of reporting formation	Табличные формы, содержащие показатели в денежном измерении, с минимальным текстовым пояснением / Tabular forms containing indicators in monetary terms, with minimal text explanation	Табличные формы с показателями в денежном измерении, с подробными разъяснениями учетной политики, связанных сторон, вознаграждений, рисков, среды бизнеса и иных вопросов, предусмотренных стандартами / Tabular forms containing indicators in monetary terms, with detailed explanations of accounting policies, related parties, remuneration, risks, business environment and other issues stipulated by the standards
Принципы-допущения / Principles – assumptions			
17	Временная определенность фактов хозяйственной деятельности (жизни) / Temporary certainty of the facts of economic activity (life)	Применяется / Applies	
18	Непрерывность деятельности / Incessant activity	Не обязательно / Optional	Применяется / Applies
19	Имущественная обособленность / Property isolation	Применяется / Applies	Нет / No
	Имущественная самостоятельность / Property independence	Нет / No	Да / Yes
20	Начисления / Accruals	Да / Yes	Да / Yes
21	Последовательность и неизменность / Consistency and immutability	Да / Yes	Да / Yes

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

но повлиять на успешность и выживание бизнеса. Автор задался вопросом, как организации раскрывают отрицательные факты своей деятельности в отчетности о КСО. Им была изучена стратегия 100 британских и китайских компаний (на основе 100 документов: по 50 отчетов каждой из стран) в отношении негативных аспектов корпоративной социальной ответственности при формировании отчетов по КСО и сделан вывод, что компании манипулируют информацией. Изучив способы уа-лирования неблагоприятных данных, автор выделил приемы, среди которых отметил стратегии подачи информации: отрицания, отклонения, смягчения и допуска. При этом он указал на два основных различия между китайскими и британскими компаниями:

- почти всегда легитимация встречалась в отчетах компаний Великобритании;
- в них использовался более широкий спектр лингвистических и риторических ресурсов для реализации стратегии легитимизации негативных фактов.

Кроме того, Лин обратил внимание на особенности в представлении показателей КСО в связи с культурными, социальными и организационными особенностями стран. Результаты исследования дают понимание о применяемых для сглаживания кризисных данных и восстановления имиджа в стратегиях, используемых крупными корпорациями в моделях отчетности о КСО в разных культурах.

Проблематика достоверности нефинансовой отчетности вскрыта и китайскими учеными [5–6]. Проанализировав компании, акции которых котируются на национальном фондовом рынке, и рассмотрев правила обязательного раскрытия информации Шанхайской фондовой биржи с индексом CSI 300, они обнаружили, что чаще всего отчетность о КСО размещается нарушителями правил безопасности, наказываемыми надзорными органами, т.е. теми, у кого возникают репутационные риски. Этот эффект более заметен на примере негосударственных предприятий. Таким образом, инициирование подобными компаниями отчетности о КСО может быть защитой от негативного реноме путем обеспечения определенной легитимности раскрываемой ими самими положительной информации. В то же время если для госпредприятий не характерны нарушения, приводящие к отрицательному мнению о них, то они в отчетах по КСО в ущерб экономическим факторам в большей степени раскрывают политические.

В упомянутой выше работе В. Нараяна и К. Адамс отмечается, что устойчивое развитие для бухгалтера должно соотноситься с логикой [2]. Однако, говоря так, авторы сосредоточились на экономическом субъекте, имея в виду, что отражение данных для инвестора по МСФО и отчетность по устойчивому развитию организации с позиции учета — это не одно и то же представление информации (и ее формирование в бухучете). Концептуально, как сказано в документах по УР, эта модель является глобальной инициативой, и на уровне экономического субъекта она не декомпозируется на конкретные показатели, которые организация должна достичь. На микроуровне устойчивое развитие трансформируется в концепцию социальной ответственности каждой компании. Для бухгалтера социальная ответственность не является и не может быть основой для построения учетной модели из-за неопределенности в критериях, положительно влияющих на УР, а также оценивающих воздействие на него социальной ответственности. Главное при этом — решить, кто и какие параметры будет контролировать. В настоящее время складывается ситуация, когда глобальная инициатива как вектор движения хозяйственно-экономической деятельности человечества задана — это устойчивое развитие; вектор хозяйствования для компаний определен — это социальная ответственность, а параметры не конкретизированы, и ответственный за их контроль не назначен.

Концептуально выделены основные базовые области: экология, человеческий капитал и др., но эти формулировки как раз и делают возможным широкое понимание состава информации и манипуляций с ней. Зарубежные ученые придерживаются той точки зрения, что «субъекты, которые опосредуют требования — институциональные и повседневной организационной деятельности, должны учитывать бухгалтерскую точку зрения» [6]. Взаимодействие вряд ли будет эффективным, если оно не принимает во внимание точку зрения бухгалтеров. Эта проблема не нова, и исследователи в данной области отмечают несоответствие подобной логики достижению устойчивого развития [7, 8].

Таким образом, следует сосредоточиться на разработке нового вида учета — социальной ответственности, естественно, при наличии у человечества или какой-то его части подобного желания и потребности. В противном случае, вне логики учетной бухгалтерской системы (основанной на двойной записи и денежном выражении), достижение УР

на основе социально ответственного поведения компаний будет неэффективным. Необходимо знать, для кого предназначена информация и отчетность. Факт, что заинтересованной стороной определено общество, ничего не меняет, поскольку ему важны не показатели, а реальное состояние среды обитания и привычные блага (как следствие развития научно-технического прогресса). А для контроля за достижением такого состояния необходимо делегировать эту функцию определенному органу.

ОБСУЖДЕНИЕ

Дискуссия по проблемам нефинансовой отчетности уже давно ведется в международной и отечественной печати. Наше исследование характера обсуждаемых вопросов показало, что часть авторов оценивают полезность публикаций в нефинансовой отчетности для различных сторон бизнеса. Например, в [9] сделан вывод, что строгие компании ограничиваются раскрытием данных, как правило, имеющихся у регулирующих органов, чтобы обеспечить их сопоставимость; но иная информация о социально ответственном поведении для устойчивого развития ими не освещается.

В [10] опубликованы результаты изучения вопроса о том, улучшает ли гендерное разнообразие состава совета директоров отчетность по КСО финансовые показатели или сдерживает их рост. Авторы дают положительный ответ, подтверждая его статистическими выборками, хотя не вполне понятно, что именно: представительство людей разных полов, размещение в открытом доступе отчета по КСО или оба этих фактора одновременно благоприятно влияют на финансовые результаты компаний.

Несколько иначе отчетность по КСО анализируется в Тайване [3], где она стала частично обязательной, т.е. должна пройти сверку с бухгалтерскими данными. Автор исследования оценил влияние этого момента на чувствительность рынка инвестиций и выявил уменьшение его зависимости от денежных потоков (снижение эластичности) после подтверждения раскрываемых сведений бухгалтерскими данными.

Это указывает на то, что политика частичного обязательного раскрытия и подтверждения отчетности о КСО увеличивает доверие к ней и помогает повысить информационную прозрачность рынка капитала. По мнению авторов, обязательным условием предоставления данных о КСО является их

обоснование конкретными фактами, измеренными и учтенными определенным образом, что в конечном счете всегда может быть подтверждено независимыми сторонами или встречными сведениями из других пользующихся доверием источников.

Наибольший интерес для нашего исследования представляет обзор научных точек зрения, касающихся концепций отчетов по глобальной инициативе. Например, анализ, приведенный в [11], раскрывает закономерности, связанные с выбором вида отчетности: об УР или интегрированной. Цель своей работы авторы определили как изучение влияния характеристик совета директоров на выбор варианта добровольной публикации: отчета об устойчивом развитии, интегрированного или обоих, а также факторов, связанных с желанием добиться корпоративной прозрачности. Оба вышеупомянутых отчета направлены на раскрытие информации об организации в целях УР. Результаты для листинговых компаний, публикующих устойчивую или интегрированную отчетность (или оба варианта) за период 2015–2018 гг., показывают, что первая связана только с независимостью совета директоров, в то время как подготовка второй зависит еще и от его размера. Эти же факторы влияют и на компании, которые публикуют оба вида отчета. Вышеизложенное подтверждает тот факт, что интегрированная отчетность требует большего количества показателей и их постоянного мониторинга. Кроме того, сделаны выводы, что на решение о возможном варианте отчета, интегрированного, об устойчивом развитии или обоих, влияют не надежды на развитие организации, а наличие несопоставимости, асимметрия и финансовые ограничения.

Дискуссия об эффективности нефинансовой отчетности охватывает формат представления информации в различных видах отчетов о КСО и их конкретных разделах, варианты ее раскрытия, а также сопоставимость и согласованность данных финансовой и нефинансовой отчетности [12–14], включая активное обсуждение инициативы Совета по Международным стандартам финансовой отчетности (СМСФО) о разработке стандартов нефинансовой отчетности [13, 14]. По мнению группы исследователей, опубликованному в [13], GRI занимает доминирующее положение в сфере стандартизации отчетности об УР, направленной на предоставление информации о влиянии отчитывающихся организаций на общество и окружающую среду. Инициатива СМСФО, отражающая желание заняться созданием таких стандартов, многими свя-

зывается с попыткой укрепить свое влияние, заняв позицию их основного разработчика. Несмотря на то что в основе такого стремления лежит понимание необходимости использования принципа двойной записи, что позволяет МСФО дистанцироваться от GRI [заявив о собственных целях, ориентированных на финансовую (денежную) составляющую информации об УР и необходимости объективного учета], по мнению многих, это не изменит деятельность GRI по созданию собственных глобальных стандартов отчетности и подотчетности в области устойчивого развития. Причиной являются как раз различия в источниках подтверждаемых, обоснованных, регламентированных (легитимных) данных, на которые, в отличие от МСФО, не опираются GRI. Еще более показательны выводы, основанные на подробном исследовании К.А. Адамс и Ф. Мюллера [14], цель которого состоит в изучении характера академического взаимодействия с политиками и последствий игнорирования ими мнений научного сообщества, которое выражалось в инициировании разработки в 2020 г. Консультативного документа попечителей Фонда МСФО по отчетности в области устойчивого развития.

По мнению ученых и практиков, компании используют бухгалтерский подход, «чтобы показать соответствие между социальными, экологическими и экономическими влияниями своей деятельности и набором норм и ценностей общества посредством отчетности по КСО» [15, с. 167]. Недостатком упомянутого Консультативного документа является то, что, согласно ему, заинтересованной стороной в информации об УР является инвестор и кредитор, в то время как документ и модель отчетности GRI обращена к широкой общественности. В то же время некоторые респонденты отметили, что «только в рамках совершенно нереалистичной модели чисто конкурентной экономики, где каждый участник имеет равный запас ресурсов и нет никаких внешних факторов для поведения, благосостояние инвесторов должно быть приравнено к общественным интересам» [15]. Другим недостатком, по мнению сторонников отчетности о КСО в русле глобальной инициативы, является подход, основанный на финансовой существенности, принятый в консультативном документе МСФО. Приверженцы GRI не согласны с этим. Дополнительным аргументом являются ссылки на необоснованные усложнения МСФО в связи с их нефинансовой составляющей. Многие полагают, что варианты интегрированной отчетности наиболее удовлетворяют необходимо-

му качеству раскрытия существенных фактов по обоим основаниям: и финансовым, и нефинансовым. В итоге, в 2021 г. СМСФО и GRI подписали документ, направленный на сближение и поиск общих позиций по вопросу отчетности в рамках глобальной инициативы.

Усилия, предпринятые Советом по МСФО в части финансовой существенности, отражаемой в виде влияния на капитал и ценность (стоимость) компании, воспринимаются в свете осознания необходимости выстраивания учетной бухгалтерской системы.

Однако, как показало изучение материалов дискуссии по проблемам раскрытия информации в нефинансовой отчетности в рамках устойчивого развития и социальной ответственности, УР в них связывается в основном с участием организаций в зеленой экономике, отказом от углеводородов, а с удовлетворением интеллектуальных потребностей работников, формированием интеллектуальной собственности, глобальными перестройками социально-технологических процессов на земном шаре — в меньшей степени. Вплоть до того, что одним из предложений для реализации в отчетности КСО выступает установка максимально высокой оценки стоимости (ценности) компании при нулевом потреблении ею углеводородов, что, на наш взгляд, усугубляет необъективность такой документации даже в сравнении с финансовой отчетностью по правилам МСФО. Поскольку Совет по МСФО создает отчетность для инвесторов, в этом читается реализация именно их потребностей. С другой стороны, глобальной инициативой конкретный исполнитель (пользователь) так и не определен, поэтому эту нишу может занять любая организация, в том числе и СМСФО.

ВЫВОДЫ

В условиях меняющихся приоритетов следует критически подходить к глобальным инициативам, включая те, которые относятся к устойчивому развитию и социальной ответственности. Что касается необходимости и возможности представления дополнительных сведений в отчетности предприятий, сформированной по правилам бухгалтерского и управленческого учета, то нужно определить заинтересованные в конкретной информации стороны. В свете публичности нефинансовой отчетности и отсутствия четкой регламентации ее содержания, возможно, требуется раскрывать определенные данные, однако на вну-

треннем рынке нашей страны такая информация не будет полезна ни в конкурентном или управленческом аспектах, ни для получения займов или в иных целях. Даже при распределении грантов по государственным программам показатели корпоративной социальной или интегрированной отчетности в расчет не принимаются.

С другой стороны, в контексте управленческих задач сведения об интеллектуальном, человеческом капитале и иных его видах может быть применена для корпоративного финансового анализа, а в ряде случаев — и для управленческого. Для российской же практики характерно использование статистической отчетности, в рамках которой возможно обобщение определенных показателей корпоративной социальной ответственности [16, 17]. Некоторые авторы считают, что ведомственная бухгалтерская отчетность также раскрывает социально ориентированные сведения; правда, они остаются

недоступными для широкого пользования, но оцениваются на уровне министерств и ведомств [18, 19]. В целом, научная общественность сосредоточена на обосновании методико-теоретических аспектов нефинансовой отчетности [20, 21].

В настоящее время она представлена несколькими моделями: по КСО, по устойчивому развитию, интегрированной и другими, менее известными. Необходимо определиться с единым подходом, т.е. создать учетную систему, определить ее институциональные основы и методологию. Данные нефинансовой и иных ее видов отчетности должны быть сопоставимы. Человеческий, интеллектуальный, экологический и другие виды капитала призваны стать предметом управленческого учета для решения аналитических задач корпоративного управления; сама же концепция устойчивого развития требует переосмысления, в том числе в части информационного сопровождения.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Сенаторова Е.А. Нефинансовая отчетность: международный контекст, российская практика. *Корпоративные финансы*. 2018;12(3):80–92.
2. Narayanan V., Adams C.A. Transformative change towards sustainability: the interaction between organisational discourses and organisational practices. *Accounting and Business Research*. 2017;47(3):344–368.
3. Tzu-Yu.T. Influences of Taiwan's corporate social responsibility report management policy on the information transparency of its capital market. *Borsa Istanbul Review*. 2022;22(3):487–497.
4. Lin Yu. Legitimation strategies in corporate discourse: A comparison of UK and Chinese corporate social responsibility reports. *Journal of Pragmatics*. 2021;177(2):157–169.
5. Kuo-Cheng H., Yu-Chun W. Do reputation concerns motivate voluntary initiation of corporate social responsibility reporting? Evidence from China. *Finance Research Letters*. 2021; 47(1):102611.
6. Kallio K.M., Kallio T.J., Grossi G., Engblom J. Institutional logic and scholars' reactions to performance measurement in universities. *Accounting Auditing & Accountability Journal*. 34(9):104–130.
7. Gray R. Social, environmental and sustainability reporting and organisational value creation? *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. 19(6):793–819.
8. Dyllick T., Muff K. Clarifying the meaning of sustainable business: introducing a typology from business-as-usual to true business sustainability. *Organization and Environment*. 2016;29(2):156–174.
9. Mavroulidis M., Vouros P., Fotiadis S., Konstantakopoulou F., Fountoulakis G., Nikolaou I. et al. Occupational health and safety of multinational construction companies through evaluation of corporate social responsibility. *Journal of Safety Research*. 2022;(81):45–54.
10. Kahloul I., Sbai H., Grira J. Does corporate social responsibility reporting improve financial performance? The moderating role of board diversity and gender composition. *The Quarterly Review of Economics and Finance* 2022;(84):305–314.
11. Girella L., Zambon S., Rossi P. Board characteristics and the choice between sustainability and integrated reporting: a European analysis. *Meditari Accountancy Research*. 2021;30(3):562–596.
12. De Villiers Ch., Hsiao P-Ch. Zambon S., Magnaghi E. Sustainability, non-financial, integrated, and value reporting (extended external reporting): a conceptual framework and an agenda for future research. *Meditari Accountancy Research*. 2022;30(3):453–471.
13. De Villiers C., La Torre M., Molinari M. The Global Reporting Initiative (GRI) past, present and future: critical reflections and a research agenda on sustainability reporting (standard-setting). *Pacific Accounting Review*. 2022;34(5):728–747.

14. Adams C.A., Mueller F. Academics and policymakers at odds: the case of the IFRS Foundation Trustees' consultation paper on sustainability reporting. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*. 2022;13(6):1310–1333.
15. Beske F., Haustein E. and Lorson P.C. Materiality analysis in sustainability and integrated reports. 2020. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*. 2020;11(1):162–186.
16. Мельник М.В. Система показателей для интегрированной отчетности. *Экономика и управление: проблемы, решения*. 2019;15(3):58–64.
17. Малиновская Н.В. Трансформация глобального регулирования нефинансовой отчетности. *Экономические науки*. 2022;(207):114–116.
18. Алборов Р.А., Концевая С.М., Козменкова С.В. Интегрированная отчетность в сельском хозяйстве: состав и проблемы внедрения. *Международный бухгалтерский учет*. 2018;21(4):413–428.
19. Серебрякова Т.Ю., Кондрашова О.Р. Управленческий учет информации по сегментам как часть интегрированного учета. *Международный бухгалтерский учет*. 2015;8(350):2–16.
20. Булыга Р.П., Сафонова И.В. Стандарты нефинансовой отчетности для публичных компаний: тренды развития. *Самоуправление*. 2022;3(131):31–34.
21. Свешникова О.Н. Нефинансовая отчетность как главное направление развития российской корпоративной отчетности. *Вестник Волжского университета им. В.Н. Татищева*. 2016;2(2):10–115.

REFERENCES

1. Senatorova E.A. Non-financial reporting: international context, Russian practice. *Korporativnye finansy = Corporate finance*. 2018;12(3):80–92. (In Russ.).
2. Narayanan V., Adams C.A. Transformative change towards sustainability: the interaction between organisational discourses and organisational practices. *Accounting and Business Research*. 2017;47(3):344–368.
3. Tzu-Yu.T. Influences of Taiwan's corporate social responsibility report management policy on the information transparency of its capital market. *Borsa Istanbul Review*. 2022;22(3):487–497.
4. Lin Yu. Legitimation strategies in corporate discourse: A comparison of UK and Chinese corporate social responsibility reports. *Journal of Pragmatics*. 2021;177(2):157–169.
5. Kuo-Cheng H., Yu-Chun W. Do reputation concerns motivate voluntary initiation of corporate social responsibility reporting? Evidence from China. *Finance Research Letters*. 2021; 47(1):102611.
6. Kallio K.M., Kallio T.J., Grossi G., Engblom J. Institutional logic and scholars' reactions to performance measurement in universities. *Accounting Auditing & Accountability Journal*. 34(9):104–130.
7. Gray R. Social, environmental and sustainability reporting and organisational value creation? *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. 2006;19(6):793–819.
8. Dyllick T., Muff K. Clarifying the meaning of sustainable business: introducing a typology from business-as-usual to true business sustainability. *Organization and Environment*. 2016;29(2):156–174.
9. Mavroulidis M., Vouros P., Fotiadis S., Konstantakopoulou F., Fountoulakis G., Nikolaou I. et al. Occupational health and safety of multinational construction companies through evaluation of corporate social responsibility. *Journal of Safety Research*. 2022;(81):45–54.
10. Kahloul I., Sbai H., Grira J. Does corporate social responsibility reporting improve financial performance? The moderating role of board diversity and gender composition. *The Quarterly Review of Economics and Finance*. 2022;(84):305–314.
11. Girella L., Zambon S., Rossi P. Board characteristics and the choice between sustainability and integrated reporting: a European analysis. *Meditari Accountancy Research*. 2021;30(3):562–596.
12. De Villiers Ch., Hsiao P-Ch. Zambon S., Magnaghi E. Sustainability, non-financial, integrated, and value reporting (extended external reporting): a conceptual framework and an agenda for future research. *Meditari Accountancy Research*. 2022;30(3):453–471.
13. De Villiers C., La Torre M., Molinari M. The Global Reporting Initiative (GRI) past, present and future: critical reflections and a research agenda on sustainability reporting (standard-setting). *Pacific Accounting Review*. 2022;34(5):728–747.
14. Adams C.A., Mueller F. Academics and policymakers at odds: the case of the IFRS Foundation Trustees' consultation paper on sustainability reporting. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*. 2022;13(6):1310–1333.

15. Beske F., Hausteин E. and Lorson P.C. Materiality analysis in sustainability and integrated reports. 2020. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*. 2020;11(1):162–186.
16. Melnik M.V. System of indicators for integrated reporting. *Ekonomika i upravlenie: problemy, resheniya* = *Economics and management: problems, solutions*. 2019;15(3):58–64. (In Russ.).
17. Malinovskaya N.V. Transformation of global regulation of non-financial reporting. *Ekonomicheskie nauki* = *Economic sciences*. 2022;(207):114–116. (In Russ.).
18. Alborov R.A., Kontsevaya S.M., Kozmenkova S.V. Integrated reporting in agriculture: composition and problems of implementation. *Mezhdunarodnyj buhgalterskij uchet* = *International Accounting*. 2018;21(4):413–428. (In Russ.).
19. Serebryakova T. Yu., Kondrashova O.R. Management accounting of segment information as part of integrated accounting. *Mezhdunarodnyj buhgalterskij uchet* = *International accounting*. 2015;8(350):2–16. (In Russ.).
20. Bulyga R.P., Safonova I.V. Standards of non-financial reporting for public companies: development trends. *Samoupravlenie* = *Self-management*. 2022;3(131):1–34. (In Russ.).
21. Sveshnikova O.N. Non-financial reporting as the main direction of development of Russian corporate reporting. *Vestnik Volzhskogo universiteta im. V.N. Tatishcheva* = *Bulletin of the V.N. Tatishchev Volga State University*. 2016;2(2):110–115. (In Russ.).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ / ABOUT THE AUTHOR

Татьяна Юрьевна Серебрякова — доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры экономики и информационных технологий, Чебоксарский кооперативный институт (филиал) Российского университета кооперации, Чебоксары, Россия

Tatyana Yu. Serebryakova — Dr. Sci. (Econ.), Professor, Professor of the Department of economics and information technology, Chair of Cheboksary Cooperative Institute (Branch) of Russian University of Cooperation, Cheboksary, Russia

<http://orcid.org/0000-0003-3823-8447>

tserebryakova@ruc.su

Конфликт интересов: автор заявляет об отсутствии конфликта интересов.

Conflicts of Interest Statement: The author has no conflicts of interest to declare.

Статья поступила в редакцию 21.06.2022; после рецензирования 21.11.2022; принята к публикации 17.12.2022.

The article was submitted on 21.06.2022; revised on 21.11.2022 and accepted for publication on 17.12.2022.

Автор прочитала и одобрила окончательный вариант рукописи.

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

ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2022-9-6-50-60
УДК 33.336.13(045)
JEL H2, H25

Содержательные аспекты альтернативной концепции налогового регулирования неоиндустриального развития и основные инструменты реализации

Е.Ю. Сидорова

Финансовый университет, Москва, Россия

АННОТАЦИЯ

Изменения, происходящие в социальной и экономической жизни мирового сообщества, переход к неоиндустриальному типу развития, необходимость локализации последствий COVID-19, требуют изменения системы налогового регулирования, формирования его новых инструментов, которые отвечают современным реалиям. **Целями** исследования являются рассмотрение содержательных аспектов альтернативной концепции налогового регулирования неоиндустриального развития и определение основных механизмов ее реализации. Автором проанализированы особенности последних, выявлены возможности их использования для достижения поставленной цели и предложены меры по их адаптации для новых условий. В статье представлены базовые элементы альтернативной концепции налогового регулирования, которая включает три составляющие: человек-производство-общество, а также цели: ресурсосбережение, рециркуляция ресурсов, мотивация к трудосбережению, энергоэффективность экономики, циркулярная экономика, и налоги: парафискалитеты (утилизационный сбор, экологический налог), система ресурсных налогов (углеродный налог, плата за негативное воздействие на окружающую среду), акцизы на горюче-смазочные материалы, налог на прибыль организации и транспортный налог. Отмечено, что неоиндустриальному развитию во многом способствует переход от режима поддерживающего налогообложения к стимулирующему. В ходе работы были использованы методы анализа (в том числе сравнительного) и аналогии. Практическая значимость работы состоит в разработке общей характеристики концепции налогового регулирования.

Ключевые слова: Экономика 4.0; налоговое регулирование; неоиндустриальное развитие; ресурсосбережение; рециклинг; мотивация к трудосбережению; энергоэффективность экономики; циркулярная экономика

Для цитирования: Сидорова Е.Ю. Содержательные аспекты альтернативной концепции налогового регулирования неоиндустриального развития и основные инструменты реализации. *Учет. Анализ. Аудит* = *Accounting. Analysis. Auditing*. 2022;9(6):50-60. DOI: 10.26794/2408-9303-2022-9-6-50-60

ORIGINAL PAPER

Content Aspects of the Alternative Concept of Tax Regulation: Neo-Industrial Growth and Primary Implements for Fulfillment

E. Yu. Sidorova

Financial University, Moscow, Russia

ABSTRACT

The changes have being taken place in the social and economic life of the world community and the transition to a neo-industrial type of growth, as well as the need to localize the consequences of COVID-19 require the tax regulation system transformation together with the formation of new tools that meet modern realities. The objectives of the study are to consider the substantive aspects of the alternative concept of tax regulation of neo-industrial development and to determine the fundamental mechanisms for its implementation. The author analyzed the features of the latter, identified the possibilities of the apply to reach the goal and proposed measures to adapt them to new conditions. The paper presents the basic elements of an alternative concept of tax regulation, which includes three components: man – production – society, as well as goals: resource saving, recycling, labor-saving motivation, energy efficiency of the economy, circular economy, and taxes: para-fiscal economy (recycling fee, ecological tax), system of resource taxes (carbon tax, payment for negative environmental impact), excise tax on fuels and lubricants, tax on natural resources. The

© Сидорова Е.Ю., 2022

author highlighted that neo-industrial development is largely facilitated by the transition from the supportive taxation regime to the stimulating one. The work used methods of analysis (including comparative) and analogy. The practical significance of the work lies in the development of a general characteristic of the tax regulation concept.

Keywords: Economy 4.0; tax regulation; neo-industrial development; resource saving; recycling; motivation to save labor; energy efficiency of the economy; circular economy

For citation: Sidorova E. Yu. Content aspects of the alternative concept of tax regulation: Neo-industrial growth and primary implements for fulfillment. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2022;9(6):50-60. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2022-9-6-50-60

ВВЕДЕНИЕ

Влияние экономики на человека, производство и общество значительно, а масштабы изменений становятся все более глобальными. Неуклонно растет государственное вмешательство в хозяйственную деятельность, и среди прочих используемых при этом методов правительства различных стран довольно активно применяют налоговое регулирование, поскольку:

- общество чувствительно к изменению в налоговой системе;
- бюджетный дефицит является серьезным сдерживающим фактором в стабилизации экономической ситуации и развитии государства.

Назрела необходимость переосмысления современных принципов налогового регулирования и формирования нового научного взгляда на его инструменты в нынешних условиях.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМЫ

Новая реальность характеризуется такими особенностями, как (рис. 1):

- все более широкое внедрение цифровых технологий;
- наличие у человека новых кибернетических свойств;
- превращение производства в более индивидуальное и роботизированное.

Несмотря на изменения целей и задач, инструменты налогового регулирования в условиях неоиндустриального развития остаются неизменными, а именно — ресурсосбережение, рециркуляция ресурсов, мотивация к трудосбережению, повышение энергоэффективности экономики в целом. Но, к сожалению, то, что они не в полной мере отвечают новым реалиям, многие авторы при проведении научных исследований по обозначенной проблеме упускают. В силу этого следует провести анализ существующих инструментов налогового регулирования, определить их применимость для построения альтернативной концепции налогового регулирования и возможность

их адаптации, а также разработать новые инструменты для более эффективного налогового стимулирования цифровой экономики. По нашему мнению, необходимость нововведений обусловлена тем, что «новой экономике 4.0» присущи такие принципиально иные свойства, как Big data, проведение операций в режиме реального времени, цифровая автоматизация процессов производства и потребления на основе информационных технологий, самоисполняемые смарт-контракты экономических субъектов на выполнение хозяйственных транзакций.

ИССЛЕДОВАНИЕ ВОПРОСА

По мнению целого ряда исследователей, главными определяющими чертами неоиндустриального развития экономики являются:

- превращение транснациональных корпораций в один из четырех элементов мирового хозяйства;
- увеличение экономической активности государства, в том числе в части налогового регулирования;
- объединение государства и бизнеса для реализации экономических и социальных функций первого, что возможно реализовать через параскалитет;
- развитие образования и фундаментальной науки, что напрямую связано с расширением творческих навыков человека, а также роботизацией производства, становлением инновационной экономики;
- развитие цифровых технологий, необходимость цифровизации всех сфер жизни экономики и общества, активное использование больших данных.

Неоиндустриальное развитие ознаменует новые принципы производительных сил и экономики в целом. Профессор И.А. Майбуров отмечает: «В рамках классической экономической теории фискальное предназначение налогов рассматривается как единственная фундаментальная причина их необходимости, при этом не отвергается роль государства как



Рис. 1 / Fig. 1. Общество, человек и производство в условиях Экономики 4.0 / Society, human and production in Economy 4.0

Источник / Source: заимствовано из [1, с. 24] / according to [1, p. 24].

регулятора отрицательных эффектов от взимания налогов и необходимости выбора оптимальной их совокупности с точки зрения как пополнения бюджета, так и приумножения общественного богатства»¹.

Начиная с конца XIX в. происходило формирование капиталистических отношений в экономике при государственном вмешательстве (кейнсианское экономическое течение). В настоящее время очевидно, что налоговое регулирование используется государством для социально-экономического развития общества. Общеизвестно, что во все времена налогообложение выполняло и выполняет две основные функции²:

1. Фискальную, способствующую мобилизации финансовых ресурсов государства.

2. Регулирующую, включающую в себя социальную, перераспределительную, стимулирующую и сдерживающую подфункции.

Налоговое регулирование — взаимосвязанный двуединый процесс гармонизации налоговых отношений и налоговой среды и стимулирования устойчивого роста и развития всех участников этих отношений, для чего требуются изменения институтов, элементов налоговой системы, мотивов.

Первая составляющая является константой (которая не должна меняться под влиянием экономических

факторов); вторая (стимулирующая) — подчинена целенаправленной деятельности государства, которая зависит от конъюнктуры рынков и стадии экономического цикла. При этом ключевой фундаментальной идеей при формировании альтернативной концепции налогового регулирования неиндустриального развития является переход от поддерживающего налогообложения к стимулирующему.

Рассмотрим таковое на примере концепция рентного налогообложения. С. Кильман оценивает действующую налоговую политику в отношении недропользования как «сугубо фискальную, социально несправедливую и несбалансированную, не способствующую экономически объективному распределению рентных доходов между обществом и участниками процесса создания ренты» [2, с. 21]. С. Киперман предлагает «ввести рентный налог, который будет взиматься в бюджет» на том основании, что все ресурсные налоги в мире имеют рентную природу [3, с. 96]. В российской практике к рентным относят налог на добычу полезных ископаемых (далее — НДПИ), водный, земельный, налог на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья (далее — НДД), а также сборы за пользование объектами животного мира и водных биологических ресурсов.

Кардинально другой позиции придерживается В.И. Павлов, заявляющий, что в рамках инновационной парадигмы налогообложения должны существовать «три основных источника бюджетных доходов: экономическая рента, часть квазиренты и налог на доходы физических лиц, сумма которого исчисляется с индекса соотношения дохода (заработной платы)

¹ Майбуров И.А., Соколовская А.М. Теория налогообложения. Продвинутое курс. Учебное пособие. М.: ЮНИТИ-ДАНА; 2017. С. 181.

² Майбуров И.А., Абрамов М.Д., Агарков Г.А., Барулин С.В., Батуева Д.Д. Налоговая политика. Теория и практика. Учебник. М.: ЮНИТИ-ДАНА; 2010. 519 с.

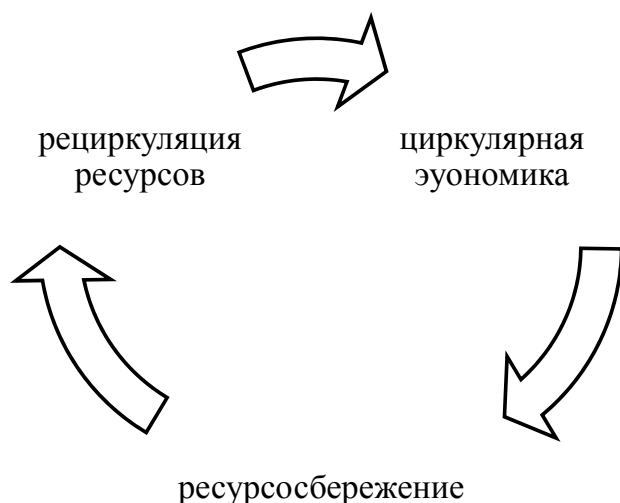


Рис. 2. Взаимосвязь ресурсосбережения, рециркуляции ресурсов, циркулярной экономики с позиции контурного мышления

Источник: разработано автором.

физического лица и минимальной оплаты труда или прожиточного минимума» [4, с. 96].

В качестве наиболее частых предложений по инструментам налогового регулирования, которые необходимо использовать при формировании его альтернативной концепции для неоиндустриального развития, различные исследователи предлагают: прогрессивную шкалу налогообложения доходов, увеличение налоговых ставок на недвижимое имущество физических лиц, введение налога на роскошь. Хотя данные инструменты позволяют снизить неравенство в обществе, они не стимулируют совершенствование человека, социума и производства в обсуждаемом ключе. Подтверждение тому можно найти в статьях С. Губанова, Л. С. Бляхмана [5], Р. А. Кучукова [6], С. Д. Бодрунова [7] и др. [8–9].

Ряд ученых предлагают отказаться от взимания НДС на всех стадиях инновационного цикла, в межотраслевых и инновационных территориально-производственных кластерах; более мягкие идеи — это введение налога с оборота вместо НДС (при сохранении НДС отмечается полезность снижения ставок и улучшения администрирования вычетов по данному налогу). Однако это также представляется сомнительным, поскольку:

- тренды на увеличение косвенного налогообложения очевидны и используются по всему миру;
- налоговое администрирование косвенных налогов развито более высоко, чем прямое налогообложение.

Ряд экономистов говорит о необходимости стимулирования инновационной деятельности бизнес-

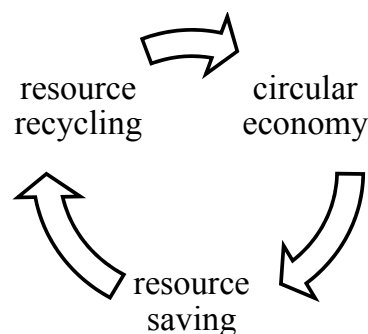


Fig. 2. The link between resource saving, resource recycling and circular economy from the contour thinking point

Source: developed by the author.

субъектов, однако, по нашему мнению, это однобокий взгляд на эпоху неоиндустриального развития, поскольку в данном предложении упускается необходимость совершенствования человека и общества.

Таким образом, в дискуссии российских ученых-экономистов о новой индустриализации обосновывается потребность в переходе от поддерживающего налогообложения к стимулирующему, призванному содействовать не только преодолению деиндустриализации, инновационным преобразованиям, становлению новых секторов экономики, но и инклюзивному и устойчивому экономическому развитию. Однако комплексные исследования, касающиеся налогового стимулирования ресурсосбережения в неоиндустриальной экономике, нам неизвестны.

Подводя итог вышесказанному, отметим, что основные направления налогового регулирования в настоящий момент должны обеспечивать: ресурсосбережение, рециркуляцию ресурсов, мотивацию к трудосбережению, энергоэффективность экономики. При этом несомненно, что более эффективно определить его необходимые инструменты позволит лишь комплексное исследование первых трех из всех перечисленных позиций.

Контурное мышление позволяет представить взаимосвязь вышеописанных понятий следующим образом (рис. 2).

Таким образом, возникает усиливающаяся обратная связь, «когда изменение состояния системы служит сигналом к усилению первоначального изменения. Иными словами, система обеспечивает большее изменение в том же направлении» [10, с. 53] (рис. 3).



Рис. 3. Усиливающая положительная обратная связь для циркулярной экономики при налоговом стимулировании ресурсосбережения и рециркуляции ресурсов

Источник: разработано автором.

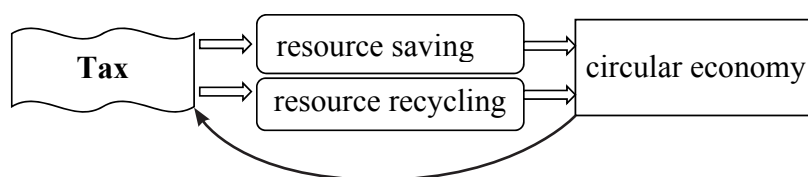


Fig. 3. Reinforcing positive feedback for circular economy with tax incentives for resource conservation and resource recycling

Source: developed by the author.

Важно понимать, что налоговое стимулирование ресурсосбережения даст возможность частично выполнить цели по разумному потреблению. Если из продукции, закончившей свой жизненный цикл благодаря стимулированию рециркуляции ресурсов, получить таковые вторично и использовать их для производства, это приведет к запуску циркулярной экономики.

К категории ресурсосбережения автор относит:

- рациональное формирование ресурсов;
- их результативное использование и стремление при этом к минимальному ресурсопотреблению;
- минимизация потерь или сведение их к нулю;
- выявление и эффективное использование неиспользуемых резервов;
- сокращение ущерба для окружающей среды («зеленая экономика»);
- сокращение дефицита факторов производства;
- разумное потребление;
- уменьшение ресурсных рисков в хозяйственной и иной деятельности.

В качестве одного из способов экономии ресурсов называется увеличение технологической структуры добывающей и обрабатывающей промышленности. Это достигается путем широкомасштабного оснащения производства наиболее доступными технологиями, определяемыми «на основе современных достижений науки и техники и наилучшего сочетания критериев

достижения целей охраны окружающей среды при условии наличия технической возможности ее применения»³.

Новшества такого рода позволяют использовать при выпуске продукции меньше сырья, приводят к разумному его потреблению, снижают дефицит факторов производства, в результате чего происходит рациональное изменение структуры экономики. При этом доля ресурсоемкого снижается, т.е. происходит или прямая экономия, обусловленная технологической модернизацией, или косвенная, связанная с изменением структуры промышленности. Одновременно применение налоговых инструментов для стимулирования подобных инноваций будет приводить к перестройке отраслей экономики.

При формировании альтернативной концепции налогового регулирования неоиндустриального развития важно определить релевантную классификацию ресурсосбережения. В работе Л.Ш. Лозовского и Е.Б. Стародубцевой говорится, что «к экономическим ресурсам (источникам и средствам обеспечения производства) относят природные (сырьевые, геогра-

³ Федеральный закон от 21.07.2014 № 219-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон “Об охране окружающей среды”» и отдельные законодательные акты Российской Федерации». URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_165823/ (дата обращения: 15.03.2022).

фические), трудовые (человеческий капитал), капитальные (физический капитал), оборотные средства (материалы), информационные ресурсы, финансовые ресурсы (денежный капитал)»⁴, однако, это не является строго однозначным.

По мнению В. Т. Рязанова, «стратегической целью неоиндустриализации выступает формирование в российской экономике спроса на инновации с их ориентацией на наукоемкие и высокотехнологичные производства, обеспечение трудосбережения» [11, с. 20]. С. А. Толкачева, развивая эту идею, отмечает, что «для коррекции экономической политики в целях неоиндустриализации необходимо: наличие адекватной коммерческой финансовой системы, способной конвертировать сбережения населения и свободные средства бизнеса в инвестиции; наличие достаточных аналитических мощностей под контролем государства; активная роль государства в развитии промышленности, наличие эффективных государственных программ; наличие крупного или ассоциированного среднего бизнеса с собственными аналитическими мощностями, позволяющими выстраивать отраслевые стратегии; наличие механизма тесного взаимодействия между крупным частным бизнесом и государством; наличие человеческого капитала в достаточном объеме и качестве; лояльное восприятие населением и ведущими внутривластными игроками новой парадигмы развития; благоприятный внешнеполитический климат, конструктивные отношения с главными центрами инженерно-научной, экономической, военной и политической мощи; создание сетевых институтов взаимодействия производителей и потребителей продукции»⁵. На рациональное потребление оказывает существенное влияние НДПИ, однако это самостоятельная тема исследования и достаточно подробно его результаты отражены в нашей публикации [12].

В целях формирования альтернативной концепции налогового регулирования неоиндустриального развития необходимо определить субъект, несущий ответственность за загрязнение среды, безопасную утилизацию и захоронение отходов. Наиболее правильно, чтобы плательщиком являлся «загрязнитель» и налогообложение касалось источника возникновения проблемы. Для развитых стран характерна концепция расширенной ответственности производителя,

подразумевающая его обязательства по улучшению экологических характеристик товара на всех этапах его жизненного цикла, и особенно на стадии утилизации и захоронения отходов, финансируемая за счет совершенствования его материального состава, организации безотходного производства, развития рециклинга [13]. Сам же механизм расширенной ответственности производителя может финансироваться четырьмя способами:

- парадоксальность по утилизации продукции (или экологический налог), сущность которого в том, что после окончания жизненного цикла ее необходимо утилизировать, при этом сбор (на проведение такого рода действий) включается в ее стоимость;
- утилизация продукции осуществляется производителем самостоятельно либо с помощью другого бизнес-субъекта на основе договора;
- механизм залога, когда потребитель может вернуть парадоксальность за утилизацию продукции, если он ее самостоятельно для этого передает, и она больше не будет использоваться по прямому назначению;
- последний собственник, применяющий продукцию, обязан заплатить парадоксальность по ее утилизации.

Европейский союз уже предпринимает шаги по введению стимулирующих мер по «рециркуляции ресурсов». Из данных Евростата следует, что поставщики российских товаров с большим углеродным содержанием должны платить ЕС не меньше 1,1 млрд евро в год углеродного налога. Исходя из импорта в ЕС за 2020 г., таким компаниям предложено платить налог с поставок стоимостью почти 7 млрд евро — 7,3% общего импорта товаров из России в ЕС, или 16,3 млн т. [14]. Таким образом, углеродный налог для России становится фактически равнозначен дополнительной адвалорной пошлине в размере 16% от стоимости товаров (заметим, что для поставщиков российского железа и стали он становится равным 655 млн евро, а азотных удобрений — 398 млн евро). В странах ЕС планируется увеличение углеродного налога для сокращения выбросов парниковых газов к 2030 г. не менее чем на 55% по сравнению с уровнем 1990 г., налогом планируется обложить поставки в ЕС цемента, электроэнергии, удобрений, железа и стали, алюминия. В дальнейшем, по мнению чиновников ЕС, налог может распространиться и на другие товары, например на нефтепродукты⁶.

⁴ Райзберг Б. А., Лозовский Л. Ш., Стародубцева Е. Б. Современный экономический словарь. М.: ИНФРА-М; 2017. 222 с.

⁵ Условия и факторы неоиндустриального развития. URL: <http://www.fa.ru/org/science/epipeb/Documents> (дата обращения: 15.03.2022).

⁶ Ведомости (онлайн). 26.07.2021. URL: <https://www.vedomosti.ru/economics/news/2021/07/26/879497-uglerodnii-nalog-es> (дата обращения: 15.03.2022).

Таким образом, реализация ресурсосбережения и рециклинг ресурсов позволят перейти к циркулярной экономике, которая ради будущего человечества сократит чрезмерное потребление. В то же время данный тренд будет усиливаться из-за COVID-19, приведшего к резкому сокращению доходов бизнес-единиц и домашних хозяйств (см. таблицу).

Важно понимать, что движение к циркулярной экономике развитые страны ЕС, США и Япония начали уже давно, а вот распространение COVID-19 стало катализатором, запустившим данный механизм, после чего страны, начиная с декабря 2019 г., принимают пакеты налоговых мер по сглаживанию последствий эпидемии [15]. При этом все они продолжают работу над сокращением материалоемкости и трудоемкости своей продукции. Циркулярная экономика предполагает совместное использование последней и *покупку услуг*, в то время как традиционная подразумевает *приобретение товаров*, применяемых в течение кратковременного периода, в то время как материалы, из которых они изготовлены, используются несколько раз. При этом после Второй мировой войны (в условиях ограниченного количества продукции) ситуация была диаметрально противоположной, т.е. товар служил довольно продолжительное время, но материалы, из которых он был сделан, использовались однократно. Для циркулярной экономики важен не только процесс изготовления, но и переработки продукции, жизненный цикл которой закончен, сведение к минимуму отходов на этих двух этапах. В результате научно-технического прогресса массовое производство привело к ускорению темпов индустриального развития, удешевлению стоимости ресурсов и одновременно к сокращению времени их употребления, быстрому моральному устареванию, расширению ассортимента товаров и ряду других факторов.

ВЫВОДЫ

Разработанная в результате исследования общая характеристика концепции налогового регулирования неоиндустриального развития состоит в следующем:

1. Налогообложение основывается на двух основных функциях: фискальной и регулирующей, причем в последней выделяется несколько подфункций: *социальная*, задача которой заключается в обеспечении повышения уровня благосостояния общества с помощью инструментов налогового регулирования; *перераспределительная*, выражающаяся в использовании рентного налогообложения сырьевого сектора и напрямую связанная с *социальной*, являясь одной из ее составляющих. Суть *стимулирующей* подфунк-

кции — в реализации программы развития производства, направленной на создание емкого внутреннего рынка как основного источника благополучия, позволяющего обеспечить достаточное количество рабочих мест, высокий уровень заработной платы, а также создание системы защиты собственного производителя и рынка. *Сдерживающая* подфункция обеспечивает формирование рециркулярной экономики и сокращение потребления ограниченных природных ресурсов с целью устойчивого развития экономики РФ.

К основным направлениям налогового регулирования неоиндустриального развития относятся ресурсосбережение, рециркуляция ресурсов, мотивация к трудосбережению и повышение энергоэффективности экономики.

2. Для стимулирования внедрения ресурсосберегающих технологий предлагается использовать следующие налоговые инструменты:

- парафискалитеты в виде утилизационного сбора и экологического налога;
- систему ресурсных налогов:
 - углеродный налог;
 - плату за негативное воздействие на окружающую среду (освобождение от налога на имущество организаций возможно в течение трех лет со дня постановки на учет вновь вводимых объектов, имеющих высокую энергетическую эффективность, в соответствии с перечнем, установленным Правительством РФ или, имеющих высокий класс энергетической эффективности, определяемый в соответствии с законодательством РФ);
 - право применять повышенный коэффициент при начислении амортизации имущества организаций с высокой энергетической эффективностью в целях налогообложения (не выше 2);
 - инвестиционный налоговый кредит;

3. Акцизы на горюче-смазочные материалы.

4. Налог на прибыль организации (для оборудования предлагается использовать ускоренную амортизацию и амортизационную премию).

5. Транспортный налог:

- эффективнее применять ст. 361 п. 3 НК РФ⁷ в редакции «допускается установление дифференцированных налоговых ставок в отношении каждой категории транспортных средств,

⁷ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 21.11.2022) (с изм. и доп., вступ. в силу 04.12.2022). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165/74259166683667ce2b14c160952f1885c5b83961/ (дата обращения: 08.12.2022).

Таблица / Table

**Динамика доходов населения в реальном выражении, прирост в % (сценарий «базовый») /
Dynamics of household income in real terms, growth in % (the “base” scenario)**

Показатели / Indicators	2019	2020	2021	2022	2023	2024	2020–2024, накопленный, % / 2020–2024, accumulated, %	ВВП в 2019, % / GDP in 2019, %
Доходы / Income	1,5	–8,5	1,2	1,1	–0,1	–0,3	–6,8	56,3
Доходы от предпринимательской деятельности / Income from entrepreneurial activity	1,3	–24,2	2,9	–0,5	–0,9	–4,5	–26,6	3,4
Оплата труда наемных работников / Wages and salaries of employees	1,5	–9,1	1,4	2	0,4	0,3	–5,3	32,7
Работники организаций / Employees of organizations	3,9	–5,7	0,99	1,6	0	–0,3	–3,6	22,8
Внебюджетники / Non-budget workers	5,7	–7	2,2	2,3	0,2	0,3	–2,4	16,8
Бюджетники / Budget workers	–1	–2,2	–2,5	–0,2	–0,4	–1,8	–6,9	6,1
Прочие занятые / Other employed	–4,2	–18,4	3,2	3,4	1,4	2	–9,9	8,5
Расхождение / Divergence	39,1	–12,2	3,6	3,7	1,6	1,8	–2,4	1,4
Социальные выплаты / Social payments	1,1	4,4	0,7	–0,8	0	0	4,2	10,7
Доходы от собственности / Income from property	–2,9	–12,2	3,6	3,7	1,6	1,8	–2,4	2,5
Другие доходы / Other income	–1,6	–16	–1	–1,1	–3,4	–3,5	–23,4	7
Обязательные платежи и взносы / Compulsory payments and contributions	4,3	–10,6	1,6	1,8	0,3	–0,1	–7,4	7,2
Располагаемые доходы / Disposable income	1	–8,2	1,2	0,9	–0,1	–0,3	–6,8	49,2

Источник / Source: разработано автором по материалам газеты «Ведомости» (онлайн). URL: <https://www.vedomosti.ru/economics/news/2021/07/26/879497-uglerodnii-nalog-es> (дата обращения: 15.03.2022.) / developed by the author based on Vedomosti (online). URL: <https://www.vedomosti.ru/economics/news/2021/07/26/879497-uglerodnii-nalog-es>



Рис. 4. Базовые элементы альтернативной концепции налогового регулирования неиндустриального развития

Источник: разработано автором.

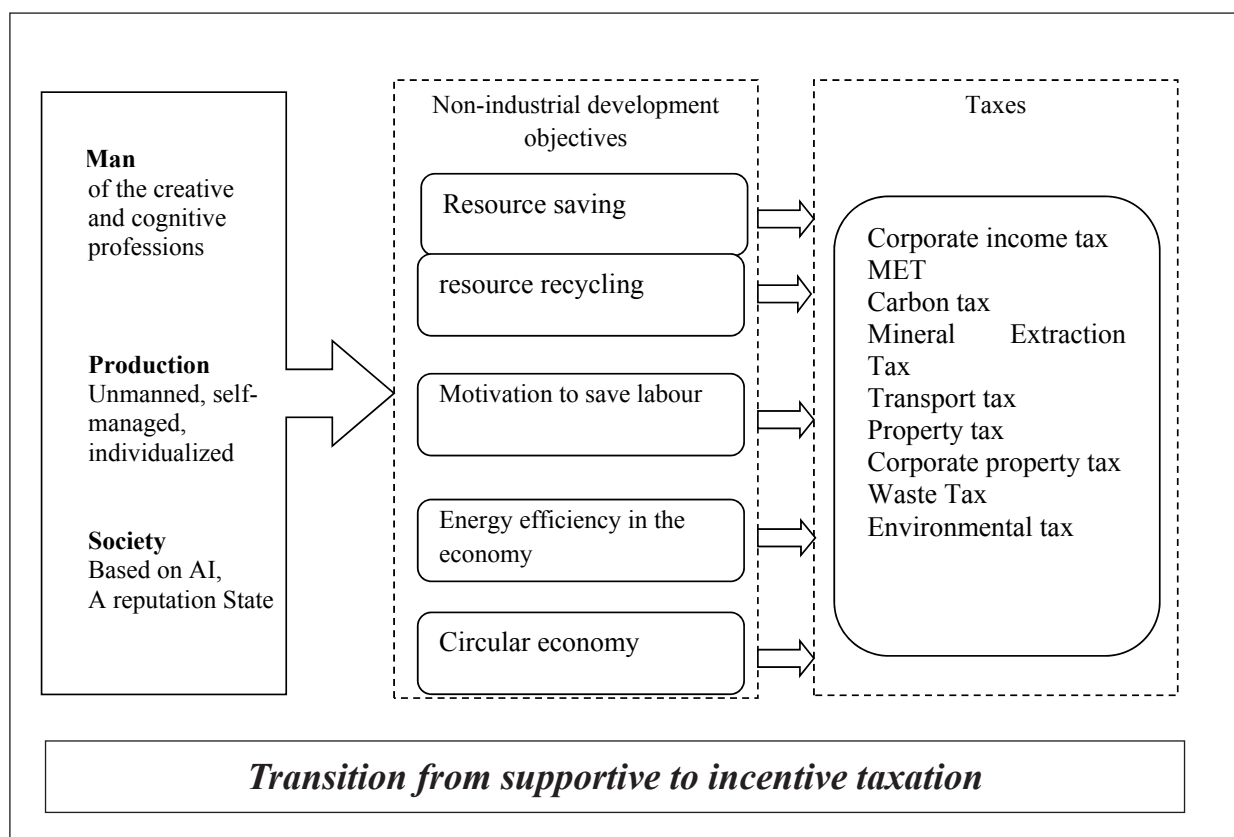


Fig. 4. Basic elements of the alternative concept of tax regulation of neo-industrial development

Source: developed by the author.

а также с учетом количества лет, прошедших с года выпуска транспортных средств, и (или) их экологического класса» в части устанавливания повышенных дифференцированных ставок исходя из срока эксплуатации автомобиля (чем он больше, тем выше должен быть коэффициент транспортного налога);

- аналогично: чем выше экологический класс автомобиля, тем ниже поправочный коэффициент для расчета транспортного налога.

Вышеприведенные меры стимулирования внедрения ресурсосберегающих технологий можно использовать при разработке изменений в НК РФ, поскольку они имеют практический характер.

Базовые элементы альтернативной концепции налогового регулирования неоиндустриального развития представлены на рис. 4 и могут быть использованы Министерством финансов России при создании основных направлений бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Kniaziev S.I. Formation of smart industry in Ukraine under the conditions of the Fourth industrial revolution. Diss. Dr. Sci. (Econ.). Kyiv: Institute of Industrial Economics of the National Academy of Sciences of Ukraine. 41 p.
2. Кимельман С.А. Неоиндустриализации препятствует государство-рантье. *Экономист*. 2011;(8):18–26.
3. Кимельман С.А., Куклина Е.А. Система платного недропользования в России: современное состояние и перспективы развития. *Управленческое консультирование*. 2013;(4):95–108.
4. Павлов В.И. Механизм прогрессивного налога на доходы физических лиц, минимизирующего налоговое администрирование. *Вестник академии экономической безопасности МВД России*. 2010;(6):94–100.
5. Бляхман Л.С. Промышленная политика — основа перехода к новой модели экономического роста. *Проблемы современной экономики*. 2013;(1):7–17.
6. Кучуков Р.А. Неоиндустриальная модель и роль государственного сектора. *Экономист*. 2013;(6):16–26.
7. Бодрунов С.Д. Модернизация экономики и бюджетная политика. *Экономическое возрождение России*. 2015;4(46):43–47.
8. Новицкий Н.А. и др. Основные направления инвестиционной политики в контексте задач новой индустриализации. Новицкий Н.А., ред. М.: Институт экономики РАН; 2013. 62 с.
9. Глазьев С.Ю. и др. О стратегии развития экономики России. Глазьев С.Ю., ред. М.: ООИ РАН; 2011. 52 с.
10. О'Коннор Д., Макдермотт И. Искусство системного мышления: Необходимые знания о системах и творческом подходе к решению проблем. Пер. с англ. М.: Альпина Бизнес Букс; 2006. 235 с.
11. Рязанов В.Т. Новая индустриализация России: стратегические цели и текущие приоритеты. *Экономическое возрождение России*. 2014;2(40):17–25.
12. Zasko V., Sidorova E., Komarova V., Boboshko D., Dontsova O. Digitization of the customs revenue administration as a factor of the enhancement of the budget efficiency of the russian federation. *Sustainability*. 2021;13(19):1–15.
13. Goncharenko L., Sidorova E.J., Malkova Y., Tikhonova A., Advokatova A.S. Possible scenarios for changing the taxation procedure for operations with precious metals and their economic consequences. *Academy of Strategic Management Journal*. 2021;20(1):1–9.
14. Sidorova E., Kostin A., Sebechenko E., Kostyukhin Y., Boboshko D., Vikhrova N., Kostina O. Formation of a sustainable mechanism of preferential vat taxation of exports as evidenced by the russian federation practice. *Economies*. 2021;9(4):25–38.
15. Sidorova E., Polezharova L., Rezvantseva P., Turishcheva T., Skryabin O. Impact of “hidden” tax preferential regimes on an optimal investment project model in russia (on the example of a german automobile company). *Journal of Management Information and Decision Science*. 2021;24(6):1–15.

REFERENCES

1. Kniaziev S.I. Formation of smart industry in Ukraine under the conditions of the Fourth industrial revolution. Diss. Dr. Sci. (Econ.). Kyiv: Institute of Industrial Economics of the National Academy of Sciences of Ukraine. 41 p.
2. Kimelman S.A. Neoindustrialization hinders the state rentier. *Ekonomist = The Economist*. 2011;(8):18–26. (In Russ.).
3. Kimelman S.A., Kuklina E.A. System of paid subsoil use in Russia: current state and prospects for development. *Upravlencheskoe konsul'tirovanie = Management Consulting*. 2013;(4):95–108. (In Russ.).

4. Pavlov V.I. Mechanism of progressive taxation of physical persons' income minimizing tax administration. *Vestnik akademii ekonomicheskoi bezopasnosti MVD Rossii = Bulletin of the Academy of Economic Security of the MIA of Russia*. 2010;6):25–33. (In Russ.).
5. Blyakhman L. S. Industrial policy — the basis of the transition to a new model of economic growth. *Problemy sovremennoi ekonomiki = Problems of Modern Economics*. 2013;(1):7–17. (In Russ.).
6. Kuchukov R.A. Neoindustrial model and the role of the public sector. *Ekonomist = The Economist*. 2013;(6):16–26. (In Russ.).
7. Bodrunov S.D. Modernization of the Economy and Fiscal Policy. *Ekonomicheskoe vrozozhdenie Rossii = Economic Revival of Russia*. 2015;4(46):43–47. (In Russ.).
8. Novitsky N.A. et al. Main directions of investment policy in the context of the tasks of new industrialization. Novitsky N.A., ed. Moscow: Institute of Economics RAS; 2013. 62 c. (In Russ.).
9. Glazyev S.Y. et al. On the strategy of economic development in Russia: preprint. Glazyev S.Y., ed. Moscow: DSS RAS, 2011. 52 c. (In Russ.).
10. O'Connor J., McDermott I. The Art of Systems Thinking: The Essential Knowledge of Systems and Creative Approach to Problem Solving. Moscow: Alpina Business Books; 2006. 235 c.
11. Ryazanov V.T. New industrialization of Russia: strategic objectives and current priorities. *Ekonomicheskoe vrozozhdenie Rossii = Economic Revival of Russia*. 2014;2(40):17–25. (In Russ.).
12. Zasko V., Sidorova E., Komarova V., Boboshko D., Dontsova O. Digitization of the customs revenue administration as a factor of the enhancement of the budget efficiency of the Russian Federation. *Sustainability*. 2021;13(19):1–15.
13. Goncharenko L., Sidorova E.J., Malkova Y., Tikhonova A., Advokatova A.S. Possible scenarios for changing the taxation procedure for operations with precious metals and their economic consequences. *Academy of Strategic Management Journal*. 2021;20(1):1–9.
14. Sidorova E., Kostin A., Sebechenko E., Kostyukhin Y., Boboshko D., Vikhrova N., Kostina O. Formation of a sustainable mechanism of preferential vat taxation of exports as evidenced by the Russian Federation practice. *Economies*. 2021;9(4):25–38.
15. Sidorova E., Polezharova L., Rezvantseva P., Turishcheva T., Skryabin O. Impact of “hidden” tax preferential regimes on an optimal investment project model in Russia (on the example of a German automobile company). *Journal of Management Information and Decision Science*. 2021;24(6):1–15.

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ / ABOUT THE AUTHOR

Елена Юрьевна Сидорова — доктор экономических наук, доцент, профессор департамента налогов и налогового администрирования, Финансовый университет, Москва, Россия

Elena Yu. Sidorova — Dr. Sci. (Econ.), Associate Professor, Professor of the Department of Taxes and Tax Administration, Financial University, Moscow, Russia

<https://orcid.org/0000-0002-4385-7173>

Ejsidorova@yandex.ru

Конфликт интересов: автор заявляет об отсутствии конфликта интересов.

Conflicts of Interest Statement: The author has no conflicts of interest to declare.

Статья поступила в редакцию 10.01.2022; после рецензирования 29.06.2022; принята к публикации 09.12.2022.

The article was submitted on 10.01.2022; revised on 29.06.2022 and accepted for publication on 09.12.2022.

Автор прочитала и одобрила окончательный вариант рукописи.

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

ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2022-9-6-61-70

УДК 311.21(045)

JEL M41, J1, N15, Y80

Учет и статистика в Китае при династии Цин

М.А. Амурская

Финансовый университет, Москва, Россия

АННОТАЦИЯ

На протяжении десятилетий китайская экономика стабильно демонстрирует рост и развитие, что привлекает внимание крупнейших ученых всего мира к экономической модели этой страны, практике хозяйствования, учета и статистики. Данное исследование проводилось с применением **методов** исторического наблюдения, сравнения, выборки, систематизации и обобщения. Тщательному изучению подверглись источники преимущественно на китайском языке, анализировались также находящиеся в открытом доступе публикации на русском и английском. Особенности развития национального хозяйства при династии Цин выделены в рамках двух исторических периодов: до «опиумных войн» и в «постопиумный» вплоть до падения самой династии. Приведены основные нормативные акты, регулирующие учет и статистику хозяйствования, в том числе «Законы династии Цин» и «Положение о регистрации домашних хозяйств». Рассмотрены основы организации статистики и учета на национальном уровне при ранней и поздней династии Цин, в том числе деятельность Министерства домашних хозяйств, Статистического бюро, Бюро расследований, таможенного управления и почты Китая. Практическая значимость работы для российских специалистов заключается в детальном освещении национальных методов учета и статистики, таких как регистрация домохозяйства «Цяньлун баоцзя», система налоговых книг и «разделения на акры», «трехногий» учет, методы «четырёх ног» и «Двери дракона». В работе представлены основные идеи и результаты исследований таких выдающихся китайских мыслителей в области учета и статистики, как Гу Яньу, Хун Лянцзи, Вэй Юань Ван Шидуо и Пэн Цзучжи.

Ключевые слова: статистика; бухгалтерский учет; отчетность; домохозяйство; история; развитие; Китай; династия Цин

Для цитирования: Амурская М.А. Учет и статистика в Китае при династии Цин. *Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing.* 2022;9(6):61-70. DOI: 10.26794/2408-9303-2022-9-6-61-70

ORIGINAL PAPER

Accounting and Statistics in China Under the Qing Dynasty

M.A. Amurskaya

Financial University, Moscow, Russia

ABSTRACT

The Chinese economy has been steadily showing growth and development for decades, which attracts the attention of the largest scientists around the world to the economic model of this country, business practices, accounting and statistics. The author conducted this study using the historical observation methods, comparison, sampling, systematization and generalization. Also, the author studied sources mainly in Chinese and analyzed publicly available publications in Russian and English. The research divided the features of the national economy growth during the Qing Dynasty into two historical periods: before the opium wars and in the post-opium period until the fall of the dynasty itself. The paper has given the main regulations governing the accounting and statistics of economic management, including the Laws of the Qing Dynasty and Regulations on the registration of households. The research has considered the basics of organizing statistics and accounting at the national level during the early and late Qing Dynasty, including the activities of the Ministry of Households, the Bureau of Statistics, the Bureau of Investigation, the Customs Administration and the China Post. The practical significance of the work for Russian specialists lies in the detailed coverage of national methods of accounting and statistics, such as the household registration *Qianlong baojia*, the system of tax books and *acres segmentation*, *three-legged* accounting, *four-legged* methods and Dragon Doors. The paper presents the main ideas and research results of such prominent Chinese thinkers in accounting and statistics as Gu Yanwu, Hong Liangji, Wei Yuan Wang Shiduo and Peng Zuzhi.

Keywords: statistics; accounting; reporting; household; history; development; China; Qing Dynasty

For citation: Amurskaya M.A. Accounting and statistics in China under the Qing dynasty. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing.* 2022;9(6):61-70. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2022-9-6-61-70

© Амурская М.А., 2022

ВВЕДЕНИЕ

Маньчжурская династия Цин (1644–1912 гг.), захватившая Пекин в 1644 г., была последней феодальной монархической в истории Китая и существовала около 260 лет. Период ее правления можно разделить на два этапа, которые существенно отличаются друг от друга с точки зрения политического, социального и экономического развития страны: считается, что поворотной точкой стали так называемые «опиумные войны» (1840–1860 гг.) — военные конфликты, разразившиеся между странами Запада и Империей Цин на территории Китая из-за торговых противоречий, в первую очередь связанных с опиумом.

До этих событий династия Цин развивала феодальное общество, и тот период относился к истории древнего Китая. Расцвета экономика страны при династии Цин достигла в XVIII в., когда государство демонстрировало практически полную хозяйственную самодостаточность, увеличивалось сельскохозяйственное производство, активно заселялись малоосвоенные регионы, росла численность городского населения, налаживались межрегиональные экономические связи, развивалась научная мысль. Привычный упор на сельское хозяйство (в XIX в. и далее) стал ограничивать рост зарождающегося капитализма, но что касается бухгалтерского, налогового и статистического учета, династия Цин в хозяйственных целях государства продолжала традиции династии Мин, которая развивала его в самобытном национальном виде.

После проигрыша Китая в «опиумных войнах» в стране произошло падение экономического режима самодостаточности и самоизоляции: под давлением стран Запада начался мощный отток капитала, открытие портов для торговли, экономические реформы, а также и многочисленные восстания. При этом учет стал постепенно утрачивать свою самобытность, а в условиях новых методов хозяйствования началось активное проникновение в него европейской практики.

ЭКОНОМИКА ДИНАСТИИ ЦИН ДО «ОПИУМНЫХ ВОЙН» (1644–1840 ГГ.)

В эти годы авторитарная централизованная власть в стране резко укрепилась, и династия Цин продолжала вектор централизации, оформившийся при прежней династии Мин. В 1730 г. был создан новый для того периода совещательный орган — Государственный совет, который рассматривал все основные вопросы развития страны

и принимал важнейшие государственные решения [1]. Его полномочия были обширнее, чем у унаследованного от предыдущих династий кабинета министров.

С точки зрения административно-территориального деления в стране было представлено три уровня: провинция, округ и уезд. Страна была разделена на восемнадцать провинций. Династия Цин сохранила систему «Баоцзя» (группировка дворов деревни по типу бао и цзя с введением круговой поруки) для административного контроля и организации на местах [2].

Экономическая политика в начале правления династии Цин заключалась в сохранении феодального уклада с целью укрепления централизованной власти. Промышленность, торговля и зачатки капиталистической экономики находились в упадке из-за продолжительных войн в эпоху поздней династии Мин, поэтому силы были направлены на укрепление сельского хозяйства: площадь пахотных земель увеличивалась, строились большие водохранилища для орошения угодий [3], совершенствовались агротехника, методы земледелия и технологии улучшения почвы, что способствовало появлению большего количества разновидностей сельскохозяйственных культур. При династии Цин большие возможности для развития, чем в предыдущие годы, получили шелковая и конопляная промышленность, хлопчатобумажная и винная, а также ремесленные отрасли на Центральных равнинах. Экономический кризис в ранней и поздней династиях Цин способствовал созданию трехуровневой системы социальной помощи — правительственной, неправительственной и клановой, которая имела чрезвычайно важное политическое значение и практический эффект для смягчения социальных противоречий.

ОРГАНИЗАЦИЯ УЧЕТА И СТАТИСТИКИ ПРИ ДИНАСТИИ ЦИН ДО «ОПИУМНЫХ ВОЙН»

До начала «опиумных войн» организацией учета и статистики при династии Цин управляли шесть департаментов (министерств), что являлось наследием династии Мин. Учет и статистика народного хозяйства возлагались на Министерство домашних хозяйств, которое одновременно осуществляло контроль национальных доходов и расходов, управляло фискальной статистикой государства [4]. При этом активно использовались различные нормативные акты и правила.

Еще в начале династии Цин налоги взимались из расчета на душу населения, но в 1646 г. был обнародован «Закон об утечках хукоу», который входил в сборник «Законов династии Цин». В нем закреплялся статус домохозяйств — «хукоу» — как объектов налогообложения, а увеличение эффективности управления ими в целях стабильного дохода бюджета было наиболее важной задачей данного нормативного акта. «Если домашнее хозяйство не было зарегистрировано или скрывало количество проживающих/трудящихся человек, такое сокрытие каралось» [5].

Повышению уровня экономического давления способствовал метод регистрации домохозяйств «Цяньлун баоцзя», предусматривающий присвоение в провинции каждому из них уникального номера. Домохозяйство должно было вести учет всех происходящих в нем событий (таких как кражи, культы, побеги, покупки и продажи, собрания и т.д.) и фиксировать соответствующие записи в специальных учетных книгах. Статус «баоцзя» закреплялся не только за коренным населением провинций: учету подлежали также мигранты, иностранные граждане, храмы и т.д. Это стало общенациональной системой учета и статистики при династии Цин [6]. Организация Баоцзя распространилась по всей стране, образуя жестко управляемую сеть социальных слоев с четырьмя типами отчетов домашнего хозяйства: армейский, гражданский, ремесленный и печной.

В этот же период в Китае закрепился порядок земельного налогообложения, именуемый «системой разделения на акры», которая предполагала включение единого фиксированного подушевого налога со взрослого мужского населения в поземельный налог с единицы площади Му. Политика «разделения на акры» была важной вехой реформирования налоговой системы в первые годы династии Цин, поскольку отменила подушевой налог в том виде, в котором он существовал несколько столетий, снизила личную зависимость людей и гарантировала стабильное национальное налогообложение [7].

СИСТЕМА НАЛОГОВЫХ КНИГ

Для укрепления феодального уклада в начале династии Цин была модернизирована налоговая система, включившая в себя пять типов учетных книг:

- «Полная книга налоговых повинностей». Наследие династии Мин, измененное с учетом расположения правителей династии Цин по части снижения и освобождения от земельных налогов

определенных категорий граждан, отмены некоторых налогов и внедрения политики «легких и малых налогов» [8];

- «Книга измерений» или «Книга о рыбьей чешуе», сохранившая еще со времен династии Мин методы учета и измерений;

- «Желтая книга». При соблюдении основных традиций династии Мин трехлетние обязательные отчеты были заменены пятилетними, в которых теперь должны были не только подробно описываться прибыли и убытки домохозяйств, но также присутствовать предварительные расчеты налоговых сборов в соответствии с «Полной книгой налоговых повинностей» [9].

- «Фискальный реестр по земельному налогу». Использовался для сбора налогов и содержал имена налогоплательщиков.

- «Циклическая книга», включающая в себя сведения о месте жительства, возрасте, виде и характеристике земельной собственности, роде занятий и т.д. каждого гражданина — учет велся непрерывно, данные являлись актуальными в любой момент времени. Регистрация особых групп населения позволяла правительству видеть реальную картину состояния населения с учетом миграционных процессов [10].

Заметим, что во всех перечисленных выше пяти типах книг записи имели унифицированный характер.

Относительно хозяйственного учета и отчетности правительство Цин развивало традиции династии Мин. В этот период были распространены несколько видов учета [11]:

- «трехногий» или «хромой» — традиционный китайский метод неполной двойной записи. Он широко использовался при династии Мин, но при династии Цин стал применяться и в повседневной учетной практике (до появления методов «Двери дракона» и «Четырех ног»). При нем существовали: 1) «входящие счета», к которым относились поступившие товары или деньги, инвестиции владельцев и другие доходы; 2) «исходящие счета» с суммами задолженности по покупателям, объектам имущества, фондам и др. расходы. Система «трех счетов» заключалась в равенстве: прибыль = общая сумма депозитов — общая сумма задолженности. Кроме того, любые учетные записи, связанные с внешними контрагентами, должны были быть зафиксированы как во «входящих», так и в «исходящих» учетных записях, хозяйственный акт отмечался в двух аспектах одновременно;

- метод «Двери дракона» или «Лунмэнь» представлял собой начальную форму китайской национальной двойной бухгалтерии и являлся высшим уровнем развития бухгалтерского учета данного периода. Его возникновение совпало с зарождением в стране капиталистических экономических отношений и предпосылок перехода от метода одиночной к двойной записи. Согласно бухгалтерскому принципу «Лунмэнь», все счета разделялись на четыре категории: «входящие», «платежные», «сберегательные» и «долговые». В соответствии с хозяйственным смыслом каждой из них у любого отдельного счета имелось определенное количество субсчетов, по которым классифицировались различные учитываемые объекты. Фактически данный метод содержательно совпадал с двойной бухгалтерией западного стиля;

- метод «Четырех ног» — китайский способ двойной записи, чье название произошло от национального понимания экономической деятельности в те времена, для каждого вида которой в бухгалтерском учете одновременно отражались средства и их источники. «Четвероногий учет» был разработан на основе «Лунмэнь», но одним из его основных преимуществ является относительно полная организация ведения бухгалтерских книг;

Подчеркнем, что в этот период не прекращалось ведение учетных книг, которые также назывались «мемориальными» или «отчетными книгами о довольствии». Они состояли из трех практически отдельных частей, содержащих в себе справки, счета и таблицы, сочетали общий и подробный учет; отражали расчет прибылей и убытков, а также баланс [12];

- ежедневная учетная книга. Это обычный последовательный журнал, по своему характеру эквивалентный «Журналу-Главной» бухгалтерского учета западного типа;

- серебряная счетная книга. Она специально использовалась для регистрации денежных поступлений и платежей путем регулярного расчета остатков и сверки фактических сумм с кассой; имела тот же характер, что и бухгалтерские кассовые журналы в западном стиле;

- инвентарная книга — для отражения операций по покупке и продаже; была основной бухгалтерской книгой для расчета себестоимости проданных товаров и валовой прибыли. На предприятиях с более сложной хозяйственной ситуацией бухгалтеры дополнительно подразделяли

ее на «книгу покупок» и «книгу продаж». В малых организациях обычно заводили только одну общую инвентарную книгу, где различные события отражались через похозяйственный учет.

В этот период существовало два типа ежегодных мемориальных отчетов: всеобъемлющий бухгалтерский, составляемый провинциями, и специальный статистический, формировавшийся правительственным департаментом/министерством. По содержанию хозяйственная отчетность подразделялась на три типа: специальные отчеты о доходах, расходах и о складских запасах. Такой формат был единообразен на территории страны, использовался всеми министерствами, составлялся и предоставлялся каждой административной единицей от уровня к уровню.

Династия Цин унаследовала и модернизировала метод инвентаризации династии Мин. Его существенными характеристиками стали следующие [13]:

- применение личной проверки складов разного уровня соответствующими должностными лицам;

- поуровневый доклад итогов проверки — от самого «низа» до министерств и ведомств. Регулярность проведения выборочных проверок на местах — как правило, один раз в три месяца;

- внеплановое проведение инвентаризаций в зависимости от ситуации — локально или повсеместно;

- использование метода перекрестной проверки (помимо инвентаризации по категориям и выборочной проверки времен династии Мин), когда две вовлеченные стороны проверяют, сдерживают и контролируют друг друга — способ стал своего рода новаторским в методике хозяйственной инвентаризации.

В связи с формированием товарной экономики в период династии Цин общие показатели государственной статистики и учета постепенно перемещались в сторону повсеместного использования валюты в качестве единой единицы измерения. Общие данные о местных и государственных доходах и расходах бюджета рассчитывались в серебре, т.е. если доход был получен в виде серебра, то оно являлось единицей измерения; если же доход/расход был выражен в натуральных единицах, то их следовало конвертировать в серебро [14].

В рассматриваемый период зародились и затем стали усиленно развиваться научные теории в области учета и статистики. Наиболее известными учеными-теоретиками того времени признаются

Гу Яньу и Хун Лянцзи. Кратко остановимся на высказанных ими идеях.

Гу Яньу (1613–1682) — философ-конфуцианец, его основными работами считаются «Записи ежедневных познаний» и «Книга достоинств и недостатков областей и княжеств Поднебесной». Он занимался проведением социальных опросов и изучением хозяйственных проблем на местах, а его научные исследования сопровождались рассуждениями о противостоянии национальному угнетению и декларированием некоторых демократических требований, за что некоторые из них были подвержены государственной цензуре.

Гу Яньу подтвердил важность существующей системы регистрации и учета домохозяйств и кадастровой системы. Одна из его главных учетных идей гласила: «количественные стандарты определяют качество вещей». На основе статистического анализа он вывел стандарт максимума частной ренты на одну Му: «Поскольку количество еды ограничено, следует запретить частную ренту, а поле не должно превышать восьми сражений. Если это будет соблюдаться, бедные станут богаче, а богатые не станут бедными» [15].

Хун Лянцзи (1746–1809) — историк и писатель, «китайский мальтузианец», автор работы «Чун Цю Цзо Чжуань Цзе» (что в переводе означает «Полное собрание сочинений Хун Бэйцзяна») и др. Многим исследователям он известен благодаря своей демографической теории, изложенной в двух главах «Чжипин» и «Шенцзи» в книге «И Янь», где еще раньше Т.Р. Мальтуса поднял вопросы противоречия между воспроизводством населения и увеличением производства продуктов питания. Он считал, что «численность населения мира будет все больше увеличиваться, но земельные ресурсы, а следовательно, и товары народного потребления, такие как зерно и ткань, не будут увеличиваться». Автор был обеспокоен тем, что из-за нехватки продовольствия повсеместно начнутся беспорядки, что положит конец «контролирующему миру» [16]. Особенностью его теории явилось то, что он использовал в качестве основы расчетов и экономических прогнозов не общую численность населения той или иной территории, а домохозяйства.

ЭКОНОМИКА ДИНАСТИИ ЦИН ПОСЛЕ НАЧАЛА «ОПИУМНЫХ ВОЙН»

«Опиумная война», развязанная британским правительством против Китая в июне 1840 г., стала началом его современной истории, и именно

с этого времени страна на несколько десятилетий практически утратила национальный суверенитет и превратилась в полуколониальное и полупфеодальное общество. В 1911 г. пала последняя династия Китая. Империалистические державы Запада на его территории контролировали торговые порты и таможенную службу, создавали концессии, строили свои заводы, добывали полезные ископаемые, агрессивно экспортировали национальный капитал. В результате сельское хозяйство пришло в упадок, большое количество фермеров и ремесленников обанкротились, и страна находилась в глубоком социальном кризисе и клубке противоречий между западным империализмом и многовековыми национальными традициями хозяйствования [17].

С началом «опиумных войн» произошли коренные изменения в китайском обществе, экономике и политике, национальной идеологии и культуре: прозападная интеллигенция выступала за полное безоглядное обучение у иностранцев; проведение кардинального реформирования хозяйства. Остановимся на организации статистики и учета.

«Опиумные войны» спровоцировали активный импорт в Китай западных учетных и статистических теорий. В 1906 г. с целью противостояния буржуазно-демократическим настроениям населения и в рамках «подготовительного этапа к конституционализму» правительство Цин создало первое в истории страны Статистическое бюро для управления статистикой и учетом [18]. Затем начиная с 1908 г. аналогичные структуры, отвечающие за хозяйственную статистику и учет, были созданы в Министерствах гражданских дел, сельского хозяйства, промышленности, торговли и т.д. В том же году на уровне каждой провинции впервые в истории Китая были организованы Бюро расследований в виде двух отделов — правового и учета и статистики. Последние представляли собой сформированную национальную учетно-статистическую систему страны.

В 1909 г. в рамках подготовки к принятию конституции Правительство Цин обнародовало «Положение о регистрации домашних хозяйств», согласно которому началось составление обновленного «Национального регистра хукоу». Методикой учета количества и качества национальных домохозяйств предусматривалось, что уполномоченное лицо должно в пределах обозначенной территории согласно номеру дома, указанному Министерством по гражданским делам, провести проверку и за-

полнить опросный лист по форме, установленной этим же ведомством.

Учитывая развивавшиеся тенденции, в конце династии Цин западные учетно-статистические методы начали активно внедряться и в таможенную практику, поскольку назначенный в 1859 г. главой Таможенного управления британец Ли Тайтай до этого возглавлял статистический отдел, широко применявший британские и американские инструменты таможенного учета и статистики. В выпущенную «Отчетную книгу таможенной статистики» (иначе — «Таможенная торговая книга») стали включать данные о количестве и тоннаже судов, объемах и стоимости различных импортных и экспортных товаров, золота и серебра, сумме налогов на импорт и экспорт, т.е. учетно-статистическую информацию [19]. Главное таможенное управление страны совместно со своими службами на местах собирали и обобщали сведения о социальных, политических, экономических, военных, судебных и культурных изменениях в стране.

Отметим, что в конце правления династии Цин зародились почтовая статистика и учет, приняв основные черты таможенного учета, поскольку они также находились в ведении Главного таможенного управления. Сама же Почта Китая была официально создана лишь в 1896 г. [20]. Исходные данные о численности почтовых служащих, количестве маршрутов, поступлении и расходах почтового бизнеса, капитальных затратах и т.д. в основном фиксировались почтовыми отделениями на местах в отчетах по установленным формам.

Согласно принятому в 1909 г. «Положению о регистрации домохозяйств» был оперативно составлен их национальный реестр, который не являлся аналогом переписи, практиковавшейся при предыдущих династиях, так как общая численность населения определялась на основе установленного среднего количества людей в домашнем хозяйстве. Для увеличения числа голосов жителей Маньчжурии правительство Цин, преследуя вполне определенные политические цели, постановило, что каждое домохозяйство в 18 провинциях в пределах Внутреннего Китая засчитывалось как 5,5 чел., в то время как на внешних территориях — как 8,38 чел.

После «опиумной войны» методы учета и статистики, характерные для британских и американских экономических школ, начали активно распространяться на всю территорию страны, поскольку, как уже говорилось выше, в этот период Главой национального таможенного управления

был представитель Великобритании. В частности, стало широко применяться построение графиков и диаграмм, а в работе административного персонала и чиновников — расчет комплексного индекса. Среди подведомственной таможенному управлению отчетности появились такие ее виды, как ежедневная, ежемесячная, квартальная, годовая и за десятилетний период. Однако, несмотря на активное проникновение западных теорий и практик, на местах еще продолжительное время параллельно использовались китайские национальные методы учета: «Трехногий», «Двери дракона» и «Четырех ног». Последний получил широкое распространение в поствоенный период, положив начало современному коммерческому учету.

Себестоимость товара рассчитывалась тремя способами: как средняя стоимость покупки, самая высокая закупочная цена, цена остатка на конец периода. Одновременно в рамках метода «Двери дракона» в бухгалтерском учете получает распространение «портальный подход» (аналогичный западному балансовому), формулируемый в виде схемы, изображенной на рис. 1:

- «поступления» – «оплата» = «дебет» – «кредит»;
- поступления – (себестоимость + расходы + потери) = (капитал + права на востребование долга) – (имущественные права + задолженности).

К концу династии Цин китайская система бухгалтерской отчетности трансформировалась от подготовки отчетов с комбинацией данных до табличных бухгалтерских отчетов.

Наряду с практической стороной изменения учета и статистики, активизировалась и развивалась их теоретическая составляющая. Видными учеными-теоретиками того периода признаются Вэй Юань и Ван Шидо.

Вэй Юань (1794–1857) — конфуцианский научный и политический деятель, автор книги «Географическое описание заморских государств», в которой поднимаются вопросы политики, экономики, вооруженных сил, истории и географии разных стран мира и приводится статистика по каждой из них.

Исследовательская мысль Вэй Юаня в основном воплощалась в экономическом анализе, основанном на западных теориях. Например, для проведения статистического анализа торгового баланса он руководствовался Теорией торгового баланса (т.е. доктриной поздневропеянского меркантилизма), опираясь на которую, продемонстрировал проблему



Рис. / Fig. Портальный подход в традиции метода «Двери дракона» / Portal approach in the tradition of the Dragon Door method

Источник / Source: составлено автором по данным [21] / compiled by the author according to [21].

оттока серебра в Китае тех времен, вызванную импортом опиума. Вэй Юань предлагал не учитывать импортируемый опиум в торговом балансе, чтобы позволить стране экспортировать его в большем количестве.

Ученый и писатель Ван Шидо (1802–1889) является автором произведения «Дневник И Бин», в котором подробно рассмотрены вопросы статистики и учета населения, отношения между людьми и производством, бедностью, беспорядками в феодальном обществе поздней династии Цин. Он выдвинул теорию «перенаселенности», основные идеи которой заключаются в следующем [22]:

- «чем больше людей, тем они беднее», так как «одного акра недостаточно для одной фермы, а одного магазина для тысяч человек»;
- «слишком много людей вызывают хаос».

Автор объяснял основную причину «катастрофических изменений» в конце правления династии Цин именно перенаселенностью, призывал бороться с ней путем усиления контроля над рождаемостью со стороны государства, защищал феодальную систему того времени [23].

Для ознакомления с зарубежными теориями китайскими учеными Ню Юнцзянь и Линь Чжуонань в 1903 г. был выполнен перевод работы «Лекции по статистике» Ёкоямы Масао, одного из известных представителей японской школы социально-экономической статистики того времени, а в 1908 г. Мэн Сенон — «Общей теории статистики», которая была опубликована Коммерческим издательством Китая. Эти книги обогатили национальную научную мысль

комплексным пониманием статистики как науки: «Статистика есть изучение причин и законов социальной и национальной динамики, основанное на большом количестве разумных наблюдений». Книги освещали основные разделы: история статистики, ее теория и методы, государственные органы, виды (демографическая, экономическая, политическая, социальная, статистика морали, статистика образования и религии) [24].

Первым же китайским научным трудом по данной теме считается книга «Статистика», написанная Пэн Цзучжи и изданная в 1907 г. В ней автор привел следующее определение этой науки: «Статистика — это то, что исследует состояние страны, и она необходима для управления». Издание, основанное на западных теориях, состояло из трех частей и включало такие главы, как «История статистики», «Принципы и методы статистики», «Демографическая статистика», «Экономическая статистика», «Политическая статистика» и др. [22].

В период после «опиумных войн» учетные и статистические теории британской и американской школы получили широкое распространение в Китае, и, таким образом, европейская научная мысль на многие годы заняла господствующее положение в его национальном учете.

ВЫВОДЫ

Изучение множества китайских источников показало, что экономическая история древнего Китая развивалась нелинейно. Те или иные

формы хозяйствования во многом зависели от правления конкретных династий (коих в китайской истории насчитывается более десятка), с которыми и ныне ассоциируются. Экономический уклад при каждой из них характеризуется определенным политическим фоном и хозяйственными акцентами и, соответственно, своеобразными методами учета и статистики.

Период династии Цин является одним из наиболее значимых в истории страны. До «опиумных войн» развивался феодальный хозяйственный уклад, централизованная власть укреплялась и демонстрировала хозяйственную самодостаточность. Она сохранила и модернизировала систему «Баоцзя» для административного контроля, учета и статистики на местах, реформировала налоговый учет введением пяти типов учетных книг и «системой разделения на акры». В это время продолжали расширяться и существовать самобытные методы национального учета: «трехногий», «Двери дракона» «Четырех ног». Научная мысль была в основном сосредоточена на количественных инструментах изучения социально-экономических процессов.

После проигрыша в «опиумных войнах» Китаю пришлось открыться внешнему миру, а хозяйственный уклад вплоть до падения династии Цин превратился в полуколониальный и полуфеодальный: стране переживала глубокий политический и экономический кризис, под натиском западных империалистов многовековые национальные традиции были нарушены. Но вместе с тем произошло становление таможенного учета и почтовой статистики, было создано первое в истории страны Статистическое бюро и учреждены статистические управления в министерствах. В учет активно внедрялась западная практика, в том числе в виде табличных отчетов, но одновременно использовались и развивались традиционные методы, в том числе балансовый. Научная мысль преимущественно была представлена переводами и интерпретациями западных и японских теорий и практик. Противоречивый характер правления династии Цин привел к тому, что самобытные китайские учет и статистика смешались с западными и с падением последней китайской династии практически в них и растворились.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Байчуань Е., Чжан Б. Современный этап изучения истории династии Цин: источниковая база. *Вестник СПбГУ*. 2012;(1):69–74.
2. Круглова М.С. Поселково-волостные предприятия КНР: успех реформаторов или эволюция традиционного института? *Terra Economicus*. 2020;18(4):111–125.
3. Ли Х. Исследование сельскохозяйственной экономики и социального развития Центральные равнины при династии Цин. Дис. ... канд. экон. наук. Чжэнчжоу: Университет Чжэнчжоу; 2016. 132 с. (на китайском языке).
4. Фэн Ю. Черновики истории Цин и официальные отчеты. Магистерская диссертация. Баодин: Хуайбэйский педагогический университет; 2018. 120 с. (на китайском языке).
5. Ань Ц. Исследование правил «Хукоу» при династии Цин. Магистерская диссертация. Тяньцзинь: Нанькайский университет; 2010. (на китайском языке).
6. Вэнь Ч., Чжоу С. Процесс формирования институциональной идентичности «хуэйминь» в периоды Юнчжэн и Цяньлун династии Цин и эффект его реализации. *Цинхайские этнические исследования*. 2020;(1). (на китайском языке).
7. Дай Х. Исследование политики «единого подушно-поземельного налога» при династии Цин. *Социальные науки Гуанси*. 2007;(02):118–121. (на китайском языке).
8. Пэн К. Государство в экономической истории династий Мин и Цин: попытка диалога. *Исследование китайской экономической истории*. 2021;(2):91–100. (на китайском языке).
9. Wenxian Zh. The Yellow Register Archives of Imperial Ming China. *Libraries & the Cultural Record*. 2008;43(2):148–175.
10. Лю М. Циркулярный реестр Хукоу династии Цин. *Исторический архив*. 2016;(2). (на китайском языке).
11. Кан Ц. Развитие древнекитайских методов бухгалтерского учета (6) — методы бухгалтерского учета династии Цин. *Изучение бухгалтерского учета*. 2007;(7):71–73. (на китайском языке).
12. Го Ц. «Четыре столпа» династии Цин. *Исторический архив*. 2020;(3). (на китайском языке).
13. Ха Э. Серебряное казначейство центрального правительства: статистика доходов, расходов и запасов в династии Цин. *Исторический архив*. 2014;(3). (на китайском языке).

14. Фа Ю., Дун К., Лэй Ю. Обсуждение бухгалтерских предположений об оценке валюты в Древнем Китае. *Современный бизнес*. 2014;(26). (на китайском языке).
15. Цзян И. Значение поэтической истории Гу Янью. *Нанкайский журнал (издание философии и социальных наук)*. 2003;(1):82–86. (на китайском языке).
16. Гань Ц. Сравнение теории народонаселения Хун Лянцзи и Мальтуса. *Журнал Хунаньского университета науки и технологий*. 2003;(2):72–74. (на китайском языке).
17. Чжао Ч. Краткая история статистики в Китае. *Финансовые исследования*. 1982;(4):62–64. (на китайском языке).
18. Гао Г. Самое раннее бюро статистики в Китае. *Статистика*. 1981;(3). (на китайском языке).
19. Чжань Ц. Обзор отчетов о таможенной торговле Новой истории Китая. *Исследование социальной и экономической истории Китая*. 2003;(2):65–73. (на китайском языке).
20. Ван Ц. Как проводить статистический анализ почтовых отправок. *Конъюнктура бизнеса*. 2012;(2). (на китайском языке).
21. Фу Ц. Обзор двойной бухгалтерии при династии Цин. *Исследования по социальной и экономической истории Китая*. 1989;(3):73–75. (на китайском языке).
22. Dikötter F. The limits of benevolence: Wang Shiduo (1802–1889) and population control. *Bulletin of the School of Oriental and African Studies*. 1992;55(01):110–115.
23. Чжан Х. Как оценить теорию народонаселения Ван Шидуо. *Финансово-экономический журнал*. 1982;(3):59–64. (на китайском языке).
24. Сюй Ц, Чень М. Исследование о издании, содержании и влиянии «Общей теории статистики». *Статистические исследования*. 2015;(3):104–112. (на китайском языке).
25. Се В. Статистическая работа до основания КНР. *Статистика Китая*. 1990;(1). (на китайском языке).

REFERENCES

1. Baichuan Ye., Zhang B. The modern stage of studying the history of the Qing dynasty: source base. *Vestnik SPGu = Bulletin of St. Petersburg State University*. 2012;(1):69–74. (In Russ.).
2. Kruglova M. S. Settlement and volost enterprises of the PRC: the success of reformers or the evolution of a traditional institution? *Terra Economicus*. 2020;18(4):111–125. (In Russ.).
3. Li H. A study of the agricultural economy and social development of the Central Plains under the Qing Dynasty. Dis. ... cand. economy Sciences. Zhengzhou: Zhengzhou University; 2016. 132 p. (In Chinese).
4. Feng Yu. Drafts of Qing History and Official Records. Master's dissertation. Baoding: Huaibei Normal University; 2018. 120 p. (In Chinese).
5. An Q. Study of the Hukou Rules in the Qing Dynasty. Master's dissertation. Tianjing: Nankai University; 2010. (In Chinese).
6. Wen Ch., Zhou X. The Formation Process of the Institutional «Huimin» Identity in the Yongzheng and Qianlong Periods of the Qing Dynasty and Its Implementation Effect. *Qinghai Ethnic Studies*. 2020;(1). (In Chinese).
7. Dai H. A study of the policy of the “single head tax” under the Qing Dynasty. *Guangxi Social Sciences*. 2007;(02):118–121. (In Chinese).
8. Peng K. State in the economic history of the Ming and Qing dynasties: an attempt at dialogue. *A Study of Chinese Economic History*. 2021;(2):91–100. (In Chinese).
9. Wenxian Zh. The Yellow Register Archives of Imperial Ming China. *Libraries & the Cultural Record*. 2008;43(2):148–175.
10. Liu M. Qing Dynasty Hukou Circular Register. *Historical archive*. 2016;(2). (In Chinese).
11. Kang Ju. Development of ancient Chinese accounting methods (6) — Accounting methods of the Qing Dynasty. *Accounting Learning*. 2007;(7):71–73. (In Chinese).
12. Guo Qi. The «Four Pillars» of the Qing Dynasty. *Historical archive*. 2020;(3). (In Chinese).
13. Ha Enzhong. Central Government Silver Treasury: Revenue, Expenditure and Inventory Statistics in the Qing Dynasty. *Historical Archives*. 2014;(3). (In Chinese).
14. Fa Yu., Dong K., Lei Yu. Discussion on the Accounting Assumptions of Currency Measurement in Ancient China. *Modern Business*. 2014;(26). (In Chinese).

15. Jiang Y. The Meaning of Gu Yanwu's Poetic History. *Nankai Journal (philosophy and social sciences edition)*. 2003;(1):82–86. (In Chinese).
16. Gan Q. Comparison of Hong Liangji and Malthus's Population Theory. *Journal of Hunan University of Science and Technology*. 2003;(2):72–74. (In Chinese).
17. Zhao Zh. A Brief History of Statistics in China. *Financial Research*. 1982;(4):62–64. (In Chinese).
18. Gao G. The earliest statistics bureau in my country. *Statistics*. 1981;(3). (In Chinese).
19. Zhang Q. Review of Customs Trade Reports in the Modern History of China. *Research on Chinese Social and Economic History*. 2003;(2):65–73. (In Chinese).
20. Wang Ju. How to carry out postal statistical analysis. *Business conjuncture*. 2012;(2). (In Chinese).
21. Fu Jianmu. An overview of double-entry bookkeeping in the Qing Dynasty. *Chinese Social and Economic History Research*. 1989;(3):73–75. (In Chinese).
22. Dikötter F. The limits of benevolence: Wang Shiduo (1802–1889) and population control. *Bulletin of the School of Oriental and African Studies*. 1992;55(1):110–115.
23. Zhang H. How to Evaluate Wang Shiduo's Population Theory. *Journal of Finance and Economics*. 1982;(3):59–64. (In Chinese).
24. Xu Z., Chen M. The Research in Edition, Content and Influence of a “General Treatise On Statistics”. 2015;(3):104–112. (In Chinese).
25. Xie W. Statistical works before the founding of PRC. *China Statistics*. 1990;(1). (In Chinese).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ / ABOUT THE AUTHOR

Марина Александровна Амурская — кандидат экономических наук, доцент, доцент департамента иностранных языков и межкультурной коммуникации, Финансовый университет, Москва, Россия

Marina A. Amurskaya — Cand. Sci. (Econ.), Associate Professor, Associate Professor of the Department of World Economy and International Business, Financial University, Moscow, Russia

<http://orcid.org/0000-0003-2497-8209>

amurskaia@mail.ru

Конфликт интересов: автор заявляет об отсутствии конфликта интересов.

Conflicts of Interest Statement: The author has no conflicts of interest to declare.

Статья поступила в редакцию 03.02.2022; после рецензирования 24.10.2022; принята к публикации 07.12.2022.

The article was submitted on 03.02.2022; revised on 24.10.2022 and accepted for publication on 07.12.2022.

Автор прочитала и одобрила окончательный вариант рукописи.

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

ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI:10.26794/2408-9303-2022-9-6-71-81
УДК 336.148(045)
JEL H61

Казначейский контроль в области устойчивого развития

Д.С. Егоров

Финансовый университет, Москва, Россия

АННОТАЦИЯ

В настоящее время достаточно активно обсуждается необходимость выстраивания политики организаций с нефинансовой точки зрения, предполагающей ее ориентацию на факторы экологического, социального и управленческого характера, включенные в ESG-повестку. При этом в России требования к нефинансовой отчетности сформулированы в рамках международных стандартов, в то время как она и ее показатели правовыми основами не подкреплены. Для достижения целей устойчивого развития (ЦУР), находящихся свое отражение в ESG-повестке сегодняшнего дня, необходимо выстраивать не только должный уровень контроля за финансовыми потоками компании и государства при поддержке мероприятий, способствующих достижению ЦУР, но и оценивать имеющуюся контрольную среду компании на предмет способности их достигать. **Целью** исследования явился анализ современного состояния ESG-повестки через призму факторов, определяющих предметную область казначейского контроля. **Задачи** автора заключались в раскрытии ее составляющих, охарактеризовании современного состояния стандартов по подготовке нефинансовой отчетности и методик рейтингования организаций, рассмотрении казначейского контроля в области устойчивого развития (УР), определении его субъектов и объектов, а также ключевых вопросов при проведении контрольного мероприятия с позиции достижения целей и выполнения задач УР. В ходе работы использован **метод** контент-анализа. В **результате** исследования выявлен низкий уровень регулирования и формирования контрольных процессов достижения целей устойчивого развития; сформулирован вывод о необходимости их дальнейшего совершенствования при условии, что особая роль в этом процессе будет отведена казначейскому контролю за деятельностью организаций в данном направлении. Полученные результаты должны способствовать реализации подобной практики, а также формированию начального этапа становления государственного контроля в данной области. Исследование может представлять интерес для контрольных органов и структурных подразделений компаний, а также профессиональных сообществ в области устойчивого развития.

Ключевые слова: контроль; казначейский контроль; нефинансовая отчетность; регулирование; ESG-повестка; устойчивое развитие; зеленые инвестиции; гринвошинг

Для цитирования: Егоров Д.С. Казначейский контроль в области устойчивого развития. Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing. 2022;9(6):71-81. DOI: 10.26794/2408-9303-2022-9-6-71-81

ORIGINAL PAPER

Treasury Control in Sustainable Development

D.S. Egorov

Financial University, Moscow, Russia

ABSTRACT

Currently, the need to build an organization's policy from a non-financial point of view, assuming its orientation to environmental, social and managerial factors included in the ESG agenda, is being actively discussed. In Russia, the requirements for non-financial reporting are generated within the framework of international standards, while legal foundations do not support it and its indicators. In order to achieve the sustainable development goals (SDGs), which are reflected in the ESG agenda of today, it is necessary to build not only the proper level of control over the financial flows of the company and the state with the support of measures that contribute to the achievement of the SDGs, but also evaluate the existing control environment of the company for the ability to reach them. The study's goal is analyzing the current state of the ESG agenda through the prism of factors that determine the subject area of treasury control. The author's tasks are to disclose its components, characterize the current state of standards for preparing non-financial reporting and methods for rating organizations. Also, the author considers treasury control in sustainable development (SD), determines its subjects and objects, as well as key issues when conducting a control measure from the standpoint of achieving goals and fulfillment of SD tasks. The research uses the content analysis method. Because of the study, the

© Егоров Д.С., 2022

author revealed a low level of regulation and formation of control processes for achieving sustainable development goals. The study formulated the conclusion about the need for their further improvement, provided that a special role in this process will be assigned to treasury control over the activities of organizations in this direction. The results obtained should contribute to implementing such a practice, as well as the formation of the initial stage of state control in this area. The study may interest regulatory bodies and structural divisions of companies, as well as professional communities, in sustainable development.

Keywords: control; treasury control; non-financial reporting; regulation; ESG agenda; sustainable development; green investment; greenwashing

For citation: Egorov D.S. Treasury control in sustainable development. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing.* 2022;9(6):71-81. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2022-9-6-71-81

ВВЕДЕНИЕ

С 2015 г., после прошедшего в США саммита ООН на тему «Преобразование нашего мира: Повестка дня в области устойчивого развития на период до 2030 года»¹, значимость концепции УР заметно возрасла. В рамках повестки саммита определены 17 целей устойчивого развития всего экономического пространства, каждая из которых имеет значимость для международного сообщества и непосредственно влияет на его способность создавать ценности для будущего поколения в долгосрочной перспективе. Приведем некоторые из них: «обеспечение здорового образа жизни и содействие благополучию для всех в любом возрасте», «обеспечение всеохватного и справедливого качественного образования и поощрение возможности обучения на протяжении всей жизни для всех», «принятие срочных мер по борьбе с изменением климата и его последствиями»².

Заострение внимания мировой общественности на проблемах и рискованных зонах глобального характера повлияло на очередное усиление интеграции деятельности организаций и активизацию политики государств в отношении экологических, социальных и управленческих факторов, в совокупности обозначенных аббревиатурой ESG. Она состоит из первых букв трех английских слов, означающих «экологические, социальные и управленческие принципы» (от англ. Environment, Social, Governance), на базе которых, по мнению экономистов, должна выстраиваться современная деятельность, оцениваться способность создавать ценности на долгосрочную перспективу (т.е. способность к устойчивому раз-

витию) не только компаний любой организационно-правовой формы, но и государства; при этом их следует учитывать при развитии экономики страны [1, 2]. Роль государства в рамках рассматриваемой темы заключается в законодательном закреплении задач по достижению ЦУР, формировании соответствующих инструментов и условий, оказывающих стимулирующее воздействие на организации и общество.

Экологический принцип базируется на необходимости сокращения загрязнения окружающей среды, переходе к чистому (зеленому) производству на основе использования безотходного (или в несколько раз снижающего прежний уровень вредных отходов) оборудования и т.д. Примерами показателей в рамках экологического фактора являются объем выбросов парниковых газов; уровень влияния на землепользование и экосистемы и т.д. [1].

Социальный принцип заключается в необходимости предпринимать меры, направленные на поддержание благополучия не только работников конкретной компании, но и всего человечества. Данный принцип основан на уважении достоинства личности, равенстве между людьми, поддержании их здоровья и предоставлении им возможности для перспективного роста и совершенствования, а также на обеспечении высокого уровня занятости, инновационного развития услуг и товаров, прогресса общества в целом. Что касается показателей, то здесь предполагается учет многих характеристик, определяющих как самого человека (затраты на образование сотрудников, равенство в заработной плате между коллегами различных полов, национальных групп и т.д., участие персонала в разного рода социальных программах), так и тех условий, в которых он реализует свою деятельность и сосуществует с обществом в целом (затраты на НИОКР, прямой и косвенный экономический эффект от деятельности организации, объем выплаченных налогов) [1].

¹ Саммит ООН по устойчивому развитию 25–27.09.2015. Нью-Йорк. Организации Объединенных наций (официальный сайт). URL: <https://clck.ru/333nnL>

² Преобразование нашего мира: Повестка дня в области устойчивого развития на период до 2030 года. Организации Объединенных наций (официальный сайт). URL: <https://sdgs.un.org/ru/2030agenda>

Управленческий принцип достаточно многогранен и содержит внушительный перечень особенностей и показателей. По большому счету он основан на ведении честной, открытой, безопасной для окружающих деятельности компании с соблюдением принципов конкуренции [1]; также подразумевается эффективная система управления, в том числе направленная на предотвращение рисков и конфликтов интересов, организация и проведение мероприятий по противодействию коррупции и т.д.

Исходя из представленной характеристики принципов и предполагаемых показателей для их оценки, основополагающим фактором достижения намеченных ЦУР является наличие единых стандартов, определяющих требования не только к перечню этих показателей, специфике их расчета и учету особенностей отраслей экономики, но и к единому формату представления результатов деятельности компаний, их рейтингованию и достоверности.

При этом стоит учитывать, что предпочтения инвесторов в финансировании различных проектов (предприятий) основываются на соответствии последних принципам ESG и тем ЦУР, достижению которых они способствуют. Аналогичная ситуация складывается с деятельностью организаций при поиске контрагентов и кредиторов.

СОВРЕМЕННОЕ СОСТОЯНИЕ ESG-ПОВЕСТКИ И КАЗНАЧЕЙСКОГО КОНТРОЛЯ В ОБЛАСТИ УСТОЙЧИВОГО РАЗВИТИЯ

На данный момент проведено достаточно много исследований, посвященных тематике устойчивого развития, где определено значительное количество как ESG-стандартов, так и методик рейтингования организаций по данному вопросу [1, 2]. «На уровне оценки и мониторинга ESG-эко-система в настоящий момент наиболее уязвима: в мире действуют более 70 ESG-стандартов, вокруг которых выстраиваются порядка 600 ESG-рейтингов, которые не коррелируют друг с другом: одни и те же компании могут выглядеть хорошо в одном рейтинге и плохо в другом. Процесс сертификации (рейтингования) для компаний сложный, затратный и сопряжен с неочевидностью влияния ESG на финансовые показатели» [1]. В исследованиях приводятся лучшие практики по ESG-повестке, реализация которых вскоре дойдет и до отечественного пространства (ESG-сертификация малого и среднего бизнеса, ESG-платформы, спо-

собствующие достижению ЦУР при малых возможностях у организации, и т.д.) [1].

Примерами наиболее популярных стандартов по нефинансовой отчетности можно считать «Глобальную инициативу по отчетности» (GRI), «Международный совет по интегрированной отчетности» (IIRC) и «Совет по стандартам учета в области устойчивого развития (SASB)» [3]. При этом отечественная коммерческая сфера придерживается стандартов GRI, поскольку нефинансовые отчеты, сформированные по их требованиям, раскрывают большую часть о деятельности компании, а также включают иные данные, необходимые для использования не только заинтересованными сторонами, но и обществом в целом [1].

Глобальная инициатива по отчетности (GRI) — это агентство, впервые создавшее в конце 1990-х гг. систему отчетности в области УР, которая может применяться предприятиями любого размера или сектора, т.е. она универсальна, что также отражается на мировой применимости таких стандартов [3].

Ряд исследований доказывает, что имеется определенная зависимость между показателями финансовой и нефинансовой отчетности фирм: к примеру, на первые заметное негативное влияние оказывает недостаточное внимание к управлению факторами ESG, связанными с ЦУР. Однако такая связь не имеет четкой направленности (положительной или отрицательной) — на нее воздействует множество факторов: отрасль экономики, местоположение компании, ее размер, политика организации деятельности и др. [3]. При этом в отдельных сферах экономики в рамках производственной специфики организаций весомость одного фактора может превалировать над другими, к примеру в сфере информационных технологий, что также сказывается на финансовых показателях [4].

В последнее время возросло количество как рейтинговых агентств, нацеленных на оценку деятельности компаний в области устойчивого развития по своей методике, так и самих участвующих в этом организаций. Так, по информации агентства «RAEX», проводящего рейтингование российских компаний в сфере ESG, количество тех из них, что заняты в области устойчивого развития, увеличилось с 68 ед. в январе 2021 г.³ до 160 ед. в декабре 2022 г.⁴

³ ESG Ranking of Russian companies 2021 as of 15.01.2021. URL: https://www.raexpert.eu/esg_corporate_ranking/ (дата обращения: 05.10.2022).

⁴ ESG Ranking of Russian Companies 2022 as of 3.10.2022. URL: https://www.raexpert.eu/esg_corporate_ranking/ (дата обращения: 05.10.2022).

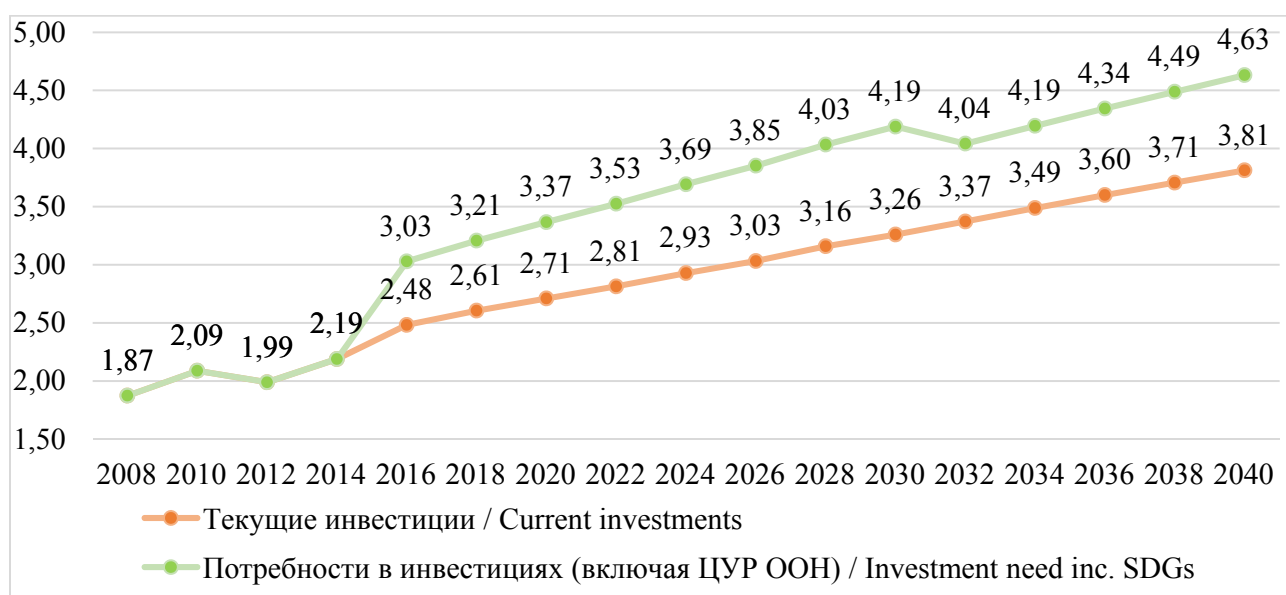


Рис. / Fig. Глобальные инвестиции в инфраструктуру до 2040 г., трлн долл. /
Global investment in infrastructure up to 2040, \$ trillion

Источник / Source: Устойчивое развитие и инфраструктура: обзор трендов в России и мире. ВЭБ РФ и Национальный центр ГЧП. 2021. URL: https://xn-90ab5f.xn--p1ai/downloads/spief_sd_short_final_02.05.2021_1.pdf / Sustainable Development and Infrastructure: Overview of Trends in Russia and the World. VEB RF and the National PPP Center. 2021. URL: https://xn-90ab5f.xn--p1ai/downloads/spief_sd_short_final_02.05.2021_1.pdf

Имеется несколько причин возросшей популярности ESG-рейтингов, а именно:

- возможность компаний ESG-направленности в дальнейшем приумножать свои доходы за счет роста объема зеленых инвестиций: в мире в 2016 г. он составил 7,8 трлн долл., а в 2019 — уже 13,8 трлн долл., при этом 87% из них приходится на Северную Америку и Западную Европу⁵;
- формируется положительный имидж компании за счет реализации мероприятий в рамках ЦУР, помощи обществу;
- возрастает число потенциальных инвесторов, которые хотят вкладывать в компании, которые, по их убеждению, доказали свою ответственность в отношении современных проблем общемирового значения и т.д. [5, 6].

Так, после всплеска коронавирусной инфекции возросли инвестиции в фонды ESG [7, 8]. Также, «по данным Глобальной ассоциации устойчивых инвестиций, объем активов ESG в 2020 г. превысил 35 трлн долл., тогда как в 2018 г. он состав-

лял 30,6 трлн долл., а в 2016 г. — 22,8 трлн долл. Ожидается, что суммарная стоимость активов ESG превысит 50 трлн долл. к 2025 г.» [7].

Стоит отметить, что с активизацией общественности по отношению к ESG-повестке и ЦУР компании подвергаются усиленному контролю со стороны инвесторов, государства и рейтинговых агентств, а также кредитных организаций, средств массовой информации и иных заинтересованных сторон [9].

На современном этапе достижения ЦУР отмечается дефицит инвестиций в инфраструктуру, на данный момент связанную с решением многих социальных и экологических проблем и имеющую высокий уровень износа, который продолжает расти. В 2020 г. он составил 34,3 трлн долл., а к 2040 г. достигнет уже 18 трлн долл. по сравнению с 3 трлн долл. в 2020 г.⁶ Соответствующие данные отображены на рисунке.

К числу стран с наибольшим дефицитом инфраструктурных инвестиций относятся в том числе крупнейшие экономики мира: США (3,8 трлн долл.)

⁵ Россельхозбанк и Frank RG: 86% инвесторов считают, что использование ESG-критериев может привести к более высокой доходности. URL: <https://www.rshb.ru/news/473091/> (дата обращения: 05.10.2022).

⁶ Устойчивое развитие и инфраструктура: обзор трендов в России и мире. ВЭБ РФ и Национальный центр ГЧП. 2021. URL: https://xn-90ab5f.xn--p1ai/downloads/spief_sd_short_final_02.05.2021_1.pdf (дата обращения: 05.10.2022).

Таблица / Table

**Рэнкинг ESG-прозрачности российских компаний и банков /
ESG transparency ranking of Russian companies and banks**

Наименование показателя / Name of indicator	Год / Year	
	2021	2022
Количество компаний / Number of companies	100	100
Средняя итоговая оценка / Average final grade	1,52	1,29
Средняя оценка по E секции / Average score for E section	1,51	1,34
Средняя оценка по S секции / Average score for S section	1,70	1,35
Средняя оценка по G секции / Average score for the G section	1,79	1,46
Средняя оценка по раскрытию стандартов / Average score for standards disclosure	0,95	1,02

Источник / Source: составлено автором на основе [12, 13] / compiled by the author based on [12, 13].

и Китай (1,9 трлн долл.). Россия также занимает одно из лидирующих мест (727 млрд долл.)⁷.

Рейтинговые агентства в области ESG используют в своей деятельности различные методики [9]. Данный вопрос широко изучен — к примеру, между итоговыми оценками MSCI и Refinitiv⁸ корреляция составила 38%, а лучшим случаем совпадения обладают списки Sustainalytics и Vigeo Eiris⁹, по которым корреляция составила 70% [5]. При этом иные (не ESG-) рейтинги совпадают в большей степени: например корпоративные кредитные, выпущенные Moody's и Standard & Poor's¹⁰, показали корреляцию в 99% [5].

Подчеркнем, что наличие множества методик определения показателей соответствующего фактора (рейтингования) организаций затрудняет

расчеты и оценки, а также ставит под вопрос их соответствие действительности и возможности проведения межорганизационного анализа и достижения общемировых ЦУР.

На фоне проблем, связанных с отсутствием условий обязательного проведения аудита данных компаниями ESG-повестки, неимением наднационального регулятора в области ESG (в том числе по вопросам отражения конкретных показателей и наличия требований к обеспечению точности их расчетов в нефинансовой отчетности), а также различных поведенческих особенностей на уровне фирмы, возникает понятие «гринвошинг» [10]. Такое название получила ситуация, когда компании, которые публикуют достаточно много информации о своей деятельности в рамках ее экологичности, в том числе о достижении отдельных показателей в и проводимых с этой целью мероприятий, на самом деле ей не соответствуют [2, 10]. Предприятия тратят значительные ресурсы на такое позиционирование деятельности, вместо того, чтобы концентрироваться на реальных экологических инициативах [11].

Рейтингование организаций в области ESG-прозрачности реализуется и в российской практике [8]. К примеру, агентство «Эксперт РА» в 2021 и 2022 гг. составило рэнкинг ESG-прозрачности отечественных компаний (см. таблицу). В основе применяемой методики (рэнкинга) лежит оценка по ряду таких показателей, как «раскрытие воздействия на окружающую среду (экологию, «Е»)», «раскрытие воздействия на общество (социальную сферу, «S»)», «раскрытие в области корпоративного управления («G»)» и «стандарты раскрытия», где 2 балла соответствуют самому полному раскрытию, 1 обозначает,

⁷ Устойчивое развитие и инфраструктура: обзор трендов в России и мире. ВЭБ РФ и Национальный центр ГЧП. 2021. URL: https://xn-90ab5f.xn--p1ai/downloads/spief_sd_short_final_02.05.2021_1.pdf (дата обращения: 05.10.2022).

⁸ MSCI (Morgan Stanley Capital International) — американская компания, предоставляющая инструменты и услуги для принятия решений в области инвестиций, в том числе в рамках УР. Управляет мировым индексом MSCI; Агентство Refinitiv — американо-британский глобальный поставщик данных и инфраструктуры финансового рынка, в том числе в рамках УР.

⁹ Sustainalytics — организация, которая оценивает устойчивость листинговых компаний на основе их экологических, социальных и корпоративных показателей (ESG); Vigeo Eiris — часть Moody's ESG Solutions, глобальный поставщик ESG-решений для сообщества инвесторов.

¹⁰ Moody's — международное рейтинговое агентство, занимающиеся присвоением кредитных рейтингов, исследованиями и анализом рисков; Standard & Poor's (Standard & Poor's Financial Services LLC) — дочерняя компания американской корпорации S&P Global, занимающаяся аналитическими исследованиями финансовых рынков.

что раскрытие есть, но неполное/недостаточное и 0 баллов свидетельствует о его отсутствии.

Практически все из анализируемых предприятий в той или иной степени раскрывают информацию по факторам ESG-направленности, однако либо не сообщают о стандартах, в рамках которых были подготовлены нефинансовые отчеты и рассчитаны показатели, либо предоставляют эти данные не в полной мере.

В настоящее время выделяют три основных типа «гринвошинга». При первом завышаются или понижаются реальные показатели ESG, искажается информация, при втором — раскрываются только положительные данные, тогда как отрицательные скрываются, а при третьем манипуляция происходит на уровне отдельных продуктов, совмещая в себе признаки двух первых типов «гринвошинга» [10].

Хотя данное явление довольно распространено, оно не всегда выявляется до определенных событий. Одним из ярких примером стала компания Volkswagen, якобы использующая технологию, которая позволяет «выбрасывать меньше загрязняющих веществ». Однако позже выяснилось, что ее автомобили были оснащены устройством, изменяющим характеристики для видимого снижения уровня выбросов (степень загрязнения была в 40 раз больше, чем заявлялось) [1, 11].

Некоторыми исследователями отмечается, что предотвращению «гринвошинга» может способствовать реализация контрольных механизмов, в том числе связанных с увеличением численности независимых директоров и институциональных инвесторов. Подобные меры позволят усилить контроль за деятельностью организации и повысить открытость информации [9, 10]. Также они могут положительно повлиять на процессы организации и осуществления контроля за достижением намеченных целей в рамках ESG-повестки, расходованием средств, направленных на реализацию ESG-принципов, надежностью систем надзора в организациях, ориентирующих свою деятельность на УР либо принимающих непосредственное участие в реализации способствующих ему мероприятий.

Внутренний контроль деятельности предприятия может обходиться без нормативных документов, закрепляющих порядок его проведения, методических рекомендаций и иных документов государственного уровня. Но учитывая, что таковых в настоящее время насчитывается довольно большое количество и каждый из них в той или иной

степени затрагивает сферы, отраженные в ESG-повестке, то необходимо формировать требования и методики на уровне государства [14].

Нормотворческая деятельность в области устойчивого развития на данный момент активно осуществляется государственными органами, в частности Банком России (ЦБРФ), разработавшим новые стандарты эмиссии, рекомендации по ответственному инвестированию и т.д. [15]. В конце 2020 г. в ЦБРФ была создана Рабочая группа по финансированию устойчивого развития, определяющая стратегическую повестку по этому направлению и контролирующую ее реализацию. В ней пять тематических экспертных подгрупп с участием представителей федеральных органов исполнительной власти, институтов развития, участников финансового рынка, саморегулируемых организаций и науки¹¹. Помимо этого, разработан «Глоссарий терминов в области устойчивого развития», объединяющий основные понятия в данной сфере, издано распоряжение Правительства РФ «Об утверждении целей и основных направлений устойчивого (в том числе зеленого) развития Российской Федерации»¹², а также постановление Правительства РФ «Об утверждении критериев проектов устойчивого (в том числе зеленого) развития в Российской Федерации и требований к системе верификации проектов устойчивого (в том числе зеленого) развития в Российской Федерации»¹³.

На стадии проектов находятся подготовленные Минэкономразвития федеральный закон «О публичной нефинансовой отчетности»¹⁴ и постановление Правительства РФ «Об утверждении пере-

¹¹ Банк России (официальный сайт). URL: <https://cbr.ru/develop/ur/faq/> (дата обращения: 05.10.2022).

¹² Распоряжение Правительства РФ от 14.07.2021 № 1912-р «Об утверждении целей и основных направлений устойчивого (в том числе зеленого) развития Российской Федерации». URL: <https://legalacts.ru/doc/rasporjazhenie-pravitelstva-rf-ot-14072021-n-1912-r-ob-utverzhdanii-ysclid=lb212ig6no492067232> (дата обращения: 05.10.2022).

¹³ Постановление Правительства РФ от 21.09.2021 № 1587 «Об утверждении критериев проектов устойчивого (в том числе зеленого) развития в Российской Федерации и требований к системе верификации проектов устойчивого (в том числе зеленого) развития в Российской Федерации» (документ не вступил в силу). URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/402739344/?ysclid=lb216svuti239997005> (дата обращения: 05.10.2022).

¹⁴ Проект федерального закона «О публичной нефинансовой отчетности» URL: <https://www.consultant.ru/law/hotdocs/52072.html/?ysclid=lb21c73lx7519768364> (дата обращения: 05.10.2022).

чня ключевых (базовых) показателей публичной нефинансовой отчетности»¹⁵, которое содержит 38 показателей: 9 экономических, 10 экологических, 13 социальных, 6 управленческих. Реализация планов по их ратификации поможет закрепить на уровне государства ключевые понятия нефинансовой отчетности, а также требования к перечню ее показателей, что поспособствует развитию контроля в области устойчивого развития.

На данный момент контроль за деятельностью организаций, принимающих участие в достижении ЦУР (о котором они могут и не подозревать), реализуется не в явной форме. На основе сформированных государственных программ и национальных проектов, нацеленных на достижение конкретных показателей в социально-экономической, экологической, управленческой и иных сферах общественной жизни, осуществляется финансирование государственного аппарата, юридических лиц за счет субсидий и иных форм предоставления денежных средств из бюджетов бюджетной системы Российской Федерации.

В соответствии с действующим законодательством контроль за предоставлением и использованием бюджетных средств, направленных на реализацию данных программ и проектов, проводится исходя из нормативно-правовых актов, которые не содержат положений, касающихся устойчивого развития, в том числе соблюдения ESG-принципов¹⁶. К тому же формирование нефинансовой отчетности относится, по большей степени, к прерогативе организаций коммерческого сектора экономики, основная деятельность которых направлена в первую очередь на получение прибыли, а не на достижение общественно значимых интересов. Исходя из этого, необходимо формировать комплексный подход к организации и осуществлению контроля в области УР, а также корректировать действующие нормы и правила в соответствии со сложившимися тенденциями. Поэтому основной задачей государства в рамках устойчивого развития становится привлечение интереса коммерческого сектора экономики

к реализации ЦУР путем создания способствующих достижению этих целей инструментов и условий для внедрения в них контрольных процессов. Основой может стать проведение казначейского контроля как государством, так и самими компаниями. Кроме того, необходимо учитывать нагрузку на бизнес, чтобы такие контрольные мероприятия не затягивали реализацию главной функции инструментов и условий — достижение ЦУР.

Суть казначейского контроля (контроля за движением денежных средств) находит отражение в выполнении пяти основных задач, поставленных перед органами или отдельными структурными подразделениями организации, наделенными функциями по проведению операций с денежными средствами, а именно:

- проверке законности осуществляемой операции — законность;
- доведении денежных средств до нужного адресата — адресность;
- доведении денежных средств в установленный срок — своевременность;
- обеспечении доведения денежных средств в полном объеме — полнота;
- осуществлении контроля за направлением использования денежных средств — сохранность и эффективность.

Названным задачам соответствуют определенные принципы: операция должна проводиться в соответствии с регламентирующим нормативным правовым актом (нормативным актом); денежные средства должны быть доведены до соответствующего получателя в полном объеме, в установленный срок и с последующим проведением контроля за направлением их использования с подтверждением цели их предоставления, сохранности и результативности (экономности). Выстроенный надлежащим образом казначейский контроль призван способствовать достижению перечисленных задач.

Примером одной из значимых областей в части осуществления расходов и с учетом ЦУР, связанных со здоровьем людей и т.д., можно считать сферу здравоохранения. Так, возможность медицинского учреждения (больницы) предоставлять профильные услуги зависит от наличия соответствующих его потребностям и содержанию деятельности материалов, оборудования и персонала. Но для того, чтобы это обеспечить, требуются своевременно доставленные денежные средства, наличие которых позволяет приобрести все необходимое и решить вопрос о возможности предоставления медицинских услуг

¹⁵ Проект постановления Правительства РФ «Об утверждении перечня ключевых (базовых) показателей публичной нефинансовой отчетности» (по состоянию на 27.03.2019) (подготовлен Минэкономразвития России). URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc; base=PNPA; n=46279#gloHZOTsl0r6xLR 1> (дата обращения: 05.10.2022).

¹⁶ Бюджетный кодекс Российской Федерации (БК РФ). URL: <https://base.garant.ru/12112604/?ysclid=lb204klh5m243533258> (дата обращения: 05.10.2022).

(и их качестве), выплаты зарплаты работникам в положенный срок и повышения их квалификации. На основе принципов и задач казначейского контроля для организации сферы здравоохранения должно обеспечиваться своевременное предоставление денежных средств для дальнейшего распоряжения ими и финансирования деятельности в целом.

В современных источниках казначейский контроль характеризуется как часть контрольной деятельности Федерального казначейства, касающейся проведения проверок закупок товаров, работ и услуг в целях обеспечения государственных и муниципальных нужд. Между тем в широком смысле функции казначейского контроля этим не ограничиваются: он реализуется там, где есть необходимость в контроле движения денежных средств, что позволяет считать его не только одной из составляющих государственного финансового контроля. Контроль движения денежных средств необходим при осуществлении операций с ними вне зависимости от источника их приобретения, а с учетом нарастающей актуальности реализации ESG-принципов в нем есть потребность и в рамках УР.

На данный момент реализуется и такой инструмент казначейского контроля, как «казначейское сопровождение», в рамках которого бюджетные средства предоставляются исполнителю только после свершения определенных событий, для реализации которых они были выделены [16]. На основе казначейского сопровождения можно финансировать деятельность организаций, прямо или косвенно занятых достижением ЦУР; основанием для предоставления денежных средств становится способность предприятий реализовать конкретные мероприятия в этом направлении, а также надежность системы внутреннего контроля, способной обеспечивать правильное их выполнение. Исходя из вышесказанного, казначейский контроль приобретает характер не просто контроля, а уже аудита, при котором могут проводиться и экспертно-аналитические мероприятия.

При организации и проведении казначейского контроля в рамках темы устойчивого развития в качестве его субъектов могут выступать как учреждения бюджетной, так и коммерческой сферы: первые — это уполномоченные контрольные органы, вторые — организации, проверяющие как деятельность своих подразделений, так и контрагентов.

На что необходимо, по нашему мнению, делать акцент при подготовке и проведении мероприятия

по казначейскому контролю на предмет соблюдения ESG-принципов и ЦУР, так это:

- наличие и соответствие поставленных организацией целей, задач по их достижению, а также показателей к первым двум целям устойчивого развития;
- наличие и соответствие мер по достижению ЦУР, которые закладывает в свою деятельность организация, характеристикам конкретности, достижимости, рациональности срока выполнения меры, направленности на достижение ЦУР;
- отражение показателей, содержащихся в нефинансовой отчетности в явном виде, существование прозрачной методики их расчета (в том числе с приведением порядка расчета и используемых в нем значений);
- наличие порядков, методик и иных нормативно-рекомендательных положений компании по использованию денежных средств на соответствующие ЦУР и задачи по их достижению, а также их качественная оценка;
- фактическое использование денежных средств из разных источников финансирования деятельности на реализацию мер по достижению ЦУР, а также оценка результатов их использования с позиции приносимой пользы и влияния на внешнюю и внутреннюю среду организации;
- оценка надежности системы внутреннего контроля с позиции возможного достижения целей и выполнения задач устойчивого развития;
- оценка наличия факторов (рисков), оказывающих влияние на возможность достижения целей и выполнения задач устойчивого развития;
- отсутствие в нефинансовых и (или) финансовых отчетах и публичных заявлениях организации искажений информации о деятельности компании, ее продуктах и (или) услугах.

По итогам контрольного мероприятия по казначейскому контролю необходимо принять меры по устранению выявленных недостатков и нарушений, недопущению их возникновения в будущем, а также акцентировать внимание на существенных факторах (рисках), оказывающих влияние на возможность достижения целей и выполнение задач УР с целью предупреждения возникновения ситуаций, негативно влияющих на деятельность организации.

ВЫВОДЫ

Поставленные перед мировым сообществом вопросы социального, экологического и управленческого характера имеют особую важность для

создания ценностей на долгосрочный период и безопасности общества в целом.

В международной практике имеется множество ESG-стандартов, определяющих требования к нефинансовой отчетности, ее показателям и порядку их расчета, принципов оценивания организаций с позиции следования ESG-принципам, однако отсутствуют стандарты и методики отечественной разработки, закрепленные на законодательном уровне. В связи с этим затруднен расчет показателей социального, экологического и управленческого характера, оценка деятельности компании на предмет их реализации; одновременно ставится вопрос соответствия действительности информации, содержащейся в нефинансовой отчетности, и возможности проведения межорганизационного анализа достижений общемировых ЦУР. Наличие явления «гринвошинг» вызывает неопределенность в фактической деятельности компаний, создает экономические, экологические и иные риски, а также оказывает значительное влияние на глобальные перспективы и обязательства предприятий в сфере экологии.

Для реализации ЦУР государству необходимо внедрять способствующие этому инструменты и формировать условия для их применения, среди которых особую роль следует отвести казначейскому контролю за деятельностью организаций, достижением целей и выполнением задач устойчивого развития. Одним из примеров механизма, способствующего выполнению ЦУР как для малого и среднего бизнеса, так и для крупного бизнеса, могут стать ESG-платформы [1].

Представленный в исследовании перечень вопросов при подготовке и проведении казначейского контроля на предмет соблюдения ESG-принципов и ЦУР необходимо учитывать при осуществлении контроля в компании, реализующей мероприятия по достижению таких целей: они могут реализовываться и органами государственной власти для выявления наруше-

ний требований законодательства и неэффективного использования бюджетных средств, если они предоставляются на ЦУР. Мероприятия такого рода необходимы и контролерам, и ревизорам во сферах общественной жизнедеятельности как методический инструмент, на основе которого можно выявить существенные риски, оказывающие непосредственное влияние на способность организации вносить вклад в достижение ЦУР, соответствовать установленным принципам в рамках ESG-повестки.

Примерами могут стать:

- использование значительного количества денежных средств на цели, не соответствующие поставленным организацией ЦУР и задачам в рамках устойчивого развития;
- недостижение запланированных результатов вследствие того, что меры по достижению ЦУР заявлены в объеме, который организация не может реализовать за конкретный период времени;
- отсутствие порядка, методики расчета показателей, отражение в нефинансовой отчетности некомплексных и размытых данных, ведущих к разночтениям и неопределенности как у инвесторов, так и у иных заинтересованных сторон;
- отсутствие эффекта по результатам осуществления мероприятий ESG-направленности вследствие проявления коррупционных факторов и неэффективного использования ресурсов;
- неспособность выстроенной системы контроля своевременно реагировать на возникающие риски и т.д.

Вне зависимости от размеров компании, ее местоположения и иных факторов, влияющих на ее способность соблюдать ESG-принципы, создавать ценности для будущих поколений, необходимо включать в процессы достижения ЦУР инструменты контроля, способствующие своевременному выявлению и устранению возникающих рисков, причем основным среди них в данном контексте должен стать казначейский контроль.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Ведерин И.В., Головщинский К.И., Давыдов М.И. и др. ESG: три буквы, которые меняют мир. Доклад НИУ ВШЭ. М.: ИД Высшей школы экономики; 2022. 138 с.
2. Лазарян С.С., Никонов И.В., Хачатрян А.В. ESG (Environmental, Social, Governance): основные понятия и опыт регулирования. М.: НИФИ; 2021. 55 с.
3. Oprean-Stan C., Oncioiu I., Iuga I.C., Stan S. Impact of sustainability reporting and inadequate management of esg factors on corporate performance and sustainable growth. *Sustainability*. 2020;12(20):1–31.
4. Egorova A.A., Grishunin S.V., Karminsky A., V. The Impact of ESG factors on the performance of Information Technology Companies. *Proceedings of the 8th International conference on information technology and*

- quantitative management, ITQM 2020 and 2021 (Chengdu, July 09–11, 2021). Chengdu: Elsevier B.V.; 2021:339–345.
5. Clément A., Robinot É., Trespeuch L. Improving ESG Scores with Sustainability Concepts. *Sustainability*. 2022;14(20):13154.
 6. Стоцкая Д.Р., Муратов Р.Р. ESG инвестирование и как оно набирает популярность. *Наука через призму времени*. 2020;12(45):69–72.
 7. Чувычкина И.А. ESG-инвестирование: мировой и российский опыт *Экономические и социальные проблемы России*. 2022;1(49):95–110.
 8. Масалимова З.З. Проблемы, препятствующие активному внедрению ESG-инвестирования в российскую практику. *Шаг в науку*. 2021(2):64–68.
 9. Степченкова О.С. Контроль за соблюдением компаниями принципов ESG. *Гипотеза*. 2021;4(17):12–18.
 10. Yu E., Luu B. V., Chen C. Greenwashing in environmental, social and governance disclosures. *Research in International Business and Finance*. 2020;(52):101192.
 11. Astakhova I., Reznikova T., Astakhova E. Greenwashing as a form of modern eco-marketing. *Acta Innovations*. 2020;34(34):5–12.
 12. Жанахова Е., Митрофанов П. ESG-прозрачность: раскрыть нельзя закрыть. Эксперт РА (онлайн). 16.11.2022. URL: https://www.raexpert.ru/researches/sus_dev/esg_2022/
 13. Смирнов И., Митрофанов П., Плешков М., ESG-прозрачность российских компаний: равнение на экспортеров. Эксперт РА (онлайн). 17.11.2022. URL: https://www.raexpert.ru/researches/sus_dev/esg_transparency_2021/
 14. Егоров Д.С. Тенденции развития государственного контроля (надзора) в Российской Федерации. *Экономика и управление: проблемы, решения*. 2022;3(6):59–65.
 15. Турбина К. ESG — издержки или новые возможности? *Современные страховые технологии*. 2021;(6):72–77.
 16. Егоров Д.С. Современные инструменты осуществления казначейского контроля в рамках государственного управления. *Экономика и управление: проблемы, решения*. 2022;1(8):147–155.

REFERENCES

1. Vederin I. V., Golovshinsky K. I., Davydov M. I. et al. ESG: three letters that change the world. Report of the HSE University. Moscow: Publishing House of the HSE; 2022. 138 p. (In Russ.).
2. Lazaryan S. S., Nikonov I. V., Khachatryan A. V. ESG (Environmental, Social, Governance): basic concepts and experience of regulation. Moscow: NIFI; 2021. 55 p. (In Russ.).
3. Oprean-Stan C., Oncioiu I., Iuga I. C., Stan S. Impact of sustainability reporting and inadequate management of esg factors on corporate performance and sustainable growth. *Sustainability*. 2020;12(20):1–31.
4. Egorova A. A., Grishunin S. V., Karminsky A. V. The Impact of ESG factors on the performance of Information Technology Companies. Proceedings of the 8th International conference on information technology and quantitative management, ITQM 2020 and 2021 (Chengdu, July 09–11, 2021). Chengdu: Elsevier B.V.; 2021:339–345.
5. Clement A., Robinot É., Trespeuch L. Improving ESG Scores with Sustainability Concepts. *Sustainability*. 2022;14(20):13154.
6. Stotskaya D. R., Muratov R. R. ESG investing and how it is gaining popularity. *Nauka cherez prizmu vremeni = Science through the prism of time*. 2020;12(45):69–72. (In Russ.).
7. Chuvyckina I. A. ESG-investing: global and Russian experience. *Ekonomicheskie i social'nye problemy Rossii = Economic and social problems of Russia*. 2022;1(49):95–110. (In Russ.).
8. Masalimova Z. Z. Problems hindering the active implementation of ESG-investing in Russian practice. *SHag v nauku = Step into science*. 2021(2):64–68. (In Russ.).
9. Stepchenkova O. S. Monitoring compliance with ESG principles by companies *Gipoteza = Hypothesis*. 2021;4(17):12–18. (In Russ.).
10. Yu E., Luu B. V., Chen C. Greenwashing in environmental, social and governance disclosures. *Research in International Business and Finance*. 2020;(52):101192.
11. Astakhova I., Reznikova T., Astakhova E. Greenwashing as a form of modern eco-marketing. *Acta Innovations*. 2020;34(34):5–12.

12. Zhanakhova E., Mitrofanov P. ESG-transparency: open cannot be closed. Expert RA (online). 11.16.2022. URL: https://www.raexpert.ru/researches/sus_dev/esg_2022/ (In Russ.).
13. Smirnov I., Mitrofanov P., Pleshkov M., ESG transparency of Russian companies: alignment with exporters. Expert RA (online). 17.11.2022. URL: https://www.raexpert.ru/researches/sus_dev/esg_transparency_2021/ (In Russ.).
14. Egorov D.S. Trends in the development of state control (supervision) in the Russian Federation. *Ekonomika i upravlenie: problemy, resheniya* = *Economics and management: problems, solutions*. 2022;3(6):59–65. (In Russ.).
15. Turbina K. ESG — costs or new opportunities? *Sovremennye strahovye tekhnologii* = *Modern insurance technologies*. 2021;(6):72–77. (In Russ.).
16. Egorov D.S. Modern tools for exercising treasury control within the framework of public administration. *Ekonomika i upravlenie: problemy, resheniya* = *Economics and management: problems, solutions*. 2022;1(8):147–155. (In Russ.).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ / ABOUT THE AUTHOR

Дмитрий Сергеевич Егоров — аспирант департамента аудита и корпоративной отчетности, Финансовый университет, Москва, Россия

Dmitry S. Egorov — Postgraduate student, Department of audit and corporate reporting, Financial University, Moscow, Russia

<https://orcid.org/0000-0003-0710-0779>

egorow.dimka@gmail.com

Конфликт интересов: автор заявляет об отсутствии конфликта интересов.

Conflicts of Interest Statement: The author has no conflicts of interest to declare.

Статья поступила в редакцию 28.11.2022; после рецензирования 08.12.2022; принята к публикации 17.12.2022.

The article was submitted on 28.11.2022; revised on 08.12.2022 and accepted for publication on 17.12.2022.

Автор прочитал и одобрил окончательный вариант рукописи.

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

Научные конференции как способ консолидации усилий по решению актуальных теоретических и прикладных проблем учета, анализа и контроля в условиях высоких макроэкономических и внутрихозяйственных рисков / Scientific Conferences as a Way of Consolidating Efforts to Solve Topical Theoretical and Applied Problems of Accounting, Analysis and Control in Conditions of High Macroeconomic and On-farm Risks

Последний квартал года — это период, в который проходит целая серия конференций, посвященных памяти основоположников российской учетно-аналитической школы. На этих встречах не только все шире и глубже раскрывается наследие ведущих отечественных ученых, но и определяются возможности использования опыта лучших предприятий нашей страны в современных условиях, ставятся новые задачи, оцениваются пути их реализации в конкретные сроки, а также реальные возможности имеющихся ресурсов и потенциал для создания новых производств, разумное использование опыта других стран и варианты развития сотрудничества с ними. Это период, когда современные аналитики оценивают результаты проведенных исследований и, определяя их эффективность, планируют новые направления работы и продумывают формы взаимодействия с экономическими субъектами разных сфер деятельности.

В этом году 20 и 21 октября по традиции была проведена юбилейная, 50-я Международная научно-практическая конференция «Татуровско-Шереметовские чтения». Мероприятие прошло в формате онлайн, что позволило многим заинтересованным специалистам из стран Евразийского союза, государств ближнего и дальнего зарубежья стать его участниками. Это чрезвычайно важно в сложившейся ситуации, когда вопросы сотрудничества с рядом зарубежных стран стоят особенно остро. Однако интерес профессионалов к совместным исследованиям, как показывает состав участников конференции, не ослабевает.

«Татуровско-Шереметовские чтения» в настоящее время имеют особое значение, так как



организуются экономическим факультетом МГУ им. М. В. Ломоносова и Саморегулируемой организацией (СРО) аудиторов Ассоциацией «Содружество», что позволяет органически сочетать обсуждение научных и практических аспектов развития учета, анализа и аудита. Следует учесть, что в подготовке и проведении конференции активно участвуют члены Института профессиональных бухгалтеров и аудиторов России, что дает возможность включить в программу конференции большое количество выступлений о совершенствовании учетных процессов, финансовой и нефинансовой отчетности современных экономических субъектов. Таким образом, объектом дискуссии становится весь учетно-контрольный цикл управления — учетные, аналитические и контрольные процессы, обеспечивающие должное качество всех основных функций управления. Нужно особо отметить, что на «Татуровско-Шереметовских чтениях» одновременно с весьма активным обсуждением теоретических и практических проблем ставятся вопросы о совершенствовании бухгалтерского



образования, о подготовке современных кадров для бухгалтерско-аналитических подразделений в условиях автоматизации и цифровизации экономики. Решению этих задач способствовали как дискуссии на пленарном заседании конференции, так и работа молодежных секций (самостоятельный день конференции — 21 октября), в которых принимают участие студенты и аспиранты многих вузов России и стран ближнего зарубежья.

Тема юбилейного мероприятия была связана с реформированием бухгалтерского учета и аудита и подготовкой специалистов нового поколения, владеющих современными методами работы и использующих возможности цифровой экономики.

Участников конференции тепло приветствовали руководители экономического факультета МГУ им. М.В. Ломоносова: д.э.н., проф., декан экономического факультета А.А. Аузан, д.э.н., проф., президент экономического факультета В.П. Колесов, председатель правления СРО аудиторов Ассоциации «Содружество», председатель правления Фонда НСФО И.А. Козырев.

В докладах представителей организаторов особое внимание было обращено на значимость дальнейшего совершенствования базовых позиций учета в России, аналитической и научной школы и концептуальных положений аудита с опорой на современный опыт развития экономики страны и в соответствии с вызовами текущей геополитической ситуации. Они четко отразили точку зрения членов кафедры «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» МГУ им. М.В. Ломоносова на основные этапы развития учетно-контрольных процессов в последние годы, оценили слабые и сильные стороны нынешнего состояния учетно-аналитических процессов и обосновали наиболее важные направления их совершенствования. Эти темы затронули в своих выступлениях д.э.н., проф., заведующая кафедрой О.В. Соловьева, д.э.н., проф., научный руководитель кафедры В.П. Суйц. Д.э.н., проф., главный научный сотрудник кафедры, вице-президент СРО аудиторов Ассоциации «Содружество» В.Т. Чая доказал необходимость уточнений и изложил основной подход к новой концепции

развития аудита на современном этапе развития России. Ряд заслуживающих внимания вопросов об организации деятельности СРО был поставлен в докладе генерального директора СРО Ассоциации «Содружество» О.А. Носовой, весьма содержательным оказалось сообщение Председателя совета директоров группы компаний «ФБК» С.М. Шапигузова, в котором он затронул тему усиления требований к добросовестности участников аудиторской деятельности. Интересные подходы к современным методам подготовки экономических кадров были приведены в докладе д.э.н., проф., зам. зав. кафедрой «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» МГУ им. М.В. Ломоносова Н.В. Ульяновой, которая уже несколько лет возглавляет дискуссию на молодежной площадке.

В силу внимания к развитию аудиторской деятельности в конференции приняла участие большая группа представителей территориальных подразделений СРО: М.Г. Сюткина. (Югорская палата профессиональных бухгалтеров и аудиторов), С.П. Жуков (Сибирское территориальное отделение СРО), И.Н. Амирахдиев (Южное территориальное отделение по ЮФО и СКФО, аудиторско-консалтинговая фирма «Терза», Чеченская республика), В.Т. Новрузов, Г.И. Ахмедов (Палата аудиторов Азербайджанской Республики), З.А. Ерназарова (Республика Казахстан), А.А. Арзыбаев, А.М. Жороева, Ж.Т. Арынбаев (Кыргызская Республика), Р.М. Хайдаров (Палата аудиторов Узбекистана, аудиторская организация «ТТТ-Аудит», г. Фергана).

Большой интерес вызвал доклад д.э.н., проф., директора Института экономики и управления АПК РГАУ-МСХА имени К.А. Тимирязева, президента Института профессиональных бухгалтеров и аудиторов России Л.И. Хоружий, в котором достаточно подробно была освещена концепция дальнейшего развития бухгалтерского учета в период трансформации экономики страны.

Значительную часть аудитории составили преподаватели московских вузов, которые уже в течение многих лет ведут совместные исследования. В этой связи многие выступления были выстроены как непосредственное изложение результатов научных работ, проводимых по совместным программам, и явились продолжением дискуссии, которая в течение всего года велась в рамках научных встреч и на страницах специализированных журналов. В составе участников «Татуровско-Шереметовских чтений» необходимо выделить в первую очередь представителей Финансового университета при

Правительстве Российской Федерации, Российской экономической академии им. Г.В. Плеханова, МГИМО, Дипломатической академии. Сотрудники этих столичных университетов практически постоянно работают в формате межвузовских научно-исследовательских групп, создаваемых в рамках конкретных учебных заведений, что обеспечило единство методологических подходов к решению основных проблем.

Большое внимание эта традиционная октябрьская конференция МГУ им. М.В. Ломоносова всегда вызывает у представителей вузов всех регионов России. И в этот раз в ней участвовали (в рамках общей программы исследований) сотрудники Санкт-Петербургского государственного экономического университета, Казанского (Приволжского) федерального университета, Санкт-Петербургского государственного аграрного университета, Белгородского государственного национального исследовательского университета, Донецкого национального университета. Многие задавали выступающим вопросы в режиме онлайн, ряд специалистов ограничился представлением своих докладов и предложений.

Особо следует отметить активность молодежи, заседание которой было выделено в отдельную секцию под руководством Н.В. Ульяновой. Молодежь живо реагировала на проблемы, которые обсуждались на пленарном заседании, и внесла много интересных предложений по дальнейшему развитию и совершенствованию учетно-контрольных и аналитических методов работы на современных предприятиях. Особенное внимание было уделено вопросам использования современных информационных технологий и коммуникационных систем, в частности организации дистанционной работы по контролю и аудиту, что дает возможность установления непрерывного контакта руководства предприятия непосредственно с владельцами бизнес-процессов и своевременного внесения необходимых корректировок в деятельность отдельных подразделений с целью обеспечения сбалансированности их развития. Также было подробно рассмотрено расширение инновационно-инвестиционных процессов анализа и контроля, позволяющее реализовать обоснованность стратегического управления производством.

Подводя итоги дискуссии и представленных докладов, организаторы выделили первоочередные задачи, которые стоят перед специалистами в области совершенствования учетно-контрольных и аналитических процессов:

- проведение активной работы по инвентаризации и оценке результативности использования стандартов учета, контроля и аудита, выделяя те из них, которые рационально использовать в современных условиях с учетом изменившейся экономической ситуации и сохранения ориентации на мировые требования;

- определение основных направлений совершенствования учетных процессов, включая развитие статистического, внутрипроизводственного и налогового учета, контроля и аудиторской деятельности, методов анализа, способствующих обеспечению единого методологического подхода к учетно-аналитическому и контрольному процессам и их стратегической направленности, позволяющей выбрать эффективную и реализуемую (обеспеченную) политику развития экономических субъектов отраслей и экономики страны в целом;

- совершенствование и гармонизация учетно-контрольных и учетно-аналитических процессов при формировании общих планов странами — членами Евразийского союза, что будет способствовать их более эффективному сотрудничеству;

- последовательная перестройка подготовительной стадии к реализации новых требований учетно-контрольных процессов и методов управления экономическим развитием;

- обеспечение развития контактов и коммуникации между сотрудничающими организациями и органами управления, разрабатывающими политику развития отдельных отраслей и производств.

С этих позиций необходимо:

- обеспечить стратегические подходы к постановке учета, анализа и аудита;

- определить оценку эффективности использования новых методов работы в условиях цифровизации экономики;

- учесть гармонизацию требований к совершенствованию учета, анализа, контроля и аудита, направленных на повышение эффективности развития экономики.

9 ноября Российский экономический университет им. Г.В. Плеханова провел IX Международную межвузовскую научно-практическую конференцию, посвященную памяти профессора М.И. Баканова и профессора В.И. Петровой на тему: «Развитие контрольно-аналитического обеспечения хозяйствующих субъектов».

В ее подготовке и проведении активное участие приняли вузы Москвы (Московский государственный университет им. М.В. Ломоносова, Финансовый

университет при Правительстве Российской Федерации, Российская академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ, Российский государственный аграрный университет — МСХА им. К.А. Тимирязева, Государственный университет управления, Всероссийская академия внешней торговли, Дипломатическая академия МИД России), Санкт-Петербурга (Санкт-Петербургский государственный университет, Санкт-Петербургский экономический университет, Санкт-Петербургский государственный аграрный университет), Татарстана и ряда других регионов России. Такая широкая география связана как с сотрудничеством чествуемых ученых со многими учебными заведениями, так и с их плодотворной работой в рамках учебно-методических объединений вузов страны. Активность участников мероприятия проявилась в подготовке письменных материалов, а также в систематизации и передаче в оргкомитет ряда архивных документов, свидетельствующих о широкой эрудиции и активном участии в общественной жизни страны В.И. Петровой и М.И. Баканова.

Всего на конференцию было представлено 136 докладов. По традиции она была проведена в смешанном режиме, что дало возможность иногородним участникам активно высказать свои позиции в дискуссии при обсуждении актуальных вопросов.

Следует отметить особенность конференций, проводимых РЭУ им. Г.В. Плеханова — это внимание к анализу работ, изданных классиками учетно-аналитической науки М.И. Бакановым и В.И. Петровой. Пленарное заседание традиционно началось с докладов о фундаментальных исследованиях, проведенных этими учеными, которые сопровождались слайдами, отображающими архивные документы о первых изданиях научных трудов по теории экономического анализа, системному подходу к анализу себестоимости и финансовым результатам деятельности предприятий, работ по становлению аудита в России. Организаторы показали ролики с выступлениями В.И. Петровой и М.И. Баканова на конференциях и защитах диссертаций, фотографии разных периодов жизни этих ученых. Основные доклады по биографии и исследованиям юбиляров сделали их ученики — д.э.н., проф. Л.А. Чайковская, д.э.н., проф. Н.С., Пласкова, д.э.н., проф. М.В. Мельник, д.э.н., проф. А.Е. Суглобов. Каждый из них отразил основные направления сотрудничества с юбилярами, стараясь раскрыть не только значимость их исследований, но и их человеческие качества. Следует подчеркнуть, что в большинстве

выступлений не только на пленарном заседании, но и на секциях, содержались воспоминания о ситуациях, в которых проявлялись самые лучшие качества педагогов-воспитателей. Очень часто подчеркивалось их умение не только самим вести исследование, но и передавать этот навык ученикам. Поэтому вокруг них и формировались научные школы, сохранившие лучшие традиции на долгие годы. Все участники конференции подчеркивали, что на встречах, посвященных памяти М. И. Баканова и В. И. Петровой, всегда царит та теплая доброжелательная атмосфера, которая помогает найти правильные решения в любой ситуации. Этот навык нам передали наши педагоги. Причем они научили нас любить не только изучаемый предмет исследования, но и уважать память о тех, кто заложил основы нашей науки.

В рамках пленарного заседания выступали многие представители школы М. И. Баканова и В. И. Петровой. Они сумели выделить те аспекты исследований, которые в настоящее время имеют особое значение и могут быть активно использованы при формировании современных тенденций развития учетно-контрольной и аналитической работы на микро- и макроуровнях.

Особое внимание было уделено следующим вопросам:

1. Реализации системного подхода к исследованию проблем оценки и поиска путей повышения эффективности. Эта тема была затронута в монографиях В. И. Петровой, в частности по анализу себестоимости и финансовых результатов деятельности организаций, где впервые были поставлены вопросы о сбалансированности развития предприятий разных отраслей, уровня специализации, необходимости сочетания стратегического подхода с оценкой любого изменения в деятельности экономических субъектов, т.е. о временной и уровневой организации аналитической работы. Этот подход и сегодня подробно рассматривается в аналитических работах и развивается как стратегическая сбалансированность развития экономики.

2. Единству теоретических основ бухгалтерского учета, контроля и обоснования направлений дальнейшего развития любого экономического субъекта. В работах по теории экономического анализа (монографиях и статьях) М. И. Баканов постоянно подчеркивал, что именно комплексность аналитической работы позволяет обеспечить гармонизацию всех стадий хозяйственного управле-

ния. Этот вопрос и сегодня является одним из центральных в концепции развития нашей профессии.

3. Использованию в аналитической работе экономико-математических методов, в частности моделей разного типа при различных тенденциях изменения основных показателей эффективности деятельности экономических субъектов — этой области посвящены исследования М. И. Баканова. При этом важно подчеркнуть, что при выборе модели ставились вопросы: зачем необходимо такое моделирование? какие резервы и наиболее надежные факторы изменения основных характеристик деятельности организации это позволит выявить и выбрать? Несмотря на то что современные информационные методы, формирующие процесс цифровизации экономики, ушли далеко вперед, методологическая сущность использования экономико-математических методов по-прежнему является определяющей при их выборе и оценке эффективности. Это убедительно доказывает работа в области цифровизации производства.

4. Изучению работ в области «издержкоемкости», которые могут быть положены в основу эффективности научного обоснования ценообразования на разные виды продукции и являются ярким проявлением обоснования значимости аналитических исследований для решения конкретных вопросов управления. Практическая значимость и актуальность этого исследования подтверждается тем, что вокруг него сформировалась большая научная школа, которая успешно функционирует до сих пор. Многие ученики М. И. Баканова подготовили научные работы о специфике учета издержек в разных отраслях и сферах деятельности. В современных условиях, когда настойчиво встает вопрос об определенном регулировании ценообразования в условиях рыночной экономики, она приобретает особое значение.

5. Теоретической четкости формулировок. В. И. Петрова в своих работах всегда уделяла этому большое внимание. По ее инициативе были изданы первые справочники, энциклопедические словари по бухгалтерскому учету и анализу. Она делала первые шаги и попытки систематизировать терминологию аудиторской деятельности. Этот вопрос по-прежнему остается в центре внимания исследователей нашего направления и имеет особую актуальность в современных условиях, когда нам необходимо четко определить границы и возможности использования международных документов и определить специфику российского подхода.

6. Становлению аудиторской деятельности. Особо следует подчеркнуть роль В.И. Петровой, всегда сочетавшей свою научную деятельности с большой практической работой. В период становления рыночной экономики и организации аудиторской деятельности в России она провела огромную практическую работу, и ее вклад отмечался на каждом этапе развития аудита. Она входила в состав Центральные аттестационно-лицензионных комиссий Министерства финансов РФ и ЦБРФ, как эксперт — в методологический совет в Единой аттестационной комиссии по подготовке аудиторов России, непосредственно участвовала в разработке первых отечественных стандартов аудита, которые формировались российскими специалистами и утверждались в Комиссии по аудиторской деятельности при Президенте РФ. Особой ее заслугой было непосредственное участие в проведении аудиторских проверок и отработке их методик. Она создала одну из первых наиболее успешных аудиторских организаций на базе РЭУ им. Г.В. Плеханова (в тот период МИНХ им Г.В. Плеханова), и все ее теоретико-методологические положения выстроены на основе собственного опыта. Эти вопросы активно освещались в выступлениях на конференции. Специалисты, развивая ряд положений, убедительно доказывали их актуальность

в современных условиях и необходимость дальнейших исследований в данных направлениях.

В рамках мероприятия работали три секции: по проблемам развития учетно-аналитического обеспечения; по налоговому администрированию и молодежная, в которой активно выступали бакалавры, магистры и аспиранты. Все секции представили в оргкомитет конференции свои предложения по подготовке специальных выпусков журналов о фундаментальных работах основоположников учетно-аналитической российской школы и формированию современной концепции ее развития. Следует отметить, что эта работа уже началась в ряде вузов.

Завершило пул аналитических конференций 2022 г. мероприятие, которое состоялось 15–16 декабря в Финансовом университете при Правительстве Российской Федерации — XIV Международная научно-практическая конференция «Декабрьские чтения памяти С.Б. Барнгольц» на тему «Корпоративная отчетность: расширение границ учетно-контрольного и аналитического инструментария», посвященная памяти крупнейшего аналитика России.

Материал подготовлен заместителем главного редактора, доктором экономических наук, профессором, профессором департамента аудита и корпоративной отчетности
М.В. Мельник

СОДЕРЖАНИЕ ЖУРНАЛА «УЧЕТ. АНАЛИЗ. АУДИТ» ЗА 2022 ГОД

№ 1

НОВЫЕ ТЕХНОЛОГИИ УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКИХ И КОНТРОЛЬНЫХ ПРОЦЕССОВ

М.Т. Турманов, Т.М. Рогуленко

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 цифровизация и автоматизации учетной сферы. 58

НАУЧНАЯ ЖИЗНЬ

Использование наследия российской бухгалтерско-аналитической школы

в современных условиях 70

№ 2

ТЕОРИЯ И МЕТОДОЛОГИЯ УЧЕТНО-КОНТРОЛЬНЫХ И АНАЛИТИЧЕСКИХ ПРОЦЕССОВ*Л.Ю. Архангельская***Методология количественного измерения налоговой нагрузки в экономике России 6***В.С. Левин, Е.В. Саталкина***Структурно-динамический анализ прямых иностранных инвестиций: региональный аспект 20****ОТЧЕТНОСТЬ ОРГАНИЗАЦИЙ***Р.Г. Каспина, Ж.А. Чистополова***Развитие системы нефинансовой отчетности нефтяных компаний 33***Р.Г. Осипова***Совершенствование корпоративной отчетности на основе внутрифирменного стандарта 42****МЕТОДИКИ И ПРАКТИЧЕСКИЙ ОПЫТ***М.В. Штиллер***Отражение влияния рисков в финансовой и нефинансовой отчетности 50***Е.Ю. Сидорова***Применение инструментов налогового регулирования для развития экономики и локализации последствий COVID-19 на примере стран Южной Америки 61****РАЗВИТИЕ НАУЧНЫХ ШКОЛ УЧЕТА, АНАЛИЗА И АУДИТА***М.А. Амурская***Учет и статистика в Китае в период правления династии Мин 72***С.А. Бороненкова, А.В. Чепулянис***История развития экономического анализа на Среднем Урале 82****ФОРУМ МОЛОДЫХ***Лю Яли***Аудиторский рынок в России и Китае 87**

№ 3

ТЕОРИЯ И МЕТОДОЛОГИЯ УЧЕТНО-КОНТРОЛЬНЫХ И АНАЛИТИЧЕСКИХ ПРОЦЕССОВ*Л.А. Чайковская***Инструменты цифровой экономики как способы обеспечения достоверности бухгалтерской отчетности 6***В.А. Якимова, С.В. Панкова***Формирование методологической модели инвестиционного аудита 14***И.В. Липатова, Н.В. Савина, Т.В. Плужникова***Сравнительный анализ подходов к определению сущности контроллинга 27**

МЕТОДИКИ И ПРАКТИЧЕСКИЙ ОПЫТ*Г.С. Дьячков***Сравнительный анализ эффективности налоговых режимов в нефтедобыче39***И.Е. Мизиковский***Управление затратами на проведение научных исследований промышленным предприятием52***И.П. Ковалева, М.С. Стрижак***Управленческий учет производственных затрат организации: российский опыт64***М.В. Егоров, Д.М. Пименов, А.Е. Суглобов, Т.Ю. Демина***Аналитические инструменты как основа эффективной деятельности внутренних аудиторов и специалистов по внутреннему контролю78****ОТЧЕТНОСТЬ ОРГАНИЗАЦИЙ***Т.Ю. Дружиловская, Э.С. Дружиловская***Анализ регламентаций проекта нового МСФО (IAS) 1 по формированию финансовой отчетности85***С.Н. Гришкина, И.В. Сафонова***Развитие учетных правил субъектов малого и среднего предпринимательства95****ФОРУМ МОЛОДЫХ***Е.И. Гордеева***Кросс-функциональные бизнес-процессы как новый объект исследования.107****№ 4****ТЕОРИЯ И МЕТОДОЛОГИЯ УЧЕТНО-КОНТРОЛЬНЫХ И АНАЛИТИЧЕСКИХ ПРОЦЕССОВ***Р.П. Булыга, И.В. Сафонова***Аудит бизнеса в формате ESG: диалектика развития базовых категорий верификации.6***В.А. Якимова, С.В. Панкова***Алгоритмы и процедуры инвестиционного аудита с использованием риск-ориентированного подхода.21****ОТЧЕТНОСТЬ ОРГАНИЗАЦИЙ***Т.Ю. Дружиловская, Э.С. Дружиловская***Проблемные аспекты проекта нового МСФО (IAS) 1 по формированию финансовой отчетности35***А.В. Чепулянис, Р.Р. Садыков***Эколого-ориентированный учет и отчетность предприятий АПК45***И.В. Алексеева, Е.С. Попова***Стандартизация раскрытия информации в нефинансовой отчетности коммерческих организаций.57****МЕТОДИКИ И ПРАКТИЧЕСКИЙ ОПЫТ***Р.Г. Каспина, Л.Р. Мухаметшина***Бизнес-модель депозитария как элемент интегрированной отчетности68**

А.А. Аксентьев

Экономическое содержание и правовая форма: современные подходы к анализу противоречий.75

ФОРУМ МОЛОДЫХ

В.М. Румянцева

Стратегическое значение корпоративной учетной политики.87

№ 5

ТЕОРИЯ И МЕТОДОЛОГИЯ УЧЕТНО-КОНТРОЛЬНЫХ И АНАЛИТИЧЕСКИХ ПРОЦЕССОВ

Р.П. Булыга, И.В. Сафонова

Аудит бизнеса в формате ESG: развитие методологии верификации корпоративной отчетности6

П.И. Паньков

Теоретические аспекты учета хеджирования в нефинансовых организациях: проблемное поле и потенциальные эффекты22

ОТЧЕТНОСТЬ ОРГАНИЗАЦИЙ

Дискуссия. Корпоративная отчетность: проблемы и пути их решения

О.В. Курныкина

Методологические аспекты применения электронных технологий в информационно-аналитическом обеспечении отчетности банка.34

С.М. Бычкова, О.В. Швец

Цифровые технологии — новая реальность анализа благонадежности контрагента43

МЕТОДИКИ И ПРАКТИЧЕСКИЙ ОПЫТ

А.Ю. Кузьмин

Процедура раздельного учета процентной и курсовой составляющих справедливой стоимости комплекса финансовых инструментов: МСФО56

М.А. Полякова, А.В. Носов

Налоговые вычеты: сущность и проблемы их применения65

Ю.С. Богачев, Н.М. Абдикеев, П.В. Трифионов

Формирование системы оценки достижения сбалансированного промышленного развития в Арктической зоне76

НАУЧНАЯ ЖИЗНЬ

По итогам международной научно-практической конференции «Аналитика устойчивого развития»94

№ 6

ТЕОРИЯ И МЕТОДОЛОГИЯ УЧЕТНО-КОНТРОЛЬНЫХ И АНАЛИТИЧЕСКИХ ПРОЦЕССОВ

С.А. Касьянова

Методические подходы в оценке риска хозяйственной деятельности коммерческой организации при подготовке учетной политики6

Т.В. Пащенко, Н.Н. Шакирова

Формирование подходов к анализу оценочных обязательств22

ОТЧЕТНОСТЬ ОРГАНИЗАЦИЙ

Дискуссия. Корпоративная отчетность: проблемы и пути их решения

Т.Ю. Серебрякова

Бухгалтерский подход к корпоративной социальной ответственности.....36

МЕТОДИКИ И ПРАКТИЧЕСКИЙ ОПЫТ

Е.Ю. Сидорова

**Содержательные аспекты альтернативной концепции налогового регулирования
неоиндустриального развития и основные инструменты реализации.....50**

РАЗВИТИЕ НАУЧНЫХ ШКОЛ «УЧЕТА, АНАЛИЗА И АУДИТА»

М.А. Амурская

Учет и статистика в Китае при династии Цин61

ФОРУМ МОЛОДЫХ

Д.С. Егоров

Казначейский контроль в области устойчивого развития71

НАУЧНАЯ ЖИЗНЬ

**Научные конференции как способ консолидации усилий по решению актуальных
теоретических и прикладных проблем учета, анализа и контроля в условиях высоких
макроэкономических и внутрихозяйственных рисков82**