

# УЧЕТ. АНАЛИЗ. АУДИТ

Научно-практический журнал

DOI: 10.26764/2408-9303

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

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

Периодичность издания – 6 номеров в год

Publication frequency – 6 issues per year

Учредитель: «Финансовый университет»

Founder: "Financial University"

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

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

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

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

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

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

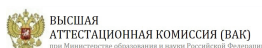
Vol. 6 • No. 6 • 2019

# ACCOUNTING. ANALYSIS. AUDITING

[UCHET. ANALIZ. AUDIT]

Scientific and Practical Journal

DOI: 10.26764/2408-9303



---

## ГЛАВНЫЙ РЕДАКТОР

**Р.П. Булыга**, доктор экономических наук, профессор, руководитель Департамента учета, анализа и аудита Финансового университета, Москва, Россия

## РЕДАКЦИОННАЯ КОЛЛЕГИЯ

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

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

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

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

**В.В. Панков**, профессор кафедры бухгалтерского учета и налогообложения Российского экономического университета имени Г.В. Плеханова, доктор экономических наук, профессор, Москва, Россия

**С.В. Панкова**, проректор по учебной работе Оренбургского государственного университета, доктор экономических наук, профессор, Оренбург, Россия

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

**А.Д. Шеремет**, президент СРО ААС, доктор экономических наук, профессор, Москва, Россия

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

**М.В. Мельник**, доктор экономических наук, профессор, профессор Департамента учета, анализа и аудита Финансового университета – заместитель главного редактора, Москва, Россия

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

**В.Г. Гетьман**, доктор экономических наук, профессор, профессор Департамента учета, анализа и аудита Финансового университета, Москва, Россия

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

**Л.В. Клепикова**, кандидат экономических наук, профессор, декан факультета учета и аудита Финансового университета, Москва, Россия

**В.Г. Когденко**, доктор экономических наук, доцент, заведующая кафедрой финансового менеджмента Национального исследовательского ядерного университета «МИФИ», Москва, Россия

**Е.В. Никифорова**, доктор экономических наук, профессор, заместитель руководителя Департамента учета, анализа и аудита по учебной работе Финансового университета, Москва, Россия

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

**В.Н. Салин**, кандидат экономических наук, профессор, профессор Департамента учета, анализа и аудита Финансового университета, Москва, Россия

**В.П. Фомин**, доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры учета, анализа и аудита Самарского государственного экономического университета, Самара, Россия

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

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

**Ю.А. Кузьминский**, доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой бухгалтерского учета Киевского национального экономического университета имени Вадима Гетьмана, Киев, Украина

**М.И. Кутер**, доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой бухгалтерского учета, аудита и автоматизированной обработки данных Кубанского государственного университета, Краснодар, Россия

**Д.А. Панков**, доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой бухгалтерского учета, анализа и аудита в отраслях народного хозяйства Белорусского государственного экономического университета, Минск, Беларусь

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

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

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

---

---

## EDITOR-IN-CHIEF

**R.P. Bulyga**, Doctor of Economics, Professor, Head, Department of Accounting, Analysis and Auditing, Financial University, Moscow, Russia

### MEMBERS OF THE EDITORIAL BOARD

**M.A. Eskindarov**, Rector, Financial University, Doctor of Economics, Professor, Academician of the Russian Academy of Education, Chairman of the Editorial Board, Moscow, Russia

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

**O.V. Golosov**, Doctor of Economics, Professor, Moscow, Russia

**D.A. Endovitskii**, Rector of Voronezh State University, Doctor of Economics, Professor, Voronezh, Russia

**V.V. Pankov**, Professor of the Department of Accounting and Taxation, Plekhanov Russian University of Economics, Doctor of Economics, Professor, Moscow, Russia

**S.V. Pankova**, Vice-Rector for Educational Affairs of Orenburg State University, Doctor of Economics, Professor, Orenburg, Russia

**V. Ya. Sokolov**, Partner, PwC, Doctor of Economics, Professor, Moscow, Russia

**A.D. Sheremet**, President, Self-regulatory organization of auditors Association "Sodruzhestvo", Doctor of Economics, Professor, Moscow, Russia

**L.Z. Schneidman**, Director, Department for Supervision of Accounting, Financial Reporting and Auditing, Ministry of Finance of the Russian Federation, Doctor of Economics, Professor, Moscow, Russia

**M.V. Mel'nik**, Doctor of Economics, Professor, Department of Accounting, Analysis and Auditing, Financial University, Deputy Editor, Moscow, Russia

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

**V.G. Getman**, Doctor of Economics, Professor, Department of Accounting, Analysis and Auditing, Financial University, Moscow, Russia

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

**L.V. Klepikova**, PhD (Economics), Professor, Dean, Faculty of Accounting and Auditing, Financial University, Moscow, Russia

**V.G. Kogdenko**, Doctor of Economics, Associate Professor, Head of Financial Management Department, National Research Nuclear University MEPhI, Moscow, Russia

**E.V. Nikiforova**, Doctor of Economics, Professor, Deputy Head, Department of Accounting, Analysis and Auditing, Financial University, Moscow, Russia

**V.S. Plotnikov**, Doctor of Economics, Professor, Professor of the Department of Economics, Finance and Accounting, Sevastopol Branch of Plekhanov Russian University of Economics, Novosibirsk, Russia

**V.N. Salin**, PhD (Economics), Professor, Department of Accounting, Analysis and Auditing, Financial University, Moscow, Russia

**V.P. Fomin**, Doctor of Economics, Professor, Professor of the Department of Accounting, Analysis and Auditing, Samara State University of Economics, Samara, Russia

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

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

**Yu.A. Kuzminsky**, Doctor of Economics, Professor, Head, Department of Accounting, Hetman Kyiv National Economic University, Kiev, Ukraine

**M.I. Kuter**, Doctor of Economics, Professor, Head, Department of Accounting, Auditing and Automated Data Processing, Kuban State University, Krasnodar, Russia

**D.A. Pankov**, Doctor of Economics, Professor, Head, Department of Accounting, Account Analysis and Auditing in the National Economy, Belarus State Economic University, Minsk, Belarus

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

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

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

---

Журнал «Учет. Анализ. Аудит»  
2019, Т. 6, № 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

ФГБОУ ВО «Финансовый  
университет при  
Правительстве Российской  
Федерации»

Главный редактор

Р.П. Булыга

Заведующий редакцией  
научных журналов

В. А. Шадрин

Выпускающие редакторы

А. С. Островская, В.П. Косарев

Корректор

С.Ф. Михайлова

Переводчики

О.Н. Петрова, И. А. Осипова

Верстка

С.М. Ветров

Оформление подписки

в редакции по тел.:

8 (499) 943-94-31,

e-mail: MMKorigova@fa.ru

Адрес редакции:

125993, ГСП-3, Москва,

Ленинградский пр-т, 53, к. 5.9

Тел.: 8 (499) 943-94-59

E-mail: ostrovskayaas@mail.ru

www.accounting.fa.ru

Подписано в печать:

17.01.2020

Формат 60 × 84 1/8

Объем 11,25 п.л.

Заказ № 37

Отпечатано

в Отделе полиграфии

Финансового университета

(Ленинградский пр-т, д. 49)

© Финансовый университет

## ТЕОРИЯ УЧЕТНО-КОНТРОЛЬНЫХ И АНАЛИТИЧЕСКИХ ПРОЦЕССОВ

*Р.П. Булыга, И.В. Сафонова*

**Иноформационная прозрачность:**

**подходы к оценке, ключевые характеристики, тренды. . . . . 6**

*В.Н. Ясенев, А.В. Дорожкин, А.Л. Сочков*

**О концепции проведения аудита информационной**

**безопасности в вузе. . . . . 24**

*Л.А. Чайковская, С.Б. Баурина*

**Характеристика учетно-аналитического пространства**

**инновационной деятельности в газовой отрасли. . . . . 34**

## СТАНДАРТИЗАЦИЯ

*В.С. Плотников, О.В. Плотникова*

**ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды»**

**и МСФО (IFRS) 16 «Аренда»: сравнительный**

**анализ основных положений. . . . . 42**

*О.Г. Королев*

**О стандартизации коэффициентов анализа**

**финансовой отчетности российских экономических субъектов. . . . . 52**

## МЕТОДИКИ И ТЕХНОЛОГИИ

*Т.А. Пантина, М.А. Растов*

**Индексная модель в аналитическом дизайне**

**прибыли от продаж. . . . . 58**

*Н.Т. Лабынцев, П.В. Колесник*

**Методическое обеспечение раздельного**

**учета результатов деятельности на предприятиях – исполнителях**

**государственного оборонного заказа (ГОЗ). . . . . 67**

## ФОРУМ МОЛОДЫХ

*Е.Н. Моисеева*

**Опыт формирования нефинансовых отчетов на предприятиях. . . . . 76**

## НАУЧНАЯ ЖИЗНЬ

*М.В. Мельник*

**Новые тенденции в научных исследованиях. . . . . 87**

## ЮБИЛЕЙ

*М.В. Мельник*

**Юбилей большого ученого, учителя и друга. . . . . 90**

## THEORY OF ACCOUNTING AND CONTROL

*R.P. Bulyga, I.V. Safonova*

### Information Transparency:

**Approaches to Evaluation, Key Features, Trends . . . . . 6**

*V.N. Yasenev, A.V. Dorozhkin, A.L. Sochkov*

**Draft Concept of Information Security Auditing at a University . . . . . 24**

*L.A. Chaykovskaya, S.B. Baurina*

### Characteristics of the Accounting

**and Analytical Space for Innovation in the Gas Industry . . . . . 34**

## STANDARTIZATION

*V.S. Plotnikov, O.V. Plotnikova*

**FSBU 25/2018 “Accounting for Leases”  
and IFRS 16 “Leases”: A Comparative Analysis of Key Provisions . . . . . 42**

*O.G. Korolev*

**On the Standardization of Ratio Analysis  
of Russian Economic Entities Financial Reports . . . . . 52**

## THECHNIQUES AND TECHNOLOGIES

*T.A. Pantina, M.A. Rastov*

**Index Model in Analytic Design of Profit from Sales . . . . . 58**

*N.T. Labyntsev, P.V. Kolesnik*

**Methodological Support for Separate Accounting  
of the Performance of State Defense Contractors (SDC) . . . . . 67**

## YOUTH FORUM

*E.N. Moiseeva*

**Experience in Generating Non-Financial Reports in Enterprises . . . . . 76**

## ACADEMIC LIFE

*M.V. Mel'nik*

**New Trends in Scientific Research . . . . . 87**

## ANNIVERSARY

*M.V. Mel'nik*

**The Jubilee of the Great Scientist, Teacher and Friend . . . . . 90**

**The journal “Accounting.  
Analysis. Auditing”  
2019, vol. 6, 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  
**The Financial University under the Government of the Russian Federation**

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

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

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

Proofreader  
**S.F. Mikhaylova**

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

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

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

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

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

Signed off to printing:  
17.01.2020  
Format 60 × 84 1/8  
Size 11,25 printer sheets  
Order № 37

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

© Financial University

## ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2019-6-6-6-23  
УДК 658.15(045)  
JEL M14, M40, C13

## Информационная прозрачность: подходы к оценке, ключевые характеристики, тренды

Р.П. Булыга<sup>а</sup>, И.В. Сафонова<sup>б</sup>

Финансовый университет, Москва, Россия

<sup>а</sup> <https://orcid.org/0000-0002-3755-13X>; <sup>б</sup> <https://orcid.org/0000-0001-6377-5936>

### АННОТАЦИЯ

Работа посвящена анализу текущего состояния и методам оценки информационной прозрачности деятельности экономических субъектов, выявлению актуальных трендов. Методология исследования основана на применении методов анализа и синтеза, индукции и дедукции, сравнения, системного и логического подхода, метода аналогий и группировки. В результате исследования определены и систематизированы базовые характеристики информационной прозрачности российских компаний, выявлены основные факторы и тренды ее развития. Авторы полагают, что определение оптимального уровня информационной прозрачности в настоящее время является весьма субъективным, поскольку применяемые методики различаются по структуре и набору показателей, критериям оценки и информационным ресурсам. Сделан вывод о необходимости разработки отраслевых концепций информационной прозрачности экономических субъектов с учетом особенностей различных сегментов. Сформулированные результаты исследования могут быть полезны, прежде всего, для национальных регуляторов, инвесторов и участников финансового рынка, а также международных и профессиональных сообществ.

**Ключевые слова:** информационная прозрачность; раскрытие информации; открытость; транспарентность; оценка; экономический субъект

**Для цитирования:** Булыга Р.П., Сафонова И.В. Информационная прозрачность: подходы к оценке, ключевые характеристики, тренды. *Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing*. 2019;6(6):6-23. DOI: 10.26794/2408-9303-2019-6-6-6-23

## ORIGINAL PAPER

## Information Transparency: Approaches to Evaluation, Key Features, Trends

R.P. Bulyga<sup>а</sup>, I.V. Safonova<sup>б</sup>

Financial University, Moscow, Russia

<sup>а</sup> <https://orcid.org/0000-0002-3755-13X>; <sup>б</sup> <https://orcid.org/0000-0001-6377-5936>

### ABSTRACT

To increase the level of information transparency of economic entities is one of the most important tasks for the development of the domestic financial market within the framework of the state national programs implementation. The article provides a detailed review of the current methods and practices of reputable international and Russian rating agencies and professional communities for assessing information transparency of economic entities, it also defines and systemizes the basic characteristics disclosed by companies. The article identifies the main patterns and positive trends in the development of information transparency of Russian business over the past ten to fifteen years. The analysis shows that there has been a positive trend in disclosures in Russian business, but the level of transparency is still far from the level of Western companies. The applied methods vary greatly in the choice of indicators and assessment criteria, depending on the target nature and the specifics of the study, so determining the optimal level of information transparency is very subjective. Since transparency measurement largely depends of the branch of industry, the authors propose to develop this concept taking into consideration the special features of different segments such as credit organizations, financial companies, leasing organizations and others.

**Keywords:** information transparency; information disclosure; openness; transparency; assessment; economic entity

**For citation:** Bulyga R.P., Safonova I.V. Information transparency: Approaches to evaluation, key features, trends. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2019;6(6):6-23. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2019-6-6-6-23

## ВВЕДЕНИЕ

С принятием Концепции устойчивого развития, формированием сильного института гражданского общества и культуры управления, отличающейся высокой степенью информационной открытости, обеспечение максимальной прозрачности правовой и экономической среды считается нормой в международной деловой практике. Обмен информацией в системе отношений «государство-бизнес-общество» выступает базисом всех современных социально-экономических процессов, демонстрирует готовность участников к открытому диалогу и прозрачные правила их взаимодействия, является залогом формирования доверия и выстраивания долгосрочных отношений, способствует росту стоимости бизнеса и привлечению капитала.

По мнению отечественных представителей бизнеса, «современная экономическая жизнь диктует необходимость регулярного взаимодействия со всеми сторонами»<sup>1</sup>; «компании, не обремененные вопросами раскрытия информации и коммуникаций со стейкхолдерами, рискуют сегодня упустить время, необходимое на выстраивание соответствующей системы управления устойчивым развитием и отчетности, а завтра — получить бремя в виде ужесточения требований государства, бирж, международных финансовых институтов, инвестиционного сообщества, рейтинговых агентств»<sup>2</sup>. В западной практике уже на протяжении нескольких десятилетий раскрытие информации рассматривается как механизм ответственности компании<sup>3</sup>.

## РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

Для российских компаний основные факторы, являющиеся определяющими в повышении информационной прозрачности их деятельности, представлены на рис. 1.

Совершенствование национальных стандартов по раскрытию информации через усиление предъявляемых требований основных регуляторов и поэтапное введение новых законодательных инициатив рассма-

тривается как одна из важнейших мер развития отечественного финансового рынка в рамках реализации национальной политики долгосрочного социально-экономического развития Российской Федерации и Концепции развития рынка ценных бумаг (табл. 1).

Сложившаяся деловая практика и высказывания ряда иностранных и российских специалистов свидетельствуют, что для современного российского бизнеса характерна относительная «информационная закрытость». В частности, Национальным Советом по корпоративному управлению при участии Российско-Британской торговой палаты в 2009 г. был проведен анализ развития корпоративного управления в России [1]. Экспертами выступили члены советов директоров и топ-менеджеры крупнейших российских и зарубежных банков и корпораций (Альфа-Банка, Росбанка, Райффайзенбанка, Deutsche Bank Ltd, АФК «Система», НЛМК, Siemens, СИБУР Холдинга, Вимм-Билль-Данна, Deloitte, KPMG, Baring Vostok Capital Partners и др.), а также главы российских офисов и представительств иностранных компаний. Вопросы касались общей оценки делового климата в России, включая культуру управления и деловую практику; оценки влияния иностранных акционеров и инвесторов на корпоративное управление в российских компаниях; выявления основных проблем, с которыми сталкиваются в России иностранные инвесторы и акционеры. По итогам опроса, мнение большинства респондентов свелось к тому, что, с одной стороны, наблюдается интеграция российских и международных стандартов бизнеса, с другой — специфика национальных стандартов продолжает оказывать сильное влияние на развитие практики корпоративного управления в России. Однако среди иностранных респондентов сложилось устойчивое мнение, что «в российском бизнесе сильно выражен культ секретности... Все это сильно мешает ведению конструктивного бизнеса. Российские предприниматели нуждаются в среде, в которой они имеют гораздо меньше поводов чего-либо опасаться» [1].

По мнению российских ученых, «одной из объективных причин утаивания информации являлось усиленное внимание со стороны государства, выражавшееся в постоянных проверках различных контролирующих органов, что не способствовало развитию информационной открытости бизнеса» [2]. «Для повышения уровня прозрачности в экономике необходимо снижение давления на бизнес и, как следствие, уменьшение у предпринимателей опасений по поводу возникновения необоснованных претензий со стороны государственных органов» [3].

<sup>1</sup> Игнатъев И., вице-президент компании «Сахалин Энерджи». URL: <https://echo.msk.ru/programs/exit/52258/> (дата обращения: 23.10.2019).

<sup>2</sup> Кузнецов М., исполнительный директор Национальной ассоциации корпоративных директоров. URL: <https://plus-one.ru/economy/mihail-kuznesov> (дата обращения: 23.10.2019).

<sup>3</sup> Cadbury, 1992 Кэдбери, Комитет в области корпоративного управления. URL: <http://www.cadbury.com> (дата обращения: 23.10.2019).

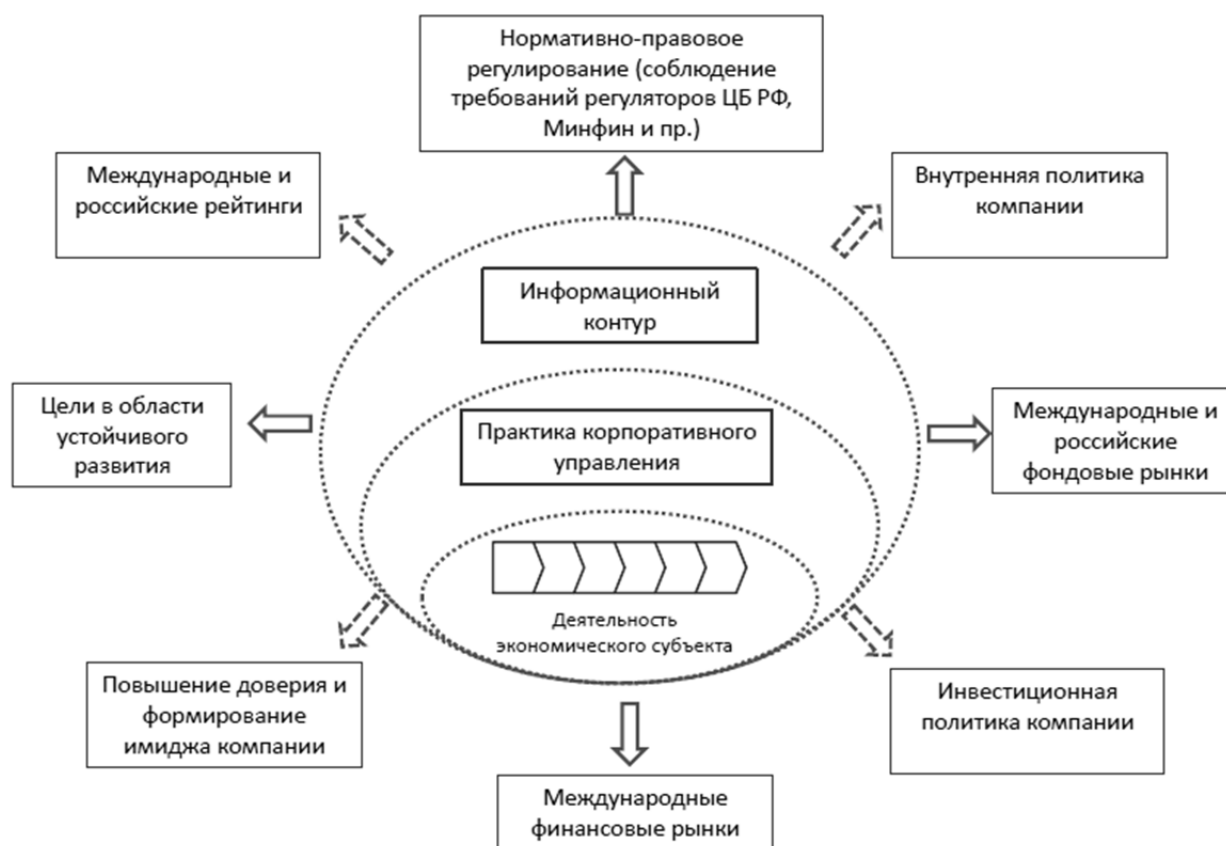


Рис. 1 / Fig. 1. Факторы, влияющие на информационную прозрачность деятельности экономических субъектов / Factors influencing the information transparency of economic entities activity

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

Таблица 1 / Table 1

**Реализация законодательных инициатив по усилению требований повышения информационной прозрачности экономических субъектов / Implementation of legislative initiatives to reinforce the requirements to improve information transparency of economic entities**

Год / Year	Введение (изменение) законодательных норм / Enactment (alteration) of legislative requirements
2014	Внесение изменений в ГК РФ в части ПАО и АО
2014	Информирование АО, государственных корпораций и компаний о том, что 21.03.2014 г. Советом директоров Банка России одобрен Кодекс корпоративного управления
2015	Вступление в силу положения Банка России от 30.12.2014 № 454-П «О раскрытии информации эмитентами эмиссионных ценных бумаг»
2017	Утверждение Концепции развития публичной нефинансовой отчетности
2017	Утверждение программы «Цифровая экономика Российской Федерации»: 5 направлений реализации до 2024 г.
2017	Рекомендации Банка России о раскрытии эмитентами доходов топ-менеджмента
2018	Требования Банка России о применении принципа «существенности»
2019	Второй этап реализации Концепции ПНО: усиление требований к раскрытию информации

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



За последние пятнадцать лет наблюдается положительная динамика в повышении уровня информационной прозрачности субъектов экономики на макро- и микроуровнях, что подтверждено многочисленными российскими и зарубежными исследованиями [4–12], разработаны методики определения уровня прозрачности или непрозрачности деятельности субъектов экономики в виде рейтингов и индексов. На уровне экономических субъектов исследования в области оценки информационной прозрачности деятельность компаний проводится в двух направлениях: с одной стороны, как самостоятельного объекта, с другой — как важнейшего элемента корпоративного управления.

Индексы информационной прозрачности бизнеса регулярно публикует международное агентство Standard & Poor's (S&P Global) — мировой лидер в области аналитики финансового рынка. В нашей стране подобным аналогом выступают рейтинги, формируемые в рамках ежегодного национального исследования по корпоративной прозрачности Российской региональной сети по интегрированной отчетности (совместный проект госкорпорации «Росатом» с представителями бизнеса и науки). Отдельные исследования по оценке среднего индекса прозрачности бизнеса опубликованы автономной некоммерческой организацией по противодействию коррупции Центр антикоррупционных исследований и инициатив «Трансперенси Интернешнл — Россия». Авторитетные российские профессиональные сообщества — Российский союз промышленников и предпринимателей и Российский институт директоров, а также крупнейшее в России кредитное агентство «Эксперт РА» регулярно проводят оценку уровня информационной прозрачности и раскрытия информации деятельности экономических субъектов как одного из основных компонентов практики корпоративного управления. Обзор методических подходов к оценке информационной прозрачности деятельности экономических субъектов, применяемых ведущими рейтинговыми агентствами и профессиональными сообществами, представлен в *приложении*.

По данным Международного рейтингового агентства S&P Global, проводившего исследование индекса информационной прозрачности российского бизнеса на примере 90 крупнейших отечественных публичных компаний по 110 критериям с 2002 по 2010 г., за анализируемый период средняя величина этого индекса выросла с 34 до 57,5% (рис. 2). Баллы рассматриваемых компаний варьировались от 80% (у первой компании в выборке) до 25% (у последней). Для сравнения: в развитых странах этот показатель

составил 70% (в США — 70%, в Великобритании — 71%, во Франции — 68%).

В первую десятку лидеров вошли компании электроэнергетического сектора, нефтегазового комплекса, связи и телекоммуникаций. Среди компонентов раскрытия самыми прозрачными стали «Структура собственности» (62% компаний) и «Финансовая информация» (в части публикации финансовой отчетности 60% компаний).

В основе методологии данного рейтинга лежит принцип полного и своевременного публичного раскрытия информации, приоритетной для инвесторов. Для анализа учитывалась общедоступная информация о компании из трех источников: годовой отчет, веб-сайт и отчетность, предоставляемая регулирующим органам. Согласно применяемой системе измерению подлежит сам факт раскрытия конкретной информации в открытом доступе в любом из трех источников — 80% от максимального балла по каждому показателю. Наличие данной информации в двух других источниках позволяет получить еще 20% от максимального балла по каждому показателю (по 10% на каждый источник). По мнению экспертов S&P Global, «представление информации одновременно в нескольких источниках повышает ее доступность для инвестора и является определенным преимуществом, при этом ценность факта дублирования ниже факта раскрытия информации».

Такой подход в выборе процентных значений не совсем оправдан, поскольку в системе весов не учитывается ценность самого источника данных. Как отмечено в [8, 9], «исследование S&P Global использует формальные критерии оценки информационной прозрачности. Само по себе знание инвесторами состава совета директоров и их вознаграждения, дивидендной политики компании еще не гарантирует отсутствия ущерба их интересам со стороны менеджмента, директоров и крупных собственников, при расчете недостаточное внимание уделяется оценке степени раскрытия информации об инвестиционной деятельности компании и уровне „доступности“ информации».

Российская региональная сеть по интегрированной отчетности проводит ежегодное национальное исследование по оценке корпоративной прозрачности крупнейших российских компаний<sup>4</sup>. В выборку попа-

<sup>4</sup> VI ежегодное национальное исследование по корпоративной прозрачности крупнейших российских компаний. Российская региональная сеть по интегрированной отчетности (РРС). 2018. URL: <http://corporatetransparency2018.ru/about> (дата обращения: 25.10.2019).

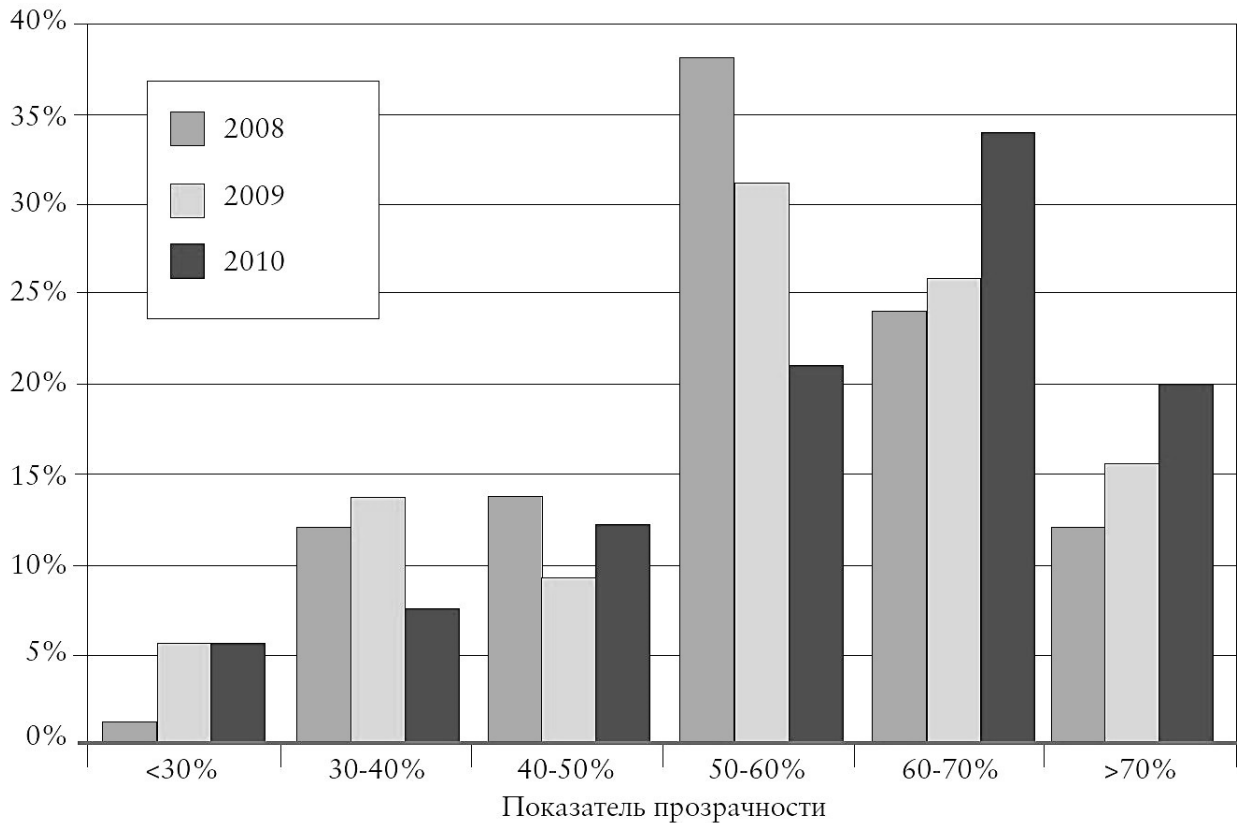


Рис. 2 / Fig. 2. Распределение компаний по уровню прозрачности, 2008–2010 гг. /  
Distribution of the companies by the level of their transparency for the period 2008–2010

Источник / Source: Исследование информационной прозрачности российских компаний в 2010 г.: умеренный рост прозрачности за счет компаний электроэнергетического сектора. Совместное исследование S&P Global и Центра экономических и финансовых исследований и разработок в Российской экономической школе (ЦЭФИР РЭШ). URL: <https://www.nes.ru/dataupload/files/science/6484.pdf> (дата обращения: 01.10.2019) / Research on the information transparency of the Russian companies in 2010: Moderate growth in transparency due to the companies of electric power sector. Joint research of S&P Global and the Center of Economic and Financial Research and Developments in the Russian Economic School. URL: <https://www.nes.ru/dataupload/files/science/6484.pdf> (accessed on 01.10.2019).

дает более 1000 крупных и средних компаний, в составе которых в отдельные группы выделены системообразующие, листинговые и государственные. Рейтинг составляется с учетом уровня прозрачности компаний (от I до V) и соответствующего уровню прозрачности количества баллов за раскрытие информации (табл. 2).

Согласно применяемой оценке при формировании баллов принимаются во внимание: соответствие раскрываемой информации требованиям национальных и международных стандартов (Банка России, GRI и др.); наличие верификации отчетной информации независимой стороной (аудиторское заключение, два внешних заверения); наличие электронного (интерактивного) годового отчета<sup>5</sup>.

<sup>5</sup> Портал исследования корпоративной прозрачности крупнейших российских компаний. URL: <http://corptransparency.ru/uploads/2018.pdf> (дата обращения: 25.10.2019).

По данным проведенного исследования за 2018 г., менее 5% компаний раскрывают информацию о своей деятельности на уровне Premium, I и II уровня прозрачности; лишь 12,2% компаний соответствуют III уровню прозрачности, 22,6% — IV уровню прозрачности. Таким образом, большая часть российских компаний (59%) являются непрозрачными (V уровень прозрачности) (рис. 3).

Основная часть компаний с V уровнем прозрачности — это организации, не обязанные в силу закона раскрывать информацию (612 из 677 компаний в выборке), остальные — публичные компании, которые по законодательству обязаны раскрывать информацию о своей деятельности. Публичные компании, попавшие в эту группу, не выходят на биржи и не размещают соответствующую информацию на своем сайте или официальных сайтах раскрытия информации.

Таблица 2 / Table 2

## Уровни корпоративной прозрачности / Levels of corporate transparency

Уровень корпоративной прозрачности / Level of corporate transparency	Баллы / Points	Пояснение / Comments
Лидер	100–90,1 Полная методика	Раскрытие информации на уровне лидеров: ЦБ РФ + GRI/IR/... + 1 аудиторское заверение + 2 внешних заверения + ЭГО
I	90–55,1 Полная методика	Раскрытие информации в соответствии с международной практикой: ЦБ РФ + GRI/IR/... + 1 внешнее заверение
II	55–22,36 Полная методика	Раскрытие информации в соответствии с международными требованиями: ЦБ РФ + GRI/IR/...
III	22,35–0,2 Сокращенная методика	Раскрытие информации сверх требований законодательства РФ: ЦБ РФ +
IV	Оценка отсутствует	Раскрытие информации в соответствии с требованиями законодательства РФ: ЦБ РФ
V	Оценка отсутствует	Непрозрачные компании

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

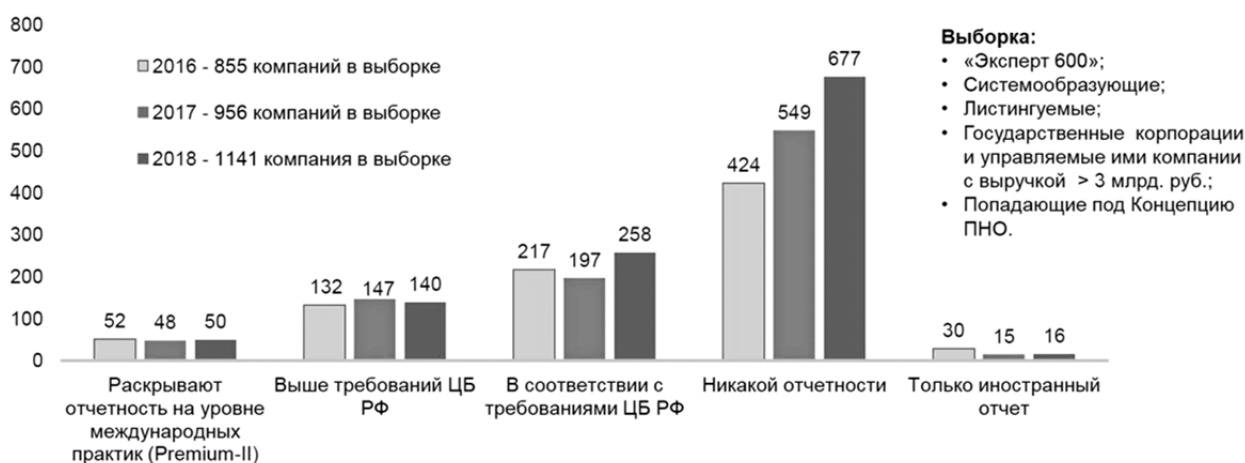


Рис. 3 / Fig. 3. Динамика корпоративной прозрачности 2016–2018 гг. / Dynamics of corporate transparency for the period 2016–2018

Источник / Source: Портал исследования корпоративной прозрачности крупнейших российских компаний. URL: <http://corptransparency.ru/conferences> (дата обращения: 25.10.2019) / Portal of the Research of the Corporate Transparency of the Major Russian companies. URL: <http://corptransparency.ru/conferences> (accessed on 25.10.2019).

Наиболее прозрачными, согласно результатам исследования, выступают компании, торгующиеся одновременно на зарубежной и Московской бирже (53 компании). Причем экономические субъекты, имеющие листинг на зарубежной бирже, прозрачнее торгующих на Московской бирже. Лидерами на протяжении нескольких лет являются атомная отрасль, компании в области электроэнергетики и телекоммуникаций.

В группу «аутсайдеров» (935 компаний IV и V уровня прозрачности) вошли агропромышленный комплекс, инжиниринг, промышленно-инфраструктурное

строительство, машиностроение, СМИ, розничная торговля, транспорт и др. Заметим, что не представила публичный отчет часть компаний горной и горнодобывающей, полиграфической, табачной, тяжелой промышленности.

Из системообразующих компаний только 53% выпускают публичную отчетность. Для данных организаций факт публичности имеет особую значимость, так как корпоративная прозрачность — это «механизм уменьшения асимметрии информации между компанией и ее заинтересованными сторонами, право вести

открытый и конструктивный диалог друг с другом, без которого невозможно создание стоимости, устойчивое развитие бизнеса и общества, расширение рынков присутствия компании»<sup>6</sup>. Вместе с этим среди таких компаний есть группа лидеров (66 компаний) с уровнем прозрачности Premium-III: 60% государственных компаний раскрывают информацию о своей деятельности, в частном секторе выпускают публичную отчетность только 35% фирм.

Более 2/3 компаний из выборки исследования, попадающих под действие Концепции развития публичной нефинансовой отчетности, пока не раскрывают информацию вообще или раскрывают только в соответствии с требованиями Банка России. Таким образом, Концепция на сегодняшний день не является жестким стимулом повышения прозрачности субъектов, попадающих под ее действие. При этом позитивный тренд наметился в части увеличения числа компаний, использующих процедуры определения существенных тем отчета, а также раскрытия информации вознаграждений топ-менеджеров. Вероятнее всего, это связано с поэтапным введением соответствующих новых документов и рекомендаций Банка России (см. табл. 2). Существенное влияние на содержание публичных отчетов в 2018 г. оказала программа «Цифровая экономика Российской Федерации»: почти 50% компаний — лидеров прозрачности (Premium, I и II уровни прозрачности) раскрыли информацию о своих проектах цифровой трансформации (29 из 52).

Среди раскрываемых показателей по направлениям лидирует информация о рисках и бизнес-моделях; намного больше компаний стали раскрывать информацию о структуре вознаграждения топ-менеджеров и структуре вознаграждения генерального директора. В части раскрытия информации о результатах деятельности почти 100% компаний на протяжении трех последних лет представляют финансовые показатели своей деятельности; около 90% компании I–III уровня прозрачности раскрывают информацию о результатах деятельности в области устойчивого развития, немного меньше — о стратегических приоритетах в данной области.

Российский союз промышленников и предпринимателей в рамках комплексной оценки крупнейших российских компаний в сфере устойчивого развития, корпоративной ответственности и открытости ежегодно рассчитывает индексы устойчивого развития,

в основе которых лежит индекс «Ответственность и открытость».

Индекс «Ответственность и открытость» является самостоятельным инструментом оценки по раскрытию информации по устойчивому развитию и корпоративной социальной ответственности бизнеса, включая экономические, экологические, социальные показатели деятельности компании. Базой для расчета данного индекса служат сведения публичной (финансовой и нефинансовой) отчетности по 43 показателям и 70 соответствующим индикаторам на базе 100 крупнейших российских компаний по объему реализации (RAEX 600 и РБК 500). Анализируются показатели, запрашиваемые финансовыми аналитиками, профессиональными и деловыми ассоциациями, рейтинговыми агентствами, обязательные или рекомендуемые фондовыми биржами, а также принимаются во внимание стандарты и руководства в этой области и показатели, широко представляемые в корпоративной нефинансовой отчетности крупными российскими и зарубежными компаниями. Для формирования индекса выделяют четыре альтернативных уровня, характеризующих качество раскрытия информации: «Отчетность», «Иллюстрация», «Декларация», «Нулевой»<sup>7</sup>. Индексы не предназначены для ранжирования компаний, их задачей является общая оценка ситуации и выявление динамики развития, влияние на развитие публичной отчетности, повышение корпоративной прозрачности и качества управления в области корпоративной ответственности

В период 2016–2018 гг. значения индекса «Ответственность и открытость» демонстрируют устойчивый рост. Это отражает как расширение объема информации в отчетности ряда компаний, которые уже на протяжении нескольких лет публикуют нефинансовую отчетность, так и расширение самого круга компаний, публикующих данные (рис. 4).

Анализ динамики показателей в сфере раскрытия корпоративной информации по ключевым направлениям деятельности также показывает устойчивый рост объема и качества информации, отражающей ответственную деловую практику (рис. 5).

По данным настоящего исследования выделилась следующая группа компаний-лидеров и отраслей, демонстрирующих четкую тенденцию по повыше-

<sup>6</sup> Портал исследования корпоративной прозрачности крупнейших российских компаний. URL: <http://corptransparency.ru/uploads/2018.pdf> (дата обращения: 25.10.2019).

<sup>7</sup> Отражение ответственной деловой практики в индексах устойчивого развития: результаты проектов российского союза промышленников и предпринимателей и Московской биржи. 2019. URL: <http://media.rspp.ru/document/1/c/d/cd6b14df00e7a18fa2cfbf78d1486bb9.pdf> (дата обращения: 01.09.2019).

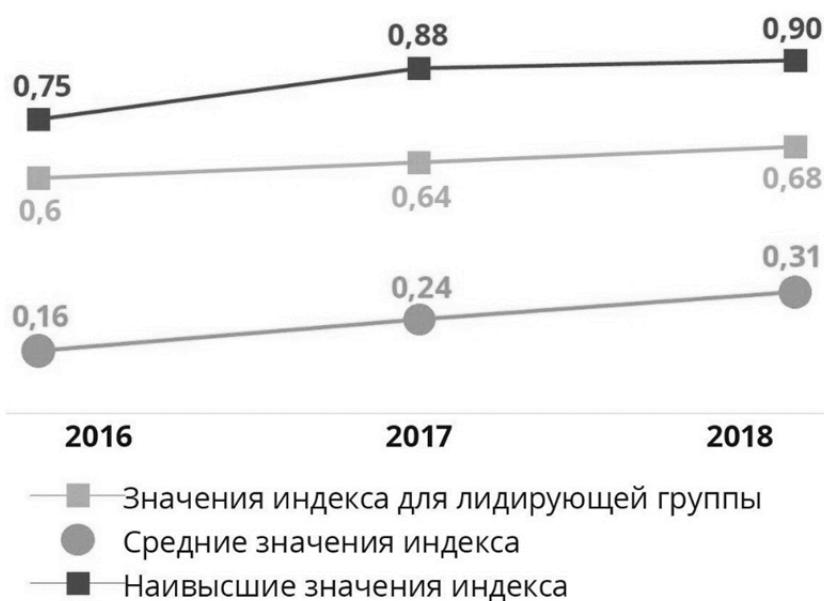


Рис. 4 / Fig. 4. Динамика индекса «Ответственность и открытость» за 2016–2018 гг. / Dynamics of the index “Responsibility and Openness” for the period 2016–2018

Источник / Source: Отражение ответственной деловой практики в индексах устойчивого развития: результаты проектов российского союза промышленников и предпринимателей и Московской биржи. 2019. URL: <http://media.rspp.ru/document/1/c/d/cd6b14df00e7a18fa2cfbf78d1486bb9.pdf> (дата обращения: 01.09.2019) / Reflection of the responsible business practices in the indexes of sustainable development: Results of the projects of the Russian Union of Industrialists and Entrepreneurs and Moscow Stock Exchange. URL: <http://media.rspp.ru/document/1/c/d/cd6b14df00e7a18fa2cfbf78d1486bb9.pdf> (accessed on 01.09.2019).

нию уровня прозрачности своей деятельности (рис. 6, табл. 3).

По аспектам раскрытия срез индекса показывает повышение внимания российских компаний к вопросам управления в сфере устойчивого развития. Больше стало информации по результативности социальных инвестиций/благотворительных проектов. В рамках освещения экономических аспектов более широкий круг компаний раскрывает данные по производительности труда<sup>8</sup>.

Российским институтом директоров ежегодно проводилось исследование практики корпоративного управления на протяжении 2004–2014 гг. [6] «Раскрытие информации» как важнейший показатель практики корпоративного управления, подлежал самостоятельной детальной оценке и по сравнению с другими компонентами характеризовался более высоким уровнем развития. В выборку для анализа попали 150 крупнейших российских компаний, в со-

ставе которых также выделены листинговые компании и компании с государственным участием<sup>9</sup>.

Динамика изменения данного показателя за период 2004–2011 гг. была устойчиво положительной, однако в 2011–2014 гг. рост сменился небольшой стагнацией (рис. 7).

Данные диаграммы наглядно подтверждают результаты предыдущих исследований: листинговые компании имеют более высокий уровень открытости своей деятельности (76%); 92% листинговых компаний раскрывают финансовую отчетность, подготовленную по МСФО; 75% — имеют утвержденное Положение о раскрытии информации; 77% — соблюдают уровень требований законодательства к содержанию годового отчета; 80% раскрывают всю основную информацию на своих интернет-сайтах.

Для госкомпаний за весь период наблюдения показатель раскрытия информации оставался практически на одном уровне (66%). Госкомпании демонстрируют высокий уровень прозрачности структуры акционер-

<sup>8</sup> Отражение ответственной деловой практики в индексах устойчивого развития: результаты проектов Российского союза промышленников и предпринимателей и Московской биржи. 2019. URL: <http://media.rspp.ru/document/1/c/d/cd6b14df00e7a18fa2cfbf78d1486bb9.pdf> (дата обращения 01.09.2019).

<sup>9</sup> Исследование практики корпоративного управления в России: сравнительный анализ по итогам 2004–2014 гг. URL: <https://wp-content/uploads/2016/05.pdf> (дата обращения: 01.09.2019).

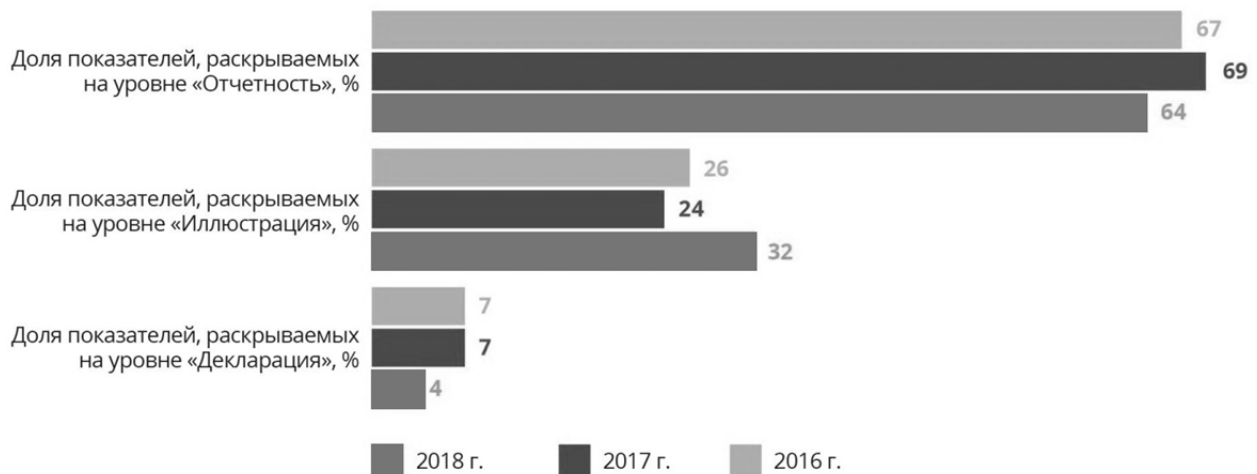


Рис. 5 / Fig. 5. Доля компаний, раскрывающих показатель за 2016–2018 гг., % /  
Percentage of the companies disclosing the Index for the period 2016–2018, %

Источник / Source: Отражение ответственной деловой практики в индексах устойчивого развития: результаты проектов российского союза промышленников и предпринимателей и Московской биржи. 2019. URL: <http://media.rspp.ru/document/1/c/d/cd6b14df00e7a18fa2cfbf78d1486bb9.pdf> (дата обращения: 01.09.2019) / Reflection of the responsible business practices in the indexes of sustainable development: results of the projects of the Russian Union of Industrialists and Entrepreneurs and Moscow Stock Exchange. URL: <http://media.rspp.ru/document/1/c/d/cd6b14df00e7a18fa2cfbf78d1486bb9.pdf> (accessed on 01.09.2019).

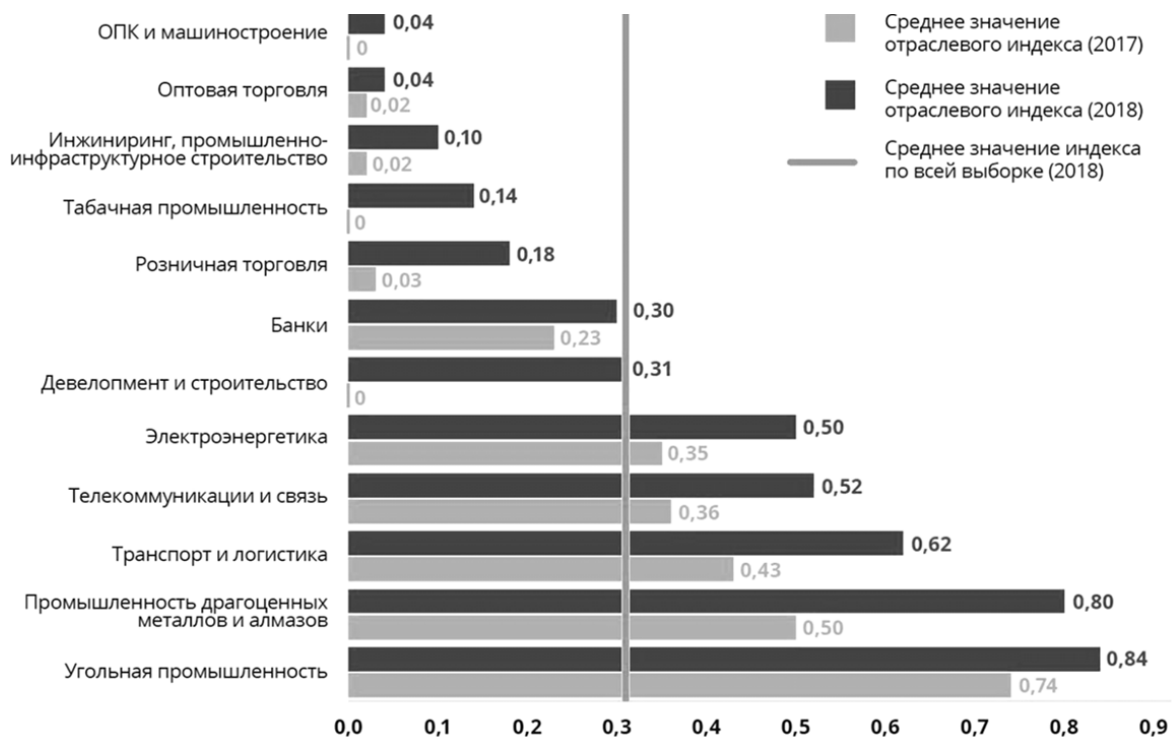
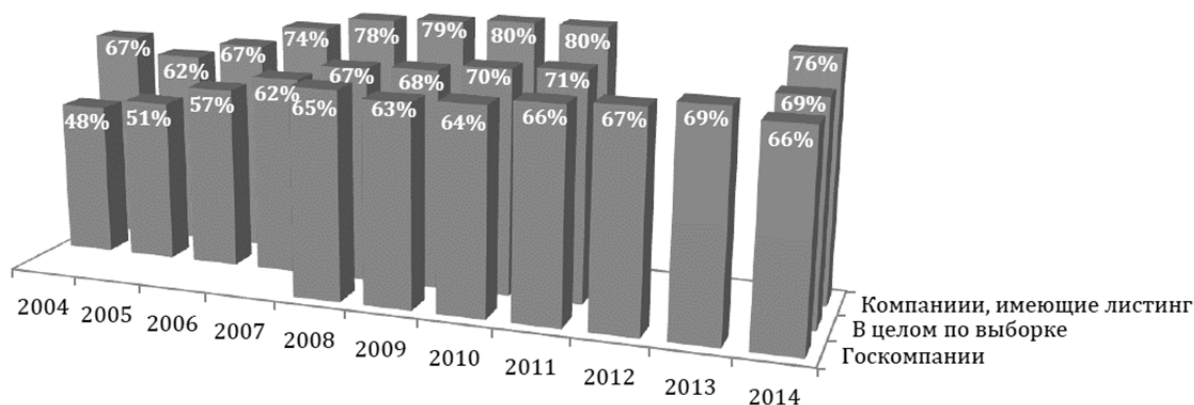


Рис. 6 / Fig. 6. Индекс «Ответственность и открытость»: отрасли, показавшие наиболее заметную динамику, 2017–2018 гг. / Index “Responsibility and Openness”: Industries that showed the most considerable dynamics for the period 2017–2018

Источник / Source: Отражение ответственной деловой практики в индексах устойчивого развития: результаты проектов Российского союза промышленников и предпринимателей и Московской биржи. 2019. URL: <http://media.rspp.ru/document/1/c/d/cd6b14df00e7a18fa2cfbf78d1486bb9.pdf> (дата обращения: 01.09.2019) / Reflection of the responsible business practices in the indexes of sustainable development: Results of the projects of the Russian Union of Industrialists and Entrepreneurs and Moscow Stock Exchange. URL: <http://media.rspp.ru/document/1/c/d/cd6b14df00e7a18fa2cfbf78d1486bb9.pdf> (accessed on 01.09.2019).



**Рис. 7 / Fig. 7. Динамика развития практики корпоративного управления в области раскрытия информации в 2004–2014 гг. / Dynamics of the development of corporate governance practices in the sphere of information disclosure for the period 2004–2014**

*Источник / Source:* Исследование практики корпоративного управления в России: сравнительный анализ по итогам 2004–2014 гг. URL: <http://wp-content/uploads/2016/05.pdf> (дата обращения: 01.09.2019) / The research on corporate governance practices in Russia: Comparative analysis of the results for the period 2004–2014. URL: <http://wp-content/uploads/2016/05.pdf> (accessed on 01.09.2019).

Таблица 3 / Table 3

**Лидеры индекса «Ответственность и открытость», 2018 г. /  
Leaders of the index “Responsibility and Openness” in the year 2018**

Значение индивидуального индекса / Value of an individual index	Компании-лидеры / Leading companies
Группа А: значения индивидуального индекса: 0,75 и выше	«АЛРОСА», «Газпром», «ЛУКОЙЛ», «Металлоинвест», «Норникель», «Роснефть», «Ростелеком», «Северсталь», СИБУР, «АФК Система», СУЭК
Группа В: значения индивидуального индекса: 0,55 и выше	«Аэрофлот», «Зарубежнефть», ЕВРАЗ, «ЕвроХим», «Интер РАО», ММК, МТС, «НОВАТЭК», ОМК, НЛМК, «Полюс», РЖД, «Росатом», «Российские сети», «РУСАЛ», «РусГидро», «Сахалин Энерджи», «Сбербанк», «ТМК», «Транснефть», «ФосАгро»
Группа «Резерв»: значения индивидуального индекса в диапазоне 0,45–0,55	ВТБ, КаМАЗ, «МегаФон», «Мостотрест», ОСК, «Татнефть», «Уралкалий», X5 Retail Group

*Источник / Source:* Отражение ответственной деловой практики в индексах устойчивого развития: результаты проектов Российского союза промышленников и предпринимателей и Московской биржи. 2019. URL: <http://media.rspp.ru/document/1/c/d/cd6b14df00e7a18fa2cfbf78d1486bb9.pdf> (дата обращения: 01.09.2019) / Reflection of the responsible business practices in the indexes of sustainable development: Results of the projects of the Russian Union of Industrialists and Entrepreneurs and Moscow Stock Exchange. URL: <http://media.rspp.ru/document/1/c/d/cd6b14df00e7a18fa2cfbf78d1486bb9.pdf> (accessed on 01.09.2019).

ного капитала, раскрывая сведения о своем основном собственнике (государстве — 89%), уровень требований законодательства к содержанию годового отчета соблюдают 79%.

Явно наметилась положительная тенденция в повышении информационной прозрачности российского бизнеса: практически 100% компаний раскрывают данные бухгалтерской (финансовой) отчетности по

РСБУ (97% в целом, листинговые компании — 99%, компании с государственным участием — 95%); к такому же уровню близки показатели в части раскрытия аудиторских заключений, которые должны сопровождать публикуемую бухгалтерскую (финансовую) отчетность, и информации о составе совета директоров и исполнительных органов. В меньшей степени компании стремились раскрывать информацию о стра-

Таблица 4 / Table 4

## Оценка информационной прозрачности / Assessment of information transparency

Направления исследования/Показатели / Directions of the research/Indicators	
Рейтинг качества управления / Rating by management quality	Рейтинг кредитоспособности компаний / Rating by creditworthiness of companies
1. Степень прозрачности нефинансовой информации – в открытом доступе публикуется информация о: <ul style="list-style-type: none"> <li>• существенных фактах;</li> <li>• руководстве компании;</li> <li>• собственниках;</li> <li>• аффилированных лицах;</li> <li>• крупных сделках;</li> <li>• размещение устава;</li> <li>• годовой отчетности;</li> <li>• информации о вознаграждении правления и членов Совета директоров;</li> <li>• отчетности об устойчивом развитии</li> </ul>	1. Информационная прозрачность – в открытом доступе публикуется информация о: <ul style="list-style-type: none"> <li>• существенных фактах;</li> <li>• руководстве;</li> <li>• формы 1 и 2 бухгалтерской отчетности по РСБУ на квартальные даты;</li> <li>• формы 3, 4 и 5 бухгалтерской отчетности по РСБУ;</li> <li>• отчетность по МСФО (US GAAP) и размещается на сайте в разумные сроки;</li> <li>• аудиторское заключение;</li> <li>• конечных собственниках компании</li> </ul>
2. Степень прозрачности финансовой информации – публикация в открытом доступе (в разумные сроки) годовой отчетности по национальным стандартам, по IFRS (US GAAP)	2. Репутация аудитора
3. Информационная политика – наличие в открытом доступе, а также информации на англоязычном сайте и др.	

Источник / Source: разработано авторами по данным рейтингового агентства «Эксперт РА». URL: <https://raexpert.ru/ratings> (дата обращения: 25.10.2019) / Developed by the authors on the basis of the data of rating agency "Expert RA". URL: <https://raexpert.ru/ratings> (accessed on 25.10.2019).

тегическом развитии (около 58%); доля компаний, утвердивших положение о раскрытии информации, составила 58%.

Низкий уровень раскрытия информации оказался в части:

- раскрытия информации о размере вознаграждения членов совета директоров и исполнительных органов;
- раскрытия на интернет-сайте компании информации о заседаниях совета директоров (протоколов заседаний или выписок из протоколов) и об их практике корпоративного управления.

По итогам исследования лидерами по раскрытию информации стали «телекоммуникации, связи и информационные технологии», «электроэнергетика» и «химия и нефтехимия», аутсайдерами — «машиностроение», «пищевая промышленность» и «розничная торговля». В целом можно сделать вывод о повышении качества коммуникаций компании с различными группами стейкхолдеров, но в большей степени для компаний, имеющих двойной листинг [4].

Рейтинговое агентство «Эксперт РА» регулярно формирует различные рейтинги финансовых и нефинансовых организаций, по результатам которых данным организациям присваивается соответствующая категория от наивысшего до наименьшего или

критического уровня (А, В, С, D и др.). Для построения рейтингов, в частности рейтинга кредитоспособности компаний и рейтинга качества управления, обязательно принимаются во внимание риски стейкхолдеров, связанные с уровнем прозрачности и раскрытия информации. «Высокий уровень информационной прозрачности в части раскрытия финансовой информации позволяет стейкхолдерам более качественно оценить риски компании, что оказывает положительное влияние на уровень рейтинга»<sup>10</sup>.

Таким образом, оценка информационной прозрачности компании, согласно утвержденным методикам агентства «Эксперт РА», осуществляется в рамках составления различных рейтингов по нескольким направлениям и показателям (табл. 4), каждому из которых присваивается соответствующее балльное значение.

Необходимо отметить, что агентство «Эксперт РА» при оценке информационной прозрачности в рамках рейтинга кредитоспособности компаний и рейтинга качества управления применяет методики, специально разработанные для различных сегментов с учетом специфики их деятельности — кредитных организаций,

<sup>10</sup> Рейтинговое агентство «Эксперт РА». URL: <https://raexpert.ru/ratings> (дата обращения: 25.10.2019).



финансовых компаний, нефинансовых компаний, лизинговых организаций и др.

Центр антикоррупционных исследований «Трансперенси интернешнл-Р» в 2016 г. провел анализ прозрачности деятельности экономических субъектов «Прозрачность корпоративной отчетности» (Transparency In Corporate Reporting, TRAC) в отношении раскрытия информации об антикоррупционных программах, дочерних организациях и странах ведения деятельности<sup>11</sup>. Для проведения исследования были использованы данные 200 крупнейших российских организаций, формирующих более 70% национального дохода. Итоговая оценка рассчитывалась по 10-балльной шкале как среднее значение 3-х критериев (антикоррупционных программ, организационной прозрачности, отчетности по странам ведения деятельности).

В итоге 84% компаний получили низкие оценки открытости: 41 рассмотренная в исследовании компания не получила ни одного балла ни по одному из критериев исследования, а 5 баллов и более (из 10 возможных) получили лишь 32 компании. Наиболее прозрачной областью деятельности оказалась сфера телекоммуникации, наиболее закрытыми — строительство и сельское хозяйство. Среднее значение индекса составило 2,6 из 10. Из проведенных исследований российскими учеными по вопросу оценки информационной прозрачности/непрозрачности российского бизнеса [5, 6, 8–11] наибольший интерес представляет подход двух специалистов А. Дурнева и С. Гуриева, предложивших измерять обратный показатель — непрозрачность (opacity) [8].

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Информационная прозрачность деятельности экономических субъектов в современном мире выступает важнейшим инструментом коммуникации в системе отношений «государство-бизнес-общество». Динамика измерения информационной прозрачности позволяет сделать вывод о положительном влиянии индексов и рейтингов российских компаний на объем и качество раскрываемой ими информации и повышение эффективности взаимодействия государства, бизнеса и общества. Индексы информационной прозрачности можно использовать как эффективный инструмент мо-

нитинга и управления различными процессами бизнеса, а также для проведения отраслевого бенч-маркетинга.

В настоящее время существует ряд российских и зарубежных методик и практик по оценке информационной прозрачности бизнеса. Однако они различаются концептуально, а следовательно, и по тематическому охвату, структуре и набору показателей, критериям оценки и информационным ресурсам. При наличии большого количества различных экспертных оценок определение оптимального уровня информационной прозрачности становится весьма субъективным. Отсутствие единых подходов, общепринятых требований и критериев оценки уровня информационной прозрачности, как на национальном, так и международном уровне, осложняет проведение сравнительного анализа компаний по критерию «информационная прозрачность». Вывод: на сегодняшний день нет однозначного ответа на вопрос: какой с точки зрения информационной открытости должна быть компания, чтобы называться «транспарентной»? Целесообразно поставить вопрос перед международным профессиональным сообществом о необходимости формирования единых концептуальных подходов (стандартов) по оценке уровня информационной прозрачности с четкой системой требований, учитывающей потребности различных групп заинтересованных пользователей.

Законодательство и фондовый рынок, безусловно, выступают ключевыми драйверами повышения информационной прозрачности экономических субъектов. За период с 2000-х по 2018 г. наметилась устойчивая тенденция увеличения прозрачности деятельности российских компаний. Более открытыми выступают компании, имеющие двойной листинг. Причем экономические субъекты, торгующие на зарубежной бирже, прозрачнее компаний, торгующих на Московской бирже. Тренды изменения уровня информационной прозрачности указывают на практически непрерывный рост раскрытия информации по ряду аспектов: финансово-операционная деятельность (раскрытие финансовой отчетности по РСБУ/МСФО/GAAP); структура собственности и права акционеров; состав и процедура совета директоров и менеджмента; практика корпоративного управления и управление рисками и др. Трендовый анализ показателей выявил, что в определенные временные интервалы было зафиксировано падение уровня информационной открытости или его стагнация. По мнению специалистов, это «обусловлено, прежде всего, опасением последствий чрезмерной открытости бизнеса в условиях кризисных явлений в экономике» [6].

<sup>11</sup> Оценка крупнейших российских компаний. Доклад «Трансперенси Интернешнл-Россия». URL: <https://transparency.org.ru/special/trac2018russia/> (дата обращения: 01.10.2019).

В большей степени увеличение открытости приходится на лидерскую группу крупных публичных компаний ряда отраслей (топливно-энергетического комплекса, металлургии, СМИ и ряда других), что указывает на отсутствие достаточной мотивации к раскрытию информации у значительной части крупных компаний. Государство должно выстраивать более активную политику по повышению информационной прозрачности деятельности экономических субъектов, соблюдая при это баланс интересов всех участников экономических отношений.

Недостаточная степень регламентации подлежащих раскрытию отдельных аспектов деятельности эко-

номических субъектов, пороговый уровень информационной прозрачности российских компаний, низкая эффективность методологии контроля достоверности данных, предоставляемых и публикуемых организациями, — все это требует разработки целостной концепции информационной прозрачности деятельности экономических субъектов для заинтересованных пользователей. Поскольку измерение транспарентности имеет выраженную отраслевую направленность, концепция должна разрабатываться с учетом отраслевых особенностей различных сегментов — кредитных организаций, финансовых компаний, нефинансовых компаний, лизинговых организаций и др.

### СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Porshakov S., Gilbert C., Ivakhnik A., Chumakova E. Modern corporate governance in Russia as seen by foreign businessmen and experts. Findings of survey held by National council on corporate governance and Russo-British chamber of commerce. М.; 2010. 13 p. URL: [https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ru/Documents/finance/modern\\_corporate\\_governance\\_russia.pdf](https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ru/Documents/finance/modern_corporate_governance_russia.pdf) (дата обращения: 01.09.2019).
2. Голушко Т.К., Горбунова О.Н. Транспарентность российского бизнеса как характеристика его развития. *Социально-экономические явления и процессы*. 2016;11(6):10–19.
3. Игумнов В.М. Основные направления исследования транспарентности. *Международный бухгалтерский учет*. 2011;191(41):47–53.
4. Леванова Л.Н. Общее и частное в раскрытии информации российскими корпорациями. *Известия Саратовского университета. Новая серия. Серия «Экономика. Управление. Право»*. 2017;17(4):439–444.
5. Леванова Л.Н. Инновации в требованиях к транспарентности российских корпораций. *Известия Саратовского университета. Новая серия. Серия «Экономика. Управление. Право»*. 2017;17(3):285–290.
6. Зубрилин И.Н. Влияние корпоративного управления на повышение транспарентности бизнеса. *Известия Саратовского университета. Новая серия. Серия «Экономика. Управление. Право»*. 2013;13(3):456–460.
7. Орлова Л.Н. Информационная прозрачность как парадигма устойчивого развития экономических систем. *МИР (Модернизация. Инновации. Развитие)*. 2015;6(4):368–374.
8. Зинкевич Н.В. Прозрачность раскрытия информации российскими компаниями. Материалы Второй Международной конференции «Корпоративное управление и устойчивое развитие бизнеса: стратегические роли советов директоров». *Корпоративные финансы*. 2007;(4):76–85. DOI: 10.17323/j.jcfr.2073–0438.1.4.2007.76–85
9. Удальцов В.Е. Измерение информационной прозрачности и ее влияние на инвестиционную активность российских публичных компаний. *Корпоративные финансы*. 2011;18(2):5–13.
10. Лисицкая Т.С., Самойленко М.Г. Проблемы оценки информационной прозрачности российских компаний. *Наукоедение*. 2016;8(3). URL: <http://naukovedenie.ru/PDF/137EVN316.pdf> (дата обращения: 01.09.2019).
11. Осипова И.Н. Транспарентность информационных систем как фактор повышения эффективности управленческих взаимодействий. *Власть*. 2011;(12):83–87.

### REFERENCES

1. Porshakov S., Gilbert C., Ivakhnik A., Chumakova E. Modern corporate governance in Russia as seen by foreign businessmen and experts. Findings of survey held by National council on corporate governance and Russo-British chamber of commerce. Moscow: 2010. 13 p. URL: [https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ru/Documents/finance/modern\\_corporate\\_governance\\_russia.pdf](https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ru/Documents/finance/modern_corporate_governance_russia.pdf) (accessed on 01.09.2019).
2. Golushko T.K., Gorbunova O.N. Transparency of Russian business as a characteristic of its development. *Sotsial'no-ekonomicheskiiye yavleniya i protsessy = Social and Economic phenomena and processes*. 2016;(6):10–19. (In Russ.).
3. Igumnov V.M. The main directions of the study of transparency. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*. 2011;191(41):47–53. (In Russ.).

4. Levanova L.N. Public and private aspects in the disclosure of information by Russian corporations. *Izvestiya Saratovskogo universiteta. Novaya seriya. Seriya "Ekonomika. Upravlenie. Pravo" = Bulletin of Saratov University. New series. Series "Economics. Management. Law"*. 2017;17(4):439–444. (In Russ.).
5. Levanova L.N. Innovation in the requirements for transparency of Russian corporations. *Novaya seriya. Seriya "Ekonomika. Upravlenie. Pravo" = Bulletin of Saratov University. New series. Series "Economics. Management. Law"*. 2017;17(3):285–290. (In Russ.).
6. Zubrilin I.N. The impact of corporate governance on increasing the transparency of business. *Novaya seriya. Seriya "Ekonomika. Upravlenie. Pravo" = Bulletin of Saratov University. New series. Series "Economics. Management. Law"*. 2013;13(3):456–460. (In Russ.).
7. Orlova L.N. Information transparency as a paradigm of sustainable development of economic systems. *MIR (Modernizatsiya. Innovatsii. Razvitiye) = MIR (Modernization. Innovations. Development)*. 2015;6(4):368–374. (In Russ.).
8. Zinkevich N.V. Transparency of information disclosure by Russian companies. In: Proc. 2<sup>th</sup> Int. Conf. "Corporate governance and sustainable business development: Strategic roles of boards of directors". *Korporativnye finansy = Journal of Corporate Finance Research*. 2007;(4):76–85. (In Russ.). DOI: 10.17323/j.jcfr.2073–0438.1.4.2007.76–85
9. Udaltsov V.E. Measurement of information transparency and its impact on the investment activity of Russian public companies. *Korporativnye finansy = Journal of Corporate Finance Research*. 2011;18(2):5–13. (In Russ.).
10. Lisitskaya T.S., Samoilenko M.G. Problems of assessing the information transparency of Russian companies. *Naukovedenie = Science*. 2016;8(3). URL: [http://naukovedenie.ru/PDF/137EVN\\_316.pdf](http://naukovedenie.ru/PDF/137EVN_316.pdf) (accessed on 01.09.2019). (In Russ.).
11. Osipova I.N. Transparency of information systems as a factor in increasing the effectiveness of managerial interactions. *Vlast' = Authority*. 2011;(12):83–87. (In Russ.).

### БЛАГОДАРНОСТЬ

Статья подготовлена по результатам исследований, выполненных за счет бюджетных средств по государственному заданию Финансовому университету при Правительстве РФ.

### ACKNOWLEDGEMENT

The paper describes the results of the state funded research by the Government assignment to the Financial University under the Government of the Russian Federation.

### ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ

**Роман Петрович Булыга** — доктор экономических наук, профессор, руководитель Департамента учета, анализа и аудита, Финансовый университет, Москва, Россия  
RBulyga@fa.ru

**Ирина Викторовна Сафонова** — кандидат экономических наук, доцент, доцент Департамента учета, анализа и аудита, Финансовый университет, Москва, Россия  
ISafonova@fa.ru

### ABOUT THE AUTHORS

**Roman P. Bulyga** — Dr. Sci. (Econ.), Professor, Head of the Department of Accounting, Analysis and Audit, Financial University, Moscow, Russia  
RBulyga@fa.ru

**Irina V. Safonova** — Can. Sci. (Econ.), Associate Professor, Department of Accounting, Analysis and Audit, Financial University, Moscow, Russia  
ISafonova@fa.ru

Статья поступила в редакцию 28.10.2019; после рецензирования 07.11.2019; принята к публикации 15.11.2019.

Авторы прочитали и одобрили окончательный вариант рукописи.

The article was submitted on 28.10.2019; revised on 07.11.2019 and accepted for publication on 15.11.2019.

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

**Обзор методических подходов к оценке информационной прозрачности  
деятельности экономических субъектов / The review of methodological approaches  
to the assessment of information transparency of economic entities activity**

Аспекты раскрытия/ Направления / Disclosure aspects/ Directions	Показатель / Indicator	Объем выборки / Sample size	Информационные источники / Sources of information
<p><b>Рейтинговое агентство Standard &amp; Poor's (S&amp;P Global)</b>  <b>Период проведения исследования: 2002 – 2010 гг.</b>  <b>Целевое назначение: оценка информационной прозрачности российского бизнеса – расчет индекса информационной прозрачности российского бизнеса</b></p>			
1. Структура собственности	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Количество и номинальная стоимость выпущенных акций (по типам);</li> <li>• информация о крупнейшем акционере;</li> <li>• информация о держателях всех крупных пакетов акций;</li> <li>• информация об акционерах, владеющих в общей сложности не менее 25/50/75% голосующих акций и др.</li> </ul>	90 крупнейших отечественных публичных компаний	<p>Основные источники общедоступной информации:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• годовые отчеты;</li> <li>• веб-сайты;</li> <li>• отчетность, предоставляемая регулирующим органам</li> </ul>
2. Права акционеров	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Содержание кодекса или положения о корпоративном управлении;</li> <li>• указание на существование Кодекса корпоративного поведения и этики;</li> <li>• содержание Кодекса корпоративного поведения и этики;</li> <li>• политика раскрытия информации;</li> <li>• календарь важных для акционера событий и др.</li> </ul>		
3. Финансовая информация	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Учетная политика компании;</li> <li>• стандарты, используемые при составлении отчетности;</li> <li>• отчетность, составляемая в соответствии с национальными стандартами;</li> <li>• годовая финансовая отчетность в соответствии с международными;</li> <li>• стандартами отчетности (МСФО / ОПБУ США);</li> <li>• структура доходов/ расходов;</li> <li>• аудитор и его репутация др.</li> </ul>		
4. Операционная информация	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Прогнозы объемов производства;</li> <li>• социальная отчетность;</li> <li>• инвестиционные планы;</li> <li>• показатели эффективности</li> </ul>		
5. Информация о составе Совета директоров и менеджменте	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Список членов Советов директоров;</li> <li>• данные о местах работы;</li> <li>• данные о посещаемости Советов директоров и др.</li> </ul>		
6. Вознаграждение членов Совета директоров и менеджмента	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Процесс принятия решения о вознаграждении Совета директоров;</li> <li>• уровень и форма вознаграждения Совета директоров;</li> <li>• форма вознаграждения менеджмента и др.</li> </ul>		

## Продолжение приложения / Appendix (continued)

Аспекты раскрытия/ Направления / Disclosure aspects/ Directions	Показатель / Indicator	Объем выборки / Sample size	Информационные источники / Sources of information
<b>Российская региональная сеть по интегрированной отчетности</b> <b>Период проведения исследования: с 2012 г. по настоящее время</b> <b>Целевое назначение: оценка уровня корпоративной прозрачности – составление Рейтинга корпоративной прозрачности</b>			
1. Раскрытие информации о стратегии и ее реализации.		Около 1000 компаний – компании, вошедшие в рейтинг «RAEX-600», имеющие листинг на Московской и зарубежных биржах; компании, попадающие в перечень обязанных раскрывать отчетность в соответствии с реализацией Концепции развития ПНО; компании, попадающие в перечень системообразующих организаций и др.	Публичная отчетность компаний, которая размещена на сайте компании, интернет-сайты компаний
2. Раскрытие информации о бизнес-модели.			
3. Раскрытие информации о корпоративном управлении.			
4. Раскрытие информации о деятельности в отчетном периоде.			
5. Раскрытие информации о деятельности в области устойчивого развития, деятельность в области устойчивого развития.			
6. О взаимодействии с заинтересованными сторонами.			
7. Следование международным стандартам.			
8. Система публичной отчетности			
9. Удобство использования отчетности			
<b>Российский союз промышленников и предпринимателей (РСПП)</b> <b>Период проведения исследования: с 2014 г. по настоящее время</b> <b>Целевое назначение: оценки практики корпоративного управления и устойчивого развития – расчет индекса «Ответственность и открытость»</b>			
1. Экономические	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Производительность труда;</li> <li>• капитальные вложения;</li> <li>• уплаченные налоги;</li> <li>• инновационная деятельность и др.</li> </ul>	100 крупнейших российских компаний по объему реализации (из рейтинга RAEX 600 и РБК 500)	Публичная отчетность компаний, которая размещена на сайте компании не позднее 1 ноября следующего за отчетным годом
2. Социальные	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Численность персонала;</li> <li>• охрана труда;</li> <li>• оплата труда;</li> <li>• социальные программы для персонала;</li> <li>• вознаграждение руководства;</li> <li>• текучесть кадров;</li> <li>• обучение персонала и др.</li> </ul>		
3. Экологические	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Выбросы в атмосферу;</li> <li>• энергоэффективность и энергосбережение;</li> <li>• водопотребление;</li> <li>• социальные инвестиции;</li> <li>• расходы на охрану окружающей среды</li> </ul>		
4. Корпоративное управление	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Образование и профессиональный опыт Совета директоров;</li> <li>• наличие этического кодекса;</li> <li>• противодействие коррупции;</li> <li>• корпоративная политика по КСО и УР;</li> <li>• направления и форматы взаимодействия с государством и др.</li> </ul>		

Продолжение приложения / Appendix (continued)

Аспекты раскрытия/ Направления / Disclosure aspects/ Directions	Показатель / Indicator	Объем выборки / Sample size	Информационные источники / Sources of information
<b>Российский институт директоров / Исследование практики корпоративного управления в России: сравнительный анализ</b> <b>Период проведения исследования: 2004–2014 гг.</b> <b>Целевое назначение: исследование соответствия практики корпоративного управления в компаниях критериям методики Национального рейтинга корпоративного управления (НРКУ), выявление трендов</b>			
Раскрытие финансовой отчетности по РСБУ:	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Формы бухгалтерской (финансовой) отчетности;</li> <li>• аудиторское заключение</li> </ul>	150 крупнейших российских компаний по объему реализации (из рейтинга RAEX 600)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Интернет-сайты компаний;</li> <li>• ежеквартальные отчеты компаний;</li> <li>• финансовая отчетность по РСБУ и/или МСФО;</li> <li>• ленты новостей информационных агентств;</li> <li>• иные публично доступные информационные источники, в которых содержалась соответствующая информация</li> </ul>
Раскрытие финансовой отчетности по МСФО:	Формы финансовой отчетности по МСФО / ОПБУ США		
Структура акционерного капитала:	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Сведения о собственниках и акционерах;</li> <li>• информация о бенефициарных собственниках</li> </ul>		
Информация о составе совета директоров и исполнительных органов:	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Сведения об образовании;</li> <li>• должности, занимаемые данными лицами;</li> <li>• доли участия в уставном капитале</li> </ul>		
Информация о вознаграждениях членов совета директоров и исполнительных органов:	Информации о размере индивидуального вознаграждения, выплачиваемого каждому члену совета директоров и исполнительных органов компании		
Сведения о стратегии развития компании:	Раскрытие на сайте стратегии развития компании		
Сведения о практике корпоративного управления:	Раскрытие на сайте практики корпоративного управления		
Положение о раскрытии информации:	Утвержденное Положение об информационной политике		
Наличие в годовом отчете сведений об основных результатах оценки (самооценки) работы совета директоров:	Основные результаты оценки (самооценки) работы совета директоров		
Качество сайта и доступность для российских и зарубежных инвесторов:	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Доля раскрываемой информации от предусмотренного объема;</li> <li>• наличие зеркальной информации на русском и английском языках</li> </ul>		

## Окончание приложения / Appendix (continued)

Аспекты раскрытия/Направления / Disclosure aspects/ Directions	Показатель / Indicator	Объем выборки / Sample size	Информационные источники / Sources of information
<b>Кредитное рейтинговое агентство «Эксперт РА»</b> <b>Период проведения исследования: с 2007 г. по настоящее время</b> <b>Целевое назначение: присвоение Рейтинга качества управления</b>			
1. Степень прозрачности нефинансовой информации – в открытом доступе публикуется информация о	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Существенных фактах;</li> <li>• руководстве компании;</li> <li>• собственниках;</li> <li>• аффилированных лицах;</li> <li>• размещение устава;</li> <li>• информация о крупных сделках;</li> <li>• информация о решении собрания акционеров;</li> <li>• годовой отчетности;</li> <li>• информации о вознаграждении правления и членов совета директоров;</li> <li>• отчетности об устойчивом развитии</li> </ul>	–	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Анкета;</li> <li>• сайт компании;</li> <li>• другие сайты;</li> <li>• документы по корпоративному управлению;</li> <li>• документы, определяющие информационную политику;</li> <li>• отчеты в области устойчивого развития и др.</li> </ul>
2. Степень прозрачности финансовой информации – публикация в открытом доступе (в разумные сроки)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Годовой отчетности по национальным стандартам;</li> <li>• по IFRS (US GAAP)</li> </ul>		
3. Информационная политика – наличие в открытом доступе	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Информационной политики компании;</li> <li>• сроков раскрытия информации закреплены во внутренних документах компании или законодательных актах;</li> <li>• компания выполняет требования к срокам раскрытия информации;</li> <li>• информации на англоязычном сайте;</li> <li>• структура корпоративного сайта компании интуитивно понятна и др.</li> </ul>		
<b>Центр антикоррупционных исследований инициатив «Трансперенси интернешнл-Р»</b> <b>Период проведения исследования: 2016 г.</b> <b>Целевое назначение: Исследование прозрачности корпоративной отчетности – Расчет среднего индекса прозрачности на предмет раскрытия информации об антикоррупционных программах, дочерних организациях и странах ведения деятельности</b>			
1. Антикоррупционные документы	13 позиций по корпоративным антикоррупционным программам и документам, в том числе: <ul style="list-style-type: none"> <li>• компания декларирует нулевую терпимость к коррупции;</li> <li>• обязательство соблюдения антикоррупционных законов;</li> <li>• применимость антикоррупционной политики ко всем сотрудникам и директорам;</li> <li>• компания регулярно пересматривает антикоррупционную политику;</li> <li>• в компании есть политика принятия и дарения подарков;</li> <li>• компания запрещает взносы на политические цели;</li> <li>• запрет на осуществление платежей за упрощение формальностей;</li> <li>• защита заявителя о коррупции;</li> <li>• канал представления данных о коррупционных правонарушениях (горячей линии);</li> <li>• компания проводит антикоррупционное обучение</li> </ul>	200 крупнейших по выручке российских компаний (РБК-2016) на их официальных сайтах	Вся представленная информация о деятельности компании на сайте
2. Организационная прозрачность	8 позиций по раскрытию компанией информации о своих дочерних, ассоциированных структурах и совместных предприятиях, в том числе: <ul style="list-style-type: none"> <li>• раскрытие компанией полного списка названий дочерних компаний;</li> <li>• долей владения, стран регистрации и стран ведения деятельности для своих дочерних и ассоциированных организаций</li> </ul>		
3. Пострановая отчетность	Только для компаний, ведущих свою деятельность более чем в одной стране мира, т.е. за пределами России – 5 позиций (для каждой страны): <ul style="list-style-type: none"> <li>• раскрытие доходов;</li> <li>• раскрытие капитальных расходов;</li> <li>• прибыль до налогообложения;</li> <li>• подоходный налог;</li> <li>• размер общественных взносов</li> </ul>		

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

DOI: 10.26794/2408-9303-2019-6-6-24-33  
УДК 378.1:004.056(045)  
JEL D83, M15, M42, H83

## О концепции проведения аудита информационной безопасности в вузе

В.Н. Ясенев<sup>а</sup>, А.В. Дорожкин<sup>б</sup>, А.Л. Сочков<sup>с</sup>

Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского, Нижний Новгород, Россия

<sup>а</sup> <https://orcid.org/0000-0003-0306-2680>; <sup>б</sup> <https://orcid.org/0000-0003-3578-6421>;

<sup>с</sup> <https://orcid.org/0000-0001-8389-9493>

### АННОТАЦИЯ

В статье рассмотрены теоретические и практические основы аудита информационной безопасности (ИБ) образовательных учреждений, высказаны предложения по основным составляющим его концепции с учетом специфики учебных организаций, проведен поиск путей обеспечения эффективного функционирования вузов. Методологической основой исследования явилась система анализа и синтеза подходов к проведению внутреннего аудита ИБ. Сделаны предложения по разработке проекта комплексной концепции проведения аудита ИБ вуза, включающей семь составляющих: объекты аудита; его цели и задачи; подвид аудита, учитывающий особенности учебного заведения; подходы к проведению аудита и методы анализа данных, полученных в процессе проверки; этапность аудита; его организационно-технические основы; состав и содержание результирующих документов. Рекомендована к применению комбинация анализа рисков и стандартов в области ИБ, а также экспериментальное изучение системы безопасности объектов для ее реальной проверки. Среди оснований теоретических подходов, которые могли бы создать базу для аудита ИБ высшего учебного заведения, предпочтительно выглядят модели оценки и «серого» ящика. Практическая реализация предложенной концепции аудита ИБ позволит повысить эффективность мониторинга исполнения федеральных законов и программ в образовательном заведении, усилить уровень ИБ организации.

**Ключевые слова:** высшее учебное заведение; информационная безопасность; аудит информационной безопасности; этапы аудита; риски и стандарты; документы

**Для цитирования:** Ясенев В.Н., Дорожкин А.В., Сочков А.Л. О концепции проведения аудита информационной безопасности в вузе. *Учет. Анализ. Аудит.* 2019;6(6):24-33. DOI: 10.26794/2408-9303-2019-6-6-24-33

## Draft Concept of Information Security Auditing at a University

V.N. Yasenev<sup>a</sup>, A.V. Dorozhkin<sup>b</sup>, A.L. Sochkov<sup>c</sup>

Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod, Nizhny Novgorod, Russia

<sup>а</sup> <https://orcid.org/0000-0003-0306-2680>; <sup>б</sup> <https://orcid.org/0000-0003-3578-6421>;

<sup>с</sup> <https://orcid.org/0000-0001-8389-9493>

### ABSTRACT

The article examines the theoretical and practical basis of auditing the information security of educational institutions. The article gives proposals on the main components of its concept, taking into account the specifics of educational organizations, the article also searches for the ways of ensuring the effective functioning of universities on a considered basis. Proposals have been made to develop a comprehensive concept for the auditing of the information security of the university. The project includes seven components: the objects of auditing; its goals and objectives; the subtype of auditing that takes into account the specifics of the school; how to conduct audits and how to analyze data from the auditing process; the auditing phasing; its organizational and technical foundations; the composition and content of the resulting documents. A combination of risk analysis and information security standards is recommended as a practical approach to auditing. It is recommended that an experimental examination of the object security system should be



used for real verification. Among the reasons for theoretical approaches that could create the basis for auditing the information security of a higher educational institution, the most preferable are the models of evaluation and the "grey" box. Practical implementation of the proposed information security auditing concept will improve the effectiveness of monitoring the implementation of Federal Laws and Programs in the educational institutions, and it will eventually strengthen the level of information security of the organization.

**Keywords:** university; information security; information security auditing; audit stages; risks and standards; documents

**For citation:** Yasenev V.N., Dorozhkin A.V., Sochkov A.L. Draft concept of information security auditing at a university. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2019;6(6):24-33. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2019-6-6-24-33

## ВВЕДЕНИЕ

Развитие страны в рамках национальной программы «Цифровая экономика Российской Федерации»<sup>1</sup> обуславливает и активное внедрение информационных технологий в вузах, повышающих эффективность образовательных, научно-исследовательских процессов и управленческой деятельности. Модель цифрового университета предполагает гармоничное сочетание современных методологических подходов и инновационных цифровых технологических решений. Появление в организациях высшего образования новых информационных ресурсов и сервисов (многофункциональные интернет-порталы, компьютерные классы, широкополосный интернет и локальные сети, интерактивные обучающие курсы и т.д.) увеличивает риск возникновения инцидентов информационной безопасности (ИБ), реальные последствия которых могут снижать эффективность работы вуза.

Сегодня у руководства большинства высших учебных заведений нет сомнений в необходимости серьезно заботиться об информационной безопасности в организации (сохранение информации о работе вуза, учащихся, преподавателях, обеспечение целостности и сохранности электронных документов и т.д.), поскольку отмеченная национальная программа акцентирует на этом внимание. Одним из важнейших факторов эффективного функционирования современного учреждения высшего образования является комплексная система ИБ, ключевым элементом которой является перманентный аудит.

В настоящее время проблемы усиления безопасности информационных данных вуза рассматриваются специалистами нескольких областей знаний,

поскольку такие работы требуют одновременной компетентности исследователей как в аудите, так и в современных информационных системах и технологиях.

Исследованием разнообразных аспектов информационной безопасности предприятий и учреждений занимаются многие ученые и специалисты: В.И. Завгородний, А.Ф. Беззубов, Е.В. Боякова, А.И. Козачок, А.П. Курило, Ю.А. Левицкая, Н.Н. Панов, В.П. Поляков, О.В. Стукалова, И.В. Сеницын, А.В. Тюменев, А.А. Шабанов, О.В. Юдушкина, В.Н. Яснев и др. В то же время при многоаспектности и обширности таких исследований еще недостаточно теоретических исследований и практических предложений по учреждениям сферы высшего образования.

В работе В.И. Завгороднего [1] проведен всесторонний анализ состава вычислительного и сетевого оборудования с позиций их защищенности, в публикации А.Ф. Беззубова и И.В. Сеницына [2] — анализ информационных угроз, связанных с применением в образовательном учреждении ведомственного подчинения зарубежной техники и компьютерных программ. Совершенно справедливы предложения авторов о внедрении отечественных аппаратных и программных средств для исключения отмеченных угроз и повышения уровня защищенности ресурсов, однако экономические аспекты и проблемы аудита ими не затронуты.

А.И. Козачок, Ю.А. Левицкая [3], рассматривая методы оценки информационных рисков для компьютерных сетей учебного заведения, предлагают использовать табличную методику анализа ввиду ее простоты и наглядности, однако сам аудит ИБ подобных сетей, как мероприятие повышения уровня их защищенности, обходят стороной.

Работа [4] посвящена вопросам информационной безопасности вузов в сфере культуры и искусства. Авторы рекомендуют применять системный подход к решению изучаемых проблем, однако, ИБ ими трактуется в узком смысле, прежде всего как

<sup>1</sup> Указ Президента РФ № 204 от 07.05.2018 «О национальных целях и стратегических задачах развития Российской Федерации на период до 2024 года». URL: <http://prezident.org/articles/ukaz-prezidenta-rf-204-ot-7-maja-2018-goda-07-05-2018.html> (дата обращения: 03.06.2019).

защита компьютерных сетей учебных учреждений. Аудит ИБ также не является элементом предлагаемой системы.

Исследование [5] делает упор на комплексный подход к информационной безопасности вуза. В нем анализируются особенности образовательных заведений с точки зрения построения системы защиты данных, однако в комплексе мероприятий по повышению уровня противодействия различным угрозам аудит ИБ отсутствует.

В статье А. А. Шабанова выявлены предпосылки создания системы ИБ в учебных организациях, определена нормативно-правовая база, озвучены этапы ее реализации, среди которых отмечен и аудит системы менеджмента информационной безопасности (СМИБ). Содержание понятия аудита ИБ, как и наполнение этого этапа, мероприятиями в работе не обозначено, кроме этого, процесс создания СМИБ опирается на международные стандарты, хотя в РФ они адаптированы к российской действительности и реализованы в виде ГОСТов на момент публикации статьи [6].

Изучению вопросов аудита ИБ посвящены работы [7–12]. В них рассмотрены цели и задачи, виды, этапы и мероприятия аудита, основные подходы и принципы, используемые при планировании и реализации процесса, однако их исследовательские наработки нельзя применить без модернизации для осуществления вузовского аудита, поскольку здесь имеют место специфические особенности учебного заведения, отличающие его от любого другого объекта ИБ. Исследований, посвященных непосредственно наполнению аудита ИБ образовательного учреждения, обнаружить не удалось.

В [7, 8] сформулированы цели и место аудита информационной безопасности в общей системе ИБ экономического субъекта, отмечена эффективность применения комплексного и системного подхода к его воплощению в жизнь. В работах выделена мысль, что специфика конкретного объекта аудита влияет и определяет цели, задачи, виды и этапы предстоящего действия. Также проанализированы и сопоставлены часто встречающиеся подходы анализа данных, собираемых аудитором в процессе исполнения договора. Вместе с тем в этих исследованиях не разбираются нюансы разнообразных подвидов аудита ИБ и условия их применимости к различным экономическим субъектам, таким образом, остается открытым вопрос о типе действия, применимом к конкретному объекту аудита.

В [9] отмечается отсутствие единого стандарта и единой методики по аудиту ИБ в РФ, предпринята попытка разработки его концептуальных основ для применения в органах внутренних дел. Предложены принципы осуществления аудита, сформулированы цели и направления процесса по шагам или этапам, сформирован комплекс организационных мероприятий. В этой работе дан анализ применимости подвидов аудита ИБ для органов внутренних дел с акцентом на внешний независимый тип, но для вузов в условиях их ограниченного финансирования этот вариант пока представляется малоперспективным и предпочтительнее выглядит аудит внутренний.

В [10] исследуется внутренний аудит информационной безопасности предприятия, но рассмотрение концентрируется только на проверке учетно-информационной системы экономического субъекта. Дано обоснование данного подвида, но без упора на финансовую составляющую мероприятий. Основные предложенные этапы процесса базируются на международном стандарте серии ISO/IEC 27000<sup>2</sup>, хотя на момент публикации работы уже появились отечественные адаптированные аналоги этой линейки.

Работа [11] представляется наиболее продвинутой и фундаментальной исследованием в рассматриваемом секторе. В ней уточняются понятие аудита ИБ, варианты целей и задач для него, состав его основных этапов. Особое внимание сфокусировано на концепции, которая подразумевает идентификацию моделей угроз, соперников и самого аудита, а также основные теоретический и практический подходы к его реализации. В статье приводится типология существующих мероприятий аудита и критерии их классификации, однако не даются рекомендации по их применению к конкретно взятым экономическим субъектам.

Таким образом, целью данной статьи выступает изучение теоретических и практических основ аудита ИБ образовательных учреждений, предложение и обсуждение отдельных основных составляющих его концепции с учетом специфики учебных организаций, а также поиск путей обеспечения эффективного функционирования вузов на рассмотренной основе.

<sup>2</sup> Общие сведения о стандартах серии ISO 27000. URL: <http://iso27000.ru/standarty/iso-27000-mezhdunarodnye-standarty-upravleniya-informacionnoi-bezopasnostyu-1/iso-27000-mezhdunarodnye-standarty-upravleniya-informacionnoi-bezopasnostyu> (дата обращения: 27.05.2019).

## КОНЦЕПТУАЛЬНЫЕ СОСТАВЛЯЮЩИЕ АУДИТА ИНФОРМАЦИОННОЙ БЕЗОПАСНОСТИ ВУЗА

Традиционная аудиторская деятельность в РФ регулируется рядом нормативных документов, например Федеральным законом от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности». Ее целью является проверка финансовой отчетности организации и консультационные услуги, однако при этом существует объективная необходимость правового сопровождения и аудита ИБ при сохранении традиционных принципов (независимость проверки, наличие квалификационного аттестата аудитора, его деловая репутация, обязанность хранить тайну проверяемых организаций). В процессе осуществления аудиторской проверки ИБ вуза целесообразно также проверять выполнение таких правовых документов, как:

- Федеральный закон «О персональных данных» от 27.07.2006 № 152-ФЗ;
- Федеральный закон «Об электронной подписи» от 06.04.2011 № 63-ФЗ;
- Указ Президента РФ от 05.12.2016 № 646 «Об утверждении Доктрины информационной безопасности Российской Федерации».

Для проведения аудита ИБ вуза необходимо использовать комплексную концепцию, проект которой представлен в данной статье. Основные ее составляющие следующие:

- идентификация объектов проверки;
- цели и задачи проверки;
- предпочтительный подвид проверки;
- рекомендуемые подходы к проведению проверки и методы анализа данных;
- этапность проведения проверки;
- организационно-технические основы аудиторской проверки;
- состав результатов аудита.

Для целостного восприятия структура предлагаемой концепции представлена графически (рис. 1). В основе процесса лежит идентификация объектов аудита, относительно которых определяются цели и задачи проверки. Опираясь на них, выбирается оптимальный подвид аудита, который будет базироваться на теоретическом и практическом подходах к проведению проверки. Далее фиксируются этапность и сроки проведения аудита, а также его организационно-технические основы. Состав результатов проверки логически завершает пирамиду процесса.



Рис. 1 / Fig. 1. Структура концепции проведения аудита информационной безопасности вуза / The concept structure of the information security auditing at a university

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

Далее предлагается и обсуждается конкретное содержательное наполнение сформулированных авторами элементов концепции.

1. *Идентификация объектов аудиторской проверки ИБ вуза.* Принципиальной особенностью образовательных учреждений с точки зрения ИБ является необходимость обеспечения безопасности разнообразных данных в разворачиваемых компьютерных сетях [4], поэтому принципиальным объектом представляется информационная система образовательного заведения, базирующаяся на сетях такого рода.

В качестве идентифицируемых объектов отмечаем информационно-образовательные процессы в вузе, в ходе которых обучающиеся, получив задание преподавателя, самостоятельно разыскивают материал по теме, используя ресурсы сети Интернет. Предполагается, что полученные сведения составят базу знаний студентов, однако добытая таким образом информация нередко на поверку оказывается недостоверной. Такой результат приводит к снижению эффективности формирования компетенций учащихся, что не может не беспокоить. Таким образом, познавательные процессы необходимо подвергать аудиторской проверке, поскольку они напрямую формируют менталитет выпускника вуза.

2. *Цели и задачи информационного аудита вуза.* Основные цели аудита ИБ образовательного уч-

реждения можно сформулировать следующим образом:

- выявление и детальное изучение угроз ИБ и «слабых звеньев» активов объектов аудита;
- определение набора мероприятий для повышения уровня безопасности системы защиты активов объектов аудита;
- создание таких условий функционирования объектов аудита, при которых реализация инцидентов ИБ была бы невозможна.

Основной задачей информационного аудита вуза является контроль и оценка объектов аудита на соответствие требованиям к уровню их информационной безопасности. Вспомогательными задачами могут являться:

- определение уровня актуальной защищенности объектов;
- идентификация «слабых» и «узких» мест в системе защиты объектов;
- оценка рисков, обусловленных возможным воплощением в реальность информационных угроз;
- определение уровня, насколько изучаемые объекты и система их защиты соответствует требованиям норм по информационной безопасности и положениям документа о политике безопасности учебного заведения;
- подготовка пакета рекомендаций для эффективного функционирования актуальной системы ИБ вуза и ее последующей модернизации.

*3. Предпочтительный тип аудита для вуза.* При обсуждении проблемы выбора наиболее адекватного подвида аудита ИБ будем руководствоваться терминологией и классификацией, приведенными в работе [11].

В первую очередь проанализируем подразделение по положению специалиста относительно проверяемого объекта, которое определяет внешний и внутренний аудит.

В процессе проектирования комплекса мер аудита ИС вуза важно понимать состояние защищенности ценных ресурсов, чтобы противостоять внешним и внутренним угрозам ее безопасности. Поиск путей решения проблем должен осуществляться не только силами самого вуза, но и при помощи внешних консультантов, в частности аудиторов. Поэтому реальную помощь может оказать независимое аудиторское исследование. В то же время при проведении такого аудита специалисты сталкиваются с проблемой сопоставления возможных расходов на обеспечение безопасности и выгод,

получаемых при внедрении системы ИБ, поэтому в условиях ограниченного финансирования высшей школы не менее перспективным выглядит внутренний тип аудита образовательного учреждения, позволяющий использовать квалифицированный кадровый контингент вуза при меньших затратах.

Аудит безопасности деятельности вуза в сфере информационных технологий целесообразно проводить экспертным путем. При его проведении выявляются недостатки в системе мер защиты информации на основе опыта экспертов, участвующих в аудите. Цель проведения экспертного аудита — оценка состояния ИС, других объектов и разработка рекомендаций по применению комплекса организационных мероприятий и программно-технических средств, направленных на защиту ресурсов объектов аудита от угроз. Подобного типа аудит позволяет принять обоснованные решения по использованию средств защиты, оптимальных по их стоимости и возможности предотвращения угроз информационной безопасности в вузах. Такой аудит может базироваться на анализе риска. Опираясь на методы анализа риска, специалист определяет для обследуемой ИС и других объектов аудита индивидуальный набор требований безопасности, который в наибольшей степени учитывает их особенности, среду функционирования и угрозы безопасности, существующие в данной среде [9]. Этот подход является наиболее трудоемким и требует высокой квалификации эксперта. На качество результатов аудита в этом случае значительно влияет используемая методология анализа и управления рисками.

Рекомендуется обратить внимание на комплексный тип аудита, который может включать в себя, наряду с экспертным аудитом, элементы таких видов, как оценка соответствия и тестирование.

Анализируя применимость аудита пассивного и активного типов, отметим, что оба подвида могут быть использованы на практике в зависимости от целей и задач конкретной проверки. Обсуждая легальность мероприятий аудита, выбор однозначно делается в пользу легального подвида на основании принципа законности в сфере ИБ. Кроме этого, аудит ИБ вуза может сочетать в себе организационно-нормативные и технические формы, что повышает его результативность.

*4. Рекомендуемые подходы к проведению аудита и методы анализа данных.* Среди подходов, используемых в процессе аудита, обычно выделяют два вида: практические подходы к проведению аудита и теоретические подходы, лежащие в его основании [11].

Наиболее адекватным практическим подходом для его реализации в учебных заведениях высшего уровня представляется комбинация анализа рисков и стандартов ИБ. Нормативные документы задают планку минимальному комплексу предписаний безопасности, предъявляемых к изучаемым объектам. Специфические нюансы конкретного вуза учитываются детальной оценкой рисков для его активов. Такой подход устраняет «минусы» аудита чисто на основе анализа рисков или только на соответствие стандартам. Поэтому целесообразно применять экспериментальное изучение системы безопасности объектов аудита вуза для ее реальной проверки и выявления ее «узких» мест и «слабых» звеньев.

Проанализировав варианты теоретических подходов, можно выделить их тип, базирующийся на моделях оценки, определяемых видом формализации процесса. В соответствии с этим подходом характеристики, описывающие состояние системы ИБ объектов, сравниваются с неким эталоном, чтобы их оценить и проверить, соответствуют ли они заложенным требованиям. Поскольку аудит информационной безопасности в вузах только «набирает обороты», подобный подход вполне адекватен. Для вуза целесообразен подход на основе «серого ящика», если выбирать его тип, определяемый доступностью информации о системе для специалиста аудита. Этот вид наилучшим образом учитывает специфику организации, возможное наличие конфиденциальной информации и предпочтительный внутренний подвид аудита.

Из изложенного следует, что в качестве методов анализа данных в процессе аудита следует рекомендовать к использованию анализ рисков и соответствие нормам ИБ.

**5. Этапность проведения аудита.** Последовательность проведения аудита является важным элементом организации проверки и служит основой для усиления безопасности деятельности вуза. Поэтапное проведение аудита создает возможности для более полного и объективного изучения текущего состояния и планов развития информационных технологий в конкретном вузе, сравнения результатов использования информационных технологий с альтернативными, разработки рекомендаций по усилению безопасности в сфере применения информационных технологий, а также оформления и представления результатов аудита. Именно такой подход может быть полезным для практики проведения аудиторской проверки в сфере образования.

Большинство авторов научных публикаций склонны к тому, что процесс аудита должен осуществляться в три этапа.

На начальном шаге идентифицируются объекты аудита, подбираются критерии и методология аудита, а также его средства и способы. На этом же этапе комплектуется коллектив аудиторов, оцениваются объем и масштаб аудита, фиксируются его сроки. На следующем шаге изучается состояние защищенности объектов, аккумулируется информация исследования угроз и уязвимостей объектов, анализируются полученные результаты и верстается промежуточный отчет. На третьем шаге формируется основной отчетный документ, включающий в себя описание набора мероприятий для повышения уровня безопасности имеющейся системы защиты активов объектов, а также план устранения «слабых» звеньев и недочетов в реализации ИБ.

Этапность проведения аудита целесообразно дополнить этапом сопровождения. Его потребность продиктована необходимостью периодического консультирования управленческого аппарата учебного заведения по внедрению в практику рекомендаций экспертов, внесению необходимых корректировок в их рекомендации. Тогда процесс аудита будет выглядеть следующим образом (рис. 2).

**6. Организационно-технические основы аудита в вузе.** Аудиторская проверка ИБ вуза должна основываться на базовом документе (пакете документов) организации, регламентирующем такого рода деятельность. Подобная норма обрисовывает основные цели и задачи, области, виды и направления, а также допустимые критерии оценки. Кроме этого, документ фиксирует порядок формирования состава коллектива аудиторов для внутреннего аудита и назначения руководителя этого коллектива. Форма типового договора (контракта) на проведение аудиторской проверки с ними также должна входить в состав базового пакета. Аспекты подобного договора разобраны в [7, с. 108].

Порядок организованного проведения аудита отражается в плане-графике проверки, которым руководствуются в ходе непосредственной реализации процесса. В состав базового пакета также входит и план систематических повторных проверок.

Исследования объектов аудита, если они предусмотрены планом проверки, проводятся на основании программы и методики испытаний, которые должны быть своевременно подготовлены и утверждены. Результаты практических опытных

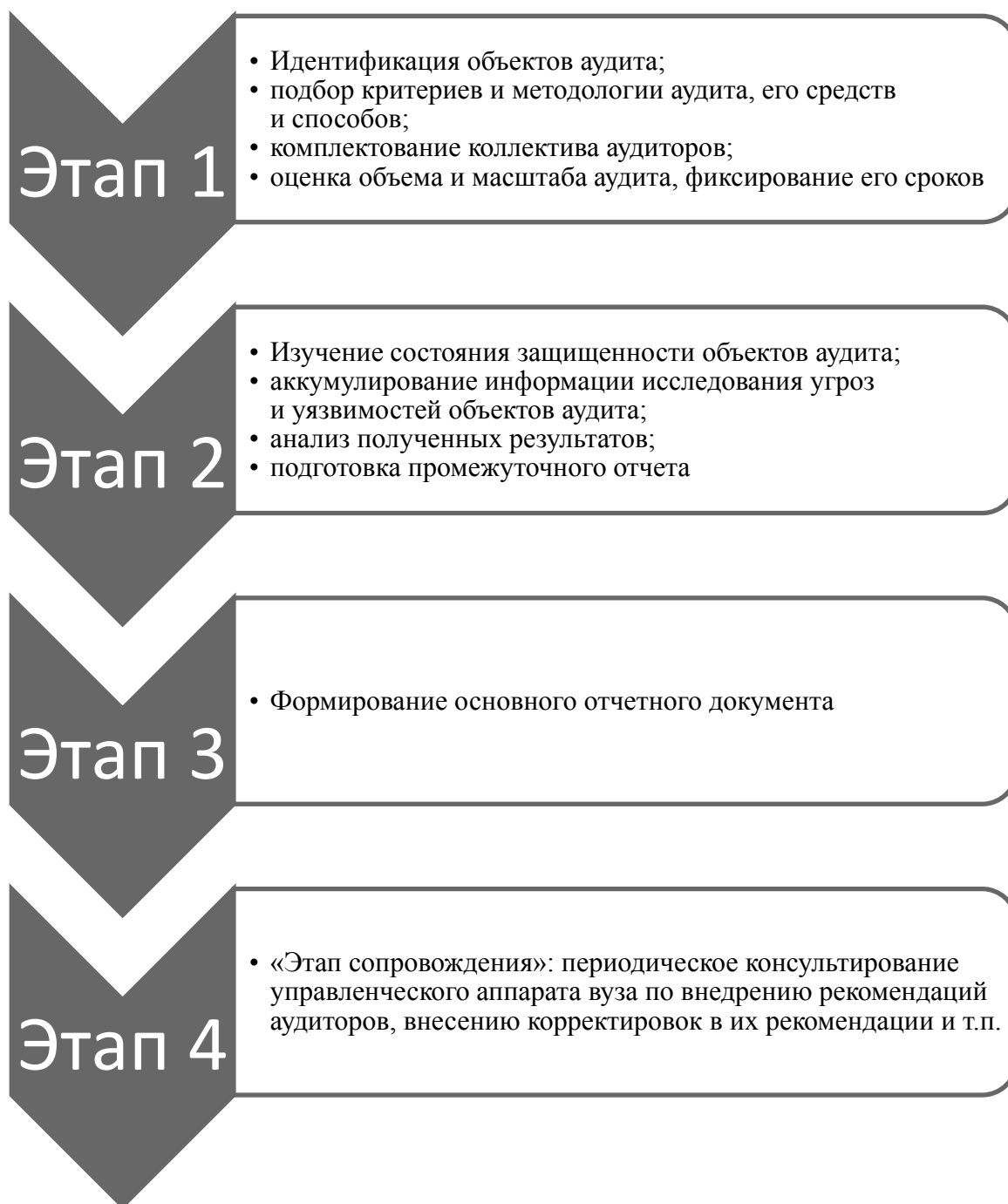


Рис. 2 / Fig. 2. Основные этапы проведения аудита информационной безопасности вуза / The main stages of the information security auditing at a university

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

проверок заносятся в протоколы или оформляются в виде техотчетов, являющихся частью пакета итоговых документов.

Аудит информационной безопасности высшей школы следует понимать не только как инвентаризацию используемых аппаратно-программных средств для обнаружения «пиратских» версий, но

и как возможность оценки работы пользователей вуза и сотрудников служб безопасности, их трудовой дисциплины и способности внедрять и эксплуатировать новые информационные технологии.

Проблемы ИБ в организациях высшего образования касаются всех сотрудников, преподавателей и студентов. Необходимо дополнить учебные планы

вузов дисциплиной «Информационная безопасность» для подготовки бакалавров, специалистов и магистров, а также регулярно проводить повышение квалификации профессорско-преподавательского состава высшей школы в этом направлении. Такой опыт накоплен в ННГУ им. Н.И. Лобачевского при подготовке экономистов, финансистов и менеджеров.

7. *Состав результатов аудита вуза.* Содержание этой составляющей формируется решениями поставленных задач аудита. Результаты обобщаются в пакете итоговых документов, который должен содержать:

- оценку объектов аудита на соответствие требованиям к уровню их информационной безопасности;
- описание состояния актуальной защищенности объектов;
- ранжированный список рисков, обусловленных возможным воплощением в реальность информационных угроз;
- соответствие изучаемых объектов и системы их защиты требованиям норм по ИБ и положениям документа о политике безопасности вуза;
- детализированные рекомендации по совершенствованию системы защиты информации, внедрению новых и повышению эффективности существующих механизмов безопасности ИС вуза.

Эти рекомендации необходимо реализовывать по следующим направлениям:

- разработка системы информационного обеспечения рабочих мест преподавателей, управленческого звена вуза;
- установление схем обмена информацией;
- создание системы контроля за работой программного обеспечения и его пользователями;
- систематический контроль за изменениями в программном обеспечении;
- осуществление мероприятий по сохранению конфиденциальности данных.

Необходимо, чтобы результирующий отчет содержал описание изменений, произошедших

в системе с момента предыдущей аудиторской проверки, а также рекомендуемую дату последующего мероприятия.

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Проведение аудиторских проверок на базе рассмотренной концепции позволит усовершенствовать комплексную систему ИБ вуза и снизить уровень рисков, обусловленных возможной реализацией угроз ИБ. Уменьшение вероятности подобного рода инцидентов приведет к увеличению результативности использования современных информационных технологий в учреждении высшего образования, что, в свою очередь, повысит эффективность функционирования вуза в целом.

Включение в состав объектов аудита информационно-образовательных процессов позволит не только проанализировать и повысить уровень защиты конфиденциальной информации, циркулирующей в ИС организации, но и обеспечить оценку уровня доступа к сведениям, необходимым учащимся для подготовки к занятиям.

Проведение внутреннего аудита с использованием собственного квалифицированного персонала учреждения позволит снизить финансовые издержки на его реализацию при возможном минимальном снижении качества проводимых работ.

Рекомендуемая оценка изменений, произошедших в системе ИБ с момента предыдущей проверки, позволит донести до администрации вуза динамику уровня информационной безопасности организации, состояние объектов аудита и системы их защиты по сравнению с предыдущей проверкой и, соответственно, необходимость последующих мероприятий.

Применение положений предложенной концепции аудита ИБ на практике позволит проводить мониторинг исполнения федеральных законов и программ в образовательном заведении и согласовывать местные практики с нормативными документами вышестоящего уровня.

## СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Завгородний В.И. Комплексная защита информации в компьютерных системах. М.: Логос; 2001. 264 с.
2. Беззубов А.Ф., Синицын И.В. Применение вычислительных систем отечественного производства как средство повышения информационной безопасности вуза. *Вестник Российской таможенной академии.* 2017;(2):106–110.
3. Козачок А.И., Левицкая Ю.А. Методы оценки информационных рисков в сетях учебного назначения. *Методические вопросы преподавания инфокоммуникаций в высшей школе.* 2012;1(4):27–29.
4. Стукалова О.В., Боякова Е.В., Юдушкина О.В. Системный подход к обеспечению информационной безопасности в образовательных организациях (на примере вузов). *Вестник НЦБЖД.* 2017;32(2):104–109.

5. Тюменев А.В., Панов Н.Н. Комплексная информационная безопасность в вузе. *Экстремальная деятельность человека*. 2018;47(1):65–68.
6. Шабанов А.А. Предпосылки формирования системы информационной безопасности в вузах. *Конкурентоспособность в глобальном мире: экономика, наука, технологии*. 2017;5–2(44):177–180.
7. Ситнов А.А. Организация аудита информационной безопасности. *Учет. Анализ. Аудит*. 2016;3(6):102–110.
8. Курило А.П., Зефиоров С.Л., Голованов В.Б. и др. Аудит информационной безопасности. М.: БДЦ-пресс; 2006. 304 с.
9. Козьминых С.И., Козьминых П.С. Аудит информационной безопасности. *Вестник Московского университета МВД России*. 2016;(1):181–186.
10. Горюнов А.Г. Внутренний аудит информационной безопасности предприятия. *Вестник Московского университета МВД России*. 2012;(8):227–231.
11. Макаренко С.И. Аудит информационной безопасности: основные этапы, концептуальные основы, классификация мероприятий. *Системы управления, связи и безопасности*. 2018;(1):1–29.
12. Mahfuth A., Bakar A.A., Yussof S., Ali N. A systematic literature review: Information security culture. In: 2017 International Conference on Research and Innovation in Information Systems (ICRIIS). DOI: 10.1109/ICRIIS.2017.8002442

## REFERENCES

1. Zavgornii V.I. Comprehensive protection of information in computer systems. Moscow: Logos; 2001. 264 p. (In Russ.).
2. Bezzubov A.F., Sinitsyn I.V. The use of computer systems of domestic production as a means of improving a University information security. *Vestnik Rossiiskoi tamozhennoi akademii = The Russian Customs Academy Messenger*. 2017;(2):106–110. (In Russ.).
3. Kozachok A.I., Levitskaya Yu.A. Methods of assessing information risks in networks for educational purposes. *Metodicheskie voprosy prepodavaniya infokommunikatsyi v vysheii shkole = Methodical Questions of Teaching of Information and Communication in High School*. 2012;1(4):27–29. (In Russ.).
4. Stukalova O.V., Boyakova E.V., Yudushkina O.V. A systematic approach to ensuring information security in educational organizations (on the example of universities). *Vestnik NTsBZhD = Journal of the Scientific Center for Life Safety*. 2017;32(2):104–109. (In Russ.).
5. Tyumenev A.V., Panov N.N. Comprehensive information security at the university. *Ekstremal'naya deyatel'nost' cheloveka = Extreme Human Activity*. 2018;47(1):65–68. (In Russ.).
6. Shabanov A.A. Preconditions of formation of system of information security in universities. *Konkurentosposobnost' v global'nom mire: ekonomika, nauka, tekhnologii = Competitiveness in a Global World: Economics, Science, Technology*. 2017;5–2(44):177–180. (In Russ.).
7. Sitnov A.A. The Organization of Auditing of Information Security. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2016;3(6):102–110. (In Russ.).
8. Kurilo A.P., Zefirov S.L., Golovanov V.B. et al. Audit of information security. Moscow: BDTs-press; 2006. 304 p. (In Russ.).
9. Koz'minykh S.I., Koz'minykh P.S. Information security auditing. *Vestnik Moskovskogo universiteta MVD Rossii = Bulletin of the Moscow University of the Ministry of Internal Affairs of the Russian Federation*. 2016;(1):181–186. (In Russ.).
10. Goryunov A.G. Internal auditing of the information security of the company. *Vestnik Moskovskogo universiteta MVD Rossii = Bulletin of the Moscow University of the Ministry of Internal Affairs of the Russian Federation*. 2012;(8):227–231. (In Russ.).
11. Makarenko S.I. Audit of information security: The main stages, conceptual framework, classification of types. *Sistemy upravleniya, svyazi i bezopasnosti = Systems of Control, Communication and Security*. 2018;(1):1–29. (In Russ.).
12. Mahfuth A., Bakar A.A., Yussof S., Ali N. A systematic literature review: Information security culture. In: 2017 International Conference on Research and Innovation in Information Systems (ICRIIS). DOI: 10.1109/ICRIIS.2017.8002442



## ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ

**Вячеслав Николаевич Яснев** — кандидат экономических наук, профессор кафедры информационных технологий и инструментальных методов в экономике Института экономики и предпринимательства, Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского, Нижний Новгород, Россия  
yasenev@fnf.unn.ru

**Артем Владиславович Дорожкин** — кандидат экономических наук, доцент кафедры информационных технологий и инструментальных методов в экономике Института экономики и предпринимательства, Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского, Нижний Новгород, Россия  
dorozhkin\_av@mail.ru

**Андрей Львович Сочков** — кандидат технических наук, доцент кафедры информационных технологий и инструментальных методов в экономике Института экономики и предпринимательства, Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского, Нижний Новгород, Россия  
an.so2009@yandex.ru

## ABOUT THE AUTHORS

**Vyacheslav N. Yasenev** — Cand. Sci. (Econ.), Professor of the Department of Information Technology and Instrumental Methods of Economics of the Institute of Economics and Entrepreneurship, Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod, Nizhny Novgorod, Russia  
yasenev@fnf.unn.ru

**Artem V. Dorozhkin** — Cand. Sci. (Econ.), Associate Professor of the Department of Information Technology and Instrumental Methods of Economics of the Institute of Economics and Entrepreneurship, Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod, Nizhny Novgorod, Russia  
dorozhkin\_av@mail.ru

**Andrei L. Sochkov** — Cand. Sci. (Tech.), Associate Professor of the Department of Information Technology and Instrumental Methods of Economics of the Institute of Economics and Entrepreneurship, Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod, Nizhny Novgorod, Russia  
an.so2009@yandex.ru

### **Заявленный вклад авторов:**

Яснев В.Н. — формулировка гипотезы исследования, подготовка обзора литературы, подготовка текста статьи.

Дорожкин А.В. — подготовка обзора литературы по теме исследования, подготовка текста статьи.

Сочков А.Л. — описание результатов анализа данных, подготовка текста статьи.

### **The declared contribution of the authors:**

Yasenev V.N. — formulation of the research hypothesis, preparation of a literature review on the research topic, a description of the results, preparation of the text of the article.

Dorozhkin A.V. — preparation of literature review on the research topic, preparation of the text of the article.

Sochkov A.L. — description of the data analysis results, preparation of the text of the article.

*Статья поступила в редакцию 15.07.2019; после рецензирования 21.08.2019; принята к публикации 13.09.2019.*

*Авторы прочитали и одобрили окончательный вариант рукописи.*

*The article was submitted on 15.07.2019; revised on 21.08.2019 and accepted for publication on 13.09.2019.*

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

DOI: 10.26794/2408-9303-2019-6-6-34-41  
УДК 658(045)  
JEL L71, M41, O32

## Характеристика учетно-аналитического пространства инновационной деятельности в газовой отрасли

Л.А. Чайковская<sup>а</sup>, С.Б. Баурина<sup>б</sup>

Российский экономический университет им. Г.В. Плеханова, Москва, Россия  
<sup>а</sup> <https://orcid.org/0000-0002-1292-402X>; <sup>б</sup> <https://orcid.org/0000-0002-8502-6060>

### АННОТАЦИЯ

Цель статьи – выявление особенностей учетно-аналитического пространства инновационной деятельности в газовой отрасли. Методологический каркас исследования включает системно-функциональный и экономико-статистический анализ, сравнение, элементы метода бухгалтерского учета. Конкретизировано понятие «учетно-аналитическое обеспечение деятельности», рассмотрены основные элементы системы учетно-аналитического обеспечения. Обозначена специфика инновационного развития газовой отрасли. Теоретически обоснованы и систематизированы результаты исследования, связанные с формированием учетно-аналитического пространства инновационной деятельности в газовой отрасли. Предложены направления совершенствования учетно-аналитического обеспечения инноваций. Результаты исследования могут быть использованы в практической работе специалистами и руководителями предприятий газовой отрасли при определении стратегий развития, а также экспертами при подготовке информационно-аналитических материалов по развитию отечественного рынка углеводородов.

**Ключевые слова:** учетно-аналитическое пространство; инновационная деятельность; организация учета затрат; мировая практика; газовая отрасль; управленческая деятельность

**Для цитирования:** Чайковская Л.А., Баурина С.Б. Характеристика учетно-аналитического пространства инновационной деятельности в газовой отрасли. *Учет. Анализ. Аудит.* 2019;6(6):34-41. DOI: 10.26794/2408-9303-2019-6-6-34-41

### ORIGINAL PAPER

## Characteristics of the Accounting and Analytical Space for Innovation in the Gas Industry

L.A. Chaikovskaya<sup>а</sup>, S.B. Baurina<sup>б</sup>

Plekhanov Russian University of Economics, Moscow, Russia  
<sup>а</sup> <https://orcid.org/0000-0002-1292-402X>; <sup>б</sup> <https://orcid.org/0000-0002-8502-6060>

### ABSTRACT

The article is devoted to the study of the accounting and analytical space of innovation in the gas industry. The methodological framework of the study includes system-functional and economic-statistical analysis, comparison, as well as the elements of the accounting method. The concept of "accounting and analytical support for the activity" is specified, the main elements of the system of accounting and analytical support are considered in the article. Based on the analysis of world experience in organizing cost accounting at gas industry enterprises, the specificity of innovative development of the gas industry is indicated. The features of the accounting and analytical support system for innovative activities in the gas industry are determined. The directions of improving the accounting and analytical support for innovation are proposed. Theoretically substantiated and systematized are the results of a study of a set of issues related to the formation of the accounting and analytical space for innovation in the gas industry. The results of the study may be of interest to the specialists and the managers of gas industry enterprises when defining the development strategies; as well as the experts of analytical groups in the preparation of the information-analytical studies on the development directions of the domestic hydrocarbon market.

**Keywords:** accounting and analytical space; innovation activity; organization of cost accounting; world practice; gas industry; management activity

**For citation:** Chaikovskaya L.A., Baurina S.B. Characteristics of the accounting and analytical space for innovation in the gas industry. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing.* 2019;6(6):34-41. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2019-6-6-34-41

## ВВЕДЕНИЕ

Инновационное развитие страны зависит от создания устойчивого, глубокого и постоянного обмена информацией между населением страны и остальным миром на основе современных информационных технологий. Это делает возможным использование эффектов глобализации в национальных интересах, заимствование капитала и технологий, а также содействие инновационным решениям и продуктам для мировых рынков. Существует огромный потенциал для модернизации и инноваций в газовой отрасли в контексте модернизации России и перехода к инновационному развитию. Газовая отрасль находится сегодня в разгаре серьезных преобразований. Необходимость повышения эффективности и сокращения затрат, повышения производительности и дальнейшей эксплуатации известных резервуаров, а также соблюдения строгих правил являются ключевыми факторами, определяющими основные изменения в функционировании отрасли в последние десятилетия.

Мир, в котором работают современные предприятия, стал не только более рискованным, но и более изменчивым, неопределенным, сложным и неоднозначным [1]. Учитывая происходящие глобальные изменения, отрасль должна модернизировать свои активы, внедрять более передовые технологии, сокращать потери и достигать ряда других целей.

Целью инноваций является в основном выживание, рост, получение прибыли, но для инноваций важно и то, как они влияют на шансы на выживание, прибыль и возможности роста [2]. В целом инновационная деятельность газовой отрасли представляет собой процесс, имеющий целью реализацию научных исследований и разработок в виде нового или модернизированного продукта. Развивая инновационную политику, предприятия газовой отрасли считают инновации превосходной конкурентной стратегией [3].

Процессы глобализации мировой экономики, технологический прогресс всех сфер деятельности, экономическая ситуация в стране определяют необходимость обеспечения эффективности инновационной деятельности в газовой отрасли. Перечень технологических приоритетов газовой отрасли и их эффективность представлены на *рис. 1*.

Инновации стали важнейшей стратегической составляющей предпринимательства. Реализация инноваций на практике требует адекватного информационного обеспечения. Большая часть информации для принятия решений в области инновационного развития формируется в системе управленческого

учета предприятия [4]. Управленческие решения относительно инновационной деятельности являются довольно сложными [5], при этом создание комплексной учетно-аналитической системы способствует эффективному управлению предприятием и построению единой информационной базы [6].

Важность учетно-аналитической системы в принятии стратегически грамотных управленческих решений в современных условиях существенно возрастает. Современные экономические отношения, в которых функционируют предприятия, требуют применения эффективных управленческих технологий с целью сохранения их финансовой стабильности и платежеспособности. В сложившейся ситуации принятие управленческого решения должно основываться на достоверной оперативной информации в необходимых аналитических разрезах, с чем традиционная система бухгалтерского учета, к сожалению, не способна справиться.

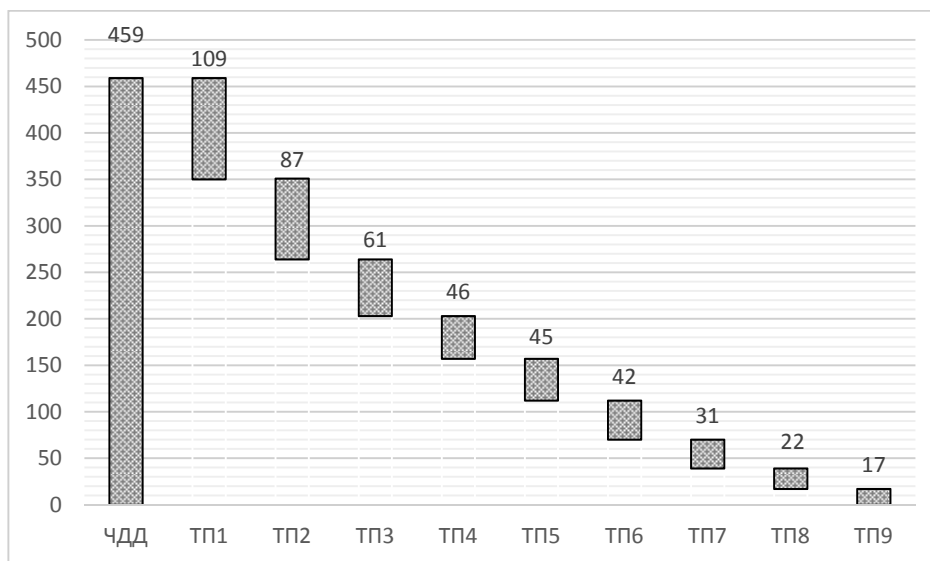
Следует отметить, что в экономической литературе не сложилось единого подхода к понятию «учетно-аналитическое обеспечение» процесса управления. Анализ доступных определений позволил обобщить подходы к рассматриваемому понятию и согласиться с определением, данным профессором М.А. Вахрушиной, определяющей эту деятельность как процесс сбора, обработки и передачи информации (финансовой и нефинансовой), используемой для планирования и контроля за деятельностью, измерения и оценки полученных результатов<sup>1</sup>.

Таким образом, под учетно-аналитическим обеспечением деятельности предприятия будем понимать процесс непрерывных взаимосвязанных действий, включающий такие функциональные блоки, как планирование, анализ, отчетность, бухгалтерский учет, контроль и регулирование, формирующий в конечном итоге замкнутый цикл управления. Исходя из этого, важнейшими элементами функционирования системы учетно-аналитического обеспечения выступают управленческий учет и контроль затрат.

Первая составляющая, управленческий учет, представляет собой систему, объединяющую всю совокупность методов и форм планирования, анализа, учета и контроля, необходимую для принятия грамотных управленческих решений<sup>2</sup>. Управление затратами —

<sup>1</sup> Вахрушина М. А. Бухгалтерский управленческий учет. Учебник для студентов вузов, обучающихся по экономическим специальностям. М.: Омега-Л; 2010. 570 с.

<sup>2</sup> Справочник экономиста предприятия. Н. Б. Акуленко, С. Н. Кукушкин, А. И. Кучеренко, ред. М.: ИНФРА-М; 2017. 424 с.



ЧДД – Чистый дисконтированный доход;

ТП1 – технологии, обеспечивающие повышение эффективности магистрального транспорта газа, диверсификацию способов поставки газа потребителям;

ТП2 – технологии освоения новых месторождений;

ТП3 – технологии освоения ресурсов углеводородов на континентальном шельфе;

ТП4 – технологии повышения эффективности переработки газа и газового конденсата;

ТП5 – технологии повышения эффективности хранения газа;

ТП6 – технологии реализации и использования газа;

ТП7 – технологии повышения эффективности разработки новых месторождений;

ТП8 – технологии поиска и разведки месторождений углеводородов, включая освоение нетрадиционных ресурсов;

ТП9 – технологии производства сжиженного природного газа.

Рис. 1 / Fig. 1. Перечень технологических приоритетов газовой отрасли и их эффективность, млрд руб. /  
The list of technological priorities of the gas industry and their effectiveness, billion rubles

Источник / Source: Программа инновационного развития ПАО «Газпром» до 2025 года. URL: <http://www.gazprom.ru/f/posts/76/904731/prir-passport-2016-11.pdf> (дата обращения: 05.09.2019) / Innovation development program by JSC “Gazprom”. URL: <http://www.gazprom.ru/f/posts/76/904731/prir-passport-2016-11.pdf> (accessed on 05.09.2019).

это метод снижения операционных или производственных затрат с целью предоставления потребителям менее дорогостоящих продуктов или услуг. Другими словами, это процесс управления используется для анализа своего производства и оптимизации своей деятельности, чтобы сохранить низкие затраты и управлять расходами в будущем. Управление затратами является главным направлением управленческого учета, которое помогает предприятию прогнозировать будущие расходы в стремлении достичь своих целей.

В свою очередь, долгосрочное процветание предприятия зависит от его способности получать устойчивую прибыль. Прибыль зависит от разницы между ценой продажи и себестоимостью производства. Очень часто цена продажи не находится под контролем компании, но многие затраты находятся под ее контролем. Поэтому предприятие должно стремиться делать все, что делается с минимальными затратами. На самом деле, контроль затрат является важным элементом для

успешного функционирования бизнеса. Управление затратами посредством управления означает поиск лучших и более экономичных способов выполнения каждой операции. По сути, контроль затрат — будет означать снижение процента затрат и, в свою очередь, увеличение процента прибыли. Естественно, контроль за издержками будет по-прежнему представлять собой постоянный интерес для газовой отрасли.

## МЕТОДЫ

В основе любого метода управленческого учета лежат методики, тесно связанные с функциональными процессами. Следовательно, как управленческий учет, так и вся система учетно-аналитического обеспечения деятельности будет зависеть от отраслевого применения. Несмотря на это, используемые элементы управленческого учета, для того чтобы отвечать требованиям единой системы учетно-аналитического обеспечения деятельности, должны

быть объединены в единую систему, направленную на достижение главного результата — повышение качества управления предприятием в целом [7, с. 55].

В газовой отрасли важным условием в организации учетно-аналитической работы является ее соответствие технологическим, организационным и природным особенностям деятельности.

Необоснованная величина себестоимости продуктов добычи и переработки газа обусловлена нарушением принципов своевременности и достоверности представления сведений о расходах предприятий. В то же время дополнительные временные и ресурсные затраты на сбор данных и анализ расходов усложняют в целом функционирование информационной системы и снижают качество управленческих решений [8].

Известны три подхода к организации учета затрат в газовой отрасли:

- американский (стандарты GAAP) [9];
- британский (SORP);
- международный подход, базирующийся на применении международных стандартов (“Extractive Industries”, выпущенный международным комитетом по стандартам в 2000 г.).

В газовой промышленности России безраздельное господство принадлежит ПАО «Газпром» — самой крупной в мире газодобывающей структуре, обеспечивающей 94% всей добычи российского газа [10].

Основу учетно-аналитического обеспечения деятельности ПАО «Газпром» составляет организация учета на предприятии, формализованная в Учетной политике<sup>3</sup>. Предприятие использует собственный стандарт учета затрат и ведения оперативного и аналитического учета в соответствии с отраслевыми, федеральными и международными стандартами.

Бухгалтерский учет в ПАО «Газпром» осуществляется согласно требованиям законодательства РФ и принципам МСФО в части операций, учет которых не урегулирован РСБУ. При составлении консолидированной финансовой отчетности в соответствии с требованиями Федерального закона от 27.07.2010 № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности» применяется ряд учетных принципов МСФО, отличных от РСБУ.

Для ведения бухгалтерского учета в ПАО «Газпром» используются учетные системы, где фиксируются и систематизируются в учетных регистрах практически

все хозяйственные операции в разрезе показателей финансово-хозяйственной деятельности.

С 2012 г. ПАО «Газпром» использует прогрессивную систему консолидации данных управленческого учета и отчетности, лежащую в основе всей системы учетно-аналитического обеспечения принимаемых на предприятии управленческих решений. Учитываемая размер предприятия и сложность организационной структуры управления, к информации в системе учетно-аналитического обеспечения предъявляются особые требования, а именно:

- скорость, от которой зависит оперативность и качество принимаемых управленческих решений и в конечном итоге — конкурентоспособность;
- достоверность и полнота, позволяющие принять взвешенные, продуманные решения;
- проактивность — наличие в отчетной информации не только данных о прошедших событиях, но и информации, по ожидаемым прогнозам, и планам, что позволит заранее оценить возможные варианты развития событий при выборе оптимального решения [8];
- адресная ориентированность, т.е. нацеленность на конкретного потребителя;
- гибкость, позволяющая удовлетворять потребность в информации руководителей разного уровня и среды функционирования;
- удобство использования в аналитической работе, что обеспечивается за счет использования своеобразного принципа к аналитическому продукту; это принцип 3–30–3: 3 сек на понимание области применения информации, 30 сек на понимание основных выводов и 3 мин на определение собственных выводов и решений.

Определение и систематизация ключевых тенденций и задач деятельности предприятия в сфере инноваций закреплены в реализуемой в настоящее время Программе инновационного развития ПАО «Газпром»<sup>4</sup>, основная цель которой заключается в регулярном повышении уровня технологического и организационного развития для сохранения позиций глобального энергетического предприятия и надежного поставщика энергоресурсов. Программа содержит ряд мероприятий, имеющих целью разработку инновационных продуктов, а вместе с тем и создание необходимых условий для дальнейшего совершенствования инновационной деятельности.

<sup>3</sup> Учетная политика ПАО «Газпром нефть» на 2018 год. URL: [http://ir.gazprom-neft.com/fileadmin/user\\_upload/documents/ad-hoc\\_releases/new/new\\_04.03.16/qrep/1q2018/pril4.pdf](http://ir.gazprom-neft.com/fileadmin/user_upload/documents/ad-hoc_releases/new/new_04.03.16/qrep/1q2018/pril4.pdf) (дата обращения: 02.06.2019).

<sup>4</sup> Программа инновационного развития ПАО «Газпром» до 2025 года. URL: <http://www.gazprom.ru/f/posts/76/904731/prir-passport-2016-11.pdf> (дата обращения: 01.06.2019).

При организации учета инновационной деятельности в ПАО «Газпром» руководствуются Положением по бухгалтерскому учету расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы ПБУ 17/02, а также методическим документом М-13.03.02–01 «Бухгалтерский учет научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ».

Работы, связанные с осуществлением научной (научно-исследовательской), научно-технической деятельности и экспериментальных разработок, определенные Федеральным законом от 23.08.1996 № 127-ФЗ «О науке и государственной научно-технической политике», относятся к научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам (НИОКР).

Самостоятельно используемый в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) результат работ по НИОКР выступает объектом учета инновационной деятельности. ПАО «Газпром» осуществляет целенаправленную политику в сфере эффективного управления интеллектуальной собственностью, постоянно развивая и модернизируя ее с учетом лучших российских и зарубежных практик. Показатели в области управления интеллектуальной собственностью выступают одними из критериев эффективности реализации Программы инновационного развития ПАО «Газпром» до 2020 года.

Затраты на этапе исследования при осуществлении инновационной деятельности признаются прочими расходами в периоде их осуществления [11].

Затраты на разработки по инновационной деятельности признаются в качестве актива в бухгалтерском учете при выполнении условий, представленных в Положении по бухгалтерскому учету расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы ПБУ 17/02. В случае невыполнения обозначенных в Положении условий затраты, связанные с выполнением НИОКР, относят к прочим расходам отчетного периода.

Не оформленные в установленном порядке научно-исследовательские работы, а также НИР, результаты которых задействованы для нужд (управленческих или производственных), списываются линейным способом с отражением амортизации на счете 05 «Амортизация нематериальных активов» на затраты по производству продукции в течение срока полезного использования с начала их фактического применения.

Срок списания затрат на НИОКР определяется в ПАО «Газпром» самостоятельно согласно ожидаемому времени использования полученных результатов

НИОКР, когда предприятию гарантированы экономические выгоды. Однако срок полезного использования не превышает срок деятельности предприятия в целом и может быть более 5 лет.

Остаточная стоимость НИОКР, не используемых в производстве или для управленческих нужд, списывается на прочие расходы текущего периода [12].

Важная составляющая системы учетно-аналитического обеспечения ПАО «Газпром», без которой невозможен учет и переработка громадного массива информации по предприятию, — техническое и программное обеспечение. На предприятии внедрены крупные программные комплексы — информационно-аналитические системы, сопровождающие сбор, обработку и использование информации по разному комплексу управленческих задач. Это:

- программный продукт SAP 6.0, содержащий нужные синтетические и аналитические счета бухгалтерского учета;
- система планирования и отчетности (СПО) на основе программного продукта OHP (Oracle Hyperion Planning) с применением технологий MOLAP. OLAP — это вычислительный метод, позволяющий пользователям легко и выборочно извлекать и запрашивать данные для их анализа с различных точек зрения. Запросы OLAP часто помогают в анализе тенденций, составлении финансовой отчетности, прогнозировании продаж, составлении бюджета и других целях планирования. MOLAP — это интерактивная аналитическая обработка (OLAP), которая индексируется непосредственно в многомерную базу данных. Многомерная OLAP — одна из разновидностей;
- автоматизированная система интегрированного планирования, реализуемая Центром управления эффективностью предприятия. Интегрированность подхода к планированию предполагает цепочку создания стоимости от добычи через переработку до сбыта продукта. Используемая система планирования позволяет минимизировать риск дисбаланса между спросом и предложением на производимую продукцию с учетом многообразных факторов влияния, более эффективно производить, распределять и четко контролировать свои ресурсы. Она оптимизирует объем переработки, корзину выработки нефтепродуктов и распределяет их самым эффективным образом. В конечном счете целевая система интегрированного планирования нацелена на повышение качества и оперативности процесса планирования и контроля в предприятия [13].



Рис. 2 / Fig. 2. Проблемы в развитии учетно-аналитического обеспечения инноваций в газовой отрасли / Problems in the development of accounting and analytical support of innovations in the gas industry

Источник / Source: разработано авторами на основе [15] / developed by authors on [15].

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Современная система учетно-аналитического обеспечения ПАО «Газпром» отличается от традиционной модели рядом существенных аспектов. Во-первых, современная система является комплексной, в связи с чем внимание уделяется развитию не только учетной составляющей, но и аналитической и контрольной составляющих. Во-вторых, современное информационное обеспечение нацелено, прежде всего, на предоставление максимально возможной необходимой информации. В-третьих, современная модель направлена на минимизацию времени осуществления процедур, что способствует принятию решений в быстрые сроки [14].

Существующие проблемы в развитии учетно-аналитического обеспечения инноваций в газовой отрасли отражает рис. 2.

Проблему недостаточной квалификации персонала по управлению инновационным процессом можно решить повышением квалификации сотрудников всех уровней управления. При этом раздел «Учет инноваций» вносится в программу подготовки профессиональных бухгалтеров и менеджеров.

Необходимо тщательно проработать стимулирование научных исследований в сфере учета инноваций. Здесь важны расчетные методы выявления фактических отклонений в процессе принятия решений, определение вариативности затрат и выявление синергии.

Также необходим мониторинг воздействия инноваций на прирост стоимости собственного бизнеса.

Требуется разработка методических материалов по организации учета затрат, рыночной стоимости, раскрытию информации об инновациях в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Отсутствие требуемой информированности заинтересованных сторон можно закрыть путем распространения информации в специализированных журналах. Также необходимо повышение общественного доверия к финансовой отчетности предприятий.

Весьма обосновано использование методологии бенчмаркинга при разработке коммуникационной платформы распространения инноваций. Нужны корпоративные сайты, сайты профессиональных организаций, имеющие ответы на запросы по учету инноваций, распространению лучших практик. Возможна организация на основе интернет-ресурсов дискуссионных клубов и форумов для обсуждения возникающих проблем и поиска решений.

Нужна адаптация и дальнейшее совершенствование современных методов управленческого учета (бенчмаркинг, ABC, таргет-костинг, кайдзен-костинг и др.).

Разработка и эксплуатация новых продуктов, процессов, услуг и систем, а также постоянное совершенствование тех продуктов, которыми уже обладают предприятия газовой отрасли, — это единственный

способ, с помощью которого возможно поддержание и повышение уровня процветания. Таким образом, влияние инноваций на производительность и рост не ограничивается первоначальным внедрением новых продуктов, процессов, услуг и систем, но также и последующим распространением новых технологий.

В целом для эффективного развития предприятия, принятия стратегически верных управленческих решений и достижения долгосрочных целей деятельности необходима система учетно-аналитического

обеспечения, отражающая текущую экономическую ситуацию. Современная система учетно-аналитического обеспечения деятельности предприятия состоит в развитии как учетной, так и аналитической его составляющих. Изменения касаются учетной составляющей, которая становится более структурированной: и по группам пользователей, и по показателям деятельности. К тому же происходит развитие аналитической подсистемы посредством активизации методов и инструментов аналитики.

### СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Schoemaker P., Heaton S., Teece D. Innovation, dynamic capabilities, and leadership. *California Management Review*. 2018;61(1):15–42. DOI: 10.1177/0008125618790246
2. Vadastreanu A.M., Bot A., Maier D., Maier A. Innovation, the new challenge of today's entrepreneurship. *Journal of Investment and Management*. 2015;4(6):357–362. DOI: 10.11648/j.jim.20150406.19
3. Lin Yu-Shan. Topic evolution of innovation academic researches. *Journal of Small Business Strategy*. 2016;26(1):25–35.
4. Шпраер А.В. Экономико-инновационные факторы развития топливно-энергетического комплекса России. *European Social Science Journal*. 2011;7(4):401–408.
5. Goldsby M.G., Kuratko D.F., Bishop J.W., Kreiser P.M., Hornsby J.S. Social reactivity and innovation: The impact of stakeholder salience on corporate entrepreneurship. *Journal of Small Business Strategy*. 2018;28(2):1–15.
6. Гусева Е.С. Теоретические аспекты учетно-аналитического обеспечения деятельности коммерческой организации. *Экономика: вчера, сегодня, завтра*. 2016;(6):35–42.
7. Баурина С.Б. Управление документацией в системе менеджмента качества предприятия. *Научные исследования и разработки. Экономика фирмы*. 2013;2(2):53–57.
8. Корзоватых Ж.М. Особенности управленческого учета на предприятиях нефтегазовой отрасли. *Вестник университета (ГТУ)*. 2017;(2):28–31.
9. Чая В.Т. Особенности учета в нефтегазовых компаниях. *Аудит и финансовый анализ*. 2010;(1):59–82.
10. Гарнов А.П., Гарнова В.Ю. Инновационный потенциал России: проблемы и перспективы реализации. *РИСК: ресурсы, информация, снабжение, конкуренция*. 2016;(1):92–97.
11. Чайковская Л.А. Роль учета в вовлечении государственных средств в НИОКР. *Учет. Анализ. Аудит*. 2017;4(5):40–47. DOI: 10.26794/2408–9303–2017–0–5
12. Доронин Е.С. Управление инновационной деятельностью международных компаний в нефтегазовом секторе. *Современные научные исследования и инновации*. 2014;6(2). URL: <http://web.snauka.ru/issues/2014/06/36061> (дата обращения: 25.03.2019).
13. Гарнов А.П., Гарнова В.Ю. Сравнительный анализ учета основных средств в логистическом комплексе по МСФО и РСБУ. *Вестник Российского экономического университета имени Г.В. Плеханова*. 2018;97(1):115–122.
14. Баурина С.Б. Инновационный потенциал предприятия. Мат. II Междунар. науч.-практ. конф. «Инновации: перспективы, проблемы, достижения». М.: Изд-во РЭУ им. Г.В. Плеханова; 2014:267–272. URL: <https://elibrary.ru/item.asp?id=26127257> (дата обращения: 02.06.2019).
15. Кузнецова Л.Н. Бенчмаркинг как основа совершенствования учетно-аналитического обеспечения управления инновационными процессами в коммерческой организации. URL: <https://refdb.ru/look/1635431.html> (дата обращения: 02.06.2019).

### REFERENCES

1. Schoemaker P., Heaton S., Teece D. Innovation, dynamic capabilities, and leadership. *California Management Review*. 2018;61(1):15–42. DOI: 10.1177/0008125618790246
2. Vadastreanu A.M., Bot A., Maier D., Maier A. Innovation, the new challenge of today's entrepreneurship. *Journal of Investment and Management*. 2015;4(6):357–362. DOI: 10.11648/j.jim.20150406.19
3. Lin Yu-Shan. Topic evolution of innovation academic researches. *Journal of Small Business Strategy*. 2016;26(1):25–35.



4. Shraer A.V. Economic and innovation factors for development of fuel and energy complex of the Russian Federation. *European Social Science Journal*. 2011;7(4):401–408. (In Russ.).
5. Goldsby M.G., Kuratko D.F., Bishop J.W., Kreiser P.M., Hornsby J.S. Social reactivity and innovation: The impact of stakeholder salience on corporate entrepreneurship. *Journal of Small Business Strategy*. 2018;28(2):1–15.
6. Guseva E.S. Theoretical aspects of accounting and analytical support for a commercial organization. *Ekonomika: vchera, segodnya, zavtra = Economy: Yesterday, Today, Tomorrow*. 2016;(6):35–42. (In Russ.).
7. Baurina S.B. Management of documentation in the company's quality management system. *Nauchnye issledovaniya i razrabotki. Ekonomika firmy = Research and Development. Economics of the Firm*. 2013;2(2):53–57. (In Russ.).
8. Korzovatykh Zh.M. Features of management accounting in the oil and gas industry. *Vestnik universiteta (GGU) = Bulletin of the University (GGU)*. 2017;(2):28–31. (In Russ.).
9. Chaya V.T. Accounting features in oil and gas companies. *Audit i finansovyi analiz = Auditing and Financial Analysis*. 2010;(1):59–82. (In Russ.).
10. Garnov A.P., Garnova V. Yu. Russia's innovative potential: Problems and prospects for implementation. *RISK: resursy, informatsiya, snabzhenie, konkurentsia = RISK: Resources, Information, Supply, Competition*. 2016;1(97):115–122. (In Russ.).
11. Chaikovskaya L.A. The role of accounting in raising public funds for research and development. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2017;4(5):40–47. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408–9303–2017–0–5
12. Doronin E. S. Managing the innovation of international companies in the oil and gas sector. *Sovremennye nauchnye issledovaniya i innovatsii = Modern Research and Innovation*. 2014;6(2). URL: <http://web.snauka.ru/issues/2014/06/36061> (accessed on 25.03.2019). (In Russ.).
13. Garnov A.P., Garnova V. Yu. Comparative analysis of the accounting of fixed assets in the logistics complex on IFRS and RSBU. *Vestnik Rossiiskogo ekonomicheskogo universiteta imeni G. V. Plekhanova = Bulletin of the Russian University of Economics Named after G. V. Plekhanov*. 2018;97(1):115–122. (In Russ.).
14. Baurina S.B. Innovative potential of companies. In: Proc. 2<sup>nd</sup> Int. sci. and pract. conf. "Innovation: Prospects, challenges, achievements". Moscow: Publ. Plekhanov Russian University of Economics; 2014:267–272. URL: <https://elibrary.ru/item.asp?id=26127257> (accessed on 02.06.2019). (In Russ.).
15. Kuznetsova L.N. Benchmarking as the basis for the perfection of the accounting and analytical provision of innovation processes management in a commercial organization. URL: <https://refdb.ru/look/1635431.html> (accessed on 02.06.2019). (In Russ.).

### ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ

**Любовь Александровна Чайковская** — доктор экономических наук, профессор кафедры бухгалтерского учета и налогообложения, Российский экономический университет им. Г.В. Плеханова, Москва, Россия  
[chaik4@yandex.ru](mailto:chaik4@yandex.ru)

**Светлана Борисовна Баурина** — кандидат экономических наук, доцент кафедры экономики промышленно-сти, Российский экономический университет им. Г.В. Плеханова, Москва, Россия  
[baurinaaa@yandex.ru](mailto:baurinaaa@yandex.ru)

### ABOUT THE AUTHORS

**Lyubov' A. Chaikovskaya** — Dr. Sci. (Econ.), Professor of the Department of Accounting and Taxation, Plekhanov Russian University of Economics, Moscow, Russia  
[chaik4@yandex.ru](mailto:chaik4@yandex.ru)

**Svetlana B. Baurina** — Cand. Sci. (Econ.), Associate Professor in the Department of Industrial Economic, Plekhanov Russian University of Economics, Moscow, Russia  
[baurinaaa@yandex.ru](mailto:baurinaaa@yandex.ru)

Статья поступила в редакцию 05.06.2019; после рецензирования 26.08.2019; принята к публикации 24.09.2019.

Авторы прочитали и одобрили окончательный вариант рукописи.

The article was submitted on 05.06.2019; revised on 26.08.2019 and accepted for publication on 24.09.2019.

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

## ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2019-6-6-42-51  
УДК 657.1(045)  
JEL M40, M41

## ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» и МСФО (IFRS) 16 «Аренда»: сравнительный анализ основных положений

В.С. Плотников<sup>а</sup>, О.В. Плотникова<sup>б</sup>

Новосибирский государственный университет экономики и управления, Новосибирск, Россия

<sup>а</sup> <https://orcid.org/0000-0001-7214-1847>; <sup>б</sup> <https://orcid.org/0000-0002-2384-6418>

### АННОТАЦИЯ

В статье рассматривается объект учета, который является предметом дискуссий профессиональных бухгалтеров на протяжении более чем 100 лет. Методологический каркас исследования построен на сравнительной характеристике положений МСФО (IFRS) 16 «Аренда» и ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» и включает новую институциональную теорию, концептуальные основы представления финансовых отчетов. Методика исследования предусматривает реклассификацию статей баланса, что позволяет обеспечить существенную структурность информации относительно отражения объектов аренды. Проведенное исследование выявило следующие отличия стандартов: российский ФСБУ 25/2018 необоснованно вводит в систему учета финансовой аренды учет операций по лизинговой сделке; недостаточно убедительно и без должных доказательств осязаются вопросы идентификации объектов учета финансовой аренды. Перспективное направление учетного обеспечения финансовой аренды заключается в возможности отражения переданного арендатором имущества как элемента стоимости финансового капитала, одновременно долгосрочные обязательства арендатора должны признаваться в качестве существующих обязательств. Практическая значимость исследования определена возможностью снижения уровня задолженности в балансе сторон арендной сделки.

**Ключевые слова:** аренда; учет аренды; учет обязательств по аренде; активы в форме права пользования

**Для цитирования:** Плотников В.С., Плотникова О.В. ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» и МСФО (IFRS) 16 «Аренда»: сравнительный анализ основных положений. *Учет. Анализ. Аудит.* 2019;6(6):42-51. DOI: 10.26794/2408-9303-2019-6-6-42-51

## ORIGINAL PAPER

## FSBU 25/2018 “Accounting for Leases” and IFRS 16 “Leases”: A Comparative Analysis of Key Provisions

V.S. Plotnikov<sup>а</sup>, O.V. Plotnikova<sup>б</sup>

<sup>а, б</sup> Novosibirsk State University of Economics and Management, Novosibirsk, Russia

<sup>а</sup> <https://orcid.org/0000-0001-7214-1847>; <sup>б</sup> <https://orcid.org/0000-0002-2384-6418>

### ABSTRACT

The article is devoted to the problem of accounting reflection of rental relations, which has been the subject of discussion by professional accountants for more than 100 years. At present, more standards are devoted to this problem in world practice than to other accounting objects. Nevertheless, a number of issues remain unresolved. The methodological framework of the study is based on a comparative description of the provisions of IFRS 16 “Leases” and FSBU 25/2018 “Accounting for Leases” and includes a new institutional theory, Conceptual framework for the presentation of financial statements. The research methodology provides for the reclassification of balance sheet items, which allows for significant structural information regarding the reflection of rental objects. The analysis revealed the following differences in standards: the Russian FSBU 25/2018 unreasonably introduces accounting for leasing transactions into the financial lease accounting system; insufficiently convincingly and without proper evidence the issues of identification of financial lease accounting objects are covered. The

prospective direction of accounting for financial leases is the possibility of reflecting the property transferred by the lessee as an element of the cost of financial capital, at the same time, the tenant's long-term obligations should be recognized as existing obligations. The practical significance of the study is determined by the possibility of reducing the level of debt in the balance of the parties to the lease transaction.

**Keywords:** rent; rental accounting; accounting for lease obligations; right-of-use assets

**For citation:** Plotnikov V.S., Plotnikova O.V. FSBU 25/2018 "Accounting for leases" and IFRS 16 "Leases": A comparative analysis of key provisions. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2019;6(6):42-51. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2019-6-6-42-51

## ВВЕДЕНИЕ

Концептуальные основы представления финансовых отчетов (далее — Концептуальные основы), не являясь Стандартом, оказывают значительное влияние на разработку отдельных стандартов финансовой отчетности и способствуют достижению достоверности и прозрачности за счет сопоставимости финансовой информации на международном уровне. В данной ситуации представляет интерес сравнительный анализ положений, содержащихся в МСФО (IFRS) 16 «Аренда» и ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды» с целью соответствия принципам представления финансовой отчетности. Тем более, новые Концептуальные основы вводят следующие экономические категории: право как актив, право использования актива, контроль над активом и т.п., имеющие непосредственное отношение к арендным отношениям. Заметим, что в последние тридцать лет в связи с ростом международных экономических отношений интерес к сравнительному учету возрастает [1, с. 542].

## РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

Финансовая аренда является объектом дискуссий ученых и профессиональных бухгалтеров, в том числе в части осмысления данного экономического явления, в работах Г. И. Алексеевой [2], А. П. Кияевой, Д. С. Костиной [3], В. В. Ковалева [4, 5], Л. А. Мельниковой [6], И. В. Панина [7], З. З. Сафиной, Г. М. Шаймардановой [8], О. Н. Харченко, Т. С. Тихонович [9] и др., а вопросу учетного отражения арендных отношений посвящено, пожалуй, больше стандартов, чем другим объектам учета.

В основе исследования учета операций по аренде, связанных с экономическими отношениями, возникающими между субъектами рынка, лежит осмысление относительного права собст-

венности, являющегося результатом свободно заключаемых контрактов.

Существуют различия в терминологии и категориях, используемых при осмыслении арендных отношений в общем праве и гражданском праве, имеющих отношение к бухгалтерскому учету аренды, поскольку «относительные права собственности могут быть результатом либо свободно заключаемых контрактов, либо судебных решений... В рамках общего права в случаях о подобных вещах юристы говорят, как об обеспечительном интересе в имуществе, тогда как в гражданском праве такие права являются частью обязательственного права, которое в отличие от общего права включает в себя аренду земли и других материальных объектов» [10, с. 107–108].

Относительные права собственности — это общеэкономическая категория, мало используемая в учетной практике. Как альтернатива им в сфере бухгалтерского учета используется термин «контроль над используемым активом».

По существу, экономический смысл этих категорий одинаков, но для экономического осмысления позиций различных авторов и соответствующих законодательных норм в трактовке прав собственности следует обратить внимание на различия их точек зрения. Так, Я. В. Соколов с соавторами отмечают, что «аренда — это основанное на договоре возмездное временное владение или пользование имуществом, которое не теряет своих свойств в процессе его использования (непотребляемые вещи)» [11, с. 89]. Главное в этом определении — временное использование переданного в аренду имущества на возмездной основе.

Более полную трактовку арендных отношений приводят Э. С. Хендриксен и М. Ф. Ван Бреда: «Предприятия нередко арендуют здания и оборудование на непродолжительный срок (от 1 дня до года и более). В этих случаях арендодатель берет на себя затраты по ремонту основных средств

и оплате текущих расходов, например по налогам и страхованию имущества, которые носят название расходы по осуществлению аренды» [12, с. 376]. Развивая эту трактовку, авторы подчеркивают, что «в более широком смысле аренда дает арендатору право на использование имущества без представления прав на само имущество. Здесь аренда чем-то схожа с нематериальным активом.

Права на арендованные здания и оборудование предполагают сочетание права арендатора использовать имущество в течение срока аренды с обязательством оплатить определенную сумму в форме периодических платежей. Таким образом, арендатор получает немонетарный актив в форме права на доходы от использования зданий и оборудования, а у арендодателя, даже если он владеет долей имущества, возникает дебиторская задолженность, т.е. право на определенное количество денежных средств, которые будут поступать в течение срока действия договора аренды. Однако права арендатора и дебиторская задолженность отличаются от тех, которые возникают вследствие обычных операций купли-продажи» [12, с. 379].

Признание договорных обязательств в момент заключения договора позволит отразить в учете весь объем обязательств, требующих своего исполнения на весь срок аренды, так как «условия договора создают права и обязанности для организации, являющейся стороной по этому договору. Чтобы обеспечить правдивое представление таких прав и обязанностей, в финансовой отчетности отражается их сущность. Обязанность является необходимостью или ответственностью, избежать которых организация не имеет практической возможности»<sup>1</sup>.

К этому можно добавить еще один компонент арендных отношений — контрактные обязательства к исполнению. «Предполагаемая модель учета по приведенной стоимости арендных платежей органично сочетается с моделью учета по первоначальной стоимости объектов аренды. При этом уточняется, что по договорам финансовой аренды основные риски и выгоды от использования переданного в аренду актива передаются арендатору. В соответствии с этим определена основанная гипотеза о том, что актив на срок

его аренды передается в форме права пользования» [13].

## ИДЕНТИФИКАЦИЯ ОБЪЕКТОВ АРЕНДНЫХ ОТНОШЕНИЙ

Договор аренды, для его признания в качестве такового, должен удовлетворять следующим двум критериям:

- выполнение договора зависит от идентифицируемого актива;
- договор передает право контролировать использование идентифицируемого актива.

В ГК РФ договор аренды трактуется следующим образом: «Договор аренды входит в группу договоров, регулирующих отношения по передаче имущества во временное пользование. В отличие от договоров по передаче имущества в собственность, договор аренды не влечет смены титула собственника, а следовательно, в экономическом смысле он оформляет такие отношения товарообмена, при которых товаром является не вещь, а право пользования ею»<sup>2</sup>.

Аналогичный подход просматривается и в положениях МСФО (IFRS) 16: «В момент заключения договора организация должна оценить, является ли договор в целом или его отдельные компоненты договором аренды. Договор в целом или его отдельные компоненты являются договором аренды, если по этому договору передается право контролировать использование идентифицируемого актива в течение определенного периода в обмен на вознаграждение»<sup>3</sup>. Арендатор имеет возможность или право распоряжаться активом в той форме, в которой он сочтет нужной, а также имеет возможность или право контролировать физический допуск к оговоренному активу, одновременно контролируя или получая значительную часть продукции или иных благ, производимых активом.

К сожалению, вопросы идентификации объектов арендных отношений, и прежде всего идентифицируемого актива, имеющие определяющее значение для модели учета, оставлены в ФСБУ

<sup>1</sup> Концептуальные основы представления финансовых отчетов, п. 4.29. URL: [https://www.minfin.ru/ru/document/?id\\_4=125979](https://www.minfin.ru/ru/document/?id_4=125979) (дата обращения: 20.05.2019).

<sup>2</sup> Комментарий к ГК РФ. В 2 т. Т. 1. Части I, II ГК РФ. Под Т.Е. Абовой, А.Ю. Кабалкина, ред. М.: Изд-во Юрайт; 2011. 926 с.

<sup>3</sup> Приказ Минфина России от 16.10.2018 № 208н «Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 25/2018 „Бухгалтерский учет аренды“», п. 9. URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_314504/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_314504/) (дата обращения: 20.05.2019).

25/2018 без должного внимания, так как «настоящий Стандарт применяется сторонами договоров аренды (субаренды), а также иных договоров, положения которых по отдельности или во взаимосвязи предусматривают предоставление арендодателем, лизингодателем, правообладателем, иным лицом (далее — арендодатель) за плату арендатору, лизингополучателю, пользователю, иному лицу (далее — арендатор) имущества во временное пользование (далее — договор аренды)»<sup>4</sup>.

Российский стандарт в большей степени определяет субъекты договора аренды и особо выделяет лизингодателя и лизингополучателя в структуре арендных отношений. В МСФО (IFRS) 16 понятия «договор о лизинге», «лизингополучатель» и «лизингодатель» отсутствуют. В МСФО (IFRS) 16 основной акцент сделан на передаче практически всех рисков и выгод, связанных с правом пользования, а не на вещном праве и не на праве собственности на актив, переданный в аренду, что предполагает договор о лизинге. Это предусматривает и ст. 2 Федерального закона от 29.10.1998 № 164-ФЗ «О финансовой аренде (лизинге)»: «Лизинг — совокупность экономических и правовых отношений, возникающих в связи с реализацией договора лизинга, в том числе приобретением предмета лизинга».

«В целом, особенности лизинга проявляются и в праве пользования имуществом. За лизингодателем сохраняется право собственности на весь период лизинга, которое переходит к лизингополучателю только после полной выплаты согласованного платежа по истечении срока договора» [14]. Следует отметить исследования других авторов, посвященных лизинговым операциям: О. А. Закировой [15], В. В. Ковалева [16], П. Н. Машегова, А. А. Бельского [17], У. Ф. Шарпа [18], где понятие аренды, и прежде всего финансовой аренды, отличается от понятия лизинга.

Кроме договоров по аренде также необходимо идентифицировать:

- обязательства к исполнению в договоре аренды;
- цену арендной платы;

<sup>4</sup> Приказ Минфина России от 16.10.2018 № 208н «Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 25/2018 „Бухгалтерский учет аренды”», п. 2. URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_314504/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_314504/) (дата обращения: 20.05.2019).

- распределение цены операции (обязанностей к исполнению) во времени;
- признание дохода от аренды;
- признание расхода по аренде.

Идентификация обязанностей к исполнению по договору аренды предусматривает права пользования активом только в том случае, если арендатор получает право контролировать оговоренный в договоре актив, наличие которого подтверждается следующими условиями:

- арендатор имеет возможность или права распоряжаться активом в той форме, которую он сочтет нужной, одновременно контролируя или получая значительную часть продукции или иных благ, производимых активом;
- арендатор имеет возможность или право контролировать физический доступ к оговоренному активу.

Исходя из этих условий, формируются обязанности к исполнению сторон договора аренды. Концептуальные основы определяют обязательство следующим образом: «Существующая обязанность организации передать экономический ресурс, возникший в результате прошлых событий»<sup>5</sup>. Это определение означает передачу в аренду арендодателем имущества в соответствии с подписанным договором аренды за соответствующее вознаграждение. Из этого следует, что большая часть договоров аренды вне зависимости от их характера (финансовый или операционный) содержит неоспоримую юридическую обязанность по передаче экономических выгод арендодателю, т.е. содержит обязательство. Относительно арендатора обязательства всегда являлись более сложным вопросом, так как он контролирует и получает приносимые арендованным активом экономические выгоды, что характеризует его как актив. Однако с передачей актива арендатору арендодатель остается его собственником. Вот здесь в учете арендных отношений возникают основные вопросы: для какой из сторон договора аренды имущество, переданное в пользование, является активом? в какой форме данный актив должен быть отражен в учете и отчетности участников арендной сделки?

Рассматривая этот вопрос с позиции российского ФСБУ 25/2018, его разработчики, говоря

<sup>5</sup> Концептуальные основы представления финансовых отчетов, п. 4.2. URL: [https://www.minfin.ru/ru/document/?id\\_4=125979](https://www.minfin.ru/ru/document/?id_4=125979) (дата обращения: 20.05.2019).

о предмете договора аренды, а не об объекте учета, отмечают: «Арендатор признает предмет аренды на дату предоставления предмета аренды в качестве права пользования активом с одновременным признанием обязательства по аренде»<sup>6</sup>. В Стандарте не идентифицируется объект аренды у арендодателя, а МСФО (IFRS) 16 данный вопрос рассматривает достаточно оригинально, хотя и без должной доказательной базы: «На дату начала аренды арендодатель должен признавать в своем отчете о финансовом положении активы, находящиеся в финансовой аренде, и представлять их в качестве дебиторской задолженности в сумме, равной чистой инвестиции в аренду»<sup>7</sup>. Весьма своеобразна реклассификация актива — из состава внеоборотных активов в структуру задолженности, пусть даже и дебиторской.

В экономическом понимании аренда дает права арендатору на использование актива без предоставления прав собственности на этот актив. В то же время у арендодателя остается право собственности на переданный в аренду актив без наличия контроля, да и самого актива в организации. «Однако права арендатора и дебиторская задолженность арендодателя отличаются от тех, которые возникают вследствие обычных операций купли-продажи» [12, с. 370]. В МСФО (IFRS) 16 получается, что арендодатель инвестирует средства в дебиторскую задолженность с целью получения экономических выгод. В то же время организация не может обладать правом на получение экономических выгод от себя самой.

Права, обладающие потенциалом создания экономических выгод, могут принимать различные формы, включая права, которым соответствует обязанность другой стороны. Права участников договора аренды предполагают сочетание права арендатора в контроле на использование актива, полученного на определенный в договоре срок аренды с обязанностью оплаты определенной суммы в форме арендных платежей. Арендатор получает право на получение дохода от использования арендованного имущества, а у арендо-

дателя возникает «экономический ресурс», т.е. право на определенное количество денежных средств, которые будут поступать в течение срока действия договора аренды.

В соответствии с Концептуальными основами: «Экономический ресурс — это право, которое обладает потенциалом создания экономических выгод. Для существования такого потенциала нет необходимости с абсолютной уверенностью или даже с высокой вероятностью утверждать, что данное право будет создавать экономические выгоды. Необходимо лишь, чтобы данное право уже существовало, и чтобы, по крайней мере, в одних конкретных обстоятельствах данное право могло создавать экономические выгоды для организации, превышающие выгоды, которые доступные всем другим сторонам. Право может отвечать определению экономического ресурса и, следовательно, быть активом»<sup>8</sup>.

Исходя из этого, актив в учете арендодателя можно обозначить как экономический ресурс, обладающий правом потенциального создания экономических выгод, определенных в договоре аренды в фиксированном количестве денежных единиц в сумме, равной чистой инвестиции в аренду.

Когда договор финансовой аренды предполагает фиксированную сумму оплаты без отмены договора, то капитализация прав означает, что «сумма, капитализированная в начале срока аренды, должна быть равна текущей дисконтированной оценке минимальных арендных платежей, определяемых на основе рыночной стоимости объекта аренды. <...> При отсутствии возможности последующего выкупа имущества в оценку минимальных арендных платежей должна быть включена остаточная стоимость, гарантируемая арендодателю» [12, с. 382]. Следовательно, при оценке капитализируемых прав по имуществу, переданному в аренду, их стоимость должна быть определена стоимостью потерь от обесценения основных средств за срок переданного имущества в форме права пользования арендатору (амортизации) и гарантированной остаточной стоимости основных средств, подлежащих возврату.

Кроме того, капитализация прав по договору финансовой аренды предполагает капитализацию

<sup>6</sup> Приказ Минфина России от 16.10.2018 № 208н «Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 25/2018 „Бухгалтерский учет аренды”», п. 10. URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_314504/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_314504/) (дата обращения: 20.05.2019).

<sup>7</sup> Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 16 «Аренда», п. 67. URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_202611/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_202611/) (дата обращения: 20.05.2019).

<sup>8</sup> Концептуальные основы представления финансовых отчетов, п. 4.15. URL: [https://www.minfin.ru/ru/document/?id\\_4=125979](https://www.minfin.ru/ru/document/?id_4=125979) (дата обращения: 20.05.2019).

процентной ставки, заложенной в договоре аренды. Следовательно, актив в учете арендодателя может быть отражен в качестве капитализированной стоимости финансовых вложений, т.е. по Д-ту сч. 58 «Финансовые вложения», субсчет «Амортизация имущества, переданного в аренду» и субсчет «Процентная ставка по аренде» одновременно в корреспонденции с К-том сч. 01 «Основные средства» на сумму зафиксированных в договоре амортизационных отчислений и К-ту сч. «Немонетарная прибыль» — на сумму будущих арендных платежей.

Что касается арендатора, то МСФО (IFRS) 16 и ФСБУ 25/2018 содержат на этот счет одинаковые требования: «На дату начала аренды арендатор должен признать актив в форме права пользования и обязательства по аренде»<sup>9</sup>.

## ПРИЗНАНИЕ И ОЦЕНКА

Для арендатора арендуемое имущество должно быть признано активом, если актив находится под его контролем и обладает потенциалом создания экономических выгод. При этом «контроль связывает экономический ресурс с организацией. Оценка наличия контроля помогает идентифицировать экономический ресурс, подлежащий учету организацией»<sup>10</sup>. Данное положение Концептуальных основ подготовки нашло отражение и в определении аренды: «Договор в целом или его отдельные компоненты являются договором аренды, если по этому договору передается право контролировать использование идентифицированного актива в течение определенного периода в обмен на возмещение»<sup>11</sup>.

Единицей учета в данном случае выступает «право или группа прав, обязанность или группа обязанностей либо группа прав и обязанностей, к которым применяются критерии признания и принципы оценки»<sup>12</sup>.

Таким образом, арендатор должен признать объект арендуемого имущества как объект основных средств, с обособленным их отражением в качестве объекта с правом его использования, но без права собственности на него, например по Д-ту сч. 01 «Основные средства», субсчет «Арендованное имущество с правом пользования». Поэтому, несмотря на отсутствие права собственности на актив, появляется возможность отразить стоимость использования.

Одновременно с признанием актива с правом пользования арендатор должен признать общую сумму арендных процентных платежей, подлежащих выплате арендодателю в течение всего срока действия договора аренды и отразить их, возможно, в качестве расходов будущих периодов, т.е. по Д-ту сч. 97 «Расходы будущих периодов», с последующим их списанием на затраты или прочие расходы.

В соответствии со стандартом (IFRS) 16 первоначальное признание и оценка актива в форме права пользования зависят от признания оценки обязанности арендатора по осуществлению арендных платежей, т.е. «величину первоначальной оценки обязательств». При этом оценка обязательств по осуществлению арендных платежей должна проводиться по приведенной стоимости арендных платежей, которые будут осуществляться в течение срока аренды.

На дату начала аренды арендные платежи, которые включаются в оценку обязательства по аренде, состоят из платежей за право пользования базовым активом в течение срока аренды, которые еще не осуществлены на дату начала аренды, т.е. фиксированных платежей за вычетом любых стимулирующих платежей по аренде к получению.

Величину финансовой процентной ставки и уменьшения обязательств в течение срока аренды арендатор должен признавать, как итоговую сумму периодических расходов, (т.е. итоговые процентные ставки и расходы на амортизацию) в более ранних периодах и меньшую итоговую сумму периодических расходов в более поздних периодах.

Учитывая эти условия, арендатор должен отразить обязательство, представленное правом на использование актива в оценке данных обязательств, в учете и отчетности: К-т сч. «Обязательство к исполнению», субсчет «Арендные платежи».

<sup>9</sup> Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 16 «Аренда», п. 22. URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_202611/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_202611/) (дата обращения: 20.05.2019).

<sup>10</sup> Концептуальные основы представления финансовых отчетов, п. 4.19. URL: [https://www.minfin.ru/ru/document/?id\\_4=125979](https://www.minfin.ru/ru/document/?id_4=125979) (дата обращения: 20.05.2019).

<sup>11</sup> Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 16 «Аренда», п. 9. URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_202611/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_202611/) (дата обращения: 20.05.2019).

<sup>12</sup> Концептуальные основы представления финансовых отчетов, п. 4.48. URL: [https://www.minfin.ru/ru/document/?id\\_4=125979](https://www.minfin.ru/ru/document/?id_4=125979) (дата обращения: 20.05.2019).

В данной ситуации обязанность всегда возникает перед другой стороной, а это означает, что актив, показывающий у арендодателя денежную стоимость переданного в аренду актива, должен быть отражен в идентичной оценке с обязательствами арендатора. «На дату начала аренды арендатор должен оценивать обязательство по аренде по приведенной стоимости арендных платежей, которые еще не осуществлены на эту дату. Арендные платежи необходимо дисконтировать с использованием процентной ставки, заложенной в договоре аренды, если такая ставка может быть легко определена»<sup>13</sup>.

### ВАЛОВЫЕ И ЧИСТЫЕ ИНВЕСТИЦИИ В АРЕНДУ

Существенным моментом в учете аренды является определение и оценка валовых и чистых инвестиций арендодателя в аренду, так как именно стоимость инвестиций является определяющей для отражения стоимости переданных в аренду активов и обязательств арендатора. Валовые инвестиции арендодателя — это совокупность минимальных арендных платежей, которые будут получены арендодателем по договору финансовой аренды и гарантированная или негарантированная ликвидационная стоимость, на которую арендодатель имеет право. Чистые инвестиции в аренду — сумма валовых инвестиций, дисконтированная с использованием процентной ставки, заложенной в договоре аренды, т. е. они в каждый момент времени равняются сумме валовых инвестиций за вычетом соответствующего финансового дохода, отнесенного на будущие отчетные периоды.

Таким образом, валовые инвестиции арендодателя равны тем совокупным суммам, которые используются для процентной ставки, заложенной в договоре аренды, а чистые инвестиции равны дисконтированной стоимости тех же сумм. На дату начала арендных отношений чистые инвестиции равны первоначальной стоимости актива, увеличенной за счет первоначальных прямых затрат арендодателя. Разница между чистыми и валовыми инвестициями равняется валовому финансовому доходу, который должен быть распределен на срок аренды.

<sup>13</sup> Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 16 «Аренда», п. 26. URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_202611/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_202611/) (дата обращения: 20.05.2019).

Несколько иной подход к оценке инвестиций заложен в российском ФСБУ 25/2018: «Связанные с договором аренды затраты арендодателя включаются в чистую стоимость инвестиции в аренду по мере осуществления этих затрат. Справедливая стоимость предмета аренды включается арендодателем в чистую стоимость инвестиции в аренду на дату предоставления предмета аренды с отнесением указанной стоимости на расчеты с поставщиком (в случае договора лизинга) или с одновременным списанием переданного в аренду актива (в иных случаях, если предмет аренды признавался в составе активов). Образующаяся при этом разница относится на доходы (расходы) периода, в котором признана инвестиция в аренду»<sup>14</sup>.

Здесь можно обозначить еще одну проблему, которая возникает в связи с обесценением активов, переданных в аренду.

Относительно арендодателя все достаточно просто: полученные от арендатора платежи снижают стоимость сделанных финансовых вложений и отражаются по К-ту сч. 58 «Финансовые вложения», субсчет «Амортизация имущества, переданного в аренду» и К-ту сч. 97 «Расходы будущих периодов», субсчет «Арендные процентные платежи» и одновременно формируют запас стоимости финансового капитала по Д-ту сч. 51 «Расчетные счета», обеспечивающего возмещение потерь от обесценения производственного капитала, находящегося в аренде.

Значительно сложнее этот вопрос решается у арендатора, у которого актив находится в праве пользования. Традиционно амортизация рассматривается как средство распределения стоимости актива на весь срок его службы, при этом упускается из внимания весьма важный момент: амортизация — это источник средств, позволяющий возместить потери от обесценения актива. «Амортизация должна рассматривать, наряду с процессом переноса стоимости производственного капитала, элемент формирования запаса стоимости финансового капитала, обеспечивающего сохранение запаса стоимости производственного капитала» [19].

Предлагаем уточненное определение амортизации: амортизация активов в форме права пользования должна рассматривать, наряду с процессом переноса стоимости производственного капитала,

<sup>14</sup> Приказ Минфина России от 16.10.2018 № 208н «Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 25/2018 „Бухгалтерский учет аренды”», п. 34. URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_314504/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_314504/) (дата обращения: 20.05.2019).



формирование резерва запаса стоимости финансового капитала арендатора, позволяющего осуществлять текущие арендные платежи.

Передачу экономических выгод арендодателю, т.е. текущие расчеты по начисленным арендным платежам, следует отражать в следующей последовательности:

1) начисление арендных платежей:

Д-т сч. 26 «Общехозяйственные расходы»

К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Арендные платежи»;

2) перечисление арендных платежей:

Д-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Арендные платежи»

К-т сч. 51 «Расчетные счета».

Приведенные бухгалтерские записи дают лишь общую характеристику бухгалтерских операций по аренде и даны с целью разграничения в бухгалтерском учете операций, связанных с правом на использование актива и обязательствами по отражению будущих арендных платежей с отдельным отражением операций по аренде по факту хозяйственной жизни.

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Сравнительный анализ положений, содержащихся в отечественном ФСБУ 25/2018 и МСФО (IFRS) 16, приводит к выводам:

- российский стандарт ФСБУ 25/2018 отражает лишь краткое, но не всегда понятное содержание МСФО (IFRS) 16. Поэтому для разъяснения отдельных положений российскому бухгалтеру придется обращаться к МСФО (IFRS) 16;

- в отечественном ФСБУ 25/2018 много внимания уделяется договору лизинга, хотя, по сути, он отличается от договора финансовой аренды. Потому в МСФО (IFRS) 16 договор лизинга даже не упоминается;

- немного, а порой, и недостаточно убедительно в ФСБУ 25/2018 отражены вопросы идентификации в учете объектов арендных отношений. Между тем вопросы идентификации объектов учета являются основополагающими при разработке моделей учета арендных отношений;

- в МСФО (IFRS) 16, в отличие от ФСБУ 25/2018, указано, что арендодатели и арендаторы освобождены от требования МСФО (IFRS) 13 в отношении раскрытия информации о справедливой стоимости объектов арендных отношений;

- в ФСБУ 25/2018 не нашли отражения такие вопросы, как переоценка обязательств по аренде, модификация договора аренды, прекращение признания объектов в учете арендных отношений и пр.

## СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Мэтьюс М. Р., Перера М. Х.Б. Теория бухгалтерского учета. М.: Аудит, ЮНИТИ; 1999. 663 с. ISBN 5-238-00072-3.
2. Алексеева Г.И. Учет договора аренды в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности: текущее состояние и перспективы для российских организаций. *Учет. Анализ. Аудит.* 2017;4(2):78-86.
3. Кияева А.П., Костина Д.С. Учет финансовой аренды по российским и Международным стандартам. *Новая наука: стратегии и векторы развития.* 2015;(6-1):127-131.
4. Ковалев В.В. Аренда: право, учет, анализ, налогообложение. М.: Финансы и статистика; 2000. 272 с.
5. Ковалев В.В. Учет лизинговых операций по российским и международным стандартам. *Бухгалтерский учет.* 2003;(17):54-57.
6. Мельникова Л.А. Основные сходства и различия бухгалтерского учета арендных операций в соответствии с РСБУ и МСФО. *Вектор экономики.* 2018;2(20):5-9.
7. Панина И.В. Учет и анализ лизинговых операций. Воронеж: Изд-во Воронежского государственного университета; 2005. 228 с.
8. Сафина З.З., Шаймарданова Г.М. Актуальные вопросы нормативно-правового регулирования учета финансовой аренды (лизинга) в современных условиях хозяйствования. *Известия Оренбургского государственного аграрного университета.* 2017;1(63):230-233.
9. Харченко О.Н., Тихонович Т.С. Учет финансовой аренды у арендатора в соответствии с МСФО. *Актуальные вопросы экономических наук.* 2014;(37):177-181.
10. Фуруботн Э., Рихтер Р. Институты и экономическая теория. Достижения новой институциональной экономической теории. СПб.: Издат. Дом СПб ГУ; 2005. 702 с.

11. Бочкарева И. И. и др. Бухгалтерский учет. М.: ТК Велби; Изд-во Проспект; 2008. 768 с.
12. Хендриксен Э. С., Ван Бреда М. Ф. Теория бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика; 1997. 473 с.
13. Плотников В. С., Плотникова О. В., Мельников В. И. О теоретических аспектах Международного стандарта МСФО (IFRS) 16 «Аренда». *Международный бухгалтерский учет*. 2017;415(1):2–15.
14. Никандрова Л. Ю. Лизинг — антикризисный инвестиционный ресурс: теоретико-методологический аспект и концепция формирования в регионе. *Экономический анализ: теория и практика*. 2010;167(2):2–26.
15. Закирова О. В. Финансирование через инструмент лизинга: за и против. *Экономический анализ: теория и практика*. 2015;411(12):30–37.
16. Ковалев В. В. Логика отражения в учете арендных операций и перспективы ее изменения. *Международный бухгалтерский учет*. 2013;267(21):2–8.
17. Машегов П. Н., Бельский А. А. Лизинг как инструмент финансирования инновационного развития и проблема оценки эффективности налоговых преференций. *Международный бухгалтерский учет*. 2013;294(48):35–44.
18. Шарп Ф. У., Александер Г. Д., Бэйли Д. В. Инвестиции. Пер. с англ. М.: НИЦ ИНФРА-М; 2014. 1028 с.
19. Плотников В. С., Азракулиев З. М. Концепция производственного капитала в бизнес-учете и интегрированной отчетности. *Международный бухгалтерский учет*. 2018;439(1):4–16.

## REFERENCES

1. Mathews M. R., Perera M. H. V. Theory of accounting. Moscow: Audit, UNITY; 1999. 663 p. (In Russ.). ISBN 5–238–00072–3.
2. Alekseeva G. I. Accounting of the lease agreement according to International Financial Reporting Standards: Current state and prospects for the Russian organizations. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Audit*. 2017;(2):78–86. (In Russ.).
3. Kiyeva A. P., Kostina D. S. Accounting of finance lease according to the Russian and International standards. *Novaya nauka: strategii i vektory razvitiya = New Science: Strategies and Vectors of Development*. 2015;(6–1):127–131. (In Russ.).
4. Kovalev V. V. Rent: Right, account, analysis, taxation. Moscow: Finance and statistics; 2000. 272 p. (In Russ.).
5. Kovalev V. V. Accounting of leasing transactions of the Russian and international standards. *Buhgalterskii uchet = Accounting*. 2003;(17):54–57. (In Russ.).
6. Mel'nikova L. A. The main similarities and distinctions of accounting of rent operations according to RAS and IFRS. *Vektor ekonomiki = Economy Vector*. 2018;2(20):5–9. (In Russ.).
7. Panina I. V. Account and analysis of leasing operations. Voronezh: Voronezh State University Publ.; 2005. 228 p. (In Russ.).
8. Safina Z. Z., Shaimardanova G. M. Topical issues of legal regulation of accounting of finance lease (leasing) in modern conditions of managing. *Izvestiya Orenburgskogo gosudarstvennogo agrarnogo universiteta = Proceedings of the Orenburg State Agrarian University*. 2017;1(63):230–233. (In Russ.).
9. Harchenko O. N., Tikhonovich T. S. Accounting of finance lease at the tenant according to IFRS. *Aktualnye voprosy ekonomicheskikh nauk = Actual Issues of Economic Sciences*. 2014;(37):177–181. (In Russ.).
10. Furubotn E., Richter R. Institutes and economic theory. Achievements of the new institutional economic theory. Saint-Petersburg: Saint-Petersburg State University Publ. House; 2005. 702 p. (In Russ.).
11. Bochkareva I. I. etc. Accounting. Moscow: Velby, Prospect Publishing House; 2008. 768 p. (In Russ.).
12. Hendriksen E. S., Van Breda M. F. Theory of accounting. Moscow: Finance and statistics; 1997. 473 p. (In Russ.).
13. Plotnikov V. S., Plotnikova O. V., Melnikov V. I. About theoretical aspects of the IFRS International standard (IFRS) 16 «Rent». *Mezhdunarodnyi buhgalterskii uchet = International Accounting*. 2017;416(1):2–15. (In Russ.).
14. Nikandrova L. Yu. Leasing is an anti-recessionary investment resource: Theoretical-methodological aspect and the concept of formation in the region. *Ekonomicheskii analiz: teoriya i praktika = Economic Analysis: Theory and Practice*. 2010;167(2):2–26. (In Russ.).

15. Zakirova O.V. Financing via the instrument of leasing: Pros and cons. *Ekonomicheskii analiz: teoriya i praktika = Economic analysis: Theory and Practice*. 2015;411(12):30–37. (In Russ.).
16. Kovalyov V.V. Logic of reflection in accounting of rent operations and the prospects of its change. *Mezhdunarodnyi buhgalterskii uchet = International Accounting*. 2013;267(21):2–8. (In Russ.).
17. Mashegov P. N., Bel'skii A. A. Leasing as the instrument of financing of innovative development and problem of assessment of efficiency of tax preferences. *Mezhdunarodnyi buhgalterskii uchet = International Accounting*. 2013;48(294):35–44. (In Russ.).
18. Sharp W.F., Alexander G.J., Bailey J.V. Investments. Transl. from Eng. Moscow: Research Center INFRA-M; 2014. 1028 p. (In Russ.).
19. Plotnikov V. S., Azrakuliev Z. M. The concept of the production capital in business account and the integrated reporting. *Mezhdunarodnyi buhgalterskii uchet = International Accounting*. 2018;439(1):4–16. (In Russ.).

### ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ

**Виктор Сергеевич Плотников** — доктор экономических наук, профессор кафедры информационно-аналитического обеспечения и бухгалтерского учета, Новосибирский государственный университет экономики и управления, Новосибирск, Россия  
vcplotnikov@yandex.ru

**Олеся Владимировна Плотникова** — доктор экономических наук, профессор кафедры информационно-аналитического обеспечения и бухгалтерского учета, Новосибирский государственный университет экономики и управления, Новосибирск, Россия  
vcplotnikov@yandex.ru

### ABOUT THE AUTHORS

**Viktor S. Plotnikov** — Dr. Sci. (Econ.), Professor of the Department of Information and Analytical Support and Accounting, Novosibirsk state University of Economics and Management, Novosibirsk, Russia  
vcplotnikov@yandex.ru

**Olesya V. Plotnikova** — Dr. Sci. (Econ.), Professor of the Department of Information and Analytical Support and Accounting, Novosibirsk state University of Economics and Management, Novosibirsk, Russia  
vcplotnikov@yandex.ru

*Статья поступила в редакцию 08.07.2019; после рецензирования 19.08.2019; принята к публикации 20.09.2019.*

*Авторы прочитали и одобрили окончательный вариант рукописи.*

*The article was submitted on 08.07.2019; revised on 19.08.2019 and accepted for publication on 20.09.2019.*

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

## ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2019-6-6-52-57

УДК 336.62,338.27(045)

JEL D24, L15, M11, O12

## О стандартизации коэффициентного анализа финансовой отчетности российских экономических субъектов

О.Г. Королев

Финансовый университет, Москва, Россия

<https://orcid.org/0000-0001-7535-8558>

## АННОТАЦИЯ

Статья посвящена дискуссии о возможности стандартизации коэффициентного анализа финансовой отчетности российских экономических субъектов. В результате использования методов логического анализа, наблюдения, обобщения, классификации, методов абстрактно-логического подхода применительно к показателям и коэффициентам ликвидности сделан вывод, что все группы традиционно рассчитываемых по данным отчетности коэффициентов требуют пересмотра с учетом отраслевой принадлежности и специфики деятельности рассматриваемых экономических субъектов. Стандартизация подходов к экономическому анализу и анализу финансовой отчетности, в частности, должна быть взвешенной и построенной на основе индивидуализации и персонализации оценок состояния и результатов деятельности отдельных компаний. В таком случае повысится достоверность оценки финансового состояния, результатов и перспектив деятельности российских экономических субъектов. Практическая реализация предложенного подхода к процессам формирования профессионального суждения внешнего пользователя бухгалтерской (финансовой) отчетности о степени ликвидности и платежеспособности российских компаний приведет к повышению уровня стандартизации коэффициентного анализа, что требует доработки действующих методик анализа.

**Ключевые слова:** финансовая отчетность; анализ финансовой отчетности; финансовые коэффициенты; коэффициенты ликвидности; стандартизация коэффициентного анализа

**Для цитирования:** Королев О.Г. О стандартизации коэффициентного анализа финансовой отчетности российских экономических субъектов. *Учет. Анализ. Аудит.* 2019;6(6):52-57. DOI: 10.26794/2408-9303-2019-6-6-52-57

## ORIGINAL PAPER

## On the Standardization of Ratio Analysis of Russian Economic Entities Financial Reports

O.G. Korolev

Financial University, Moscow, Russia

<https://orcid.org/0000-0001-7535-8558>

## ABSTRACT

The article is devoted to the possibility of standardization of ratio analysis of Russian economic entities financial statements. The author uses the methods of logical analysis, observation, generalization, classification and abstract-logical approach to indicators and liquidity ratios to conclude that all the groups of traditionally calculated financial ratios require revision based on the specific activities of economic entities under consideration and the industry to which they belong. Standardization of approaches to economic analysis and analysis of financial statements, in particular, should be balanced and built on the basis of individual and personalized assessment of the position and the performance of a company. It makes the assessment of financial condition, performance results and economic prospects of Russian companies more reliable. The application of abstract-logical approach when considering the formation of professional judgment of an external user of the financial statements about the level of liquidity and solvency of Russian companies allows the author to draw a conclusion that the standardization of ratio analysis demands the further development of the analysis methods.

**Keywords:** financial reports; financial statement analysis; financial ratios; liquidity ratios; standardization of ratio analysis

**For citation:** Korolev O.G. On the standardization of ratio analysis of Russian economic entities financial reports. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing.* 2019;6(6):52-57. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2019-6-6-52-57

## ВВЕДЕНИЕ

Дискуссия о направлениях и возможностях стандартизации экономического анализа не теряет своей актуальности в среде российских ученых и специалистов-практиков, занимающихся вопросами учета, анализа, аудита, статистики [1–3]. Однако решению указанной задачи препятствуют определенные сложности при проведении оценки финансового состояния, результатов и перспектив деятельности экономических субъектов по данным бухгалтерской (финансовой) отчетности, в том числе при расчете и интерпретации значений традиционных финансовых коэффициентов.

Проблемы возникают по причине недоступности или недостаточности для внешнего пользователя информации о тех базовых принципах и допущениях, которыми руководствовался составитель отчетности при ее формировании. Лицо, заинтересованное в оценке финансового состояния компании, может столкнуться с ситуацией, когда составитель отчетности не раскроет должным образом положения учетной политики организации в пояснительной записке или вообще ограничится представлением показателей основных отчетных форм (например, баланса, отчета о финансовых результатах и приложений к ним, поскольку именно такой состав годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности предусмотрен на законодательном уровне<sup>1</sup>.

В условиях изменений, происходящих в российском регулировании бухгалтерского учета, при переходе от правил к международным принципам составления отчетности ее составитель имеет все больше возможностей для применения собственного профессионального суждения при формировании и представлении отчетных показателей [4]. Поэтому анализ данных отчетности без соответствующих расшифровок, пояснений и характеристики положений учетной политики экономического субъекта становится либо затруднительным, либо некорректным с точки зрения достоверности получаемых результатов [5, 6]. В такой ситуации от составителя отчетности требуется донести до пользователя свои профессиональные суждения и обеспечить должную степень раскрытия соответствующей информации, демонстрирующей приоритет практического опыта и методологической грамотности бухгалтера над

логикой арифметических построений учетных записей.

## МЕТОДИКА ИССЛЕДОВАНИЯ И РЕЗУЛЬТАТЫ

В результате использования методов логического анализа, наблюдения, обобщения, классификации, методов абстрактно-логического подхода применительно к показателям и коэффициентам ликвидности сделан вывод о том, что все группы традиционно рассчитываемых по данным отчетности коэффициентов требуют пересмотра с учетом отраслевой принадлежности и специфики деятельности рассматриваемых экономических субъектов.

Вопросы определения понятия профессионального суждения бухгалтера как составителя бухгалтерской (финансовой) отчетности в российских нормативных документах, регулирующих методику ведения бухгалтерского учета и принципы составления отчетности для нужд внешних пользователей, являются актуальными и широко обсуждаемыми в профессиональной среде [7, 8]. Проблема заключается в том, что российские нормативные акты по бухгалтерскому учету хотя и не содержат четкой идентификации и характеристики содержания профессионального суждения бухгалтера, но предполагают необходимость его использования в процессе отражения в учетной системе фактов хозяйственной жизни и раскрытия в отчетности достоверной информации о финансовом состоянии, финансовых результатах организации и их изменении.

Неоднозначность возможна и в части стандартизации наборов и алгоритмов расчета показателей, используемых для оценки состояния, результатов и перспектив деятельности экономических субъектов по данным их финансовой отчетности.

В зарубежной и отечественной специальной литературе предлагаются стандартизированные группы коэффициентов для оценки и алгоритмы их расчета [9, 10]. В частности, они обстоятельно рассмотрены в опубликованном учебном пособии под редакцией профессоров О.В. Ефимовой и М.В. Мельник<sup>2</sup>. Обычно авторы выделяют следующие группы аналитических показателей:

- коэффициенты ликвидности и платежеспособности, характеризующие возможности

<sup>1</sup> Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете». URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_122855/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/) (дата обращения: 20.09.2019).

<sup>2</sup> Анализ финансовой отчетности. Учебное пособие. О.В. Ефимова, М.В. Мельник, ред. М.: Омега-Л; 2013. 388 с.

компании выполнять свои текущие и срочные обязательства;

- коэффициенты деловой активности (оборотчиваемости), определяющие, насколько быстро средства, инвестированные в оборотные активы, совершают кругооборот и возвращаются в виде денежных средств;
- коэффициенты структуры капитала, показывающие соотношение долей владельцев и других лиц в финансировании деятельности компании;
- коэффициенты рентабельности, характеризующие эффективность деятельности предприятия относительно объема продаж и инвестированных в бизнес средств.

Однако далеко не всегда можно говорить об однозначно высокой степени надежности и достоверности интерпретации результатов расчета перечисленных групп финансовых коэффициентов.

Так, при оценке степени ликвидности и платежеспособности компаний проводится сопоставление активов, сгруппированных по степени ликвидности (высоколиквидные — группа А1, быстрореализуемые — группа А2, медленно реализуемые — группа А3, труднореализуемые — группа А4), и пассивов, сгруппированных по степени востребованности (наиболее срочные — группа П1, среднесрочные — группа П2, долгосрочные обязательства — группа П3, условно-постоянные пассивы — группа П4). Степень ликвидности баланса определяется последовательным сопоставлением значений каждой из групп активов с соответствующей группой пассивов.

Однако однозначная стандартизация такого подхода представляется затруднительной, поскольку при анализе необходимо принимать в расчет не только данные о финансовом состоянии и финансовых результатах деятельности организации, но и ее отраслевые особенности и экономику предприятия в целом.

В частности, достаточно ликвидными могут оказаться запасы предприятия, традиционно относимые к группе медленно реализуемых активов (А3). В качестве примера можно привести торговую компанию, реализующую востребованную химическую продукцию (ПВХ суспензионный, каустическая сода, кальцинированная сода и т.д.). При этом ее учредителями являются предприятия, производящие эту продукцию, запасы которой не стоит признавать медленно реализуемыми. Если при фактической оценке ликвидности баланса и финансового положения эти запасы перевести

в группу А2, то это повышает результат оценки ликвидности предприятия. Аналогичная ситуация может произойти и при стандартной первоначальной диагностике ликвидности балансов предприятий других отраслей, например продуктового ритейла, производителей мясо-молочной продукции и других.

При оценке ликвидности баланса без поясняющих расшифровок в приложениях к нему не всегда возможно определить, какая часть основных средств эксплуатируется предприятием, а какая приходится на незавершенное строительство. Приказом Минфина России от 02.07.2010 № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций»<sup>3</sup> утверждены формы бухгалтерской отчетности, в которых среди показателей бухгалтерского баланса отсутствует отдельная строка «Незавершенное строительство». Эксплуатирующиеся и строящиеся объекты, отраженные на балансе предприятия, имеют разную степень ликвидности, но согласно п. 20 раздела IV «Содержание бухгалтерского баланса» ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» статья «Незавершенное строительство» является статьей, входящей в группу статей «Основные средства». На основании этого показатель строки «Основные средства» должен включать сумму расходов на незавершенное строительство.

Другим примером сложности стандартной группировки активов по степени их ликвидности могут служить балансы компаний, оказывающих услуги по графическому дизайну и 3D-моделированию. В составе основных средств их балансов отражается достаточно дорогая компьютерная техника. Возможна ситуация, когда такая организация в целях финансового учета использует старую классификацию основных средств, включаемых в амортизационные группы для целей налогового учета, где предусмотрена амортизация стоимости компьютерной техники в течение срока более трех и до пяти лет. Однако с учетом скорости технологических обновлений и технических новаций реальный срок полезного использования компьютеров для графики будет значительно короче. Следовательно, аналитик может пересмотреть балансовую оценку стоимости внеоборотных активов такой компании при условии доступа к соответствующим данным.

<sup>3</sup> Приказ Минфина России от 02.07.2010 № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций». URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_103394/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_103394/) (дата обращения: 20.09.2019).

Помочь в оценке реальной стоимости активов компании могут данные управленческого учета. Это может быть доступно кредитным аналитикам банков при наличии соответствующих положений в кредитном договоре с заемщиком. В таком случае пользователю отчетности необходимо сопоставлять содержание учетных политик организации для целей финансового и управленческого учета. Расхождения в них и, соответственно, в данных финансовой и управленческой отчетности могут возникать по причине использования разных лимитов отнесения к внеоборотным средствам, способов и норм амортизации внеоборотных активов, методов списания в производство и способов отражения стоимости оборотных активов, разного порядка признания доходов и расходов, различий в составе и размерах начисляемых резервов и т. д.

Группировка активов по степени ликвидности и пассивов по степени востребованности, используемая для оценки ликвидности баланса, может быть использована и при расчете коэффициента текущей ликвидности ( $K_{м.л}$ ), когда сумма значений первых по степени ликвидности трех групп активов делится на сумму значений первых двух наиболее востребованных групп обязательств (1):

$$K_{м.л} = \frac{\text{Оборотные активы}}{\text{Текущие обязательства}} = \frac{A1 + A2 + A3}{П1 + П2}. \quad (1)$$

Нужно принимать в расчет степень надежности получаемых данных. С целью повышения значения указанного коэффициента на отдельную дату возможна, например, реализация некондиционной или невостребованной продукции «дружественным» организациям. Последующий возврат или неоплата и списание дебиторской задолженности в убыток также возможны. Повысить значение коэффициента можно и за счет формирования излишних запасов как сырья, так и готовой продукции. Знаменатель дроби коэффициента текущей ликвидности также может быть изменен в определенный момент времени с целью повышения значения, например, за счет погашения текущей кредиторской задолженности. Особого внимания в таком случае требуют компании, входящие в группы, или ассоциированные с другими организациями по их собственникам и руководителям.

В целях стандартизации необходимо пересмотреть существующие подходы к определению нор-

мативного значения коэффициента абсолютной ликвидности —  $K_{абс.л}$  (2):

$$K_{абс.л} = \frac{\text{Высоколиквидные активы}}{\text{Текущие обязательства}} = \frac{\text{Денежные средства и их эквиваленты}}{\text{Текущие обязательства}} = \frac{A1}{П1 + П2}. \quad (2)$$

Нормативные значения этого показателя, приводимые в специализированной литературе для анализа годовой отчетности, не соответствуют современным реалиям (0,2, или 20%), поскольку большинство коммерческих организаций стараются на конец отчетного периода разместить остатки свободных денежных средств на банковских депозитах или, если компании состоят в группе, передать их родственным компаниям, занимающимся финансами группы.

В целом стандартизация даже одной группы коэффициентов (ликвидности) свидетельствует о необходимости принятия в расчет отраслевой и иной специфики деятельности компании. Такая необходимость возникла при проведении в рамках комплексного анализа финансового состояния оценки ликвидности крупной и достаточно успешной российской компании, производящей и реализующей парфюмерно-косметическую продукцию и предметы гигиены. Традиционный расчет трех базовых коэффициентов ликвидности, характеризующих абсолютную, срочную и текущую ликвидность, показал достаточно невысокое значение коэффициента срочной ликвидности и его тенденцию к периодическому снижению за ряд отчетных периодов. На этапе предварительной диагностики и оценки соотношения групп активов и пассивов баланса по срочности была выявлена недостаточность суммы быстрореализуемых активов для покрытия среднесрочных обязательств. При этом значение коэффициента текущей ликвидности было вполне удовлетворительным, как и размер собственного оборотного капитала компании.

При дальнейшем углублении анализа и получении дополнительной информации о деталях деятельности компании за исследуемые периоды было выявлено, что, помимо деятельности по производству и сбыту парфюмерно-косметических изделий, компания стала активно проводить операции по импорту базовых составляющих и компонентов для своей продукции, которые использовала как для собственных нужд, так и реализовывала внутри страны значительные излишки этого вида

запасов другим компаниям с аналогичным видом деятельности. В учетной политике и отчетности компании не были предусмотрены отдельный учет и отдельное отражение доходов и расходов от двух видов деятельности: производство и сбыт готовой парфюмерно-косметической продукции и торговля импортируемым сырьем. Такая ситуация сложилась в силу относительно недавнего роста оборотов по импорту и продаже сырья на сторону. В ходе начальной диагностики отчетных данных индикаторами, сигнализирующими о необходимости более углубленного изучения изменений в деятельности компании, были значительно увеличившиеся суммы прочих доходов и расходов в отчете о финансовых результатах, в числе которых отражались суммы торговых операций с сырьем, а также увеличившиеся остатки самого сырья в балансе. Это было выявлено при проведении горизонтального и вертикального анализа баланса и отчета о финансовых результатах. В процессе дальнейшей характеристики ликвидности компании было принято решение расценивать и запасы готовой продукции, и запасы сырья как быстрореализуемые активы в силу их высокой востребованности на рынке. В результате, по сравнению с начальными оценками, в положительную сторону изменилось соотношение быстрореализуемых активов и среднесрочных обязательств, а также значительно выросло значение коэффициента срочной ликвидности. В случае же автоматизированного расчета по стандартному алгоритму вся сумма запасов, включая сырье, незавершенное производство и готовую продукцию, была бы отнесена к медленно реализуемым акти-

вам, обозначив неудовлетворительную структуру баланса и низкое значение коэффициента срочной ликвидности.

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

При интерпретации получаемых значений все группы традиционно рассчитываемых по данным отчетности коэффициентов требуют переоценки с учетом отраслевой принадлежности и специфики деятельности рассматриваемых экономических субъектов. Стандартизация подходов к экономическому анализу и анализу финансовой отчетности должна быть взвешенной и построенной на основе индивидуализации и персонализации оценок финансового положения и результатов деятельности отдельных компаний. Только таким образом может быть достигнута достоверность характеристики состояния и перспектив деятельности российских предприятий. Применение абстрактно-логического подхода к рассмотрению процессов формирования профессионального суждения внешнего пользователя бухгалтерской (финансовой) отчетности позволило сделать вывод о том, что степень достоверности итоговых заключений внешних пользователей отчетности российских компаний может сильно варьировать в зависимости от ряда причин. К числу таких причин относятся, в частности, прозрачность и понятность для внешнего пользователя базовых принципов и допущений, которыми руководствовался составитель отчетности при ее формировании, определении набора рассматриваемых показателей и алгоритмов их расчета.

## СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Герасимова Е.Б. Стандартизированный подход к анализу устойчивости деятельности организации. *Учет. Анализ. Аудит*. 2018;5(2):44–51. DOI: 10.26794/2408–9303–2018–5–2–44–51
2. Мельник М.В. Оценка возможности стандартизации экономического анализа. *Транспортное дело России*. 2013;(4):187–189.
3. Поздеев В.Л. Основы стандартизации экономического анализа. *Экономика и управление: проблемы, решения*. 2014;27(3):232–239.
4. Королев О.Г. Тенденции развития финансовой отчетности российских коммерческих организаций. *Учет. Анализ. Аудит*. 2016;3(4):7–14.
5. Pelger C. Practices of standard-setting — An analysis of the IASB's and FASB's process of identifying the objective of financial reporting. *Accounting, Organizations and Society*. 2016;(50):51–73. DOI: 10.1016/j.aos.2015.10.001
6. Abdallah A., Abdallah W., Ismail A. Do accounting standards matter to financial analysts? An empirical analysis of the effect of cross-listing from different accounting standards regimes on analyst following and forecast error. *The International Journal of Accounting*. 2012;47(2):168–197. DOI: 10.1016/j.intacc.2012.03.002
7. Пономарева С.В., Мироненко В.М. Механизм профессионального суждения в реализации принципов бухгалтерского учета. *Вестник университета*. 2017;(7–8):121–126.



8. Устинова Я.И. Концепция профессионального суждения бухгалтера в теории, методологии и практике. *Учет. Анализ. Аудит*. 2018;5(2):6–13. DOI: 10.26794/2408–9303–2018–5–2–6–13
9. Бернштейн Л.А. Анализ финансовой отчетности: теория, практика и интерпретация. Пер. с англ. М.: Книга по требованию; 2017. 622 с. ISBN: 978–5–8853–5176–8
10. Грэхем Б., Мередит С.Б. Анализ финансовой отчетности компаний. Пер. с англ. М.: Издательский дом «Вильямс»; 2009. 148 с. ISBN: 978–5–8459–1522–1

## REFERENCES

1. Gerasimova E.B. Standardized approach to the analysis of the sustainability of the organization activity. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2018;5(2):44–51. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408–9303–2018–5–2–44–51
2. Mel'nik M.V. Assessment of the possibility of standardization of economic analysis. *Transportnoe delo Rossii = Transport Business of Russia*. 2013;(4):187–189. (In Russ.).
3. Pozdeev V.L. Basis of economic analysis standardization. *Ekonomika i upravlenie: problemy, resheniya = Economics and Management: Problems, Solutions*. 2014;27(3):232–239. (In Russ.).
4. Korolev O.G. Trends in developing financial reporting of Russian commercial organizations. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2016;3(4):7–14. (In Russ.).
5. Pelger C. Practices of standard-setting — An analysis of the IASB's and FASB's process of identifying the objective of financial reporting. *Accounting, Organizations and Society*. 2016;(50):51–73. DOI: 10.1016/j.aos.2015.10.001
6. Abdallah A., Abdallah W., Ismail A. Do accounting standards matter to financial analysts? An empirical analysis of the effect of cross-listing from different accounting standards regimes on analyst following and forecast error. *The International Journal of Accounting*. 2012;47(2):168–197. DOI: 10.1016/j.intacc.2012.03.002
7. Ponomareva S.V., Mironenko V.M. The mechanism of professional judgment in realization of the accounting principles. *Vestnik Universiteta = Bulletin of the University*. 2017;(7–8):121–126. (In Russ.).
8. Ustinova Ya.I. The concept of an accountant's professional judgment in theory, methodology and practice. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2018; 5(2):6–13. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408–9303–2018–5–2–6–13
9. Bernstein L.A. Financial statement analysis: theory, application, and interpretation. Transl. from Eng. Moscow: Book on Request; 2017. 622 p. (In Russ.). ISBN: 978–5–8853–5176–8
10. Graham B., Meredith S.B. The interpretation of financial statements. Transl. from Eng. Moscow: Williams Publishing House; 2009. 148 p. (In Russ.). ISBN: 978–5–8459–1522–1

## ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ

**Олег Геннадиевич Королев** — доктор экономических наук, доцент, заведующий кафедрой «Инновационный менеджмент», Финансовый университет, Москва, Россия  
ogkorolev@gmail.com

## ABOUT THE AUTHOR

**Oleg G. Korolev** — Dr. Sci. (Econ.), Associate Professor, Head of the Chair “Innovative Management”, Financial University, Moscow, Russia  
ogkorolev@gmail.com

*Статья поступила в редакцию 27.09.2019; после рецензирования 14.10.2019; принята к публикации 06.11.2019.*

*Автор прочитал и одобрил окончательный вариант рукописи.*

*The article was submitted on 27.09.2019; revised on 14.10.2019 and accepted for publication on 06.11.2019.*

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

DOI: 10.26794/2408-9303-2019-6-6-58-66  
УДК 658.155:338.314(045)  
JEL C81, L25

## Индексная модель в аналитическом дизайне прибыли от продаж

Т.А. Пантина<sup>а</sup>, М.А. Растов<sup>б</sup>

<sup>а</sup> Государственный университет морского и речного флота имени адмирала С.О. Макарова, Санкт-Петербург, Россия;

<sup>б</sup> Институт проблем региональной экономики РАН, Санкт-Петербург, Россия

<sup>а</sup> <https://orcid.org/0000-0003-2712-1913>; <sup>б</sup> <https://orcid.org/0000-0002-3347-1656>

### АННОТАЦИЯ

Статья посвящена вопросам устранения фрагментарности и стандартизации аналитического исследования прибыли от продаж как индикатора системных проблем эффективности бизнеса. Методологической основой исследования является концепция аналитического дизайна с фокусом на проектировании такой последовательности аналитических процедур, которая обеспечивает должную полноту изучения причинно-следственных связей, определяющих изменение исследуемого показателя. В качестве метода используется числовая модель прибыли от продаж, представленная с помощью систем индексов средних величин и мультипликативно-аддитивных расчетов, обеспечивающих связь между исчислением относительных и абсолютных изменений исследуемого показателя и оценку определяющих их существенных факторов – рентабельности и объемов продаж отдельных видов продуктов, а также соотношения между ними. Сделан вывод, что индексный метод является ключевым при многообразии продуктов, многочисленных клиентах, рынках и каналах сбыта компании. Включение разработанной индексной модели в стандартизированный аналитический дизайн прибыли от продаж существенно повышает возможности оптимизации ассортимента товаров (услуг) и перераспределения приоритетов в отношениях с клиентами, позволяет сформировать систему ключевых показателей эффективности для контроля деловой активности сотрудников, подразделений и организации в целом. **Ключевые слова:** прибыль от продаж; рентабельность продаж; аналитический дизайн; аналитические процедуры; стандартизация; индексная модель

*Для цитирования:* Пантина Т.А., Растов М.А. Индексная модель в аналитическом дизайне прибыли от продаж. *Учет. Анализ. Аудит.* 2019;6(6):58-66. DOI: 10.26794/2408-9303-2019-6-6-58-66

## Index Model in Analytic Design of Profit from Sales

T.A. Pantina<sup>а</sup>, M.A. Rastov<sup>б</sup>

<sup>а</sup> Admiral Makarov State University of Maritime and Inland Shipping, Saint Petersburg, Russia;

<sup>б</sup> Institute of Regional Economic Problems of RAS, Saint Petersburg, Russia

<sup>а</sup> <https://orcid.org/0000-0003-2712-1913>; <sup>б</sup> <https://orcid.org/0000-0002-3347-1656>

### ABSTRACT

Analytical design is the concept of designing a sequence of analytical procedures that ensures the use of all the possibilities of finding ways and identifying key areas for improving the business. The article is devoted to the issues of eliminating fragmentation and standardization of analytical research of sales profits as an indicator of systemic problems of business efficiency. The methodological basis of the study is the concept of analytical design with a focus on designing such a sequence of analytical procedures, which ensures the proper study of the causal relationships that determine the change in the indicator under study. The method uses a numerical sales profit model, presented using medium-sized index systems and multiplier-additive calculations that provide a link between the calculation of relative and absolute changes in the study of their significant factors, such as the profitability and sales volumes of certain types of products, as well as the ratios between them. It is concluded that the index method is key in the variety of products,

numerous customers, markets and distribution channels of the company. Incorporating the developed index model into a standardized analytical sales profit design significantly enhances the ability to optimize the range of goods (services) and redistribute priorities in customer relationships, allowing to form a system of key performance indicators to monitor the business performance of the employees, departments and the organization as a whole.

**Keywords:** profit from sales; return on sales; analytical design; analytical procedures; standardization; index model

**For citation:** Pantina T.A., Rastov M.A. Index model in analytic design of profit from sales. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2019;6(6):58-66. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2019-6-6-58-66

## ВВЕДЕНИЕ

Аналитический дизайн как концепция проектирования последовательности аналитических процедур, сориентированная на обеспечение конструктивности, функциональности, удобства как извлечения информации из данных, так и при преобразовании этих данных в значимую для принятия решений информацию, открывает широкие возможности для поиска способов и определения ключевых направлений совершенствования бизнеса [1].

Современная бизнес-аналитика в полной мере осознает необходимость и преимущества использования для оценки состояния бизнеса и качества менеджмента коммерческой организации категории прибыли, в определении которой имеют место множества разных направлений, дефиниций, подходов, концепций и субконцепций [2].

Аналитические процедуры в отношении прибыли от продаж должны быть спроектированы так, чтобы были использованы все ключевые возможности этого индикатора системных проблем эффективности в стратегическом контексте.

Анализ прибыли от продаж инициируется такими событиями, как:

- обновление стратегии в результате выявления новых возможностей и постановки новых целей;
- обнаружение в ходе (средствами) мониторинга проблем эффективности;
- подведение итогов определения размера вознаграждений в системе КРІ.

Долгосрочная прибыльность является «центральным» индикатором в ментальной модели руководителей высшего и среднего звена и в интерпретации доминантной логики развития компании [3, 4].

Специалисты утверждают, что прибыль от продаж играет ключевую роль в сбалансированной системе показателей (ССП, BSC) [5].

Внимание к прибыли от продаж определяется и тем фактом, что отклонение (в сторону уменьшения) рентабельности, по данным бухгалтерского

учета, от среднеотраслевого показателя рентабельности по аналогичному виду деятельности, по данным статистики, на 10% и более является одним из критериев отбора объектов для проведения выездных налоговых проверок<sup>1</sup>.

И это далеко не исчерпывающий перечень задач, решаемых с использованием результатов аналитического исследования прибыли от продаж. Однако не только множественность целей анализа прибыли от продаж определила множественность методических концепций в данной предметной области.

Фрагментарный характер анализа прибыли от продаж сформировался отчасти в силу всеобщего увлечения теорией безубыточности и ее возможностями при некотором пренебрежении к российской практике комплексного экономического анализа, методология которого разработана учеными МГУ им. М.В. Ломоносова под руководством А.Д. Шеремета и сориентирована на российские стандарты бухгалтерского учета [6].

При этом получила распространение позиция, что для управления эффективностью достаточно с использованием ABC-метода корректно рассчитать стоимость бизнес-процессов и оценить возможности оптимизации расходов по этим процессам, а в случае невозможности снижения затрат на вспомогательные и обслуживающие бизнес-процессы — передаче их на аутсорсинг [7]. Следует отметить, что данные, полученные ABC-методом учета и анализа затрат (Activity-Based Costing), радикально отличаются от результатов по традиционным методам калькуляции.

<sup>1</sup> Общедоступные критерии самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков, используемые налоговыми органами в процессе отбора объектов для проведения выездных налоговых проверок. Приложение № 2 к приказу ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ (введено приказом ФНС РФ от 14.10.2008 № ММ-3-2/467@, в ред. приказа ФНС РФ от 22.09.2010 № ММБ-7-2/461@). URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_80846/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_80846/) (дата обращения: 10.02.2019).

Использование прибыли от продаж как индикатора в ходе оценки, диагностики и прогнозирования качественного использования потребляемых ресурсов и определение степени интенсификации процессов, связанных с производством изделий (продукции, работ, услуг), предполагает и подход, изложенный в работе авторского коллектива под руководством Д. А. Ендовицкого [8].

Прибыль от продаж подвергается анализу в ходе согласования бюджета доходов и расходов и бюджета движения денежных средств и в ряде других случаев [9].

Поскольку современная экономика характеризуется высоким уровнем энтропии изменений и риском, широкое распространение получили биномиальные модели анализа<sup>2</sup>, важным преимуществом которых является способность имитировать развитие, учитывая при этом как запланированные, ожидаемые события, так и непредвиденные обстоятельства [10, 11].

Многообразие методов решения задач, направленных на стабильное развитие бизнеса, носит объективный характер в силу «целого ряда постоянно меняющихся факторов, связанных, например, с изменениями внешних и внутренних условий; постоянно появляются и новые методы либо новые варианты уже используемых методов, нуждающиеся в углубленном исследовании» [12].

Однако сегодня назрела необходимость перехода от фрагментарного и изолированного поиска метрик, способов измерений и оценок эффективности отдельных процессов, ресурсов, затрат и, как следствие, от ситуационного «свертывания» инструментария экономического анализа прибыли от продаж к сквозному процессу исследования ее как объекта управления и оценки по принципу «fixed designs». Дизайн исследования определяет степень полноты, с которой могут быть изучены причинно-следственные связи при изменении прибыли от продаж как результирующего индикатора [13]. Необходимость стандартизации анализа и аналитических процедур активно обсуждается как зарубежными, так и отечественными специалистами [14–16].

<sup>2</sup> Метод, основанный на использовании биномиальных моделей, зачастую называется по имени его авторов методом Кокса-Росса-Рубинштейна (Cox-Ross-Rubinstein), был предложен в 1979 г., описан в их работе «Option pricing: A simplified approach».

Решая такого рода задачу, следует в полной мере использовать возможности недооцененной индексной модели прибыли от продаж<sup>3</sup>.

## МЕТОД ИССЛЕДОВАНИЯ

При сложных и многообразных продуктах, многочисленных клиентах, рынках и каналах сбыта прибыль от продаж ( $Pr$ ) может быть представлена выражением

$$Pr = (\overline{ROS} \cdot \sum S) / 100, \quad (1)$$

где  $\overline{ROS}$  — средняя рентабельность продаж по продуктам (клиентам, рынкам или каналам сбыта), %;  $\sum S$  — суммарная выручка от продажи по продуктам (клиентам, рынкам или каналам сбыта), млн руб.

Общая средняя рентабельность продаж является взвешенной из частных средних (по продуктам, клиентам, рынкам или каналам сбыта). Эта величина будет зависеть от того, какую долю в объеме выручки занимает каждая из групп, по которой представлены частные средние. Очевидно, что мы имеем дело с системой индексов средних величин.

Рассмотрим систему индексов средних величин на типичном примере (табл. 1).

Средняя рентабельность продаж исчисляется следующим образом:

$$\begin{aligned} \overline{ROS}_0 &= \frac{\sum (ROS_0 \cdot S_0 / 100)}{\sum S_0} \cdot 100 = \\ &= \frac{253,5}{1350} \cdot 100 = 18,778\%, \end{aligned} \quad (2)$$

$$\begin{aligned} \overline{ROS}_1 &= \frac{\sum (ROS_1 \cdot S_1 / 100)}{\sum S_1} \cdot 100 = \\ &= \frac{289,50}{1350} \cdot 100 = 21,444\%. \end{aligned} \quad (3)$$

Таким образом, средняя рентабельность продаж выросла на 2,666% (21,444–18,778), или в 1,142 раза:

$$I_{\overline{ROS}} = \frac{\overline{ROS}_1}{\overline{ROS}_0} = \frac{21,444}{18,778} = 1,142, \text{ или } 114,2\%. \quad (4)$$

<sup>3</sup> Модель — условный образ объекта исследования, конструируемого так, чтобы отобразить существенные для цели исследования характеристики.

Таблица 1 / Table 1

Данные о выручке, прибыли от продаж и рентабельности продаж  
(вариант I) / Revenue, sales profit and sales profitability data (option I)

Наименование продуктов (клиентов, рынков или каналов сбыта) / Name of products (customers, markets or distribution channels)	Выручка от продаж, млн руб. / Revenue from sales, million rubles		Рентабельность продаж, % / Return on sales, %		Прибыль от продаж, млн руб. / Sales profit, million rubles		
	2017	2018	2017	2018	2017	2018	Условно / Conditionally*
	$S_0$	$S_1$	$ROS_0$	$ROS_1$	$ROS_0 \cdot S_0 / 100$	$ROS_1 \cdot S_1 / 100$	$ROS_0 \cdot S_1 / 100$
А	1000,0	1100,0	20,0	20,0	200,0	220,0	220,0
Б	50,0	200,0	35,0	32,0	17,5	64,0	70,0
В	300,0	50,0	12,0	11,0	36,0	5,5	65,0
Всего	1350,0	1350,0	18,778	21,444	253,5	289,5	296,0

Источник / Source: разработано авторами / developed by authors.

\* Условная прибыль от продаж рассчитывается исходя из допущения, если бы текущие продажи обеспечивали рентабельность базового периода  $Pr' = \sum (ROS_0 \cdot S_1 / 100)$ . Соответственно, условная средняя рентабельность продаж будет определяться следующим образом:  $\overline{ROS}' = \frac{\sum (ROS_0 \cdot S_1 / 100)}{\sum S_1} \cdot 100$ . В нашем случае  $\overline{ROS}' = 296,0 / 1350,0 = 21,96\%$ .

Если анализировать рентабельность по продуктам, то по продукту «А» она не изменилась, а по двум другим видам продуктов — даже снизилась. Очевидно, что повышение средней рентабельности продаж является следствием изменения структуры продаж в пользу более рентабельной продукции.

Средняя рентабельность продаж изменилась под влиянием следующих факторов:

- из-за изменения рентабельности продаж отдельных видов продуктов;
- из-за изменения соотношения между ними.

Чтобы проанализировать влияние каждого из этих факторов, надо устранить влияние другого. Это и позволяет сделать система индексов средних величин.

Индекс средней величины рентабельности продаж или индекс переменного состава<sup>4</sup>:

$$I_{ROS} = \frac{\overline{ROS}_1}{\overline{ROS}_0} = \frac{\sum ROS_1 \cdot S_1}{\sum S_1} \div \frac{\sum ROS_0 \cdot S_0}{\sum S_0} \quad (5)$$

Индекс собственно изучаемого признака (ROS) или индекс постоянного состава строится с закреплением структуры выручки на текущем уровне:

$$I_{ros} = \frac{\sum ROS_1 \cdot S_1}{\sum S_1} \div \frac{\sum ROS_0 \cdot S_1}{\sum S_1} = \frac{\sum ROS_1 \cdot S_1}{\sum ROS_0 \cdot S_1} = \frac{289,5}{296,0} = 0,978, \text{ или } 97,8\% \quad (6)$$

Индекс структурных сдвигов может быть представлен как отношение двух базисных средних, одна из которых исчислена с текущими весами, а другая — с базисными:

$$I_{стр.сд} = \frac{\sum ROS_0 \cdot S_1}{\sum S_1} \div \frac{\sum ROS_0 \cdot S_0}{\sum S_0} = \frac{296,0}{1350} \div \frac{253,5}{1350} = 1,168, \text{ или } 116,8\% \quad (7)$$

<sup>4</sup> Здесь и далее в расчетах показатель рентабельности продаж представлен коэффициентом, за исключением формул (9–11), (20), (21).

Система индексов средней величины рентабельности продаж может быть представлена следующим образом:

$$\begin{aligned} I_{ROS} &= I_{ros} \cdot I_{стр.сд} = 0,978 \cdot 1,168 = \\ &= 1,142, \text{ или } 114,2\%. \end{aligned} \quad (8)$$

Глубокий анализ предполагает необходимость исчисления как относительных, так и абсолютных изменений исследуемого показателя. Индексы несут в себе и ту и другую информацию.

В нашем случае:

а) изменение средней рентабельности продаж, %:

$$\Delta \overline{ROS} = \overline{ROS}_1 - \overline{ROS}_0 = 21,444 - 18,778 = 2,666; \quad (9)$$

б) изменение средней рентабельности продаж из-за изменения величины рентабельности, %:

$$\Delta \overline{ROS}_{ros} = \overline{ROS}'_1 - \overline{ROS}' = 21,444 - 21,926 = -0,482; \quad (10)$$

в) изменение средней рентабельности продаж из-за структурных сдвигов в продажах, %:

$$\Delta \overline{ROS}_{стр.сд} = \overline{ROS}'' - \overline{ROS}_0 = 21,926 - 18,778 = 3,148. \quad (11)$$

При этом оценка изменения прибыли от продаж имеет вид:

$$I_{Pr} = \frac{Pr_1}{Pr_0} = \frac{289,5}{253,5} = 1,142, \text{ или } 114,2\%. \quad (12)$$

$$\Delta Pr = Pr_1 - Pr_0 = 289,5 - 253,5 = 36,0 \text{ млн руб.}; \quad (13)$$

$$\Delta Pr_{ros} = Pr_1 - Pr' = 289,5 - 296,0 = -6,5 \text{ млн руб.}; \quad (14)$$

$$\Delta Pr_{стр.сд} = Pr' - Pr_0 = 296,0 - 253,5 = 42,5 \text{ млн руб.} \quad (15)$$

Индексная модель прибыли от продаж при неизменной величине выручки от продаж также имеет вид:

$$I_{Pr} = I_{ros} \cdot I_{стр.сд} = 0,978 \cdot 1,168 = 1,142, \text{ или } 114,2\%. \quad (16)$$

Ситуация существенно меняется, если выручка от продаж за периоды, по которым проводится сравнение, различается (табл. 2).

В приведенном примере выручка в 2017 г. увеличена по всем наименованиям продуктов одинаково — на 5% по сравнению с вариантом, представленным в табл. 1. В результате средняя рентабельность продаж осталась неизменной.

Индексная модель прибыли от продаж принимает такой вид:

$$\begin{aligned} I_{Pr} &= I_{ros} \cdot I_{стр.сд} \cdot I_S = 0,978 \cdot 1,168 \cdot 1,050 = \\ &= 1,199, \text{ или } 119,9\%. \end{aligned} \quad (17)$$

При этом оценка влияния анализируемых факторов на абсолютное изменение прибыли от продаж включает следующую серию расчетов:

а) абсолютное изменение прибыли от продаж, млн руб.:

$$\begin{aligned} \Delta Pr &= \sum ROS_1 \cdot S_1 - \sum ROS_0 \cdot S_0 = \\ &= 304,0 - 253,5 = 50,5; \end{aligned} \quad (18)$$

б) абсолютное изменение прибыли от продаж из-за изменения рентабельности продаж, млн руб.:

$$\begin{aligned} \Delta Pr_{ros} &= \sum ROS'_1 \cdot S_1 - \sum ROS_0 \cdot S_1 = \\ &= 304,0 - 310,8 = -6,8; \end{aligned} \quad (19)$$

в) абсолютное изменение прибыли от продаж из-за структурных сдвигов в продажах, млн руб.:

$$\begin{aligned} \Delta Pr_{стр.сд} &= (\overline{ROS}'' - \overline{ROS}_0) \cdot \sum S_1 / 100 = \\ &= 310,8 - 253,5 = 44,6; \end{aligned} \quad (20)$$

г) абсолютное изменение прибыли от продаж из-за изменения величины выручки, млн руб.:

$$\begin{aligned} \Delta Pr_S &= \overline{ROS}_0 \cdot (\sum S_1 - \sum S_0) / 100 = \\ &= 18,778 \cdot (1417,5 - 1350) / 100 = 12,7. \end{aligned} \quad (21)$$

Результаты факторного анализа рентабельности продаж и прибыли от продаж представлены в табл. 3.

Результаты применения индексной модели в анализе прибыли от продаж следует представлять не только в форме числовой информации, но и в удобном для наблюдения графическом виде (рис. 1 и 2).

Визуализация результатов анализа прибыли от продаж позволяет выявить системные разрывы в части ценовой политики и издержек, побуждает на стратегическом уровне принимать решения о приоритетах в выборе продуктов (клиентов, рынков или каналов сбыта), а также оценивать вклад непосредственных исполнителей в достижение целей бизнеса.

Таблица 2 / Table 2

Данные о выручке, прибыли от продаж и рентабельности продаж (вариант II) /  
Revenue, sales profit and sales profitability data (option II)

Наименование продуктов (клиентов, рынков или каналов сбыта) / Name of products (customers, markets or distribution channels)	Выручка от продаж, млн руб. / Revenue from sales, million rubles		Рентабельность продаж, % / Return on sales, %		Прибыль от продаж, млн руб. / Sales profit, million rubles		
	2017	2018	2017	2018	2017	2018	Условно / Conditionally
	$S_0$	$S_1$	$ROS_0$	$ROS_1$	$ROS_0 \cdot S_0 / 100$	$ROS_1 \cdot S_1 / 100$	$ROS_0 \cdot S_1 / 100$
А	1000,0	1155,0	20,0	20,0	200,0	231,0	231,0
Б	50,0	210,0	35,0	32,0	17,5	67,2	73,5
В	300,0	52,5	12,0	11,0	36,0	5,8	6,3
Всего / Total	1350,0	1417,5	18,778	21,444	253,5	304,0	310,8

Источник / Source: разработано авторами / developed by authors.

Таблица 3 / Table 3

Индексная модель прибыли от продаж: результаты анализа /  
Sales profit index model: Results of the analysis

Изменение / Change	Всего / Total	В том числе, за счет изменения / Including those due to changes		
		$ROS$	структурных сдвигов / Structural shifts	оборота / Turnover
$\overline{ROS}$ , %	2,67	-0,48	3,15	–
$Pr$ , млн руб.	50,50	-6,80	44,6	12,7

Источник / Source: разработано авторами / developed by authors.

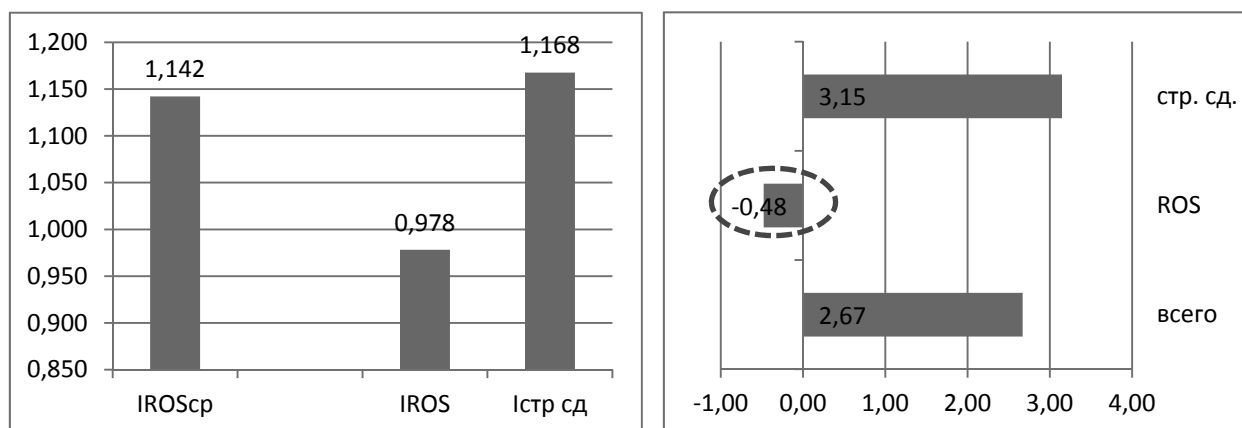


Рис. 1 / Fig. 1. Результаты применения индексной модели для оценки изменения средней рентабельности продаж / The results of applying the index model to assess the changes in average return on sales

Источник / Source: разработано авторами / developed by authors.

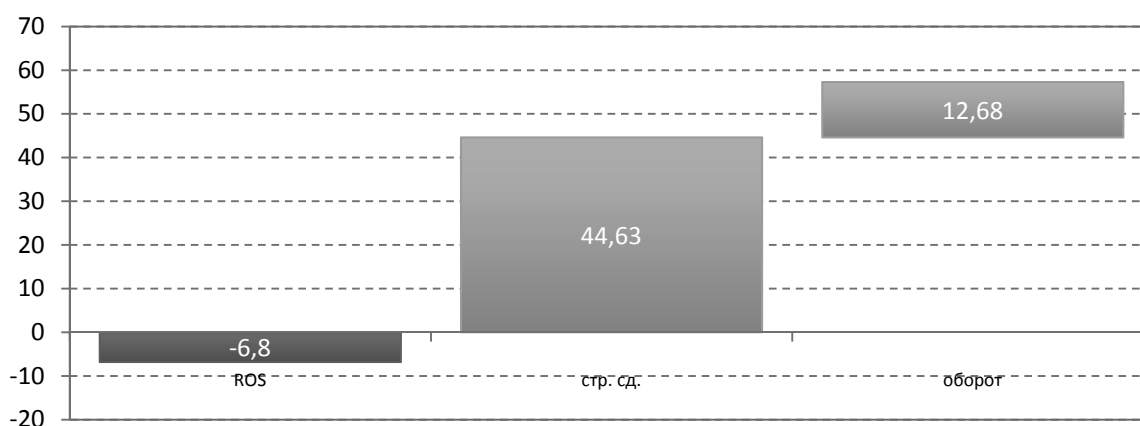


Рис. 2 / Fig. 2. Результаты применения индексной модели для оценки изменения прибыли от продаж / The results of applying the index model to measure the changes in profit from sales

Источник / Source: разработано авторами / developed by authors.

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Изложенный в статье подход, как представляется, является убедительным аргументом в пользу целесообразности фокусирования на обсуждении проблемы стандартизации состава и последовательности аналитических процедур приме-

нительно к прибыли от продаж, способной повысить их информативность для концентрации усилия на эффективности бизнеса, для решения системных проблем качества менеджмента, и в итоге — формирования дополнительной знаниевой ценности для компании.

## СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Растова Ю. И., Яровой Д. О. Когортный анализ эффективности корпоративного бизнеса. *Известия Санкт-Петербургского государственного экономического университета*. 2019;119(5–1):106–111.
2. Фадейкина Н. В., Цыганков К. Ю. Капитал и прибыль как понятия и показатели: происхождение, экономический смысл, роль в менеджменте. *Непрерывное профессиональное образование и новая экономика*. 2018;1(2):166–184.
3. Елисеева И. И., Платонов В. В., Бергман Ю. П., Дюков И. И., Рюютта П. Формирование доминантной логики развития компании: всматриваясь в черный ящик. *Экономическая наука современной России*. 2016;75(4):30–42.
4. Трачук А. В., Линдер Н. В. Взаимодействие со стейкхолдерами как фактор достижения стратегических целей компании: эмпирическое исследование на примере ФГУП «ГОЗНАК». *Менеджмент и бизнес-администрирование*. 2016;(1):109–123.
5. Мельник М. В. Роль учетно-контрольных и аналитических процессов в развитии системы управления экономических субъектов. *Вопросы региональной экономики*. 2016;26(1):122–132.
6. Шеремет А. Д., Сайфулин Р. С., Негашев Е. В. *Методика финансового анализа*. М.: ИНФРА-М; 2000. 208 с.
7. Сысо Т. Н. Оптимизация управления затратами предприятия. *Вестник Омского университета. Серия «Экономика»*. 2011;(4):135–143.
8. Ендовицкий Д. А., Любушин, Н. П., Бабичева Н. Э. Ресурсно-ориентированный экономический анализ: теория, методология, практика. *Экономический анализ: теория и практика*. 2013;341(38):2–8.
9. Растова Ю. И., Сысо Т. Н. Оперативное управление денежными потоками. *Вестник Омского университета. Серия «Экономика»*. 2013;(4):142–145.
10. Rastova Yu. I., Gorbunova A. Yu., Gorbunov Iu. V. Binomial model of profitability of sales. In: Proc. Int. Conf. on Trends of technologies and innovations in economic and social studies 2017. *Advances in Economics, Business and Management Research*. 2017;(38):220–226. URL: <https://www.atlantis-press.com/proceedings/ttiess-17/25885440> (дата обращения: 05.09.2019). DOI: 10.2991/ttiess-17.2017.38



11. Cox J., Ross S., Rubinstein M. Option pricing: A simplified approach. *Journal of Financial Economics*. 1979;7(3):229–263. DOI: 10.1016/0304–405X(79)90015–1
12. Сергеева И.Г., Духанина Д.О. Использование логарифмических функций для построения моделей устойчивого развития промышленных предприятий. *Научный журнал НИУ ИТМО. Серия «Экономика и экологический менеджмент»*. 2015;(3):132–142.
13. Creswell J.W. *Research design: Qualitative, quantitative, and mixed methods approaches*. Thousand Oaks, CA: SAGE Pub.; 2014. 237 p. DOI: 10.5539/elt.v12n5p40
14. Muaz J.M. Practical guidelines for conducting research. Summarizing good research practice in line with the DCED Standard. *SSRN. Electronic Journal*. 2013. URL: [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2591803](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2591803) (дата обращения: 05.09.2019). DOI: 10.2139/ssrn.2591803
15. Шеремет А.Д., Любимцева Е.В. Международный и отечественный опыт стандартизации аналитических процедур в аудите. *Аудит и финансовый анализ*. 2015;(4):167–176.
16. Мельник М.В. Современный этап развития учетно-контрольной и аналитической деятельности. *Учет. Анализ. Аудит*. 2017;4(1):83–90.

## REFERENCES

1. Rastova Yu.I., Yarovoi D. O. Cogort analysis of corporate business efficiency. *Izvestiya Sankt-Peterburgskogo gosudarstvennogo ekonomicheskogo universiteta = Bulletin of Saint-Petersburg State University of Economics*. 2019;119(5–1):106–111. (In Russ.).
2. Fadeikina N.V., Tsygankov K. Yu. Capital and profit as concepts and indicators: Origin, economic sense, role in management. *Nepreryvnoe professional'noe obrazovanie i novaya ekonomika = Continuing Professional Education and New Economy*. 2018;1(2):166–184.
3. Eliseeva I.I., Platonov V.V., Bergman Yu.P., Dyukov I.I., Ryuyotta P. Formation of the dominant logic of a company development: Peering into a black box. *Ekonomicheskaya nauka sovremennoi Rossii = Economics of Contemporary Russia*. 2016;75(4):30–42. (In Russ.).
4. Trachuk A.V., Linder N.V. Interaction with stakeholders as a factor of achieving the company's strategic objectives: An empirical investigation on the example of Federal State Unitary Enterprise "Goznak". *Menedzhment i biznes-administrirovaniye = Management and Business Administration*. 2016;(1):109–123. (In Russ.).
5. Mel'nik M.V. The role of accounting and control and analytical processes in the development of the system of management of economic entities. *Voprosy regional'noi ekonomiki = Problems of Regional Economy*. 2016;26(1):122–132. (In Russ.).
6. Sheremet A.D., Saifulin R.S., Negashev E.V. *Methodology of financial analysis*. Moscow: INFRA-M; 2000. 208 p. (In Russ.).
7. Syso T.N. Optimization of cost management in a company. *Vestnik Omskogo universiteta. Seriya "Ekonomika" = Bulletin of Omsk University. Series "Economy"*. 2011;(4):135–143. (In Russ.).
8. Endovitskii D.A., Lyubushin, N.P., Babicheva N.E. Resource-oriented economic analysis: Theory, methodology, practice. *Ekonomicheskii analiz: teoriya i praktika = Economic Analysis: Theory and Practice*. 2013;341(38):2–8. (In Russ.).
9. Rastova Yu.I., Syso T.N. Operational management of cash flows. *Vestnik Omskogo universiteta. Seriya "Ekonomika" = Bulletin of Omsk University. Series "Economics"*. 2013;(4):142–145. (In Russ.).
10. Rastova Yu.I., Gorbunova A. Yu., Gorbunov Iu.V. Binomial model of profitability of sales. In: Proc. Int. Conf. on Trends of technologies and innovations in economic and social studies 2017. *Advances in Economics, Business and Management Research*. 2017;(38):220–226. URL: <https://www.atlantis-press.com/proceedings/ttiess-17/25885440> (accessed on 05.09.2019). DOI: 10.2991/ttiess-17.2017.38
11. Cox J., Ross S., Rubinstein M. Option pricing: A simplified approach. *Journal of Financial Economics*. 1979;7(3):229–263. DOI: 10.1016/0304–405X(79)90015–1
12. Sergeeva I. G., Dukhanina D. O. Using logarithmic functions for constructing a model of industrial companies sustainable development. *Nauchnyi zhurnal NIU ITMO. Seriya "Ekonomika i ekologicheskii menedzhment" = Scientific journal NRU ITMO. Series "Economics and Environmental Management"*. 2015;(3):132–142. (In Russ.).

13. Creswell J. W. Research design: Qualitative, quantitative, and mixed methods approaches. Thousand Oaks, CA: SAGE Publ.; 2014. 237 p. DOI: 10.5539/elt.v12n5p40
14. Muaz J. M. Practical guidelines for conducting research. Summarizing good research practice in line with the DCED Standard. *SSRN. Electronic Journal*. 2013. URL: [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2591803](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2591803) (accessed on 05.09.2019). DOI: 10.2139/ssrn.2591803
15. Sheremet A. D., Lyubimtseva E. V. International and domestic experience of the analytical procedures standardization in audit. *Audit i finansovyi analiz = Audit and Financial Analysis*. 2015;(4):167–176. (In Russ.).
16. Mel'nik M. V. The current stage of development of accounting, control and analytical activities. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2017;4(1):83–90. (In Russ.).

### ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ

**Татьяна Алексеевна Пантина** — доктор экономических наук, профессор, заведующая кафедрой экономики водного транспорта, ГУМРФ имени адмирала С. О. Макарова, Санкт-Петербург, Россия  
pantina05@yandex.ru

**Мирон Аркадьевич Растов** — кандидат экономических наук, младший научный сотрудник лаборатории комплексного исследования пространственного развития регионов, Институт проблем региональной экономики РАН, Санкт-Петербург, Россия  
rastovm@gmail.com

### ABOUT AUTHORS

**Tat'yana A. Pantina** — Dr. Sci. (Econ.), Professor, Head of the Department of Economics of Water Transport, Admiral Makarov State University of Maritime and Inland Shipping, Saint Petersburg, Russia  
pantina05@yandex.ru

**Miron A. Rastov** — Cand. Sci. (Econ.), Junior Research Assistant, Laboratory of Complex Research of Environmental Development of Regions, Institute of Regional Economic Problems of RAS, Saint Petersburg, Russia  
rastovm@gmail.com

*Статья поступила в редакцию 02.09.2019; после рецензирования 18.10.2019; принята к публикации 12.11.2019.*

*Авторы прочитали и одобрили окончательный вариант рукописи.*

*The article was submitted on 02.09.2019; revised on 18.10.2019 and accepted for publication on 12.11.2019.  
The authors read and approved the final version of the manuscript.*

## ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2019-6-6-66-75  
УДК 657.1(045)  
JEL M41

## Методическое обеспечение раздельного учета результатов деятельности на предприятиях – исполнителях государственного оборонного заказа (ГОЗ)

Н.Т. Лобынцев<sup>а</sup>, П.В. Колесник<sup>б</sup>

<sup>а</sup> Ростовский государственный экономический университет (РИНХ), Ростов-на-Дону, Россия;

<sup>б</sup> ПАО «Роствертол», Ростов-на-Дону, Россия

<sup>а</sup> <https://orcid.org/0000-0002-9230-2748>; <sup>б</sup> <https://orcid.org/0000-0003-1150-8558>

### АННОТАЦИЯ

Статья посвящена разработке методического обеспечения раздельного учета результатов деятельности на предприятиях – исполнителях государственного оборонного заказа (далее – ГОЗ). Методика исследования представляет собой анализ существующих методических подходов к раздельному учету финансовых результатов исполнения ГОЗ и конструирование на их основе авторской методики. В статье сформулированы рекомендации по организации и методике раздельного учета результатов финансово-хозяйственной деятельности организациями – исполнителями ГОЗ. Дано авторское определение термина «раздельный учет результатов финансово-хозяйственной деятельности по ГОЗ». Разработана форма регистра учета для группировки фактических затрат на исполнение ГОЗ. Применение рекомендаций по ведению позаказного учета, оформлению первичной учетной документации, классификации организациями – исполнителями ГОЗ затрат по видам, формированию регистров аналитического учета позволяют им вести раздельный учет в соответствии с требованиями действующих нормативных документов и получать информацию о финансовых результатах по каждому контракту в любой момент времени.

**Ключевые слова:** заказ; продукция; себестоимость; бухгалтерский учет; регистр учета; первичная документация; классификация затрат; карточка заказа; прямые затраты; косвенные затраты; финансовый результат

*Для цитирования:* Лобынцев Н.Т., Колесник П.В. Методическое обеспечение раздельного учета результатов деятельности на предприятиях – исполнителях государственного оборонного заказа (ГОЗ). *Учет. Анализ. Аудит.* 2019;6(6):66-75. DOI: 10.26794/2408-9303-2019-6-6-66-75

## ORIGINAL PAPER

## Methodological Support for Separate Accounting of the Performance of State Defense Contractors (SDC)

N.T. Labyntsev<sup>а</sup>, P.V. Kolesnik<sup>б</sup>

<sup>а</sup> Rostov State University of Economics, Rostov-on-Don, Russia;

<sup>б</sup> PJSC "Rostvertol", Rostov-on-Don, Russia

<sup>а</sup> <https://orcid.org/0000-0002-9230-2748>; <sup>б</sup> <https://orcid.org/0000-0003-1150-8558>

### ABSTRACT

Currently, the Russian Federation invests heavily in the production of products under the state defense order (hereinafter – SDO). The head executors and executors of the state budget are obliged to ensure separate accounting of the results of financial and economic activities for each state contract. The article is devoted to the development of methodological support for separate accounting of performance at enterprises which are the executors of the state budget. The research methodology is an analysis of existing methodological approaches

to separate accounting of financial results of the SDO and the construction of the author's own methodology on their basis. The article offers recommendations on the organization and methodology of separate accounting of the results of financial and economic activity by the organizations-executors of the SDO. The author's definition of the term "separate accounting of the results of financial and economic activities in SDO" is given. The form of the register of accounting for grouping of the actual costs for execution of the SDO is developed. The developed recommendations for management job order costing accounting, clearance accounting, classification of costs by types, and the formation of registers of analytical accounting will allow the organizations-executors of the SDO to keep separate records in accordance with the regulatory requirements and to obtain information on the financial results of each contract at any given time.

**Keywords:** order; production; cost; accounting; accounting method; accounting register; primary documentation; classification of costs; order card; direct costs; indirect costs; financial result

**For citation:** Labyntsev N.T., Kolesnik P.V. Methodological support for separate accounting of the performance of the state defense contractors (SDC). *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2019;6(6):66-75. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2019-6-6-66-75

## ВВЕДЕНИЕ

В настоящее время Российская Федерация вкладывает значительные средства в обеспечение деятельности оборонно-промышленного комплекса (далее — ОПК). Он формируется в пределах устанавливаемых федеральным бюджетом расходов на эти цели, а проект оборонного заказа разрабатывается при формировании федерального бюджета на соответствующий год, исходя из ресурсных возможностей экономики Российской Федерации. Главные исполнители и исполнители ГОЗ обязаны обеспечить ведение раздельного учета результатов финансово-хозяйственной деятельности по каждому государственному контракту<sup>1</sup>. Осуществление главным исполнителем (исполнителем) раздельного учета результатов финансово-хозяйственной деятельности по каждому государственному контракту является одним из методов государственного регулирования цен на продукцию по ГОЗ<sup>2</sup>. Государственное регулирование цен на продукцию по ГОЗ осуществляется в целях эффективного использования бюджетных средств и создания оптимальных условий для рационального размещения и своевременного выполнения ГОЗ при соблюдении баланса интересов государственного заказчика и головного исполнителя (исполнителя). Кроме того, по нашему мнению, помимо требований законодательства раздельный учет финансо-

вых результатов по ГОЗ и иной деятельности необходим не только государству, но и самому предприятию для мониторинга рентабельности по различным направлениям и своевременного принятия управленческих решений.

Со вступлением в силу Федерального закона от 29.06.2015 № 159-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон „О государственном оборонном заказе” и отдельные законодательные акты Российской Федерации» ужесточился контроль за расходованием средств на исполнение государственного оборонного заказа. В частности, была введена ответственность за неисполнение главным исполнителем (исполнителем) по государственному оборонному заказу требования о ведении раздельного учета результатов финансово-хозяйственной деятельности, а также усилена санкция за грубое нарушение правил ведения раздельного учета<sup>3</sup>. В связи с этим проблема организации и методики ведения раздельного учета результатов финансово-хозяйственной деятельности организациями — исполнителями государственного оборонного заказа приобрела дополнительную актуальность.

Правила ведения организациями, выполняющими государственный заказ за счет средств федерального бюджета, раздельного учета результатов финансово-хозяйственной деятельности утверждены постановлением Правительства Российской Федерации от 19.01.1998 № 47 «О правилах ведения организациями, выполня-

<sup>1</sup> Федеральный закон от 29.12.2012 № 275-ФЗ «О государственном оборонном заказе» ст. 8 п. 1 и 2. URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_140175/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_140175/) (дата обращения: 20.09.2019).

<sup>2</sup> Там же.

<sup>3</sup> Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30.12.2001 № 195-ФЗ ст. 15.37. URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_34661/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_34661/) (дата обращения: 20.09.2019).

ющими государственный заказ за счет средств федерального бюджета, раздельного учета результатов финансово-хозяйственной деятельности». Данный документ устанавливает общие требования к организации раздельного учета, но не содержит методического обеспечения, позволяющего осуществлять ведение раздельного учета на практике.

Изучению указанной проблемы посвящены работы С.А. Афоной, Е.Ю. Вороновой, К.И. Редченко, С.А. Толкачева, А.Ф. Черненко и других исследователей [1–11]. Кроме того, вопросы учета затрат рассматриваются различными зарубежными авторами [12–15]. К сожалению, на сегодняшний день ни в теории, ни на практике не выработан единый подход к ведению раздельного учета, что увеличивает риск выявления нарушений контролирующими исполнением ГОЗ структурами.

### **ОПРЕДЕЛЕНИЕ, ЦЕЛИ И ЗАДАЧИ РАЗДЕЛЬНОГО УЧЕТА РЕЗУЛЬТАТОВ ФИНАНСОВО-ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПО ГОЗ**

Несмотря на широкое распространение термина «раздельный учет результатов финансово-хозяйственной деятельности по ГОЗ», его определение отсутствует в нормативных актах по бухгалтерскому учету, а также в научной и специальной литературе. Недостаточное развитие терминологического аппарата затрудняет разработку методики ведения раздельного учета по исполнению ГОЗ. В связи с этим предлагается следующая авторская трактовка указанного термина: раздельный учет результатов финансово-хозяйственной деятельности по ГОЗ — это система накопления и группировки данных о себестоимости, выручке и финансовых результатах в специальных регистрах с целью определения полной себестоимости и финансового результата от производства и реализации продукции, поставляемой по государственному оборонному заказу в соответствии с требованиями нормативных документов. Предложенное определение отражает цель раздельного учета и способ его ведения посредством накопления и группировки информации в специальных регистрах, а также соответствует нормам постановления Правительства Российской Федерации от 19.01.1998 № 47 «О правилах ведения организациями, выполняющими государствен-

ный заказ за счет средств федерального бюджета, раздельного учета результатов финансово-хозяйственной деятельности».

Как было упомянуто, целью раздельного учета является определение достоверной себестоимости и финансового результата от производства и реализации продукции, поставляемой по государственному оборонному заказу. Достижение указанной цели обеспечивается решением следующих задач:

- определение общего подхода к порядку калькулирования себестоимости продукции, поставляемой по государственному оборонному заказу;
- определение состава затрат и перечня статей затрат, подлежащих включению в себестоимость каждого вида продукции;
- классификация затрат для целей формирования результатов финансово-хозяйственной деятельности по государственному оборонному заказу;
- определение порядка группировки информации о себестоимости продукции, поставляемой по государственному оборонному заказу;
- определение порядка раздельного учета выручки по государственным контрактам.

### **РАЗДЕЛЬНЫЙ УЧЕТ РЕЗУЛЬТАТОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ НА ПРЕДПРИЯТИЯХ – ИСПОЛНИТЕЛЯХ ГОЗ**

Раздельный учет себестоимости и финансовых результатов организуется посредством открытия отдельных заказов для каждого контракта и указания идентификатора государственного контракта в качестве дополнительного аналитического признака в системе бухгалтерского учета.

Как отмечают А.Ф. Черненко и О.А. Афоина, только позаказный метод учета удовлетворяет выдвигаемым нормативными документами, регулирующими ГОЗ, требованиям [11].

Идентификатор госконтракта предназначен для включения сведений о нем в реестр контрактов, который ведется в соответствии с законодательством РФ о контрактной системе в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд<sup>4</sup>. Ис-

<sup>4</sup> Федеральный закон от 29.12.2012 № 275-ФЗ «О государственном оборонном заказе» ст. 6.1. URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_140175/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_140175/) (дата обращения: 20.09.2019).

пользование идентификатора государственного контракта в качестве дополнительного аналитического признака обеспечивает соблюдение требований по организации контроля за целевым расходованием денежных средств, полученных на выполнение ГОЗ.

При выполнении ГОЗ объектом калькулирования затрат является отдельный производственный заказ. Для максимально точного учета затрат целесообразно открывать заказы на каждую поставочную позицию по государственному контракту. Затраты группируются в бухгалтерском учете в разрезе каждого заказа с детализацией по статьям затрат, предусмотренных калькуляцией на основании данных первичных документов. Первичную учетную документацию (лимитные карты, требования, рабочие наряды и др.) по ГОЗ необходимо оформлять на предусмотренные в государственном заказе отдельные изделия, группу изделий, работу, услугу<sup>5</sup>. В связи с этим, помимо набора обязательных реквизитов в утверждаемых организацией формах первичной документации по ГОЗ, следует предусмотреть дополнительный реквизит с указанием номера заказа<sup>6</sup>. Это позволит выделить затраты, связанные с выполнением ГОЗ, из общей совокупности затрат и расходов организации.

В случае, если госконтрактом предусмотрено большое количество мелких поставочных позиций (например, выпуск запасных частей, лопастей несущего винта вертолета и т.д.) и калькулирование затрат по отдельным заказам неоправданно увеличивает трудоемкость учета, допускается открытие серийных заказов на группу однородных изделий по одному контракту. Такой подход не противоречит Федеральному закону от 29.12.2012 № 275-ФЗ «О государственном оборонном заказе» и постановлению Правительства Российской Федерации от 19.01.1998 № 47 «О правилах ведения организациями, выполняющими государственный заказ за счет средств федерального бюджета, раздельного учета результатов финансово-хозяйст-

венной деятельности». При этом калькуляционная единица принимается равной натуральному измерению, принятому для данного вида продукции в стандартах или технических условиях.

Состав затрат на производство продукции оборонного назначения, поставляемой по государственному оборонному заказу, определен приказом Минпромторга России от 08.02.2019 № 334 «Об утверждении порядка определения состава затрат, включаемых в цену продукции, поставляемой в рамках государственного оборонного заказа». В *табл. 1* приведена классификация данных затрат в зависимости от способа включения в себестоимость соответствующих видов продукции, работ (услуг).

Группировка фактических затрат должна осуществляться в специальных регистрах аналитического учета<sup>7</sup>. В условиях применения позаказного метода учета в качестве регистра для группировки затрат по исполнению ГОЗ необходимо использовать карточку заказа, в которой затраты будут накапливаться в разрезе статей калькуляции.

Карточка заказа должна заполняться нарастающим итогом с момента открытия заказа и до полного формирования финансового результата и содержать информацию о фактически понесенных затратах. Кроме того, для обеспечения возможности контроля накопленных сумм затрат и их сопоставления с плановыми величинами в карточку заказа целесообразно включать информацию о лимитах, установленных плановой калькуляцией, в разрезе статей затрат. В *табл. 2* в качестве примера предложена разработанная примерная форма карточки заказа. В части прямых затрат она заполняется по данным бухгалтерского учета по мере возникновения расходов. Накопление сводной информации о косвенных расходах, понесенных за отчетный период, осуществляется в регистрах бухгалтерского учета в разрезе статей затрат идентичным статьям калькуляции.

Распределение косвенных расходов производится последовательно в разрезе каждой статьи затрат, например в части общепроизводственных расходов в системе бухгалтерского учета на

<sup>5</sup> Постановление Правительства Российской Федерации от 19.01.1998 № 47 «О правилах ведения организациями, выполняющими государственный заказ за счет средств федерального бюджета, раздельного учета результатов финансово-хозяйственной деятельности» п. 2. URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_17542/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_17542/) (дата обращения: 20.09.2019).

<sup>6</sup> Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» ст. 9. п. 2. URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_122855/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/) (дата обращения: 20.09.2019).

<sup>7</sup> Постановление Правительства Российской Федерации № 47 от 19.01.1998 «О правилах ведения организациями, выполняющими государственный заказ за счет средств федерального бюджета, раздельного учета результатов финансово-хозяйственной деятельности» п. 3. URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_17542/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_17542/) (дата обращения: 20.09.2019).

Таблица 1 / Table 1

**Классификация и состав затрат для целей формирования результатов  
финансово-хозяйственной деятельности по ГОЗ / Classification and composition  
of costs to form the results of financial and economic activities of SDO**

№ п/п / No.	Виды затрат / Types of costs	Состав затрат / Composition of costs
1	<p><b>Прямые затраты</b> – затраты, которые включаются непосредственно в себестоимость определенного вида выпускаемой продукции по государственному заказу</p>	<p>Затраты на материалы; затраты на оплату труда основных производственных рабочих; страховые взносы на обязательное социальное страхование; затраты на подготовку и освоение производства; затраты на специальную технологическую оснастку; специальные затраты; прочие производственные затраты; внепроизводственные затраты</p>
2	<p><b>Косвенные затраты</b> – затраты, связанные с производством нескольких видов продукции, работ (услуг), которые не представляется возможным непосредственно идентифицировать с конкретным видом продукции, работ, услуг (технологическим процессом), в том числе:</p> <p><b>накладные затраты</b> – затраты, которые включаются в себестоимость пропорционально выбранной базе распределения, характеризующей продукцию, выполняемую по государственному заказу за счет средств федерального бюджета, и иную выпускаемую продукцию;</p> <p><b>косвенные коммерческие расходы</b> – расходы, связанные с реализацией продукции, которые не могут быть отнесены непосредственно к определенному контракту и включаются в себестоимость пропорционально производственной себестоимости продукции, выпускаемой по государственному заказу за счет средств федерального бюджета, и иной продукции, выпускаемой организацией</p>	<p><b>Общепроизводственные расходы</b> – часть накладных расходов по обслуживанию основных и вспомогательных производств, в том числе затраты на содержание, амортизацию и ремонт производственных зданий и сооружений, оборудования, внутризаводского транспорта и других видов производственного имущества цехов, основная и дополнительная заработная плата аппарата управления производственных подразделений с учетом страховых взносов на обязательное социальное страхование, другие расходы, связанные с управлением и обслуживанием производства в соответствии с утвержденной номенклатурой.</p> <p><b>Общехозяйственные расходы</b> – часть накладных расходов для нужд управления Общества в целом, не связанных непосредственно с производственным процессом (административно-хозяйственные расходы), в том числе основная и дополнительная заработная плата управленческого персонала с учетом страховых взносов на обязательное социальное страхование, амортизация, расходы на содержание и ремонт зданий, сооружений, инвентаря и иного имущества общехозяйственного назначения; расходы, связанные со служебными командировками; расходы на содержание лабораторий общехозяйственного назначения и расходы, связанные с проводимыми в них испытаниями, исследованиями и опытами; расходы на подготовку и переподготовку кадров и другие расходы общехозяйственного назначения в соответствии с утвержденной номенклатурой.</p> <p><b>Расходы, связанные с реализацией</b>, в том числе затраты на персонал коммерческих подразделений, затраты на имущество коммерческого назначения, затраты на рекламу, расходы на спонсорство, расходы на участие в выставках и другие косвенные коммерческие расходы в соответствии с утвержденной номенклатурой</p>

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

Таблица 2 / Table 2

## Форма карточки заказа для группировки затрат / Order card form for cost grouping

Карточка заказа № _____ Наименование заказа _____ / Order card _____ Name of the order _____																		
Оборот	Дата		Журнал	Счет	Описание	Затраты на материалы всего, в том числе (по видам затрат на материалы в соответствии с номенклатурой затрат и ТЗР)	Затраты на оплату труда основных производственных рабочих всего, в том числе (основная, дополнительная заработная плата)	Страховые взносы на обязательное социальное страхование	Затраты на подготовку и освоение производства по нормам	Затраты на специальную технологическую оснастку	Общепроизводственные затраты	Общехозяйственные затраты, распределяемые на государственный оборонный заказ	Специальные затраты	Прочие производственные затраты	Внепроизводственные затраты	Всего		
	Месяц	Год																
Сальдо на XX.XX.XXXX (начало периода)																		
Сумма, включенная в калькуляцию (согласованная с заказчиком)																		
Перерасход (остаток) на XX.XX.XXXX																		
ДЕБЕТ																		
	Оборот ДЕБЕТ:																	
КРЕДИТ																		
	Оборот КРЕДИТ:																	
Сальдо на XX.XX.XXXX (конец периода)																		
Сумма, включенная в калькуляцию (согласованная с заказчиком)																		
Перерасход (остаток) на XX.XX.XXXX																		

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



балансовых счетах пропорционально основной заработной плате производственных рабочих с занесением сводных сумм в карточку заказа. Кроме того, общепроизводственные расходы могут распределяться по нормо-часам, по сметным ставкам, пропорционально выпуску в соответствии с принятой на предприятии учетной политикой<sup>8</sup>:

- в части косвенных коммерческих расходов — пропорционально производственной себестоимости продукции;

- в части общехозяйственных расходов распределение, как правило, осуществляется пропорционально основной заработной плате производственных рабочих. Исходя из специфики производимой продукции, может быть установлен иной порядок распределения общехозяйственных затрат, согласованный с заказчиком и отраженный в учетной политике организации.

Последовательное распределение расходов в разрезе статей затрат означает включение косвенных расходов в себестоимость продукции отдельно по каждой статье в пределах лимитов, установленных калькуляцией. При этом в первую очередь косвенные расходы распределяются на заказы ГОЗ. Распределение каждой статьи на заказ осуществляется до момента, когда величина накопленных фактических затрат по статье достигает уровня, установленного калькуляцией.

При организации раздельного учета следует также обеспечить решение сопутствующих задач по осуществлению контроля за движением и целевым расходованием денежных средств, полученных в качестве оплаты (предварительной оплаты) поставок по государственному оборонному заказу. По нашему мнению, для этого при отражении в учетной системе операций по расчетам с поставщиками, покупателями и прочими контрагентами; по поступлению товарно-материальных ценностей или отпуску их в производство; по приемке работ (услуг), выполненных (оказанных) сторонними организациями; по начислению заработной платы и страховых взносов; по выпуску и реализации готовой продукции, в качестве дополнительного аналитического признака необходимо указывать упомянутый выше идентификатор государствен-

ного контракта. Таким образом, обеспечивается получение оперативной информации о поступлении и расходовании денежных средств, полученных во исполнение государственного оборонного заказа в течение всего цикла производства.

Для формирования финансового результата от реализации продукции по ГОЗ помимо информации о полной себестоимости необходимо аккумулировать данные о полученных доходах, т.е. выручке от продажи продукции по контрактам с государственными заказчиками. Получение данной информации в системе бухгалтерского учета не вызывает затруднений при условии организации аналитического учета выручки от продажи в разрезе, как минимум, контрагентов и договоров. Повышение точности определения финансового результата возможно при введении дополнительной аналитики «заказ». В первом случае результат финансово-хозяйственной деятельности будет рассчитываться в разрезе каждого контракта путем вычитания из выручки по договору (без НДС и иных обязательных платежей) накопленных затрат по всем заказам, открытым для его выполнения. Во втором случае формирование финансового результата будет осуществляться по каждому заказу отдельно.

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Предложенная авторская трактовка термина «раздельный учет результатов финансово-хозяйственной деятельности по ГОЗ» отражает цель раздельного учета и способ его ведения посредством накопления и группировки информации в специальных регистрах. Разработка терминологического аппарата способствует дальнейшему развитию методического обеспечения ведения раздельного учета результатов по ГОЗ.

Разработанные рекомендации по ведению позаказного учета, оформлению первичной учетной документации, классификации затрат по видам, формированию регистров аналитического учета позволят организациям — исполнителям государственного оборонного заказа вести раздельный учет в соответствии с требованиями действующих нормативных документов и получать информацию о финансовых результатах по каждому контракту в любой момент времени. Это способствует повышению прозрачности использования бюджетных средств, предназначенных для укрепления обороноспособности государства, а также обеспечению бережного и эффективного их расходования.

<sup>8</sup> Приказ Минпромторга России от 08.02.2019 № 334 «Об утверждении порядка определения состава затрат, включаемых в цену продукции, поставляемой в рамках государственного оборонного заказа». URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_322968/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_322968/) (дата обращения: 20.09.2019).

## СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Бондина Н. Н. Учет затрат и калькулирование себестоимости. М.: ИНФРА-М; 2018. 351 с. ISBN: 978-5-1601-3932-6
2. Воронова Е. Ю. Управленческий учет на предприятии. М.: Юрайт; 2011. 511 с. ISBN: 978-5-482-00423-4
3. Гульпенко К. В. Актуальные проблемы калькулирования в отраслях экономики. М.: Проспект; 2018. 251 с. ISBN: 978-5-392-23808-8
4. Керимов В. Э. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отдельных отраслях производственной сферы. М.: Дашков и К; 2017. 262 с. ISBN: 978-5-91131-459-0
5. Кузьмина М. С. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отраслях производственной сферы. М.: КноРус; 2013. 248 с. ISBN: 978-5-406-00041-0
6. Маха Р. Калькулирование себестоимости по прямым издержкам. М.: Омега-Л; 2007. 850 с. ISBN: 978-5-370-00012-6
7. Осипенкова О. Ю. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование. М.: Московский государственный индустриальный университет (МГИУ); 2007. 523 с. ISBN: 5-276-00654-7
8. Редченко К. И. Японский след в стратегическом управлении затратами: таргет-костинг. URL: [https://gaap.ru/articles/yaponskiy\\_sled\\_v\\_strategicheskom\\_upravlenii\\_zatratami\\_target\\_kosting/%20%E2%80%93202010](https://gaap.ru/articles/yaponskiy_sled_v_strategicheskom_upravlenii_zatratami_target_kosting/%20%E2%80%93202010) (дата обращения: 20.09.2019).
9. Толкачев С. А. Управление оборонно-промышленным комплексом. Теоретико-методологические основы. М.: ГУУ; 2008. 231 с. ISBN: 978-5-215-02071-5
10. Черненко А. Ф., Афонина О. А. Особенности и проблемы учета затрат и калькуляции на предприятиях оборонного промышленного комплекса. *Вестник ЮУрГУ. Серия «Экономика и менеджмент»*. 2013;7(1):77-82.
11. Черненко А. Ф., Афонина О. А. Организация учета затрат по государственному заказу в соответствии с требованиями заказчика. *Аудиторские ведомости*. 2015;(12):57-69.
12. Dierkes S., Siepelmeyer D. Production and cost theory-based material flow cost accounting. *Journal of Cleaner Production*. 2019;235(Oct.):483-492. DOI: 10.1016/j.jclepro.2019.06.212
13. Jasinski D., Meredith J., Kirwan K. A comprehensive review of full cost accounting methods and their applicability to the automotive industry. *Journal of Cleaner Production*. 2015;108(PartA, Dec.):1123-1139. DOI: 10.1016/j.jclepro.2015.06.040
14. Scapens R. W., Jazayeri M. ERP systems and management accounting change: Opportunities or impacts? A research note. *European Accounting Review*. 2003;12(1):201-233. DOI: 10.1080/0963818031000087907
15. Taipaleenmaki J., Ikaheimo S. On the convergence of management accounting and financial accounting—the role of information technology in accounting change. *SSRN Electronic Journal*. 2013;14(4):321-348. DOI: 10.2139/ssrn.1963638

## REFERENCES

1. Bondina N. N. Cost Accounting and Costing. Moscow: INFRA-M; 2018. 351 p. (In Russ.). ISBN: 978-5-1601-3932-6
2. Voronova E. Yu. Management accounting at the enterprise. Moscow: Yurait; 2011. 511 p. (In Russ.). ISBN: 978-5-482-00423-4
3. Gul'penko K. V. Current problems of calculation in sectors of economy. Moscow: Prospect; 2018. 251 p. (In Russ.). ISBN: 978-5-392-23808-8
4. Kerimov V. E. Cost accounting, calculation and budgeting in the industries of the production sector. Moscow: Dashkov & Co.; 2017. 262 p. (In Russ.). ISBN: 978-5-91131-459-0
5. Kuz'mina M. S. Cost accounting, calculation and budgeting in the industries of the production sector. Moscow: KnoRus; 2013. 248 p. (In Russ.). ISBN: 978-5-406-00041-0
6. Makha R. Cost calculation by direct costs. Moscow: Omega-L; 2007. 850 p. (In Russ.). ISBN: 978-5-370-00012-6
7. Osipenkova O. Yu. Cost accounting, calculation and budgeting. Moscow: Moscow State Industrial University (MGIU); 2007. 523 p. (In Russ.). ISBN: 5-276-00654-7

8. Redchenko K. I. Japanese mark in strategic cost management: Target-costing. URL: [https://gaap.ru/articles/yaponskiy sled\\_v\\_strategicheskom\\_upravlenii\\_zatratami\\_target\\_kosting/%20%E2%80%93%202010](https://gaap.ru/articles/yaponskiy sled_v_strategicheskom_upravlenii_zatratami_target_kosting/%20%E2%80%93%202010) (accessed on 20.09.2019). (In Russ.).
9. Tolkachev S. A. Management of the military-industrial complex. Theoretical and methodological foundations. Moscow: GUU; 2008. 231p. (In Russ.). ISBN: 978-5-215-02071-5
10. Chernenko A. F., Afonina O. A. Features and problems of cost accounting and calculation at the enterprises of the defense industrial complex. *Vestnik YuUrGU. Seriya «Ekonomika i menedzhment» = Bulletin of SUSU. Series “Economics and Management”*. 2013;7(1):77–82. (In Russ.).
11. Chernenko A. F., Afonina O. A. Organization of cost accounting for the state order in accordance with customer requirements. *Auditorskie vedomosti = Audit statements*. 2015;(12):57–69. (In Russ.).
12. Dierkes S., Siepelmeyer D. Production and cost theory-based material flow cost accounting. *Journal of Cleaner Production*. 2019;235(Oct.):483–492. DOI: 10.1016/j.jclepro.2019.06.212
13. Jasinski D., Meredith J., Kirwan K. A comprehensive review of full cost accounting methods and their applicability to the automotive industry. *Journal of Cleaner Production*. 2015;108(PartA, Dec.):1123–1139. DOI: 10.1016/j.jclepro.2015.06.040
14. Scapens R. W., Jazayeri M. ERP systems and management accounting change: opportunities or impacts? A research note. *European Accounting Review*. 2003;12(1):201–233. DOI: 10.1080/0963818031000087907
15. Taipaleenmaki J., Ikaheimo S. On the convergence of management accounting and financial accounting—the role of information technology in accounting change. *SSRN Electronic Journal*. 2013;14(4):321–348. DOI: 10.2139/ssrn.1963638

### ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ

**Николай Тихонович Лобынцев** — доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой бухгалтерского учета, Ростовский государственный экономический университет (РИНХ), Ростов-на-Дону, Россия

nicobuh@yandex.ru

**Петр Владимирович Колесник** — кандидат экономических наук, начальник отдела экономического планирования и анализа Планово-экономического управления, ПАО «Роствертол», Ростов-на-Дону, Россия

p.kolesnik@rostvert.ru

### ABOUT THE AUTHORS

**Nikolai T. Labyntsev** — Dr. Sci. (Econ.), Professor, Head of the Department of Accounting, Rostov State University of Economics (RINH), Rostov-on-Don, Russia

nicobuh@yandex.ru

**Petr V. Kolesnik** — Cand. Sci. (Econ.), Head of the Department of Economic Planning and Analysis of the Planning and Economic Department, PJSC “Rostvertol”, Rostov-on-Don, Russia

p.kolesnik@rostvert.ru

*Статья поступила в редакцию 23.09.2019; после рецензирования 17.10.2019; принята к публикации 07.11.2019.*

*Авторы прочитали и одобрили окончательный вариант рукописи.*

*The article was submitted on 23.09.2019; revised on 17.10.2019 and accepted for publication on 07.11.2019.*

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

## ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2019-6-6-76-86  
УДК 338.22.021.1(045)  
JEL M14, M21, M31

## Опыт формирования нефинансовых отчетов на предприятиях

**Е.Н. Моисеева**

Финансовый университет, Москва, Россия  
<https://orcid.org/0000-0003-0461-3165>

### АННОТАЦИЯ

В статье рассмотрены актуальные вопросы разработки, внедрения и использования стандартизованного перечня нефинансовых показателей. Использование различных общенаучных методов (анализа и синтеза, индукции и дедукции, сравнения и сопоставления и др.) позволяет всесторонне оценить эффективность использования нефинансовой отчетности с позиции оценки благосостояния конкретной компании, уделив должное внимание реализации интересов стейкхолдеров. Результатом исследования является обоснование значимости формирования стандартизованного перечня нефинансовых показателей и формы его представления. Предложены конкретные рекомендации по разработке единого нормативного документа в виде стандарта на публикацию информации, а также состав показателей для включения в стандарт и структура отчетов. Практическая значимость исследования состоит в систематизации существующей нормативной базы по исследуемым вопросам и построении на ее основе матрицы нефинансовых характеристик. Реализация изложенных в статье предложений позволит усилить регулирование деятельности организаций на экономическом, экологическом и социальном уровнях, повысить уровень взаимосвязи корпораций с обществом.

**Ключевые слова:** нефинансовая отчетность; цели устойчивого развития; глобальный договор; теория стейкхолдеров

**Для цитирования:** Моисеева Е.Н. Опыт формирования нефинансовых отчетов на предприятиях. *Учет. Анализ. Аудит.* 2019;6(6):76-86. DOI: 10.26794/2408-9303-2019-6-6-76-86

## ORIGINAL PAPER

## Experience in Generating Non-Financial Reports in Enterprises

**E.N. Moiseeva**

Financial University, Moscow, Russia  
<https://orcid.org/0000-0003-0461-3165>

### ABSTRACT

Current economic conditions, integration processes and the increased international cooperation challenge large enterprises to implement and develop the principles of transparency of accountability. In this regard, the development, implementation and use of a standardized list of non-financial indicators is relevant. Despite the absence of a single approved definition of non-financial reports or non-financial indicators, this topic is actively discussed not only by the analysts from the point of view of possible investments or assessment of the well-being of a particular company, but also government agencies and the academic community. Given the importance of publishing of non-financial indicators and reports to monitor the activities of economic actors, specific recommendations have been made to develop a single regulatory document in the form of a standard for the publication of information. The composition of the indicators for the inclusion in the standard and the structure of the reports is proposed. Implementation of the proposals outlined in the article will allow to strengthen the regulation of organizations at the economic, environmental and social levels, to increase the level of corporate relations with the society.

**Keywords:** non-financial reporting; sustainable development goals; global treaty; theory of stakeholders

**For citation:** Moiseeva E.N. Experience in generating non-financial reports in enterprises. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing.* 2019;6(6):76-86. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2019-6-6-76-86

## ВВЕДЕНИЕ

В условиях парадигмы устойчивого развития государства — члены Глобального договора<sup>1</sup> высказывают беспокойство о стабильности условий жизни будущих поколений, развитии технологий, внедрении инноваций, позволяющих минимизировать урон для окружающей среды в процессе жизнедеятельности.

Заметим, что не только забота об окружающей мире в части природы и природных ресурсов является актуальной темой для дискуссий многих исследователей, но также соблюдение прав человека, толерантность и формирование устойчивой культуры и этического поведения в обществе посредством закрепления элементарных правил поведения в методических рекомендациях к осуществлению предпринимательской деятельности.

В международной практике вопросы составления и публикации нефинансовых отчетов волнуют исследователей с начала прошлого века, когда основы теории разумного эгоизма породили более глубокое понимание сути взаимодействия компаний и организаций с окружающим миром — теорию стейкхолдеров, которая позволяет оценивать обратную связь общества в деятельности организаций, формируя компромиссное решение между меркантильным интересом предприятия и социальной полезностью. Именно в такой «паутине общественных отношений» находятся на данный момент организации страны — члены Глобального договора. Формирование нефинансовых показателей позволяет этим странам популяризировать и вести своеобразную пропаганду уважительного отношения к окружающей среде в широком смысле ввиду возможности существенного отклика при колебании той или иной «нити паутины».

Вопросами устойчивого развития в мире западные исследователи начали задаваться в 70-х гг. прошлого века, однако в России этот вопрос встал на повестку дня в конце 1990-х гг., так как до того момента в постсоветской экономике еще слышались отголоски плановой экономики и одновременно требовали решения вопросы перехода к рыночным отношениям. Таким образом, в России между намеками на раскрытие нефинансовых показателей в бухгалтерской отчет-

ности и принятии Концепции о публичной нефинансовой отчетности<sup>2</sup> прошло почти 20 лет. По сей день вопросы становления и развития этой области учета волнуют зарубежных [1–4] и отечественных [5–9] исследователей.

Исторически сложилось, что чаще всего организациями публикуются экологические отчеты, именно они и стали основоположниками современных отчетов об устойчивом развитии. Текущая форма отчетов и процесс регистрации нефинансовых показателей прошел эволюционный путь, а именно:

- на первом этапе публикация только экологических отчетов. До конца 1990-х гг. большинство отчетов характеризовало экологическую составляющую деятельности организации;
- на втором этапе происходит комбинация нескольких видов отчетов, которые более широко характеризуют общественный резонанс деятельности организации, например «социальный и экологический», «экологический и этический», «экологический и в области охраны труда и здоровья», «об экологии и взаимодействии с местным сообществом», «об инвестициях в сообщество» и просто «общественный отчет» или «отчет для общества»;
- подавляющее большинство составляют комплексные нефинансовые отчеты и отчеты об устойчивом развитии.

## МЕТОДЫ

Разработанные в последние двадцать лет международные документы и методические рекомендации являются квинтэссенцией формирования нефинансовых показателей и нефинансовой отчетности. Стоит выделить такие важные и общепризнанные документы, как стандарты: GRI, AA1000, ISO 26000, SA 8000 и Международный стандарт интегрированной отчетности. Помимо указанных документов, в мировой сети опубликованы другие руководства, подготовленные в рамках реализации ГД ООН и призванные способствовать развитию процессов отчетности, обеспечивая их преемственность и самообучение [10].

Основополагающим документом на международном уровне является Инициатива по финансовой отчетности в области устойчивого развития (да-

<sup>1</sup> Глобальный договор Организации Объединенных Наций (ГД ООН). ГД ООН — свод рекомендаций, позволяющих странам-членам осуществлять свою деятельность посредством совместного достижения целей устойчивого развития.

<sup>2</sup> Распоряжение Правительства РФ от 05.05.2017 № 876-р «Об утверждении Концепции развития публичной нефинансовой отчетности и плана мероприятий по ее реализации». URL: <http://www.consultant.ru/law/hotdocs/49565.html/> (дата обращения: 14.09.2019).

лее — Инициатива) — Global Reporting Initiative (GRI)<sup>3</sup>, представляющая собой фундаментальную разработку основного содержания отчетности, определение существенных аспектов и взаимодействие со стейкхолдерами. За последние несколько лет было опубликовано множество директив, дополнительно раскрывающих отдельные компоненты Инициативы.

Публикация нефинансовых показателей и отчетов помогает вести мониторинг и использовать полученные данные для определения влияния результатов и процессов деятельности экономических субъектов на общество. Поэтому на основе запросов со стороны членов глобального договора должен быть создан единый нормативный документ о предоставлении нефинансовой информации, позволяющей производить сопоставления, но в то же время достаточно гибкий для применения ко всем сферам деятельности. То есть результатом должен стать стандарт публикации информации, который будет учитывать мультиразмерность природы социальной корпоративной ответственности. Исходя из Концепции о публичной нефинансовой отчетности, в России в перспективе предполагается также создать подобный документ. Немаловажно оказывать государственную поддержку в части нормативного регулирования минимальных требований к отчетности, разработать справедливое руководство к составлению учетной политики и расчету рисков.

Если предоставление отчетов регламентируется на высшем уровне в качестве требования к составлению не только базовых финансовых отчетов, но и нефинансовых показателей для характеристики действий по достижению целей устойчивого развития (далее — ЦУР), это подразумевает взаимную увязку финансовых и нефинансовых показателей.

Европарламент в директивах к составлению отчетности четко обозначил, что отчетность должна предоставлять адекватную информацию в отношении реализации рисков и жесткого контроля их влияния. Тяжесть возможных негативных последствий должна быть отражена по определенной индикативной шкале и показана на графике. Риски пагубного влияния могут быть стержнем (основой) предоставляемой отчетности о деятельности или могут быть привязаны к операциям, иметь отношение к производству

продуктов, оказанию услуг, взаимоотношениям на рынке, включая поставочные и подрядческие цепочки. Не стоит включать в отчетность неподходящие и излишние материалы об административной нагрузке. Государства — члены ГД ООН должны гарантировать адекватность и информативность раскрываемой информации и ее транспарентность и соответствие международным директивам.

Исходя из требований рынка и организаций, заинтересованных в предоставлении и публикации своих нефинансовых показателей, в директиву внесены дополнительные поправки для конкретизации требований к отчетности крупных компаний:

Крупные общественные организации (компании) с численностью сотрудников более 500 должны отражать в своей управленческой отчетности пояснения к нефинансовым показателям для лучшего понимания их деятельности: (как минимум) влияние на окружающую среду, социум, реализацию прав человека, содействие антикоррупционной политике и противодействие взяточничеству. Такие показатели могут включать:

- обоснование бизнес-модели;
- обоснование политики принимаемых решений;
- результаты следования выбранной политике;
- риски, связанные с деятельностью;
- социальный статус и взаимоотношения в бизнес-среде;
- отчеты о производстве/реализации товаров и услуг, которые могут влиять на окружающую среду (в широком смысле).

Еще один документ, признанный на международном уровне, — «Будущее, которого мы хотим»<sup>4</sup> является продолжением развития Инициативы [11]. Эпиграфом к этому документу является «Курс на устойчивое развитие = отказ от нищеты». Таким образом, в практику публикации нефинансовых показателей вводится дополнительный фактор — работа по ликвидации нищеты и повышению общего благосостояния населения. Обобщая нормы Инициативы и указанного документа, можно выделить те положения, которые должны признаваться всеми государствами — членами ГД ООН:

- признается важное значение корпоративной ответственности по вопросам устойчивого развития;

<sup>3</sup> Global reporting initiative — руководство по отчетности в области устойчивого развития. Принципы подготовки отчетности и стандартные элементы отчетности. Global Reporting Initiative. PO Box 10039. 1001 EA Amsterdam. The Netherlands. URL: <https://www.globalreporting.org/information/about-gri/Pages/contact-us.aspx> (дата обращения: 09.09.2019).

<sup>4</sup> «Будущее, которого мы хотим». Итоговый документ Конференции ООН в области устойчивого развития. Рио-де-Жанейро, Бразилия, 20–22 июня 2012 г. URL: [https://rio20.un.org/sites/rio20.un.org/files/a-conf.216-l-1\\_russian.pdf](https://rio20.un.org/sites/rio20.un.org/files/a-conf.216-l-1_russian.pdf) (дата обращения: 06.09.2019).

- осуществление курса на устойчивое развитие будет зависеть от коллективной работы государственно-частных партнерств;
- подчеркивается роль женщин в обеспечении устойчивого развития;
- учитывается важность вклада научно-технического сообщества;
- признается существенная важность развития коренных народов;
- отмечается значение активного участия молодежи в процессах принятия решений.

Вступая в ГД ООН, страны подтверждают принятие ими обязательств по поэтапной отмене неэффективных и «вредных» субсидий, поощряющих использование ископаемых видов топлива; в противоположность ставится развитие инноваций и комплексного подхода к деятельности организаций государств-членов.

В качестве основных результатов реализации стратегии устойчивого развития принято выделять:

- мобилизацию финансовых ресурсов;
- стимулирование инновационной деятельности;
- заинтересованность частного сектора в «зеленой экономике»;
- способность проведения обзоров и оценок осуществляемых обязательств;
- перспективу искоренения нищеты;
- обеспечение питания и продовольственной безопасности;
- содействие обеспечению всеобщего доступа к социальным услугам — закрепление устойчивого развития;
- доступ производителей, предпринимателей, женщин, коренных народов и людей, находящихся в уязвимом положении к кредитам;
- решение проблем трудоустройства.

В качестве базовой концепции формирования культуры раскрытия нефинансовых показателей GRI выделяет утверждение: «долгосрочная доходность в сочетании с социальной справедливостью и охраной окружающей среды». Исходя из сказанного, можно обобщить, что постепенное внедрение практик по реализации целей устойчивого развития в компании может стать залогом ее долгосрочного и успешного функционирования, так как для этого будут сформированы следующие предпосылки: создание положительной деловой репутации в обществе и корпоративной среде и раскрытие всесторонней социальной полезности, как в части производства товаров (оказания услуг), так и создания рабочих мест и развития инфраструктуры.

Если говорить о конкретных рекомендациях составления нефинансовых отчетов, то следует также

обратиться к Инициативе. В настоящее время реализуется GRI 4-го поколения, который:

- содержит только принципы подготовки и стандартные элементы отчетности;
- предусматривает два вида отчетов — простой и расширенный.

Из анализа международных руководств можно выделить лишь рамочные формы и примерные показатели отчетности, поэтому характер существенности в отношении этих показателей каждая компания определяет самостоятельно.

Попытка описания алгоритмов и форм представления нефинансовых показателей предпринята в международных руководствах (табл. 1 и 2).

Общий отчет должен включать:

- основную информацию, которую организация обязана раскрыть в отношении влияния своей деятельности на экономическую, экологическую и социальную сферы;
- отчет о корпоративном управлении.

Расширенный отчет включает:

- общий отчет;
- стратегию развития организации;
- аналитические сведения;
- отчеты о добросовестном исполнении обязательств и этике ведения дел.

Принципы по содержанию отчета «В соответствии»: взаимодействие с заинтересованными сторонами, контекст устойчивого развития, существенность и полнота информации.

Принципы обеспечения качества отчета «В соответствии»: сбалансированность, сопоставимость, точность, своевременность, ясность, надежность.

В настоящее время требования транспарентности деятельности к участникам экономических отношений в России представляется возможным реализовать, согласовав данные финансовой, управленческой и интегрированной отчетности, сформировав из них базу нефинансовых показателей, которые будут количественно измеримы и при этом качественно полезны. Исходя из требований международного сообщества, Россия как участник ГД ООН также должна блюсти интересы мировых стейкхолдеров и формировать экономическую среду, направленную на достижение ЦУР [13]. Для этого необходимо создать собственные нормативные документы, регламентирующие представление нефинансовых отчетов.

## РЕЗУЛЬТАТЫ

Концепция нефинансовой отчетности в нашей стране представлена на рис. 1.

Таблица 1 / Table 1

**Принципы раскрытия информации отчетности (согласно GRI 4) /  
Reporting disclosure principles (according to GRI 4)**

	<b>Общие стандартные элементы (ОСЭ) / General standard disclosures</b>	<b>Специфические стандартные элементы (ССЭ) / Specific standard disclosures</b>
Этапы	1. Выбор раскрываемых элементов. 2. Проверка специальных отраслевых элементов. 3. Соблюдение принципов обеспечения качества. 4. Разработка процедур раскрытия	1. Определение сведений о подходах в системе менеджмента и показателях. 2. Выбор существенных сведений и показателей. 3. Проверка отраслевой специфики. 4. Разработка процедур раскрытия
Отчет	Для подготовки отчета «В соответствии» необходимо: – соблюсти принципы содержания; – определить существенность показателей; – подготовить графический материал	Возможно дополнение информацией, признанной существенной, но не включенной в перечень GRI 4
Показатели	Стратегия и анализ; профиль деятельности; существенные аспекты* и границы; взаимодействие со стейкхолдерами; общие сведения; корпоративное управление; этика и добросовестность	Сведения о подходах в области менеджмента; иные существенные показатели

\* Существенные аспекты – аспекты, характеризующие важные экономическое, экологическое, социальное воздействия организации или оказывающие существенное влияние на оценки и решения заинтересованных сторон.

Источник / Source: разработано автором на основе GRI. URL: <https://www2.globalreporting.org/resourcelibrary/GRI4-Part1-Reporting-Principles-and-Standard-Disclosures.pdf> (дата обращения: 09.06.2019) / developed by the author on GRI. URL: <https://www2.globalreporting.org/resourcelibrary/GRI4-Part1-Reporting-Principles-and-Standard-Disclosures.pdf> (accessed on 09.06.2019).

Таблица 2 / Table 2

**Макет отчета «В соответствии» / Reporting in “Accordance”**

<b>Показатели / Indicators</b>	<b>Основной отчет / Main report</b>	<b>Расширенный отчет / Extended report</b>
ОСЭ отчетности	Значения показателей	Значения показателей
ССЭ отчетности	Значения показателей	Значения показателей

Источник / Source: разработано автором на основе GRI. URL: <https://www2.globalreporting.org/resourcelibrary/GRI4-Part1-Reporting-Principles-and-Standard-Disclosures.pdf> (дата обращения: 09.06.2019) / developed by the author on GRI. URL: <https://www2.globalreporting.org/resourcelibrary/GRI4-Part1-Reporting-Principles-and-Standard-Disclosures.pdf> (accessed on 09.06.2019).

Иными словами, публичная нефинансовая отчетность основывается на базе из финансовой, управленческой, статистической и отчетности об устойчивом развитии через призму мнений стейкхолдеров.

Обобщив алгоритмы построения нефинансовых показателей как отечественных, так и зарубежных организаций, выделим разделы, которые должна содержать нефинансовая отчетность:

- экологическая безопасность;

- корпоративная ответственность;
- социальная ответственность;
- охрана труда;
- этика ведения бизнеса.

Каждый из этих пунктов должен быть приведен в соответствие с целями и стратегией компании, а также разработанными на государственном уровне нормами и неформальными правилами. При этом встает вопрос достоверности раскрываемой информации



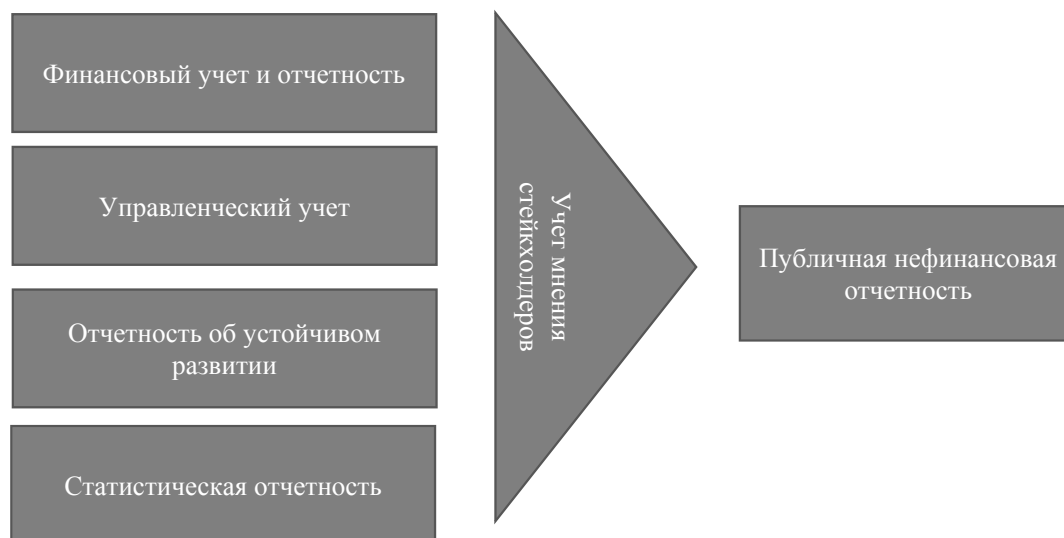


Рис. 1 / Fig. 1. Графическое изображение базы формирования нефинансовой отчетности / Graphical depiction of the base for the formation of non-financial reporting

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

ввиду необходимости поиска оптимального соотношения публикуемых показателей и подтверждающих документов, раскрытие которых не привело бы к нарушению коммерческой тайны или несоблюдению интересов компании как участника финансовых отношений.

Это порождает еще одну проблему — нормативное регулирование. Для предоставления любого вида отчетности необходима некоторая унифицированная форма, которая позволит обобщать и сравнивать показатели деятельности и в то же время обяжет организации представлять соответствующие показатели для комплексной характеристики. Соответственно, для формирования нормативной базы необходимо продумать стандарт соответствующего информационного обеспечения, который позволит производить сбор и обработку информации для ее дальнейшего представления в отчетах.

В первую очередь в рамках проблемы нормативного регулирования встает вопрос о контроле представления и достоверности отчетности, т.е. необходимо определить контролирующий орган, который будет заниматься надзором и мониторингом соответствия деятельности компании и предоставляемой ею отчетности.

Несмотря на существенность рассматриваемых вопросов и важность формирования нового эволюционного витка предоставления отчетности компанией, всесторонне характеризующей ее деятельность и степень влияния на окружающую среду, предназначение документов публичной нефинансовой отчетности

не воспринимается с должной серьезностью. Такое отношение обусловлено отсутствием очевидного монетарного подтекста. Нефинансовые отчеты скорее представляют собой результат работы трансмиссионного механизма: от принимаемых управленческих решений зависит уровень и сила импульсов, передаваемых стейкхолдерам, реакция которых дает обратный отклик к деятельности компании.

В этой связи целесообразно подчеркнуть, что наиболее подробно нефинансовые характеристики отражаются в отчетах об устойчивом развитии, экологических отчетах и интегрированной отчетности, содержащей описание деятельности конкретной компании по работе в области устойчивого развития в тесной увязке с некоторыми количественными показателями.

На сегодняшний день существует несколько типов отчетов, которые публикуются компаниями и характеризуют их деятельность с нефинансовой точки зрения — это отчеты об устойчивом развитии, экологические и социальные отчеты. Следует также отметить, что некоторые компании публикуют на своих интернет-порталах собственные этические нормы<sup>5</sup> и концепции ведения деятельности с позиции уважения к человеку и труду. Такой вариант самообследования является дополнительным по-

<sup>5</sup> Кодекс корпоративной этики Сбербанка России. URL: [https://www.sberbank.com/common/img/uploaded/files/pdf/normative\\_docs/sberbank\\_code\\_of\\_corporate\\_ethics.pdf](https://www.sberbank.com/common/img/uploaded/files/pdf/normative_docs/sberbank_code_of_corporate_ethics.pdf) (дата обращения: 06.09.2019).

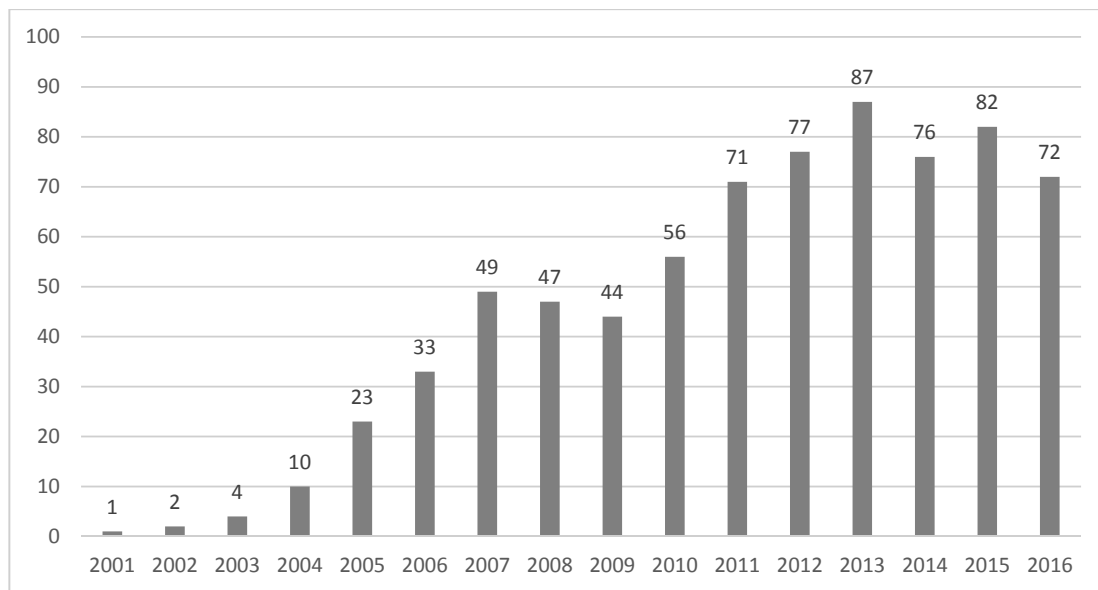


Рис. 2 / Fig. 2. Количество компаний по данным РСПП, публикующих нефинансовые отчеты в Российской Федерации за период с 2001 по 2016 г. / Number of companies according to RSPP publishing non-financial reports in the Russian Federation for the period from 2001 to 2016

Источник / Source: РСПП [14] / RSPP [14].

казателем открытости в части учета мнений широкого круга заинтересованных сторон, что в целом положительно влияет на общую деловую репутацию компании.

Безусловный плюс отчетов об устойчивом развитии в том, что они находятся в открытом доступе и дают наиболее обширную характеристику деятельности, позволяют оценить работу организации по выявлению и учету интересов стейкхолдеров, а также экологических позиций и социальной полезности.

В отечественной практике мониторингом деятельности российских компаний в области публикации нефинансовых отчетов занимается ряд аналитических организаций, которые регулярно предоставляют результаты своего мониторинга совместно с пояснительными записками экспертов.

Согласно данным Российского союза промышленников и предпринимателей (РСПП) на сегодняшний день в список компаний, публикующих нефинансовые отчеты, вошли 176 организаций, которые в совокупности опубликовали более 900 нефинансовых отчетов, подразделяющихся на социальные отчеты, экологические отчеты, отчеты в области устойчивого развития и интегрированные отчеты (рис. 2). Однако такое представление все равно не может единообразно и в комплексе охарактеризовать деятельность компаний не только с финансовой, но и с социально-экологической точки зрения.

По определению РСПП, нефинансовая отчетность — общественное лицо компании, которое отражает принятие ее деятельности обществом и окружающей средой, позволяет отследить процесс достижения стратегических целей и социальную и экологическую цену их реализации.

Данные о компаниях, публикующих нефинансовые отчеты, ежегодно заносятся в Национальный регистр корпоративных нефинансовых отчетов и в Библиотеку корпоративных нефинансовых отчетов РСПП.

Согласно дорожной карте Концепции о публичной нефинансовой отчетности в России в первую «волну» обязательного формирования и публикации нефинансовых отчетов попадут государственные корпорации, государственные компании и публично-правовые компании, а также ряд компаний, 50% капитала которых принадлежит государству. Предполагается, что с 2019 г. эти организации будут публиковать нефинансовые отчеты за предыдущий период, таким образом количество нефинансовых отчетов должно существенно увеличиться в 2019–2020 гг. Используемый в международной практике обновленный стандарт ISO 26000:2010 позволяет разработать единую платформу представления нефинансовой информации, тогда компании смогут осуществлять самооценку по ключевым вопросам корпоративной социальной ответственности и публиковать дан-

ные, которые могут быть сопоставимы с отчетами других компаний.

С учетом требований международного стандарта ISO 26000 за последние несколько лет в России разработан ряд методических рекомендаций, способствующих развитию нефинансовой отчетности в нашей стране. В их числе стандарт ГОСТ Р ИСО 26000–2012 «Руководство по социальной ответственности», утвержденный приказом Федерального агентства по техническому регулированию и метрологии 29.11.2012 г. № 1611-ст. Закрепление этой необходимости на таком высоком уровне предполагает старт законодательного регулирования деятельности организаций на всех уровнях: экономической, экологической и социальной, дать жизнь новому витку развития отечественных корпораций во взаимосвязи с обществом. Также РСПП разработал методические рекомендации для компаний, которые позволяют производить самообследование на предмет выявления проблем взаимодействия со стейкхолдерами и представления нефинансовых характеристик.

## ПЕРСПЕКТИВЫ

В 2018 г. оценка состоятельности компаний в части публикации нефинансовых отчетов прошла «триединым итогом», т.е. посредством предоставления трех различных отчетов одновременно [14]. Такой подход усложняет систематизацию показателей, несмотря на частичное дублирование указанных характеристик в отчетах. При этом развитие нефинансовой отчетности во всем мире становится базой для исследований и внедрений различных платформ отчетности. В качестве примера можно привести комплексную отчетность, которая строится на основе принципов G4, и интегрированную отчетность IR 1, SASB, где каждая из платформ разрабатывалась на основе рекомендаций ГД ООН и ЦУР.

Если рассматривать такое деление с позитивной точки зрения, то оно свидетельствует о непрерывном развитии нефинансовой отчетности и стремлении найти наиболее удобный способ формирования и представления данных о взаимодействии компании и окружающей среды.

С другой стороны, такое деление рынка говорит о борьбе за нефинансовую отчетность, т.е. когда во внимание принимается разработка принципиально нового подхода к формированию и анализу нефинансовых показателей, теряется сама проблема

создания единого алгоритма построения нефинансовых отчетов.

В этой связи рассмотрим алгоритм общественных ожиданий, соответствующих закономерностям формирования публичной нефинансовой отчетности. Исходя из текущего образа нефинансовых отчетов<sup>6</sup>, можно проследить общие принципы их построения:

- основная часть включает описание стратегической миссии организации, а также текущие шаги по ее реализации;
- проведение сопровождающих мероприятий, а также краткий перечень статистических показателей, на которые были ссылки в тексте отчета.

При этом преимущественно описательная форма представления материала не предполагает детальное изучение мероприятий, проводившихся в целях реализации стратегии развития организации. Руководствуясь ожиданиями стейкхолдеров и обывателей, для повышения наглядности и ясности реализации стратегических целей компании следует рассмотреть базовый алгоритм, который закладывается при решении любых стратегических задач, т.е. организация (или индивид) руководствуется принципом: действие — временной лаг — результат.

Применительно к функционированию организаций следует расширить представленный алгоритм формирования нефинансовых отчетов до следующего: действие — описание — стоимостная оценка (как со стороны финансовых ресурсов, так и исходя из кадровой необходимости и требований инновационного развития). Иными словами, представляется раскрыть последовательность достижения конкретных целей в рамках стратегии. Пример такого отчета приведен в *табл. 3*.

Заполненная *табл. 3* представляет собой матрицу, содержащую свод мероприятий в разрезе всех вопросов устойчивого развития. Таких матриц в нефинансовой отчетности организаций может быть несколько. В качестве примера назовем отчет компании Starbucks<sup>7</sup>, в котором рассматривается процесс достижения целей 2020 г. Одна из основных позиций, преследуемых Starbucks в своей деятельности, звучит как: “Sustainable coffee”, т.е. подразумевается реализация мероприятий по устойчивому

<sup>6</sup> В данном случае рассматриваются отчеты об устойчивом развитии.

<sup>7</sup> Отчет об устойчивом развитии Starbucks. URL: <https://www.starbucks.com/responsibility/global-report> (дата обращения: 22.09.2019).

Таблица 3 / Table 3

**Макет нефинансового отчета (общие стандартные элементы) /  
Non-financial report layout (common standard elements)**

Основной отчет / Main report			
Общие стандартные элементы / General standard disclosures	Экономическая составляющая / Economic component	Экологическая составляющая / Environmental component	Социальная составляющая / Social component
Мероприятия			
Затраченные ресурсы			
Временной лаг			
Ожидаемый отклик			

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

Таблица 4 / Table 4

**Пример заполнения нефинансового отчета для реализации указанной цели организации Starbucks / An example of completing nonfinancial report to fulfill Starbucks' stated goal**

Основной отчет / Main report			
Общие стандартные элементы / General standard disclosures	Экономическая составляющая / Economic component	Экологическая составляющая / Environmental component	Социальная составляющая / Social component
Мероприятие	Посадка 100 млн кофейных деревьев		
Затраченные ресурсы	При стоимости одного кофейного дерева, равной 20 долл., и затраченного человеко-часа на его посадку, оплачиваемого по тарифу 10 долл. в час, итоговая стоимость всех деревьев будет равна трем трлн долл., или примерно 700 млн долл. в год до 2025 г.	На посадку деревьев потребуется примерно 10 тыс. га земли при условии посадки одного дерева на 1 м <sup>2</sup>	При максимальной производительности одного фермера, равной 5 деревьям в сутки, для посадки такого количества деревьев нужно будет привлечь больше 16 тыс. фермеров ежегодно (что также отразится на обеспечении рабочих мест и перейдет частично в экономический сектор)
Временной лаг	Ежегодно / 2025 г.	2025 г.	Ежегодно
Ожидаемый отклик	Увеличение производства кофе и производных продуктов, развитие агрохозяйства и расширение масштабов производства. При этом при таких существенных затратах на подобные мероприятия сложно оценить потенциальную динамику прибыли. Для этого необходимо производить более серьезные расчеты	Увеличение количества деревьев, расширение «зеленого покрова» нашей планеты	Создание новых рабочих мест для развивающихся стран, обеспечение соответствующей инфраструктуры и культуры производства

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

развитию агрокультурного хозяйства и выращивания кофейных деревьев.

В этих вопросах организация четко и жестко подошла к реализации своих целей на ближайшую перспективу: одним из аспектов их планов, отраженных в отчете, является посадка 100 млн кофейных деревьев к 2025 г., т.е. предполагается, что ради достижения конкретной цели понадобится произвести расчеты по ряду мероприятий (табл. 4).

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Приведенная выкладка наглядно показывает текущее состояние организации, ее амбициозные

планы по реализации. Она представляет собой некоторую сетку, паутину, взглянув на которую, можно увидеть широкое поле для взаимодействия со стейкхолдерами и получения обратной связи. Подобные амбициозные планы, подкрепленные соответствующими финансовыми расчетами и аналитикой, характеризуют компанию как ответственного производителя и природопользователя. Таким образом наглядно отображаются все аспекты достижения конкретной цели, что позволяет не только представлять результаты деятельности в интересах стейкхолдеров, но и оценивать возможности будущего развития.

## СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Baumüller J., Schaffhauser-Linzatti M. M. In search of materiality for nonfinancial information — reporting requirements of the Directive 2014/95/EU. *Springer Berlin Heidelberg*. 2018;26(1–4):101–111. DOI: 10.1007/s00550–018–0473-z
2. Saling P. Sustainability management in strategic decision-making processes *Springer Berlin Heidelberg*. 2017;25(3–4):169–176. DOI: 10.1007/s00550–017–0461–8
3. Garcia S., Cintra Ya., Torres Rita de Cássia S. R., Lima F. G. Corporate sustainability management: A proposed multi-criteria model to support balanced decision-making. *Journal of Cleaner Production*. 2016;136 Part A (Special Volume):181–196. DOI: 10.1016/j.jclepro.2016.01.110
4. Achachlouei M. A., Hilty L. M. Modeling the effects of ICT on environmental sustainability: Revisiting a system dynamics model developed for the European commission. *Springer, Cham*. 2015;(310):449–474. DOI: 10.1007/978–3–319–09228–7\_27
5. Володин С. Н., Казакова Ю. В. Нефинансовая отчетность в РФ: проблемы и пути решения. *Управление корпоративными финансами*. 2015;2(68):104–114.
6. Каморджанова Н. А. Развитие интегрированной системы учета и отчетности: методология и практика. М.: Проспект; 2015. 192 с. ISBN: 9785392175635
7. Малиновская Н. В. Интегрированная отчетность: исторический аспект. *Международный бухгалтерский учет*. 2015;374(32):41–50.
8. Морозова Е. В. Нефинансовая отчетность как источник информации о деятельности компании. *Международный бухгалтерский учет*. 2014;316(22):25–37.
9. Хоружий Л. И. Концептуальные основы формирования публичной нефинансовой отчетности. *Бухучет в сельском хозяйстве*. 2017;(8):7–21.
10. Чипуренко Е. В., Лисовская И. А. Корпоративная нефинансовая отчетность как результат концепции социальной ответственности бизнеса и фактор реформирования финансового учета. *Бухучет в строительных организациях*. 2019;(3):24–39.
11. Лебедев Ю. В., Лебедева Т. А. «Зеленая» экономика в концепции экологически устойчивого развития территорий. Мат. II Междунар. форума «Культура и экология — основы устойчивого развития России. Защита природного и культурного наследия». Екатеринбург: ФГАОУ ВО УрФУ; 2015. 288 с. URL: [http://elar.urfu.ru/bitstream/10995/34111/1/kie\\_2015\\_01\\_16.pdf](http://elar.urfu.ru/bitstream/10995/34111/1/kie_2015_01_16.pdf) (дата обращения: 09.06.2019).
12. Фатеева Т. Н., Лесина Т. В. Нефинансовая отчетность как инструмент формирования положительного имиджа организации. *Интернет-журнал Науковедение*. 2015;7(4). DOI: 10.15862/57EVN 415
13. Шумилов Ю. В., Шумилова М. Ю. О концепции устойчивого развития в неустойчивом мире. *Евразийское научное объединение*. 2017;2(2):159–162.
14. Феоктистова Е. Н., Аленичева Л. В., Долгих Е. И., Копылова Г. А., Озерянская М. Н., Хонякова Н. В. Ответственная деловая практика в зеркале отчетности: настоящее и будущее. Аналитический обзор корпоративных нефинансовых отчетов 2015–2016 годы выпуска. М.: РСПП; 2017. 136 с. URL: <http://media.rspp.ru/document/1/7/4/743222fc4c6650093518c635d0e8ecdd.pdf> (дата обращения: 09.06.2019).

## REFERENCES

1. Baumüller J., Schaffhauser-Linzatti M.M. In search of materiality for nonfinancial information — reporting requirements of the Directive 2014/95/EU. *Springer Berlin Heidelberg*. 2018;26(1–4):101–111. DOI: 10.1007/s00550-018-0473-z
2. Saling P. Sustainability management in strategic decision-making processes *Springer Berlin Heidelberg*. 2017;25(3–4):169–176. DOI: 10.1007/s00550-017-0461-8
3. Garcia S., Cintra Ya., Torres Rita de Cássia S.R., Lima F.G. Corporate sustainability management: A proposed multi-criteria model to support balanced decision-making. *Journal of Cleaner Production*. 2016;136 Part A (Special Volume):181–196. DOI: 10.1016/j.jclepro.2016.01.110
4. Achachlouei M.A., Hilty L.M. Modeling the effects of ICT on environmental sustainability: Revisiting a system dynamics model developed for the European commission. *Springer, Cham*. 2015;(310):449–474. DOI: 10.1007/978-3-319-09228-7\_27
5. Volodin S.N., Kazakova Yu.V. Non-financial reporting in the Russian Federation: Problems and solutions. *Upravlenie korporativnymi finansami = Corporate Finance Management*. 2015;2(68):104–114. (In Russ.).
6. Kamordzhanova N.A. Development of an integrated accounting and reporting system: Methodology and practice. Moscow: Prospect; 2015. 192 p. (In Russ.). ISBN: 9785392175635
7. Malinovskaya N.V. Integrated reporting: Historical aspect. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*. 2015;374(32):41–50. (In Russ.).
8. Morozova E.V. Non-financial reporting as a source of information about the company. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*. 2014;316(22):25–37. (In Russ.).
9. Khoruzhii L.I. Conceptual framework for public non-financial reporting. *Bukhuchet v sel'skom khozyaistve = Accounting in Agriculture*. 2017;(8):7–21.
10. Chipurenko E.V., Lisovskaya I.A. Corporate non-financial reporting as a result of the concept of social responsibility of business and the factor of reforming financial accounting. *Bukhuchet v stroitel'nykh organizatsiyakh = Accounting in Construction Organizations*. 2019;(3):24–39.
11. Lebedev Yu.V., Lebedeva T.A. “Green” economy in the concept of environmentally sustainable development of territories. In: Proc. 2<sup>th</sup> Int. forum “Culture and ecology — the foundations of sustainable development of Russia. Protection of natural and cultural heritage”. Yekaterinburg: FSAEI HE «UFU»; 2015. 288 p. URL: [http://elar.urfu.ru/bitstream/10995/34111/1/kie\\_2015\\_01\\_16.pdf](http://elar.urfu.ru/bitstream/10995/34111/1/kie_2015_01_16.pdf) (In Russ.).
12. Fateeva T.N., Lesina T.V. Non-financial reporting as a tool for forming a positive image of an organization. *Internet-zhurnal Naukovedenie = Internet Journal of Science*. 2015;7(4). DOI: 10.15862/57EVN 415
13. Shumilov Yu.V., Shumilova M. Yu. On the concept of sustainable development in an unstable world. *Evraziiskoe nauchnoe ob»edinenie = Eurasian Scientific Association*. 2017;2(2):159–162. (In Russ.).
14. Feoktistova E.N., Alenicheva L.V., Dolgikh E.I., Kopylova G.A., Ozeryanskaya M.N., Khonyakova N.V. Responsible business practices in the mirror of reporting: Present and future. Analytical review of corporate non-financial reports 2015–2016 release. Moscow: RSPF; 2017. 136 p. URL: <http://media.rspff.ru/document/1/7/4/743222fc4c6650093518c635d0e8ecdd.pdf> (accessed on 09.06.2019). (In Russ.).

## ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ

**Екатерина Николаевна Моисеева** — аспирант Департамента учета, анализа и аудита, Финансовый университет, Москва, Россия  
ketenkacool@gmail.com

## ABOUT THE AUTHOR

**Ekaterina N. Moiseeva** — postgraduate student, Department of Accounting, Analysis and Audit, Financial University, Moscow, Russia  
ketenkacool@gmail.com

Статья поступила в редакцию 08.08.2019; после рецензирования 02.09.2019; принята к публикации 30.09.2019.  
Автор прочитала и одобрила окончательный вариант рукописи.  
The article was submitted on 08.08.2019; revised on 02.09.2019 and accepted for publication on 30.09.2019.  
The author read and approved the final version of the manuscript.

## Новые тенденции в научных исследованиях New Trends in Scientific Research

**Н**оябрь-декабрь — традиционное время для проведения научно-практических конференций в области бухгалтерского учета, анализа и аудита. В октябре отмечается День финансиста, в ноябре — День бухгалтера, что мотивирует наших коллег подвести итоги своей работы и определить наиболее актуальные направления развития научно-исследовательской, консультационной и учебно-методической работы. Именно в это время формируются межвузовские группы специалистов для написания новых работ, определяется тематика научных конференций и семинаров на следующий год и, что самое главное, устанавливаются новые контакты с коллегами других организаций, в том числе с предприятиями реального сектора экономики.

Продолжением традиции стало проведение конференции в Российском экономическом университете имени Г. В. Плеханова, посвященной памяти ведущих аналитиков нашей страны: доктора экономических наук, профессора Баканова Михаила Ивановича и доктора экономических наук, профессора Петровой Валентины Ивановны. В этом году основная направленность конференции была связана с безопасностью и ответственностью экономических субъектов — «Учет, анализ и аудит: новые задачи в обеспечении безопасности и ответственность перед бизнесом». Конференция состоялась 7 ноября и привлекла большое внимание специалистов данной области.

После структурной перестройки в системе вузов России были объединены Российский экономический университет им. Г. В. Плеханова и Российский государственный торгово-экономический институт. Оба вуза всегда отличались сильными аналитическими школами. В настоящее время две научные школы развиваются в рамках одного вуза и достаточно хорошо интегрируют многие позиции

в области экономического анализа, обеспечивая развитие этого направления науки и практики, адекватное развитию современной экономики. Оба ученых — М. И. Баканов и В. И. Петрова — имеют много общего в своей биографии, их жизни были связаны с развитием высшего образования в России. Они всю жизнь проработали в своих вузах, пройдя этапы от ассистентов и старших преподавателей до заведующих кафедр и работы в ректорате вузов. Много сил отдано ими подготовке специалистов высшей квалификации. В настоящее время основные подразделения учета, анализа и аудита этих вузов практически полностью возглавляются их учениками. При этом следует отметить, что активное творческое сотрудничество учителей определило высокую степень согласованности в современном сотрудничестве ранее разных научных школ.

---

***Конференция носила четко выраженную практическую направленность и позволила увидеть значимость аналитической работы в современных условиях через увязку этого процесса с обеспечением экономической устойчивости и безопасности экономических субъектов.***

---

В выступлениях участников конференции, как обычно, было сказано много теплых слов в адрес наших учителей, подчеркнуто, как много ценных мыслей и напутствий можно найти в их трудах,

что помогает определить правильный ракурс современных научных исследований, понять, какие методы работы остаются созвучными задачам сегодняшней экономики. Этот аспект прозвучал практически в большинстве докладов, заслушанных на пленарном заседании и обсужденных на круглых столах конференции.

Конференция носила четко выраженную практическую направленность и позволила увидеть значимость аналитической работы в современных условиях через увязку этого процесса с обеспечением экономической устойчивости и безопасности экономических субъектов. При этом было выделено особое направление — оценка реальной значимости и надежности применения предлагаемых методов анализа, модели развития производства, т.е. ответственность научной и консультационной деятельности перед бизнесом.

---

***На конференцию было представлено почти 200 докладов известных специалистов в области учета, анализа и аудита, практических работников, а также доклады аспирантов, магистров и даже бакалавров всех вузов, участвовавших в работе конференции.***

---

Была подчеркнута важность консолидации усилий всех специалистов и выработка их общей позиции по обсуждаемому вопросу, что хорошо видно на примере числа участников конференции, заявленных в программе: ведущие вузы Москвы и Санкт-Петербурга, а также представители профессиональных организаций бухгалтеров и аудиторов. Все это определило активный обмен мнениями между работниками разных вузов по обсуждаемым вопросам, а также возможность обсуждать не только научную сторону проблемы, но и затронуть вопросы модернизации учебных планов, программ и форм обучения на разных уровнях подготовки специалистов, что будет способствовать повышению качества подготовки аналитиков и аудиторов, а также обеспечивать непрерывное повышение квалификации работников предприятий.

Межвузовский характер очевиден при анализе состава участников конференции. На конференцию было представлено почти 200 докладов известных специалистов в области учета, анализа и аудита, практических работников, а также доклады аспирантов, магистров и даже бакалавров всех вузов, участвовавших в работе конференции. Даже просмотр названий представленных докладов определяет развитие учетно-аналитической и контрольной работы, которые характерны сегодня для систем управления разного уровня. Поскольку основная часть материалов будет издана в специальном сборнике конференции, мы практически получим интересное научное издание с возможностью увидеть всю палитру научных интересов специалистов нашего направления.

Интересная межвузовская научно-практическая конференция по теме «Актуальные направления развития анализа, аудита и статистики в отечественной и зарубежной практике» была проведена на площадке Ростовского государственного экономического университета (РИНХ). На этой конференции наряду с обсуждением научных докладов чествовали одного из ведущих ученых университета Николая Тихоновича Лабынцева. Отмечали его комплексный юбилей — 75 лет со дня рождения, 50 лет работы в РИНХ и 25 лет заведования кафедрой бухгалтерского учета. Вся жизнь Н. Т. Лабынцева связана с развитием РИНХ, он воспитал более 40 специалистов высшей квалификации, которые занимают ведущие посты в органах управления Ростовской области и республик Северного Кавказа, возглавляют ведущие кафедры РИНХ. Значимость влияния университета в регионе четко видна, если посмотреть перечень организаторов и участников конференции. С поздравлениями и содержательными докладами на ней выступили: руководители Ростовской областной Думы, руководитель Территориального органа Федеральной службы государственной статистики по Ростовской области Марина Александровна Самойлова. С приветствиями и научными сообщениями выступали представители руководства ряда крупных предприятий области и руководители общественных организаций — регионального отделения ВЭО России и Ростовского территориального института профессиональных бухгалтеров и аудиторов. Одним из организаторов конференции было ПАО «Росвертол», многие руководители которого



закончили РИНХ, защитили кандидатские и докторские диссертации и поддерживают самое активное участие в методическом обеспечении.

Большой интерес вызвали доклады, сделанные на пленарном заседании, — доктора экономических наук, профессора Н. Т. Лабынцева, доктора экономических наук, профессора Л. Н. Усенко, кандидата экономических наук, профессора Г. М. Лисовича, кандидата экономических наук М. А. Самойловой. Особо следует отметить доклад доктора экономических наук, профессора, заведующего кафедрой А. Н. Кизилова и старшего преподавателя Т. В. Макаренко, представленный в форме деловой игры по теме «Аудиторы в России: от истоков профессии к цифровой экономике». Его цель — понять сущность и значимость профессии аудитора.

Созвучие направленности двух конференций не может не обратить на себя внимание и хорошо свидетельствует о высокой степени консолидации работы учетно-аналитических и аудиторских научных школ.

Обращает на себя внимание конференция, проведенная Департаментом менеджмента Финансового университета на тему «Управленческие науки в современном мире». Конференция, ставшая 7-й по счету, является ежегодной и практически продолжает важнейшие традиции широкого обсуждения основных задач, стоящих перед современной экономикой. В основном она была направлена на обсуждение и оценку результативности цифровизации экономики и, бесспорно, достойна самостоятельного широкого анализа. Однако интерес специалистов в области учета, анализа и аудита к ней определяется тем, что практически были затронуты общеэкономические проблемы перспектив цифровизации экономики. Это особенно видно при рассмотрении состава круглых столов конференции (системный анализ в менеджменте, стратегический финансовый менеджмент, антикризисное управление и банкротство компании, государственное управление и проблемы эффек-

тивности государственного сектора) и содержания пленарных докладов. С пленарными докладами выступили руководитель Департамента менеджмента доктор экономических наук, профессор А. В. Трачук и профессора итальянских университетов Умберто Панниелло, Бари Лоренцо Ардито, Патриция Гаренджо.

В докладе доктора экономических наук, профессора А. В. Трачука были изложены результаты исследования, проведенного коллективом Департамента менеджмента и ориентированного на исследование новых технологий в сфере энергетики с учетом их влияния на поведение потребителей. В результате исследования сформулирована расчетная модель, позволяющая оценивать эффекты от внедрения новых технологий в электроэнергетике, в частности развития «умного учета расхода электроэнергии», и разработан индекс зрелости для оценки возможностей промышленных компаний перехода к модели активного потребителя.

В докладах итальянских специалистов рассматривались вопросы оценки бизнес-стратегии и устойчивого развития организации, демонстрировалось влияние цифровизации на развитие новых технологий, определялись основные показатели и характеристики изменения эффективности и результативности использования современных информационных технологий, т. е. практически рассматривались те вопросы и проблемы, которые представляют интерес для специалистов разных специальностей и оказывают самое серьезное влияние на развитие учета, анализа и аудита, что свидетельствует о необходимости более тесного сотрудничества специалистов нашего направления со специалистами области управления.

*Материал подготовлен  
доктором экономических наук, профессором,  
профессором Департамента учета и аудита  
Финансового университета  
М. В. Мельник*

## Юбилей большого ученого, учителя и друга

### The Jubilee of the Great Scientist, Teacher and Friend

#### Уважаемый Николай Тихонович Лабынцев!

Редколлегия журнала «Учет, анализ и аудит» от имени профессиональной сообщества поздравляет Вас с прекрасным юбилеем – 75-летием со дня рождения, 50-летием работы в одном из ведущих вузов страны – Ростовском государственном экономическом университете (РИНХ) и 25-летием заведования кафедрой бухгалтерского учета! Мы рады, что Вы встречаете этот юбилей в кругу Ваших учеников, друзей и большой дружной семьи в рассвете творческих сил, решая новые грандиозные задачи по развитию и укреплению престижа нашей профессии!

Проходя жизненный путь, Вы добиваетесь успехов на каждом этапе своего творческого роста – успешно закончили институт, приступили к работе в вузе, поступили в аспирантуру. В 1977 г. защитили кандидатскую диссертацию, работали ассистентом, старшим преподавателем, доцентом, заведующим кафедрой, деканом заочного и учетно-экономического факультета. В 1998 г. Вы одним из первых защитили докторскую диссертацию по проблемам развития аудита в нашей стране.

За годы работы в вузе Вы подготовили сотни бухгалтеров и аналитиков, активно начали готовить кадры для аудиторских организаций. Под Вашим руководством 36 аспирантов успешно защитили кандидатские диссертации, Вы являетесь научным консультантом 5 докторских диссертаций. Многие из Ваших учеников продолжают работать вместе с Вами, развивая теоретико-методологические аспекты совершенствования бухгалтерско-контрольных и аналитических процессов в современных условиях экономики, формируя основные методические материалы по изучению этих проблем на разном уровне образовательного процесса.

Объем и направления публикаций, подготовленных под Вашим руководством, вызывают удовлетворение по направлениям и формам представления материалов. Это – учебники, используемые во многих вузах страны, монографии, где изложены наиболее важные теоретико-методологические проблемы современного бухгалтерского учета, аудита и анализа, более 260 статей, опубликованных в профессиональных рецензируемых журналах. В период своей работы Вы постоянно поддерживали тесную связь с промышленными предприятиями, активно вели научно-исследовательскую работу и оказывали консультационную помощь практическим работникам по формированию нормативных документов и направлениям повышения

результативности работы бухгалтерско-аналитической службы экономических субъектов. Вам удалось создать научную школу, отличительной чертой которой является активное участие бухгалтеров-практиков, которые защитив диссертации, продолжают активно трудиться в реальном секторе экономики.

В своей работе Вы всегда уделяли и уделяете большое внимание совершенствованию методики преподавания. Много сил Вами отдано работе в учебно-методическом объединении, задачей которого являлось реформирование учебного процесса в вузах при переходе на уровневую подготовку кадров. Вы активно работали в составе межвузовской группы профессоров по разработке образовательных стандартов I, II и III поколения, учитывая новые экономические условия и новую форму организации учебных процессов в вузах. Значителен Ваш вклад в разработку профессиональных стандартов «Бухгалтер» и «Специалист по управленческому учету».

Вы сумели выстроить эффективную систему подготовки и повышения квалификации бухгалтеров и аудиторов, возглавляя в течение 19 лет Ростовский территориальный институт профессиональных бухгалтеров. Трудно найти то направление работы по развитию бухгалтерско-аналитической деятельности и подготовки специалистов в этой области, в котором бы Вы не принимали участия. Именно поэтому Ваше имя широко известно, как научным работникам, так и бухгалтерам-практикам, которые с глубоким вниманием относятся к Вашим исследованиям и широко используют Ваши рекомендации.

Наш коллектив в дни юбилея желает Вам здоровья, неизменной бодрости духа, дальнейших творческих достижений, талантливых учеников и преданных друзей. Мы надеемся еще много лет видеть Вас счастливым, радостным, окруженным большим числом Ваших учеников, которые развивают Ваши идеи и укрепляют позиции Вашей научной школы. Желаем счастья всем членам Вашей большой дружной семьи, неизменной удачи во всех делах и начинаниях!

С уважением и самыми искренними дружескими пожеланиями.

*Материал подготовлен  
доктором экономических наук, профессором,  
профессором Департамента учета и аудита  
Финансового университета  
М.В. Мельник*