

# УЧЕТ. АНАЛИЗ. АУДИТ

Научно-практический журнал

DOI: 10.26764/2408-9303

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

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

Периодичность издания – 6 номеров в год

Publication frequency – 6 issues per year

Учредитель: Финансовый университет,  
Москва Россия

Founder: Financial University,  
Moscow, Russia

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

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

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

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

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

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

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

The Journal is distributed by subscription.  
Subscription index: 94058 in the consolidated  
catalogue “The Press of Russia”: [www.pressa-rf.ru](http://www.pressa-rf.ru)  
and in the online store “Press by Subscription”: [www.akc.ru](http://www.akc.ru)

Vol. 9 • No. 2 • 2022

# ACCOUNTING. ANALYSIS. AUDITING

[UCHET. ANALIZ. AUDIT]

Scientific and Practical Journal

DOI: 10.26764/2408-9303



---

## ГЛАВНЫЙ РЕДАКТОР

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

### РЕДАКЦИОННАЯ КОЛЛЕГИЯ

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

**И. В. Сафонова**, кандидат экономических наук, доцент, доцент Департамента аудита и корпоративной отчетности, Финансовый университет, Москва, Россия

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

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

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

**М. А. Эскиндаров**, д.э.н., профессор, академик Российской академии образования – председатель редакционного совета, президент Финансового университета

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

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

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

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

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

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

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

---

## EDITOR-IN-CHIEF

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

### MEMBERS OF THE EDITORIAL BOARD

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

**M.A. Eskindarov**, Dr. Sci. (Econ.), Professor, Academician of the Russian Academy of Education, Chairman of the Editorial Board, The President of Financial University

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

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

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

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

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

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

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

«Учет. Анализ. Аудит»  
2022, Т. 9, № 2

Журнал зарегистрирован  
в Федеральной службе  
по надзору в сфере связи,  
информационных технологий  
и массовых коммуникаций.

**Свидетельство о регистрации  
ПИ № ФС77-67070  
от 15 сентября 2016 г.**

*Учредитель*

**ФГБОУ ВО «Финансовый  
университет при  
Правительстве Российской  
Федерации», Москва, Россия**

*Главный редактор*

**Р.П. Булыга**

*Заведующий редакцией  
научных журналов*

**В. А. Шадрин**

*Выпускающие редакторы*

**А.М. Пересыпкина,  
В.П. Косарев**

*Корректор*

**С.Ф. Михайлова**

*Переводчики*

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

*Верстка*

**С.М. Ветров**

Оформление подписки  
в редакции по тел.:  
**8 (499) 553-10-71 (вн. 10-80),**  
e-mail: [sfmihajlova@fa.ru](mailto:sfmihajlova@fa.ru)  
С.Ф. Михайлова

**Адрес редакции:**

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

Тел.: **8 (499) 553-10-84**

**(вн. 10-84)**

E-mail: [an5er@mail.ru](mailto:an5er@mail.ru)  
[www.accounting.fa.ru](http://www.accounting.fa.ru)

Подписано в печать:

08.04.2022

Формат 60 × 84 1/8

Объем 11,75 п.л.

Заказ № 290

Отпечатано

в отделе полиграфии

Финансового университета

(Москва, Ленинградский пр-т, д. 51)

© Финансовый университет

## ТЕОРИЯ И МЕТОДОЛОГИЯ УЧЕТНО-КОНТРОЛЬНЫХ И АНАЛИТИЧЕСКИХ ПРОЦЕССОВ

*Л.Ю. Архангельская*

**Методология количественного измерения налоговой нагрузки  
в экономике России . . . . . 6**

*В.С. Левин, Е.В. Саталкина*

**Структурно-динамический анализ прямых иностранных  
инвестиций: региональный аспект . . . . . 20**

## ОТЧЕТНОСТЬ ОРГАНИЗАЦИЙ

*Р.Г. Каспина, Ж.А. Чистополова*

**Развитие системы нефинансовой отчетности  
нефтяных компаний . . . . . 33**

*Р.Г. Осипова*

**Совершенствование корпоративной отчетности на основе  
внутрифирменного стандарта . . . . . 42**

## МЕТОДИКИ И ПРАКТИЧЕСКИЙ ОПЫТ

*М.В. Штиллер*

**Отражение влияния рисков в финансовой и нефинансовой  
отчетности . . . . . 50**

*Е.Ю. Сидорова*

**Применение инструментов налогового регулирования  
для развития экономики и локализации последствий COVID-19  
на примере стран Южной Америки . . . . . 61**

## РАЗВИТИЕ НАУЧНЫХ ШКОЛ УЧЕТА, АНАЛИЗА И АУДИТА

*М.А. Амурская*

**Учет и статистика в Китае в период правления  
династии Мин . . . . . 72**

*С.А. Бороненкова, А.В. Чепулянис*

**История развития экономического анализа  
на Среднем Урале. . . . . 82**

## ФОРУМ МОЛОДЫХ

*Лю Яли*

**Аудиторский рынок в России и Китае. . . . . 87**

## THEORY AND METHODOLOGY OF ACCOUNTING, ANALYTICAL AND CONTROL PROCESSES

*L. Yu. Arkhangel'skaya*

### Methodology for Quantifying the tax Burden in the Russian Economy . . . . . 6

*V.S. Levin, E.V. Satalkina*

### Structural and Dynamic Analysis of Foreign Direct Investment: Regional Aspect . . . . . 20

## REPORTING ORGANIZATIONS

*R.G. Kaspina, Zh.A. Chistopolova*

### Development of a Non-Financial Reporting for Oil Companies . . . 33

*R.G. Osipova*

### Improving Corporate Reporting Based on an Intercompany Standard . . . . . 42

## METHODS AND PRACTICAL EXPERIENCE

*M.V. Shtiller*

### Reflection of the Impact of Risks in Financial and Non-Financial Reporting . . . . . 50

*E. Yu. Sidorova*

### Applying Fiscal Tools for Economic Development and Localization of COVID-19 Impacts on a Case Study of South America . . . . . 61

## DEVELOPMENT OF SCIENTIFIC SCHOOLS OF ACCOUNTING, ANALYSIS AND AUDIT

*M.A. Amurskaya*

### Accounting and Statistics in China during the Ming Dynasty . . . . . 72

*S.A. Boronenkova, A.V. Chepulyanis*

### History of Economic Analysis Development in the Middle Urals. . . 82

## YOUTH FORUM

*Liu Yali*

### Audit Markets in Russia and China . . . . . 87

#### Accounting. Analysis. Auditing 2022, vol. 9, no. 2

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

Founder  
**The Financial University under the Government of the Russian Federation, Moscow, Russia**

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

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

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

Proofreader  
**S.F. Mikhaylova**

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

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

Subscription in editorial office  
Tel.: +7 (499) 553-10-71  
(internal 10-80)  
E-mail: sfmihajlova@fa.ru  
S.F. Mihaylova

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

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

Signed off to printing:  
08.04.2022  
Format 60 × 84 1/8  
Size 11,75 printer sheets  
Order № 290

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

© Financial University

DOI: 10.26794/2408-9303-2022-9-2-6-19  
УДК 336.6(045)  
JEL G17, G33

## Методология количественного измерения налоговой нагрузки в экономике России

Л.Ю. Архангельская  
Финансовый университет, Москва, Россия

### АННОТАЦИЯ

Налоговая нагрузка на реальный сектор экономики и доходы населения в любой стране являются важнейшим индикатором перспективности развития бизнеса и привлекательности проживания в ней человека. Экономическая теория предлагает различные трактовки категории «налоговая нагрузка» и методические подходы к количественному измерению ее величины. Ее исчисление на микро-, мезо- и макроуровнях сегодня противоречиво в части определения показателя, стоящего в «основании» относительной величины интенсивности (как формы представления налоговой нагрузки): ВВП, совокупного оборота организаций и индивидуальных предпринимателей за текущий (отчетный) год, выручки от продаж на институциональном уровне, прибыли от продаж и от финансово-хозяйственной деятельности до налогообложения и др. Автором в статье рассмотрена категория «налоговый поток», построена его индексная модель, на основе которой для оценки динамики налоговой нагрузки на всех уровнях анализа рекомендовано использовать индекс динамики налоговой нагрузки переменного состава с построением факторных индексов структурных сдвигов и изменения величин налоговой базы, ставок, льгот, цен и ассортимента реализуемой продукции. Разработана информационно-логическая схема реализации потоковой модели налоговой нагрузки для различных уровней анализа, приведены результаты структурно-динамического анализа величины и отраслевой структуры налоговой нагрузки в России за 2006–2020 гг., построены прогнозы ее уровня до 2022 г. Выявлены закономерности изменения данного индикатора и определены перспективы развития исследования.

**Ключевые слова:** налоговая нагрузка; налоговый поток; модель налогового потока; индекс налоговой нагрузки; показатели динамики структуры

**Для цитирования:** Архангельская Л.Ю. Методология количественного измерения налоговой нагрузки в экономике России. *Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing.* 2022;9(2):6-19. DOI: 10.26794/2408-9303-2022-9-2-6-19

## Methodology for Quantifying the Tax Burden in the Russian Economy

L. Yu. Arkhangel'skaya  
Financial University, Moscow, Russia

### ABSTRACT

The tax burden on the real sector of the economy and the income of the population in any country is the most important indicator of the prospects for business development and the attractiveness of living in it. Economic theory offers various interpretations of the category of tax burden and methodological approaches to the quantitative measurement of its magnitude. Its calculation at the micro, meso and macro levels today is contradictory to determine the indicator that is at the basis of the relative intensity value (as tax burden presentation): GDP, the total turnover of organizations and individual entrepreneurs for the current (reporting) year, revenue from sales at the institutional level, profits from sales and financial and economic activities before taxation, etc. The author considered the category of tax flow, built its index model, based on recommended using the dynamics index the tax burden assessment at all levels of analysis variable tax burden with the construction of factor indices of structural shifts and changes in the tax base, rates, benefits, prices and the range of sold products. The research considered the development of an information-logical scheme for implementing

a flow model of the tax burden for various levels of analysis. Also, the author presented the results of a structural and dynamic analysis of the magnitude and sectoral structure of the tax burden in Russia for 2006–2020 and made forecasts of its level up to 2022 research development prospects.

**Keywords:** tax burden; tax flow; tax flow model; tax burden index; structure dynamics indicators

**For citation:** Arkhangel'skaya L. Yu. Methodology for quantifying the tax burden in the Russian economy. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2022;9(2):6-19. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2022-9-2-6-19

## ВВЕДЕНИЕ

Измерение налоговой нагрузки на реальный сектор экономики и население является одной из ключевых проблем экономических субъектов на микро-, мезо- и макроуровнях, поскольку нагрузка во многом определяет целесообразность инвестиций в конкретный бизнес, привлекательность территорий для проживания и видов занятий для населения. В управлении экономикой этот индикатор используется для бюджетного планирования<sup>1</sup>, ретроспективного анализа, развития бизнеса, оценки диспропорций и «теневых» схем, однако пока у специалистов в этой области нет единства мнений относительно содержания и структуры показателя «налоговая нагрузка» [1–8]. В большей степени противоречия в его измерении возникают на институциональном уровне [2, 3, 6–8].

Для отраслевого уровня используют методику ФНС России<sup>2</sup>, для экономики в целом — методику Министерства финансов РФ<sup>3</sup>, применяя в качестве основания относительной величины интенсивности стоимость ВВП в текущих рыночных ценах.

Анализ подходов к оценке налоговой нагрузки для различных экономических субъектов позволил: сформулировать категорию «поток налоговых платежей», сформировать аддитивно-мультипликативную модель совокупного потока налоговых платежей для институциональной единицы и показатель налоговой нагрузки в виде кратной индексной факторной модели с учетом приведения величины потока налоговых платежей к сроку уплаты налогоплательщиком, а также предложить индекс на-

логовой нагрузки переменного состава для оценки ее динамики для хозяйствующих субъектов.

## МЕТОДОЛОГИЯ ИССЛЕДОВАНИЯ

### Анализ методических подходов к измерению налоговой нагрузки на институциональном уровне

Общепринятая трактовка налоговой нагрузки институциональной единицы как относительного показателя интенсивности (т.е. степени распространения налогов, сборов и обязательных платежей во внебюджетные фонды в величине валового дохода от финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика) [2, 3, 5–8] подвергается критике [2, 3, 7, 8], одновременно являясь объектом многочисленных исследований [1–8] (*табл. 1*).

Все методические подходы, каждый из которых не лишен недостатков, основаны на сравнении либо отдельных видов налоговых платежей (всех налогов, только прямых налогов) с валовым доходом от финансово-хозяйственной или трудовой деятельности в зависимости от статуса налогоплательщика [2, 5–8], либо прибылью до налогообложения [5, 6]. При этом выбор базы сравнения во многом предопределяется целевым характером использования количественной оценки налоговой нагрузки: для превентивного анализа перспектив проектирования, планирования и бюджетирования конкретного бизнеса на уровне институциональной единицы (налоги как затраты, отрицательный денежный поток)<sup>4</sup>; фактической оценки результативности действующего бизнеса (отрицательный денежный поток); оценки доходности бюджетов различных уровней за счет налоговых поступлений (доход, положительный денежный поток)<sup>5</sup>. Все методики, кроме авторской, оперируют агрегированными показателями налоговых платежей.

<sup>1</sup> Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2018 год и плановый период 2019 и 2020 годов (проект). URL: [http://komitet-bn.km.duma.gov.ru/upload/site7/ONBNiTP\\_v\\_GD\\_03.07.17.pdf](http://komitet-bn.km.duma.gov.ru/upload/site7/ONBNiTP_v_GD_03.07.17.pdf) (дата обращения: 25.12.2021).

<sup>2</sup> Приказ ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ (ред. от 10.05.2012) «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок». URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_55729/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_55729/) (дата обращения: 15.09.2021).

<sup>3</sup> Официальный сайт Министерства Финансов Российской Федерации. URL: <http://minfin.ru> (дата обращения: 15.09.2021).

<sup>4</sup> Ионова А. Ф., Селезнева Н. Н. Финансовый анализ. Учебник. 2-е изд. М.: Проспект; 2011. 624 с.

<sup>5</sup> Шеремет А. Д. Теория экономического анализа. Учебник. 3-е изд. М.: ИНФРА-М; 2011. 352 с. Выборова Е. Н. Финансовый анализ и диагностика. Учебное пособие. М.: Научная библиотека; 2019. 150 с.

Таблица 1 / Table 1

## Анализ методик расчета налоговой нагрузки / Analysis of methods for calculating the tax burden

Автор методики / Methodology author	Числитель показателя / Numerator of the tax	Знаменатель показателя / Denominator of the tax	Недостатки подхода / Disadvantages of the approach	Источники данных / Data sources
Минфин РФ / Ministry of Finance of the Russian Federation	Фактически уплаченные налогоплательщиком налоги и страховые взносы / Taxes and insurance premiums actually paid by the taxpayer	Выручка от реализации и внереализационные доходы / Sales revenue and non-operating income	Учтены платежи организации по налогам, по которым она является налоговым агентом / Company's payments for taxes for which it is a tax agent are taken into account	Отчетность налогоплательщика / Taxpayer reporting
ФНС РФ / Federal Tax Service (FTS) [2, 3]	Сумма фактически уплаченных налогоплательщиком налогов / The amount of actually paid taxes by the taxpayer	Выручка от реализации + внереализационные доходы / Sales revenue + non-operating income	Учтены платежи организации-налогового агента. Не учтены страховые взносы / Payments of the company-tax agent are taken into account. Insurance premiums are not included	Финансовая и бухгалтерская отчетность налогоплательщика, отраслевые нормативы, БД «Налогоплательщик», данные Росстата и др. / Financial and accounting statements of the taxpayer; industry standards; Database "Taxpayer"; data from Rosstat, etc.
Крейнина М. Н. / Kreinina M.N. [2, 3]	Разность между показателем знаменателя и чистой прибылью организации / The difference between the denominator and the net profit of a company	Выручка от реализации за минусом затрат на производство реализованной продукции, уменьшенных на величину косвенных налогов / Sales proceeds minus the cost of production of sold products, reduced by the amount of indirect taxes	Не учтена величина косвенных налогов / The amount of indirect taxes is not taken into account	Финансовая и бухгалтерская отчетность налогоплательщика / Financial and accounting statements of the taxpayer
Кирова Е.А. / Kirova E.A. [2, 3, 8]	Фактически уплаченные налоги + платежи во внебюджетные фонды + недоимки по фактическим платежам и платежам прошлых лет / Actual taxes paid + payments to off-budget funds + arrears on actual payments and payments of previous years	Выручка от продаж брутто + сальдо вне-реализационных доходов – материальные затраты и начисленные амортизационные отчисления / Gross sales revenue + balance of non-operating income – material costs and accrued depreciation	Учтены платежи организации как налогового агента / Payments of the organization as a tax agent are taken into account	Финансовая и бухгалтерская отчетность налогоплательщика / Financial and accounting statements of the taxpayer
Авторская методика / Author's technique [4–6]	Чистый годовой налоговый поток (начисленные налоги и сборы), скорректированный на величину льгот налогоплательщика / Net annual tax flow (taxes and fees assessed) adjusted for taxpayer benefits	Выручка от реализации (годовая) – брутто / Sales proceeds (annual) – gross	Учтены платежи организации как налогового агента / Payments of a company as a tax agent are taken into account	Финансовая и бухгалтерская отчетность налогоплательщика; данные управленческого учета; классификаторы Росстата / Financial and accounting statements of the taxpayer; management accounting data; Rosstat classifiers

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



Преимуществом авторского подхода является рассмотрение налоговых платежей: как отдельных, отрицательных для каждой институциональной единицы дискретных потоков с различной величиной платежа в зависимости от налогооблагаемой базы и ставок, так и режимов налогообложения; статуса налогоплательщика, интенсивности и периодичности уплаты в течение года и количественное измерение суммарного потока налоговых платежей, представленных как аддитивная функция отдельных потоков по конкретным налогам, сборам, платежам во внебюджетные фонды, скорректированных на суммы персональных льгот, предоставляемых данной институциональной единице. На основании совокупного (суммарного) скорректированного потока платежей налогов, сборов и платежей во внебюджетные фонды и моделируется налоговая нагрузка на институциональном уровне [4].

### Построение модели налогового потока смешанного типа

Трактовка категории «поток налоговых платежей» для организаций и индивидуальных предпринимателей как регулярная, осуществляемая с определенной периодичностью в соответствии с НК РФ<sup>6</sup> уплата налогов в бюджеты различных уровней через единый казначейский счет, сборов и платежей во внебюджетные фонды конкретным налогоплательщиком по законодательно установленным КБК предложена в [4]. По отдельным видам или элементам платежей сроки уплаты по факту могут нарушаться налогоплательщиком с последующим возникновением недоимки, пеней и штрафов.

Типологизация и структуризация налоговых платежей и налоговых льгот по ним, проведенная автором на основании действующего налогового законодательства, международных стандартов учета налогов и сборов в системе СНС (ред. 2008 г.), представлена на *рис. 1* и в *табл. 2* и *3*.

Введем обозначения, которые далее будут использованы при моделировании потока:

$B_m$  — налоговая база по  $m$ -виду налога, формируемая в соответствии с действующим федеральным и региональным налоговым законодательством, где  $m \in \{1; M\}$ ;

$\beta_{mi}$  —  $i$ -я налоговая ставка по  $m$ -виду налога в соответствии с НК РФ;

$(-\sum \sum L_{mjk})$  — совокупность льгот по  $m$ -виду налогового платежа  $k$ -типу льгот и  $j_k$ -виду льгот [5, с. 32; 6, с. 84].

Типы льгот по налогам, сборам и платежам во внебюджетные фонды выделяются по элементам налоговой системы: изменение налоговой базы ( $k = 1$ ) и изменение налоговой ставки (дифференциация) ( $k = 2$ ), тогда модель налогового потока  $NP_m$  по каждому  $m$ -виду налога может быть представлена следующей аддитивно-мультипликативной функцией (1):

$$NP_m = \sum_i^n \beta_{mijk} \times \sum_{j1} \left( d_{mj} \times B_m - \sum_j \sum_r L_{mjk} \right), \quad (1)$$

где  $d_{mj}$  — доля льготуемого оборота по  $j_k$ -виду льготы по  $m$ -виду налога в его налоговой базе  $B_m$  [1, 4–6].

Каждая модель налогового потока в  $t$ -году по конкретному  $m$ -виду налога ( $m \in \{1; M\}$ ) должна учитывать будущую стоимость денежных средств, перечисляемых в бюджеты различных уровней в определенные моменты времени путем приведения каждой налоговой выплаты к дате выплаты или к концу налогового периода (2):

$$NP_m = \sum_i^n \beta_{mijk} \times \sum_{j1} \left( d_{mj} \times B_m - \sum_j \sum_r L_{mjk} \right) \times \left( 1 + \frac{\beta_{mijk}}{100 \times \varepsilon} \right)^\varepsilon, \quad (2)$$

где  $\varepsilon$  — частота выплат по  $m$ -виду налога в течение налогового года.

На основании соотношений (1) и (2) нами разработана модель совокупного потока налоговых платежей, сборов и платежей во внебюджетные фонды для институционального уровня как аддитивная модель по всем дискретным потокам  $m \in \{1; M\}$  (3):

$$NP_f^t = \sum_{m=1}^M \sum_i^n \beta_{mijk} \times \sum_{j1} \left( d_{mj} \times B_m - \sum_j \sum_r L_{mjk} \right) \times \left( 1 + \frac{\beta_{mijk}}{100 \times \varepsilon} \right)^\varepsilon, \quad (3)$$

где  $NP_f^t$  — совокупный налоговый поток в году  $t$  по  $f$ -й институциональной единице.

Она является основой построения модели налоговой нагрузки на институциональном уровне в агрегатной форме и в развернутом виде: агрегатная форма

$$TB_f^t = \frac{NP_f^t}{\sum_i p_i^t \times q_i^t};$$

<sup>6</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации (НК РФ). URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_19671/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/)

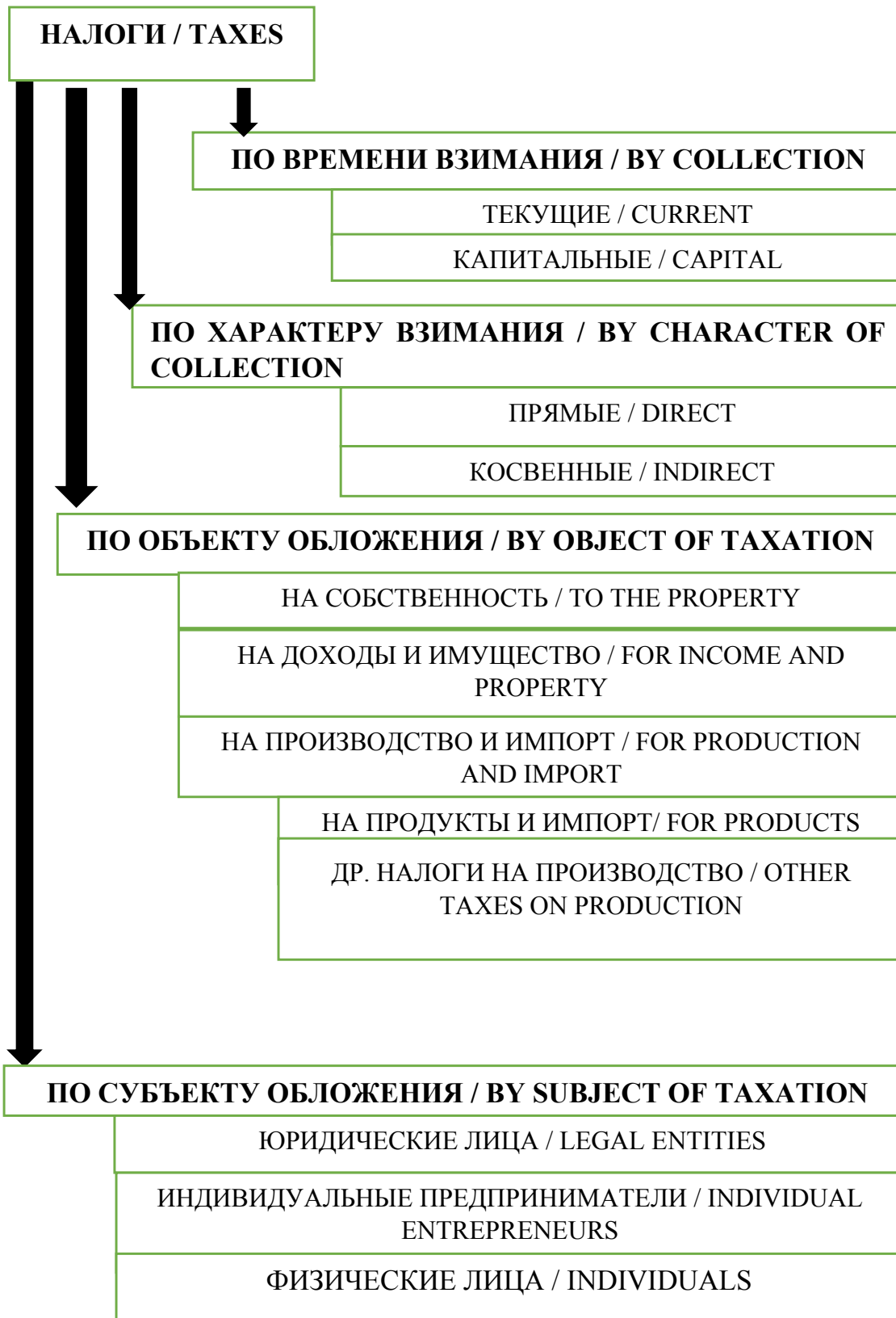


Рис. 1 / Fig. 1. Классификация налогов в СНС / Tax classification in the National Accounting System

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

Таблица 2 / Table 2

**Налоговые платежи, применяемые в российском законодательстве для юридических и физических лиц и индивидуальных предпринимателей / Tax payments used in Russian legislation for legal entities and individuals and individual entrepreneurs<sup>7</sup>**

Типология налоговых платежей ( <i>m</i> ) / Typology of tax payments ( <i>m</i> )	Виды налогов и сборов, входящие в группу ( $m_s = \overline{1; M}$ ) S = 1; 3 / Types of taxes and fees included in the group	Субъект налогообложения / Subject of taxation
Косвенные налоги / Indirect taxes [1–7]	Налоги на продукты и импорт S = 1 / Taxes on products and imports S = 1	Юридические лица (ЮЛ) / Legal entities (LE)
	Налог на добавленную стоимость (НДС); экспортная пошлина; импортная пошлина; торговый сбор; таможенный сбор / Value added tax (VAT); export duty; import duty; trading fee; customs duty	Индивидуальные предприниматели (ИП) / Individual entrepreneurs (IE)
Прямые налоги / Direct taxes [1–8]	Другие налоги на производство S = 2: Налоги за пользование ресурсами: налог на землю; водный налог: налог на добычу полезных ископаемых; сборы за пользование объектами животного мира; за пользование объектами водных биологических ресурсов; экологический сбор; Транспортный налог; Государственная пошлина; Страховые взносы во внебюджетные фонды; Налог на рекламу / Other production taxes S = 2: Taxes for the use of resources: land tax; water tax: mineral extraction tax; fees for the use of wildlife objects; for the use of objects of aquatic biological resources; environmental fee; transport tax; government duty; insurance contributions to off-budget funds; advertising tax	Юридические лица (ЮЛ) / Legal entities (LE)
	Налоги на доходы и имущество S = 3: единый налог на прибыль; налог на имущество организаций; единый сельскохозяйственный налог; налог на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья; налог на игорный бизнес; единый налог на вмененный доход; налог на доходы (упрощенная система налогообложения) / Taxes on income and property S = 3: uniform income tax; corporate property tax; single agricultural tax; tax on additional income from hydrocarbon production; tax on gambling business; a single tax on imputed income; income tax (simplified taxation system).	Юридические лица (ЮЛ) / Legal entities (LE)
	Налог на имущество физических лиц; налог на доходы физических лиц (ндфл) лиц; налог на наследование и дарение / Personal property tax; personal income tax (PIT) of persons; inheritance and gift tax	Индивидуальные предприниматели (ИП) / Individual entrepreneurs (IE)  Физические лица / Individuals

*Источник / Source:* разработано автором на основании НК РФ, ч. II, гл. 21–34 (кроме гл. 24, 27 и 32). URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_19671/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/) / developed by the author based on Tax Code of the Russian Federation, part two, chap. 21–34 (except the chap. 24, 27, 32). URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_19671/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/)

Таблица 3 / Table 3

Налоговые льготы, применяемые в российском законодательстве /  
Tax incentives applied in Russian legislation

Типология видов льгот ( $k = 1, 2$ ) / Typology of types of benefits	Формы проявления / Forms of manifestation
Уменьшение налоговой базы $B_m$ по $m$ -виду налогового платежа и платежа во внебюджетные фонды ( $k = 1$ ) / Reducing the tax base for the $m$ -th type of tax payment and payment to off-budget funds	Изыятие из налоговой базы $B_m$ части элементов $b_{mj}$ / Withdrawal from the tax base $B_m$ of part of the elements $b_{mj}$ ; освобождение от налогообложения в связи со статусом налогоплательщика / tax exemption due to taxpayer status; временное освобождение от налогообложения в связи с изменением масштабов финансово-хозяйственной деятельности / temporary exemption from taxation due to changes in the scale of financial and economic activities
Изменение налоговой ставки $\beta_m$ по $m$ -му виду налогового платежа и платежа во внебюджетные фонды ( $k = 2$ ) / Changing of the tax rate $\beta_m$ for the $m$ -th type of tax payment and payment to off-budget funds ( $k = 2$ )	Понижение налоговой ставки и тарифов платежей во внебюджетные фонды / Reduction of the tax rate and tariffs for payments to off-budget funds; применение 0% ставки для отдельных видов деятельности, хозяйственных операций, видов доходов / application of a 0% rate for certain types of activities, business transactions, types of income; применение абсолютных и адвалорных налоговых ставок в зависимости от вида подакцизной продукции / application of absolute and ad valorem tax rates depending on the type of excisable products

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

развернутый вид:

$$TB_f^t = \frac{\sum_{m=1}^M \sum_i^n \beta_{mijk} \times \sum_{j=1}^n (d_{mj} \times B_m - \sum_j \sum_r L_{mjk}) \times \left(1 + \frac{\beta_{mijk}}{100 \times \varepsilon}\right)^\varepsilon}{\sum_i p_i^t \times q_i^t} \times 100, \% \quad (4)$$

где  $\sum_i p_{if}^t \times q_{if}^t$  — выручка от продаж  $f$ -й институциональной единицы в году  $t$  (денежн.);

$p_{if}^t$  — цена за единицу  $i$ -го вида продукции  $f$ -й институциональной единицы в году  $t$  (денежн.);

$q_{if}^t$  — ожидаемый (плановый, проектный) физический объем продукции  $i$ -го вида  $f$ -й институциональной единицы в периоде  $t$  (натур.);

$TB_f^t$  — совокупная налоговая нагрузка на валовой доход по  $f$ -й институциональной единице в году  $t$ , %.

На основе авторского подхода становится возможным на институциональном уровне исследовать изменение налоговой нагрузки во времени с помощью индекса ее динамики переменного состава (5) и в пространстве (6) путем сравнения планового (проектного) или фактического налогового потока за конкретный период по отношению к планируемому объему реализации продукции конкретным экономическим субъектом с отраслевым уровнем налоговой нагрузки, формируемым ведомствами и ФНС РФ<sup>7</sup>, или

объектов-аналогов, используя данные, например, БД СПАРК ИНТЕРФАКС:

$$I_{TBf} = \frac{TB_f^1}{TB_f^0} \quad (5)$$

где  $TB_f^{(0,1)}$  — совокупная налоговая нагрузка на валовой доход по  $f$ -й институциональной единице в базисном и отчетном периодах соответственно, %

$$\text{или } I_{TBf} = \frac{TB_f^{(пл.1)}}{TB_{ФНС}^{норм.т}} \quad (6)$$

где  $TB_f^{(пл.1)}$  — плановый или фактический уровень налоговой нагрузки по  $f$ -й институциональной единице в году  $t$ , %;

$TB_{ФНС}^{норм.т}$  — нормативный уровень налоговой нагрузки по отрасли, к которой принадлежит  $f$ -я институциональная единица (Код отрасли народного хозяйства или Код вида экономической деятельности), устанавливаемый ФНС РФ для выездных налоговых проверок.

Представленный на сайте Федеральной налоговой службы России «Налоговый калькулятор» не

<sup>7</sup> Приказ ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ (ред. от 10.05.2012) «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок». URL: <http://www.nalog.gov.ru> (дата обращения: 15.09.2021).

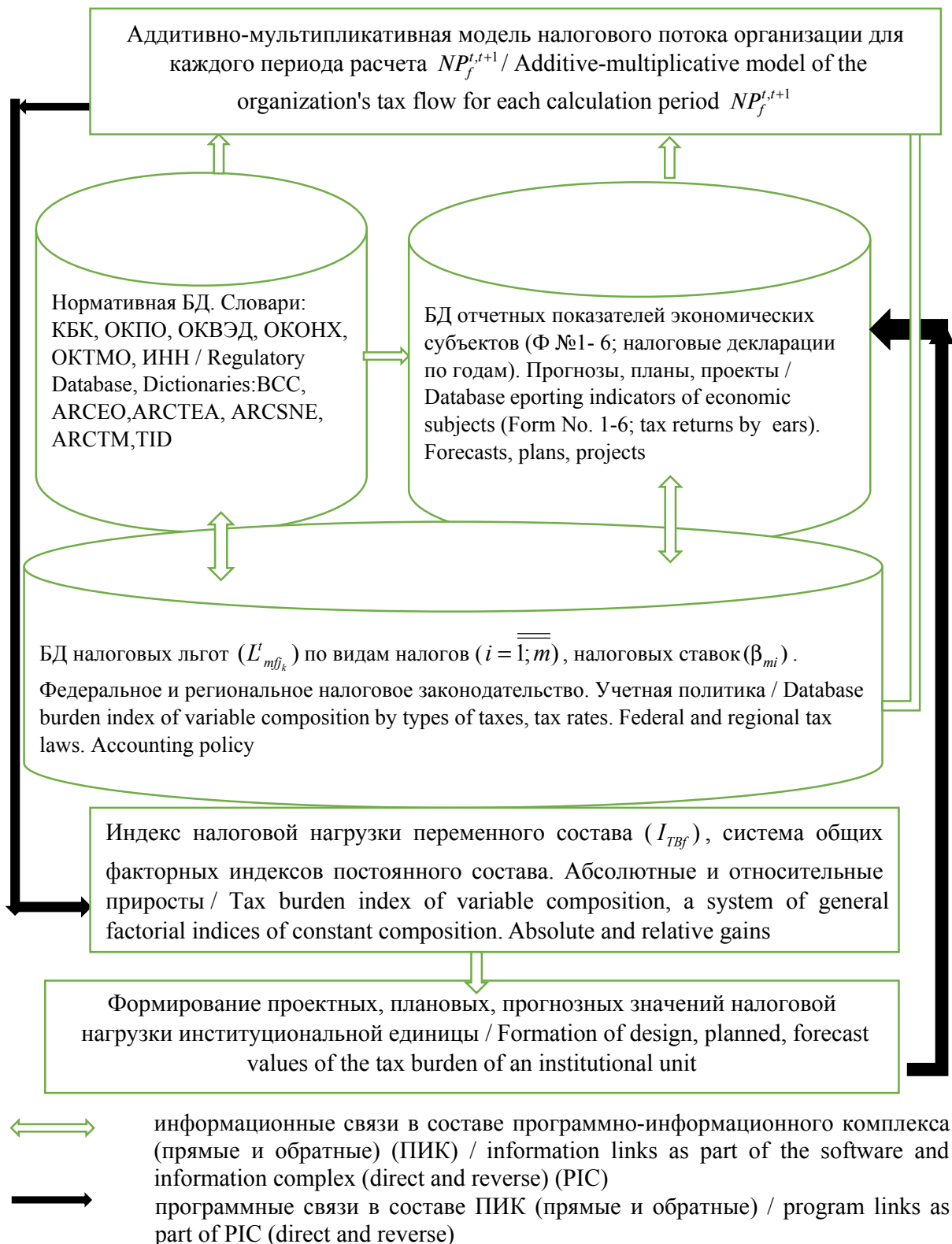


Рис. 2 / Fig. 2. Схема программно-информационного комплекса (ПИК) реализации модели измерения налоговой нагрузки на институциональном уровне / Schematic of the software and information complex for the implementation of the model for measuring the tax burden at the institutional level

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

Таблица 4 / Table 4

Динамика налоговой нагрузки по России за 2006–2020 гг., % /  
Dynamics of the tax burden in Russia for 2006–2020, %

Годы / Years	Фактическая налоговая нагрузка, $Y_k$ / Actual tax burden, $Y_k$	Абсолютный прирост / Absolute growth		Темп роста / Growth rate		Темп прироста / Rate of increase		Абсолютное значение 1% относительного прироста / Absolute value of 1% relative increase
		Базисный / Basic	Цепной / Chain	Базисный / Basic	Цепной / Chain	Базисный / Basic	Цепной / Chain	
2006	11,6	–	–	–	–	–	–	–
2007	14,4	2,8	+2,8	124,1	124,1	24,1	24,1	0,116
2008	13,5	1,9	–0,9	116,4	93,8	16,4	–6,2	0,144
2009	12,4	0,8	–1,1	106,9	91,8	6,9	–9,2	0,135
2010	9,4	–2,2	–3,0	81,0	75,8	–19,0	–24,2	0,124
2011	9,7	–1,9	+0,3	83,6	103,2	–16,4	+3,2	0,094
2012	9,8	–1,8	+0,1	84,5	101,0	–15,5	+1,0	0,097
2013	9,9	–1,7	+0,1	85,3	101,0	–14,7	+1,0	0,098
2014	9,8	–1,8	–0,1	84,5	99,0	–15,5	–1,0	0,099
2015	9,7	–1,9	–0,1	83,6	99,0	–16,4	–1,0	0,098
2016	9,6	–2,0	–0,1	82,8	99,0	–17,2	–1,0	0,097
2017	10,8	–0,8	+1,2	93,1	112,5	–6,9	+12,5	0,096
2018	11,0	–0,6	+0,2	94,8	101,9	–5,2	+1,9	0,108
2019	11,2	–0,4	+0,2	96,6	101,8	–3,4	+1,8	0,110
2020	10,0	–1,6	–0,2	86,2	89,3	–13,8	–10,7	0,112
Всего	162,8	–1,6	–1,6	86,2	86,2	–13,8	–13,8	–

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

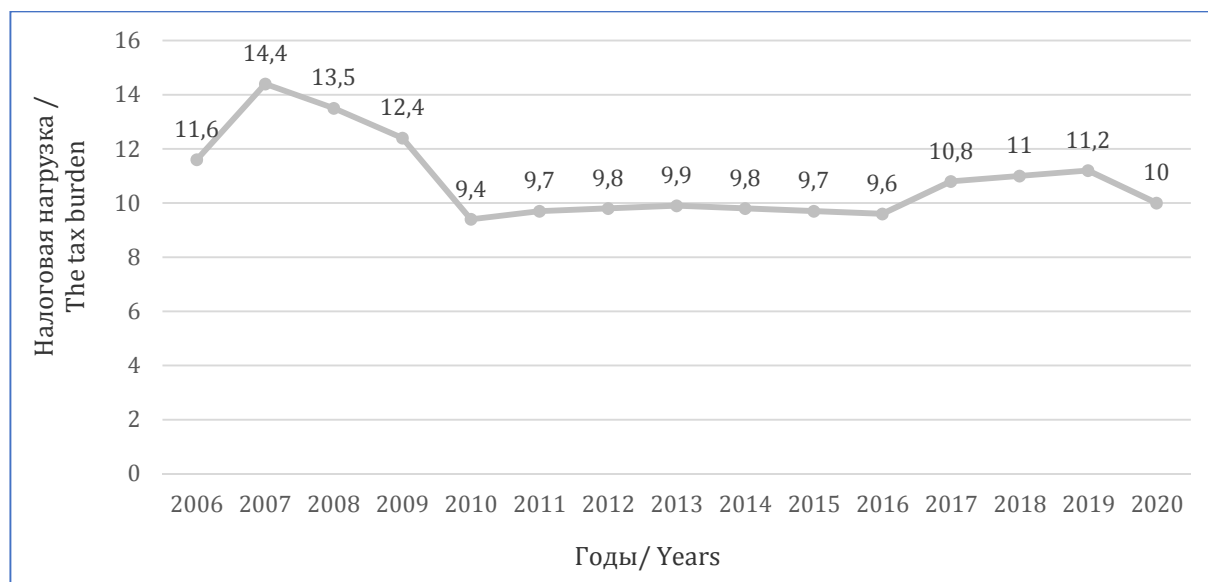


Рис. 3 / Fig. 3. Динамика уровня налоговой нагрузки на реальный сектор экономики по России в 2006–2020 гг., % / Dynamics of the tax burden level on the real sector of the economy in Russia in 2006–2020, %

Источник / Source: разработано автором по данным официального сайта Росстата (ФСГС). URL: <http://rosstat.gov.ru> / developed by the author according to the official website of Rosstat. URL: <http://rosstat.gov.ru>.

Таблица 5 / Table 5

Прогнозные оценки налоговой нагрузки по России на 2021–2022 гг., % /  
Forecast estimates of the tax burden in Russia for 2021–2022, %

Год / Year	Прогнозные значения уровня налоговой нагрузки / Forecast values of the level of tax burden		
	По уравнению тренда / According to the trend equation	По среднегодовому абсолютному приросту $\Delta = 0,114\%$ / According to the average annual absolute growth $\Delta = 0,114\%$	По среднегодовому темпу роста $\bar{T}_p = 98,9\%$ / By average annual growth rate $\bar{T}_p = 98,9\%$
2021	9,46 (при $t = 8$ )	9,89	9,89
2022	9,28 (при $t = 9$ )	9,77	9,78

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

в полной мере обеспечивает налогоплательщиков необходимыми расчетами налоговой нагрузки в соответствии с их (а не налогового органа) целями и потребностями; предлагаемый же авторский подход моделирования этой нагрузки более предпочтителен.

### Статистическое моделирование налоговой нагрузки на микро-, мезо- и макроуровнях

Информационно-логическая схема, отражающая архитектуру программно-информационного комплекса (ПИК) для моделирования налоговой нагрузки на институциональном уровне, представлена на рис. 2. В ее основе находится реляционная модель данных как наиболее гибкая и адаптивная к специфике процесса, опирающаяся на:

- действующие классификаторы предприятий, отраслей, видов экономической деятельности, форм собственности, территорий и муниципальных образований, поддерживаемые Росстатом;
- коды бюджетной классификации (КБК), утверждаемые Минфином;
- индивидуальные номера налогоплательщиков;
- отраслевые нормативы налоговой нагрузки, виды налогов и сборов, ставки, льготы, персонально учтываемые ФНС России;
- программное и информационное обеспечение, используемое налогоплательщиком, показатели бухгалтерской и финансовой отчетности, включая налоговые декларации;

- результаты моделирования по периодам осуществления расчетов налогоплательщиком.

Комплекс является надстройкой над стандартными программными продуктами, используемыми налогоплательщиком в бухгалтерском и управленческом учете, и позволяет осуществить внешний интерфейс с цифровой платформой территориальных налоговых инспекций (ИФНС) и других ведомств, обеспечивая более детальные расчеты отраслевой и территориальной налоговой нагрузки.

### Структурно-динамический анализ налоговой нагрузки в России за 2006–2020 гг.

На отраслевом уровне и уровне субъектов РФ расчеты налоговой нагрузки осуществляются по методологии ФНС России<sup>8</sup>. Определяется данный индикатор как отношение «суммы налогов и сборов по данным официальной статистической отчетности ФНС России к обороту организаций по данным Росстата<sup>9</sup>, выраженное в процентах» (табл. 4).

Данные табл. 4 и рис. 3 указывают на устойчивую тенденцию к снижению фактической налоговой нагрузки на реальный сектор экономики, исчисленной к оборотам организаций и ИП по России за 2006–2020 гг. в текущих ценах. За анализируе-

<sup>8</sup> Приказ ФНС России от 30.05.2007 N ММ-3-06/333@ (ред. от 10.05.2012) «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок» URL: <http://www.nalog.gov.ru> (Дата обращения 15.09.2021)

<sup>9</sup> Официальный сайт Росстата (ФГСГ). URL: <http://rosstat.gov.ru>

Таблица 6 / Table 6

Отраслевая структура налоговой нагрузки в экономике России /  
Sectoral structure of the tax burden in the Russian economy

Отрасли экономики / Economy branches	Год / Year				Абсолютное изменение налоговой нагрузки (±) 2020 г. / Absolute change in the tax burden (±) 2020 / 2006	Темпы прироста +/- снижения налоговой нагрузки 2020 г. / 2006 г., % / Reduction of the tax burden 2020 / 2006, %
	2006		2020			
	Налоговая нагрузка, % / Tax burden, %	Доля отрасли в налоговой нагрузке / The share of the industry in the tax burden	Налоговая нагрузка, % / Tax burden, %	Доля отрасли в налоговой нагрузке / The share of the industry in the tax burden, %		
Всего по экономике / Total for the economy:	11,6	100	10,0	100	-1,6	-13,8
Сельское, лесное хозяйство, охота, рыболовство, рыбоводство / Agriculture; forestry; hunting; fishing; fish farming	5,5	3,4	3,8	2,3	-1,7	-31,0
Добыча полезных ископаемых / Mining	45,1	28,0	35,2	21,6	-9,9	-22,0
Обрабатывающие производства / Manufacturing industries	7,2	4,5	8,1	5,0	+0,9	+12,5
Обеспечение электрической энергией, газом и паром; кондиционирование воздуха / Provision of electricity; gas and steam; air conditioning	7,3	4,5	6,1	3,8	-1,2	-16,4
Водоснабжение, водоотведение, организация сбора и утилизации отходов, деятельность и ликвидация загрязнений / Water supply; wastewater disposal; organization of waste collection and disposal; activities and elimination of pollution	6,6	4,1	9,6	5,9	+3,0	+45,5
Строительство / Building	11,9	7,4	10,7	6,6	-1,2	-10,1
Торговля оптовая и розничная; ремонт автотранспортных средств и мотоциклов / Wholesale and retail trade; repair of motor vehicles and motorcycles	3,8	2,4	3,0	1,8	-0,8	-21,1
Деятельность гостиниц и предприятий общественного питания / Activities of hotels and catering establishments	10,7	6,6	10,3	6,3	-0,4	-3,7
Транспортировка и хранение / Transport and storage	11,7	7,2	6,0	3,7	-5,7	-48,7
Деятельность в области информации и связи / Activities in the field of information and communication	16,5	10,2	17,3	10,6	+0,8	+4,8
Деятельность по операциям с недвижимым имуществом / Real estate activities	18,2	11,3	22,5	13,8	+4,3	+23,6

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

Примечание / Note: расчет за 2006 г. произведен без учета поступлений по единому социальному налогу и страховым взносам на обязательное пенсионное страхование / the calculation for 2006 was made without taking into account the receipts from the unified social tax and insurance premiums for compulsory pension insurance.



мый период уровень налоговой нагрузки в стране ежегодно снижался в среднем на 1,1%.

Одновременно выявлен значимый линейный тренд (7):

$$\hat{Y} = 10,85 - 0,174t \quad (7)$$

при уровне значимости  $\alpha \in \{0,025; 0,05; 0,1\}$  и расчетной величине дисперсионного критерия Фишера  $F_3 = 7,77 > F_{\text{таб}} \in \{6,41; 4,67; 3,14\}$  [10].

Используя выявленный тренд, а также средние показатели динамики: среднегодовые абсолютные приросты, темпы роста и прироста, были построены прогнозные оценки (табл. 5), свидетельствующие о достаточно высоком уровне их надежности и близости друг к другу: трендовые прогнозные оценки построены по отношению к среднему уровню налоговой нагрузки за пятнадцатилетний период наблюдения, а экстраполируемые прогнозные уровни — на базе среднегодового абсолютного прироста и темпа роста по отношению к уровню 2020 г.

Федеральная налоговая служба России рассчитывает и публикует статистические данные о налоговой нагрузке и по видам экономической деятельности и по отраслям, в том числе свидетельствующие о снижении налоговой нагрузки в 2020 году (табл. 6).

Наиболее высокая налоговая нагрузка в 2006 и 2020 гг. приходилась на такие отрасли, как добыча полезных ископаемых, деятельность в области информации и связи, по операциям с недвижимостью, строительство и составляла, соответственно, примерно 56,9 и 52,6% от общей величины.

В среднем изменение структуры налоговой нагрузки по отраслям экономики России в 2020 г. по сравнению с 2006 г. можно измерить с помощью индекса В.М. Рябцева [11]:

$$I_R = \sqrt{\frac{\sum_k (d_k^1 - d_k^0)^2}{\sum_k (d_k^1 + d_k^0)^2}} = \sqrt{\frac{67,16}{4275,71}} \times 100 = 12,5 \%, \quad (8)$$

где  $d_k^1, d_k^0$  соответственно, доли  $k$ -й отрасли в совокупной налоговой нагрузке в 2020 и 2006 гг. Значение  $I_R = 12,5\%$  свидетельствует о низком уровне различия отраслевой структуры налоговой нагрузки в России в 2020 г. по отношению к 2006 г.

## РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

Разработанная кратная модель налоговой нагрузки институциональной единицы имеет следующие преимущества перед существующими методиками:

- универсальность: возможность применения для любого налогоплательщика вне зависимости от формы собственности, отраслевой, видовой и территориальной принадлежности;
- многофакторность: учет видов налогов, совокупности льгот и разнообразия ставок налогов, частоты взимания налога; особенностей формирования налоговой базы, режима налогообложения, статуса налогоплательщика; выручки от продаж по всему ассортименту продукции в рыночных ценах;
- уникальность для каждого налогоплательщика относительно состава налоговых платежей и льгот и особенностей учетной политики;
- адаптивность к изменяющемуся правовому полю в сфере налогообложения субъектов экономической деятельности; применяемым цифровым платформам [12]; стандартам статистического учета, в том числе и для международных сопоставлений уровня налоговой нагрузки<sup>10</sup> [13–15];
- развитое информационное обеспечение в части нормативно-правовой базы, общероссийских классификаторов; БД ФНС и Минфина России;
- возможность использования известного практикам программного продукта Excel.

Индексные факторные модели налогового потока, налоговой нагрузки, а также разработанный автором на их основе индекс динамики налоговой нагрузки переменного состава представляют научную новизну исследования.

Представленный комплекс моделей может использоваться в организациях и ИП (в качестве надстройки над имеющимся программным обеспечением); как инструментарий для финансовых аналитиков; при подготовке научно-педагогических кадров в вузах финансово-экономического профиля.

<sup>10</sup> Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States, Iceland and Norway. Statistical book. Luxembourg: Eurostat; 2014. 314 p.

## СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Черник Д.Г., Павлова Л.П., Дадашев А.З., Князев В.Г., Чипуренко Е.В. Налоговая нагрузка предприятия: анализ, расчет, управление. М.: Налоговый вестник; 2008. 464 с.
2. Амелина Е.А. Налоговая нагрузка предприятий: понятие, методики расчета и направления оптимизации. *Калужский экономический вестник*. 2020;(2):68–72.

3. Мороз В.В., Гречина А.И. Анализ методик расчета налоговой нагрузки, особенности их практического применения. *Финансовая жизнь*. 2018;(1):57–60.
4. Архангельская Л.Ю. Практика применения факторного индексного анализа в системе управленческого учета для предприятий топографо-геодезического профиля. *Известия высших учебных заведений. Геодезия и аэрофотосъемка*. 2012;(4):106–111.
5. Архангельская Л.Ю. Количественная оценка налогового бремени — аналитический инструмент безопасности бизнеса. Сборник статей по итогам VI международной межвузовской научно-практической конференции «Учет, анализ и аудит: новые задачи в обеспечении безопасности и ответственность перед бизнесом» (7 ноября 2019 г.). М.: РУСАЙНС; 2020. 486 с.
6. Архангельская Л.Ю. Статистическое моделирование налогового бремени институциональных единиц — инструмент бизнес-аналитики. *Экономика и управление: проблемы и решения*. 2021;2(2):83–86.
7. Грабова О.Н., Суглобов А.Е. Исследование налоговой нагрузки в условиях цифровизации экономики. *Экономика. Налоги. Право*. 2018;1(4):141–151.
8. Радостева М.В. Налоговая нагрузка и методы ее оценки в современных условиях. *Научные ведомости белгородского государственного университета. Серия: экономика. Информатика*. 2017;258(9):71–76.
9. Тихонова А.В. Мировое налогообложение: статистические аспекты (на примере сельского хозяйства). *Продовольственная политика и безопасность*. 2016;3(1):19–40.
10. Сигел Э. Практическая бизнес-статистика. Пер. с англ. М.: Вильямс; 2008; 1099 с.
11. Рябцев В.М., Чудилин Г.И. Региональная статистика. М.: МИД; 2001.
12. Ранадиве В. Предвидение: новая эволюционная упреждающая модель бизнеса. Пер. с англ. М.: Эксмо; 2008. 240 с.
13. Эккерсон У.У. Панели индикаторов как инструмент управления: ключевые показатели эффективности, мониторинг деятельности, оценка результатов. Пер. с англ. М.: Альпина Бизнес Букс; 2007. 417 с.
14. Kimball R., Reeves L., Ross M., Thornthwaite W. The Data Warehouse Lifecycle Toolkit. New York: John Wiley & Sons Inc.; 1998. 780 p.
15. Eckerson W.W. Performance Management Strategies. How to create and deploy effective metrics. TDWI Best Practices Report. First Quarter 2009. URL: [https://www.spendit.de/wp-content/uploads/2021/10/TDWI\\_Performance-Management-Strategies.pdf](https://www.spendit.de/wp-content/uploads/2021/10/TDWI_Performance-Management-Strategies.pdf)

## REFERENCES

1. Chernik D.G., Pavlova L.P., Dadashev A.Z., Knyazev V.G., Chipurenko E.V. Tax burden of an enterprise: analysis, calculation, management. М.: Tax Bulletin; 2008. 464 p. (In Russ.).
2. Amelina E.A. Tax burden of enterprises: concept, calculation methods and optimization directions. *Kaluga economic bulletin = Kaluzhskij ekonomicheskij vestnik*. 2020;(2):68–72. (In Russ.).
3. Moroz V.V., Grechina A.I. Analysis of methods for calculating the tax burden, features of their practical application. *Financial life = Finansovaya zhizn'*. 2018;(1):57–60. (In Russ.).
4. Arkhangel'skaya L. Yu. The practice of applying factorial index analysis in the management accounting system for topographic and geodetic enterprises. *News of higher educational institutions. Geodesy and aerial photography = Izvestiya vysshih uchebnyh zavedenij. Geodeziya i aerofotos'emka*. 2012;(4):106–111. (In Russ.).
5. Arkhangel'skaya L. Yu. Quantitative assessment of the tax burden — an analytical tool for business security. Collection of articles based on the results of the VI International Interuniversity Scientific and Practical Conference «Accounting, analysis and audit: new challenges in ensuring security and responsibility to business» (November 7, 2019). Moscow: RUSAYNS; 2020. 486 p. (In Russ.).
6. Arkhangel'skaya L. Yu. Statistical modeling of the tax burden of institutional units as a tool for business analytics. *Economics and Management: Problems and Solutions = Ekonomika i upravlenie: problemy i resheniya*. 2021;2(2):83–86. (In Russ.).
7. Grabova O.N., Suglobov A.E. Study of the tax burden in the context of digitalization of the economy. *Economy. Taxes. Right = Ekonomika. Nalogi. Pravo*. 2018;1(4):141–151. (In Russ.).
8. Radosteva M.V. Tax burden and methods of its assessment in modern conditions. *Scientific statements of the Belgorod State University. Series: economics. Informatics = Nauchnye ведомosti belgorodskogo gosudarstvennogo universiteta. Seriya: ekonomika. Informatika*. 2017;258(9):71–76. (In Russ.).

9. Tikhonova A.V. Global taxation: statistical aspects (on the example of agriculture). *Food policy and security = Prodovol'stvennaya politika i bezopasnost'*. 2016;3(1):19–40. (In Russ.).
10. Siegel E. Practical business statistics. Transl. from Eng. Moscow: Williams; 2008; 1099 p. (In Russ.).
11. Ryabtsev V.M., Chudilin G.I. Regional statistics. Moscow: MFA; 2001. (In Russ.).
12. Ranadive V. Foresight: A new evolutionary proactive business model. Translation from English. Moscow: Eksmo; 2008. 240 p. (In Russ.).
13. Eckerson W.W. Dashboards as a management tool: Key performance indicators, performance monitoring, results evaluation. Transl. from Eng. Moscow: Alpina Business Books; 2007. 417 p. (In Russ.).
14. Kimball R., Reeves L., Ross M., Thornthwaite W. The Data Warehouse Lifecycle Toolkit. New York: John Wiley & Sons Inc.; 1998. 780 p.
15. Eckerson W.W. Performance Management Strategies. How to create and deploy effective metrics, TDWI Best Practices Report. First Quarter 2009. URL: [https://www.spendit.de/wp-content/uploads/2021/10/TDWI\\_Performance-Management-Strategies.pdf](https://www.spendit.de/wp-content/uploads/2021/10/TDWI_Performance-Management-Strategies.pdf).

### ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ

**Любовь Юрьевна Архангельская** — кандидат экономических наук, доцент, доцент департамента учета, анализа и аудита, Финансовый университет, Москва, Россия  
<https://orcid.org/0000-0002-6861-5357>  
lubank@bk.ru

### ABOUT THE AUTHOR

**Lyubov' Yu. Arkhangel'skaya** — Cand. Sci. (Econ.), Associate Professor, Associate Professor of the Department of Accounting, Analysis and Audit, Financial University, Moscow, Russia  
<https://orcid.org/0000-0002-6861-5357>  
lubank@bk.ru

*Конфликт интересов: автор заявляет об отсутствии конфликта интересов.*  
*Conflicts of Interest Statement: The author has no conflicts of interest to declare.*

*Статья поступила в редакцию 11.01.2022; после рецензирования 18.02.2022; принята к публикации 02.03.2022.*

*Автор прочитала и одобрила окончательный вариант рукописи.*

*The article was submitted on 11.01.2022; revised on 18.02.2022 and accepted for publication on 02.03.2022.*

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

## ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2022-9-2-20-32  
УДК 339.727.2(045)  
JEL M41, C33

## Структурно-динамический анализ прямых иностранных инвестиций: региональный аспект

В.С. Левин, Е.В. Саталкина

Оренбургский государственный университет, Оренбург, Россия

### АННОТАЦИЯ

В статье рассмотрены виды прямых иностранных инвестиций (ПИИ) в капитал российских компаний в региональном разрезе. **Предметом** исследования являются проблемы сбора и группировки информации о привлекаемых объемах инвестиций для последующего макроэкономического анализа. В рамках исследования использовались такие общенаучные **методы**, как систематизация, индукция и дедукция, синтез, а также структурно-динамический и другие виды анализа. Проблемы привлечения прямых иностранных инвестиций в экономику и их равномерного распределения по регионам РФ в настоящее время остаются актуальными, а структура поступающих ПИИ сильно деформирована: по большей части они сконцентрированы в ограниченном круге регионов и характеризуются явной географической и отраслевой неравномерностью распределения. Результаты, полученные в ходе исследования, могут использоваться для оценки инвестиционной привлекательности российских регионов.

**Ключевые слова:** капитал; прямые иностранные инвестиции; учет; статистика; концентрация

**Для цитирования:** Левин В.С., Саталкина Е.В. Структурно-динамический анализ прямых иностранных инвестиций: региональный аспект. *Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing.* 2022;9(2):20-32. DOI: 10.26794/2408-9303-2022-9-2-20-32

## ORIGINAL PAPER

## Structural and Dynamic Analysis of Foreign Direct Investments: Regional Aspect

V.S. Levin, E.V. Satalkina

Orenburg State University, Orenburg, Russia

### ABSTRACT

The paper considers the foreign direct investment (FDI) in the capital of Russian companies in the regional context. The subject of the research is the problem of collecting and unification of the information on attracted investment volumes for subsequent macroeconomic analysis. Within the framework of the study, the authors used such general scientific methods as systematization, induction and deduction, synthesis, as well as structural-dynamic and other types of analysis. The problems of attracting FDI in the economy and their uniform distribution across the regions of the Russian Federation currently remain relevant, and the structure of incoming FDI is highly deformed with a pronounced concentration of most of them in a limited range of regions with a strong geographic and sectoral uneven distribution. The results of the study, which have theoretical and applied significance, can be used for the investment attractiveness of Russian regions.

**Keywords:** capital; direct foreign investments; statistics; accounting; concentration

**For citation:** Levin V.S., Satalkina E.V. Structural and dynamic analysis of foreign direct investments: Regional aspect. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing.* 2022;9(2):20-32. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2022-9-2-20-32

## ВВЕДЕНИЕ

Статья является продолжением публикации, посвященной профессиональному суждению бухгалтера относительно прямых иностранных инвестиций (ПИИ) и выявлению существующих противоречий между бухгалтерским и статистическим учетом [1] с целью разработки методики проведения ретроспективного структурно-динамического анализа ПИИ в регионах Российской Федерации на основе макроэкономических статистических данных.

Гипотеза исследования заключается в необходимости выявления, подтверждения или опровержения постулируемой в научной литературе взаимосвязи между условиями ведения предпринимательской деятельности и объемами привлеченных ПИИ в России. Кроме того, необходимо было проверить работоспособность «принципа Парето»<sup>1</sup> применительно к региональной структуре поступивших иностранных инвестиций.

Необходимыми условиями для признания методики исследования результативной являются следующие:

- экономические субъекты и регионы РФ, обладая равными конституционными правами и полномочиями, находятся в рыночной конкурентной среде;
- потенциальные возможности привлечения ПИИ равны для всех организаций и регионов;
- период исследования обусловлен наметившейся положительной тенденцией улучшения места РФ в рейтинге Всемирного банка «Ведение бизнеса»<sup>2</sup>.

## СТРУКТУРНО-ДИНАМИЧЕСКИЙ АНАЛИЗ ПИИ В РЕГИОНАХ РФ

В последние годы роль ПИИ в экономическом развитии РФ и их анализ в пространственно-временном аспекте, проблемы неоднородности инвестиционного пространства России находятся в центре внимания многих ученых. Так, Е. И. Козлова и М. А. Путилина, приводя данные о поступлении иностранных инвестиций в российскую

экономику за 2015–2020 гг., отмечают, что их сокращение является ограничивающим фактором для повышения потенциала экономического роста: в структуре поступивших в РФ прямых инвестиций более 97% занимают страны дальнего зарубежья, в том числе офшорные — 66%; основными отраслевыми направлениями инвестирования являются обрабатывающие и добывающие производства, оптовая и розничная торговля; потоки ПИИ резко сокращает пандемия COVID-19 [2].

В статье Д. С. Веселова, Е. О. Горещкой и Л. А. Канцалиевой, где исследуется динамика притока ПИИ, отраслевая, региональная и страновая структуры накопленных инвестиций, подчеркивается, что в результате усиления геополитической напряженности в мире объем поступающих в страну ПИИ существенно снизился, а наибольшие поступления идут из стран-офшоров: Кипра, Люксембурга, Багамских и Виргинских островов и т.д., причем с сильной неравномерностью по федеральным округам и регионам России [3].

В работе Н. С. Шулупаевой предложена методика оценки воздействия прямых иностранных инвестиций на развитие внешней торговли страны-реципиента в количественном и качественном аспектах. Ее новизна заключается в оценке привлекательности страны для экспортоориентированных ПИИ, выявлении и классификации факторов, способствующих их притоку [4].

Ряд ученых обращают внимание на несоответствие данных о потоках ПИИ и методах их оценки. Так, Д. А. Чельшева и М. А. Новак проводят сравнительный анализ трех различных подходов к оценке иностранных инвестиций, проводимых ЦБ РФ, Росстатом и ЮНКТАД<sup>3</sup>, выявляют их преимущества, недостатки и направления совершенствования [5].

По утверждению Н. П. Дементьева, данные ЦБ РФ и Евростата по ПИИ из Евросоюза в Россию сильно расходятся. Ученым указаны причины этих расхождений: часть средств, отраженных статистикой ЦБ РФ в качестве российских ПИИ в ЕС, расценивается Евростатом как безвозвратно выведенный из России капитал, а кругооборот российских ПИИ он частично игнорирует [6].

В. А. Хомяков, Д. Н. Немчинова, В. В. Гребеник подчеркивают, что антироссийские санкции, введенные после 2014 г., серьезно ограничили приток ПИИ, особенно из стран Евросоюза, являвшегося

<sup>1</sup> Принцип Парето (принцип 80/20) — эмпирическое правило, формулируемое как «20% усилий дают 80% результата, а остальные 80% усилий — лишь 20% результата».

<sup>2</sup> Ежегодный доклад «Ведение бизнеса» (Doing Business Report), выпускаемый Всемирным банком. 2020 г. URL: <https://openknowledge.worldbank.org/bitstream/handle/10986/32436/9781464814402.pdf> (дата обращения: 25.02.2020).

<sup>3</sup> ЮНКТАД — Конференция ООН по торговле и развитию.

ранее крупнейшим торговым партнером России. В то же время в противовес происходит увеличение притока прямых инвестиций из азиатских стран: Китая, Индии, Японии, ОАЭ, Вьетнама, Сингапура, Ирана, Египта, Турции [7].

Вопрос политического противостояния и негативного влияния санкций на поступление ПИИ рассмотрен А. А. Гильяно. Автор обращает внимание на сильную дифференциацию регионов России по уровню экономического развития и неоднородность «инвестиционного поля страны», но вместе с тем отмечает «позитивную тенденцию к перемещению Российской Федерации на верхние позиции рейтинга по показателю благоприятных условий ведения бизнеса» [8].

С. С. Берман и В. Р. Медведева считают, что введенные санкции оказывают непосредственное негативное влияние и сдерживают приток ПИИ в регионы РФ, что негативно сказывается на их социально-экономическом и научно-техническом развитии. Авторы отмечают, что в международных рейтингах, «оценивающих комфортность предпринимательской деятельности, Российская Федерация не смогла занять лидирующие позиции», но одновременно с этим в рейтинге Всемирного банка «Doing Business» было отмечено значительное их повышение в последние годы. Сравнивая объемы иностранных инвестиций в пяти крупнейших регионах Приволжского федерального округа, они проводят корреляционно-регрессионный анализ за период с 2005 по 2016 г., используя такие макроэкономические показатели, как валовой региональный продукт (ВРП) на душу населения, степень износа основных фондов, уровень инфляции, динамику валютного курса и т. д. [9].

Интерес представляют исследования зарубежных авторов, зачастую кардинальным образом отличающиеся от работ отечественных ученых, но генерирующих идеи для продолжения научной деятельности в выбранной предметной области. Так, Л. Х. Линь, рассматривая иностранные инвестиции в экономику РФ, вскрывает проблемы, возникающие при их распределении, преимущества и недостатки ПИИ [10]. Т. К. Савко проведен анализ процесса привлечения ПИИ странами — участниками ЕАЭС; им также рассчитаны коэффициенты эластичности иностранных инвестиций, что позволило определить эффект от привлечения ПИИ для экономики страны. По мнению автора, наряду с Россией, Казахстаном, Кыргызстаном и Арменией потенциальными возможностями для

роста экономики за счет роста входящих потоков ПИИ в рамках интеграционного образования ЕАЭС обладает Беларусь [11]. В отличие от русскоязычной литературы, в работах зарубежных авторов (особенно китайских) основное внимание концентрируется не на входящих, а на исходящих потоках ПИИ. Группа ученых из Бирмингемского университета (Великобритания) рассматривает детерминанты вывоза ПИИ Китая с особым акцентом на роль государственной политики (политики в области регулирования, обслуживания, продвижения и надзора). На основе разработанной методики учета политики различных типов они утверждают, что политика регулирования, обслуживания и общее позитивное отношение правительства оказывают значительное влияние на вывоз ПИИ Китая на национальном уровне [12]. Ученые из Китая и Пакистана анализируют эмпирическую связь между обменным валютным курсом и внешними ПИИ Китая, а также исследуют выявленные закономерности для Пакистана в рамках проекта Китайско-Пакистанского экономического коридора. В исследовании показывается, что в краткосрочной перспективе коррупция, инфляция и правопорядок могут оказать существенное (по сравнению с экспортом) влияние на исходящие потоки ПИИ [13].

Воздействие внешних прямых иностранных инвестиций на внутренние инновации Китая раскрыто в статье Z. Dong, Z. Mia, Y. Zhang: авторы доказали, что вывоз ПИИ в развитые страны более эффективен для поощрения инновационной деятельности, чем в развивающиеся, а также эмпирически проверили три потенциальных канала передачи ПИИ: прямые закупки технологий, доступ к высокотехнологичным ресурсам и международная мобильность персонала [14].

Важным направлением исследований является учет экологических факторов в рамках устойчивого развития. Влияние технологических инноваций, финансового развития и ПИИ на возобновляемые, невозобновляемые источники энергии и окружающую среду рассматривается в [15]: доказывается необходимость поощрения расширения финансовых рынков в странах БРИКС<sup>4</sup>, поскольку, ограничивая выбросы CO<sub>2</sub>, они являются основными детерминантами сектора возобновляемых источников энергии и экономического роста. Кроме того,

<sup>4</sup> БРИКС (от англ. BRICS — сокращение от Brazil, Russia, India, China, South Africa) — группа из пяти стран: Бразилия, России, Индии, КНР, ЮАР.

в этих странах крайне необходимы инвестиции в НИОКР<sup>5</sup> и технологические инновации.

Взаимосвязь между сокращением выбросов и ПИИ в Китае исследуется китайско-австралийской группой ученых, которой установлено, что экологическое регулирование способствует улучшению структуры прямых иностранных инвестиций, а через это — модернизации всей экономики [16].

Влияние притока ПИИ и открытости внешней торговли на загрязнение окружающей среды в эпоху глобализации рассмотрено учеными Туниса и Франции. Используя данные по 27 африканским странам за период с 1990 по 2013 г., они разработали эмпирическую модель, основанную на наборе панельных методов, а также доказали важность этих факторов для смягчения неблагоприятных последствий деятельности тяжелых загрязнителей и решения экологической проблемы в соответствии с Целями развития тысячелетия ООН<sup>6</sup> [17].

Анализу политических рисков ПИИ в энергетический сектор развивающихся стран посвящена работа W. Jiang, I. Martek, которые доказали, что риск-профиль нарушения правопорядка, религиозная напряженность и коррупция приводят к значительной политической неопределенности, влияющей на иностранные инвестиции в энергетику. Однако эти результаты в различных странах зависят также и от других факторов, таких как валовой внутренний продукт, экономическая свобода и спрос на энергию в принимающих странах [18].

Обобщив отечественные и зарубежные разработки, а также накопленный при анализе входящих потоков ПИИ опыт, мы пришли к выводу, что за последние годы в условиях кардинального изменения инвестиционного климата под воздействием внешнеполитических факторов и санкционных ограничений изменилась роль иностранных инвестиций, в особенности ПИИ. Для понимания природы этих изменений нами разработана методика ретроспективного структурно-динамического анализа этого вида инвестиций в регионах России, включающая три этапа.

**Предварительный этап.** Используя информацию платежного баланса с сайта ЦБ<sup>7</sup>, проанализи-

<sup>5</sup> НИОКР — научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы.

<sup>6</sup> Цели развития тысячелетия. URL: <http://www.unrussia.ru/ru/millennium-development-goals> (дата обращения: 25.02.2022).

<sup>7</sup> Прямые инвестиции в Российскую Федерацию: операции по субъектам, в которых зарегистрированы резиден-

зируем динамику входящих ПИИ по Российской Федерации в целом (рис. 1).

Рассчитаем и проанализируем структуру входящих ПИИ по федеральным округам без учета итоговых данных по «матрешечным» регионам (Ненецкий АО, Ханты-Мансийский АО и Ямало-Ненецкий АО) и двум субъектам РФ, статистических данных по которым недостаточно для полного и сопоставимого анализа за весь анализируемый период (г. Севастополь и Республика Крым). Таким образом, наша выборка будет состоять из 80 регионов.

Заметим, что «матрешечными» нередко называют регионы, которые территориально входят в состав другого субъекта РФ, и потому часто учитываются статистикой как в составе этих регионов, так и самостоятельно. Например, с позиций статистики Ханты-Мансийский и Ямало-Ненецкий автономные округа входят в состав Тюменской области, а Ненецкий автономный округ — Архангельской области. Часто количественная информация по таким субъектам отражается одной строкой; автономные округа являются самостоятельными субъектами РФ и поступившие иностранные инвестиции по ним учитываются отдельно. Для исключения «двойного счета» из общей таблицы удалены строки с данными по таким регионам и представлены результаты анализа многолетних средних (с учетом удельного веса каждого федерального округа).

Далее проведем анализ поступивших ПИИ по регионам РФ. Для этого рассчитаем степень их концентрации с помощью Индекса Херфиндаля-Хиршмана (НИ) за 2011 и 2020 гг., отсортировав регионы в порядке возрастания долей (табл. 1).

Построим кривые Лоренца, отражающие неравномерность распределения ПИИ по регионам РФ за 2011 и 2020 гг. (рис. 2).

Индексы Джини и кривые Лоренца характеризуют высокий уровень неравномерности распределения долей поступивших ПИИ между регионами в анализируемом временном интервале. Аналогичная картина складывается и при расчете этих же показателей в 2011 г. для федеральных округов: можно отметить высокий уровень концентрации во всех округах, кроме Приволжского (табл. 2).

За исследуемый период степени концентрации и неравномерности распределения ПИИ, оставаясь на достаточно высоком уровне, увеличились в Се-

ты. URL: <https://yandex.ru/search/?text> (дата обращения: 15.09.2020).

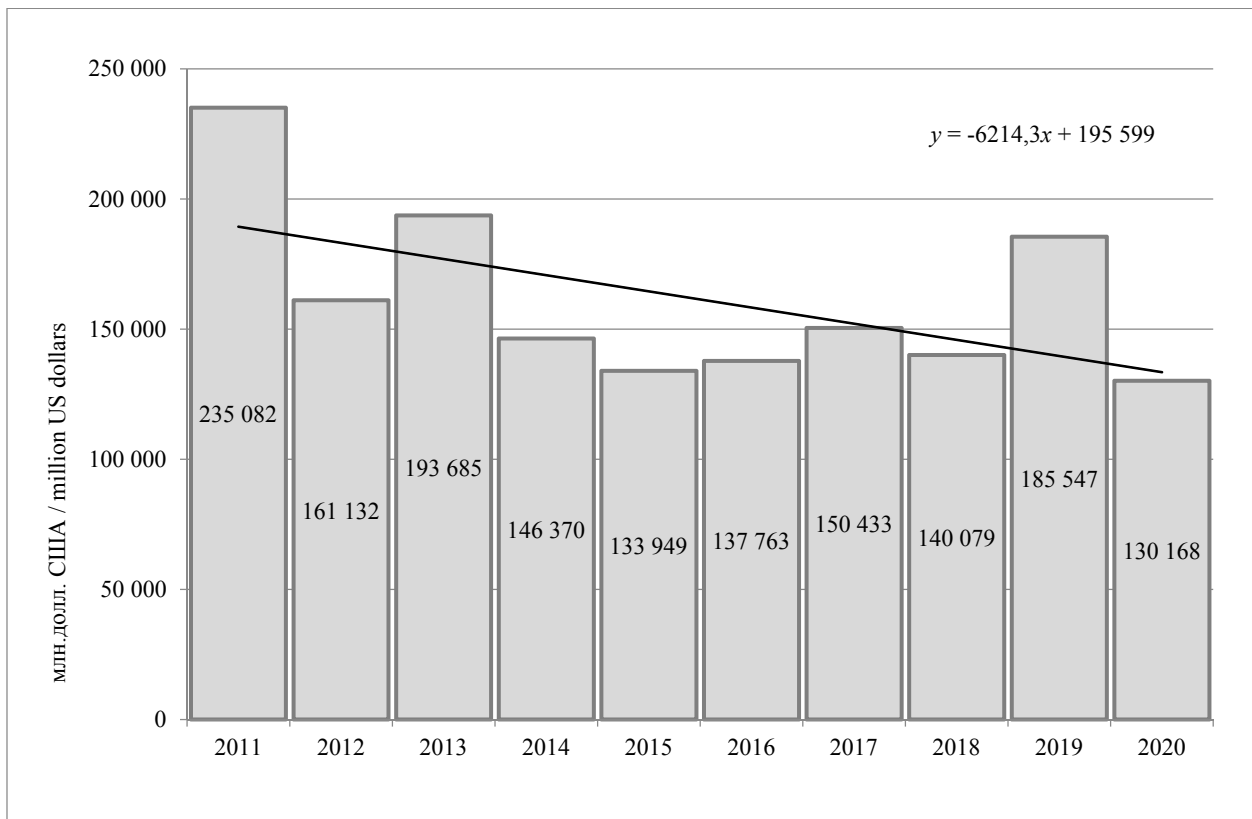


Рис. 1 / Fig. 1. Динамика входящих ПИИ в РФ за 2011–2020 гг., млн долл. США / Dynamics of inward FDI in the Russian Federation for 2011–2020, million USD

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

Таблица 1 / Table 1

Распределение входящих ПИИ по регионам РФ в динамике /  
Distribution of inward FDI in the Russian Federation regions in dynamics

Показатель / Index	2011 г.	2020 г.	Абсолютное отклонение в 2020 г. от 2011 г. / Absolute deviation in 2020 from 2011
Индекс Херфиндаля-Хиршмана (НИИ) / Herfindahl-Hirschman index (НИИ)	4894	4230	-664
Индекс Джини $K_G$ / Gini index $K_G$	91,45	92,98	1,53

Источник / Source: рассчитано авторами / calculated by the authors.

веро-Кавказском, Сибирском, Приволжском и Дальневосточном федеральном округах. При этом степень концентрации снизилась в Уральском, Южном, Центральном и Северо-Западном, а неравномерность сократилась только в Уральском федеральном округе.

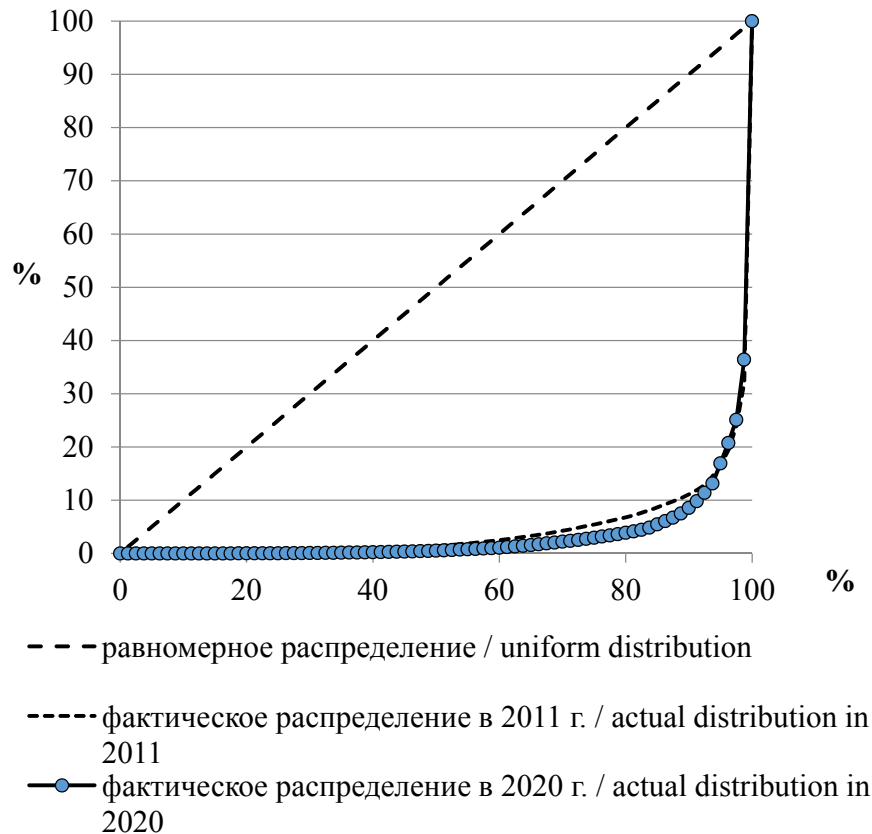
**Основной этап.** Используем выборку из 80 регионов за период 2011–2020 гг. для проверки работоспособности закона Парето<sup>8</sup>. Он может слу-

жить базовой установкой при анализе факторов эффективности иностранного инвестирования в России и оптимизации их территориального распределения: правильно выбрав минимум российских регионов, можно быстро получить значительную часть; при этом дальнейшие улучшения могут быть неэффективными и неоправданными.

Отсортируем имеющиеся данные за каждый год в порядке возрастания долей и разделим имею-

<sup>8</sup> См. выше.





**Рис. 2 / Fig. 2. Кривые Лоренца, характеризующие неравномерность распределения входящих ПИИ по регионам РФ / Lorentz curves characterizing the uneven of inward FDI across regions of the Russian Federation**

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

щуюся выборку на 5 квинтильных<sup>9</sup> групп, каждая из которых составит 20% от общего численного состава, или 16 регионов (табл. 3).

Разделим выборку на 10 децильных<sup>10</sup> групп, каждая из которых составит 10% от общего численного состава, или 8 регионов (табл. 4).

Проведенный анализ свидетельствует о возрастании роли крупнейших групп:

- пятой группы КГ5 на 2,89% за счет сокращения долей оставшихся четырех квинтильных групп (КГ1–4);
- девятой и десятой децильных групп ДГ9–10 на 2,9% за счет сокращения долей оставшихся восьми групп (ДГ1–8).

<sup>9</sup> При построении квинтильных групп регионы ранжируются по объемам привлеченных ПИИ в порядке их возрастания, а затем делятся на пять равных групп, каждая из которых включает 20% от общего количества регионов.

<sup>10</sup> При построении децильных групп регионы ранжируются по объемам привлеченных ПИИ в порядке их возрастания, а затем делятся на десять равных групп, каждая из которых включает 10% от общего количества регионов.

Изучение распределения ПИИ по федеральным округам показывает, что за исследуемый период существенно возросла доля Уральского федерального округа (на 6,42%) и незначительно — Сибирского федерального округа (на 0,35%). Доли оставшихся округов сокращались (табл. 5).

**Заключительный этап.** Выразим результаты расчетов графически (рис. 3–6) и сделаем выводы. На рис. 3 видно, что доля пятой квинтильной группы (шестнадцати крупнейших регионов, или 20% их численности от общего числа) составляет более 90% и за анализируемый период в динамике продолжает увеличиваться.

На рис. 4 показано, что доля десятой децильной группы (восьми крупнейших регионов, или 10% их численности от общего числа) за анализируемый период времени в динамике увеличивается с 89,37 до 91,59%.

Один из критериев уровня дифференциации между региональными потоками ПИИ — это коэффициент фондов: отношение суммарных долей по ДГ10 и ДГ1. На рис. 5 видно, что значение данного

Таблица 2 / Table 2

Распределение входящих ПИИ по федеральным округам /  
Distribution of inward FDI by federal districts

Федеральный округ / Federal district	2011 г.		2020 г.		Абсолютное отклонение в 2020 г. от 2011 г. / Absolute deviation in 2020 from 2011	
	НИИ	К <sub>G</sub>	НИИ	К <sub>G</sub>	НИИ	К <sub>G</sub>
Центральный / Central	8592	92,03	8320	92,25	-272	0,22
Северо-Западный / Northwestern	4213	71,86	4172	79,23	-41	7,37
Южный* / Southern *	4171	61,01	3072	62,26	-1099	1,25
Северо-Кавказский / North Caucasian	7840	80,51	9899	85,38	2059	4,87
Приволжский / Privolzhsky	1496	56,27	2422	69,07	926	12,8
Уральский / Uralian	8041	67,3	5928	60,13	-2113	-7,17
Сибирский** / Siberian **	1940	56,84	3358	73,90	1418	17,06
Дальневосточный** / Far Eastern	3672	60,30	3864	74,28	192	13,98

Источник / Source: рассчитано авторами / calculated by the authors.

Примечание / Note: \* Южный федеральный округ с 2016 г. объединяет Южный федеральный округ и Крымский федеральный округ. Указ Президента Российской Федерации от 28.07.2016 № 375. URL: <http://www.kremlin.ru/acts/bank/41161> / The Southern Federal District has been uniting the Southern Federal District and the Crimean Federal District since 2016. Decree of the President of the Russian Federation No. 375 dated July 28, 2016. URL: <http://www.kremlin.ru/acts/bank/41161>. \*\* В 2000 г. внесены изменения в составы Сибирского и Дальневосточного федеральных округов. Указ Президента Российской Федерации от 03.11.2018 № 632. URL: <http://www.kremlin.ru/acts/bank/43719> / In 2000, changes were made to comprise the Siberian and Far Eastern federal districts. Decree of the President of the Russian Federation No. 632 dated November 3, 2018. URL: <http://www.kremlin.ru/acts/bank/43719>.

Таблица 3 / Table 3

Распределение общего объема входящих ПИИ по квинтильным группам регионов РФ /  
Distribution of total inward FDI by quintile groups of the Russian Federation regions

Группы регионов РФ / Russian Federation regions groups	Количество регионов / The number of regions	Удельный вес входящих ПИИ, в % к их общему объему / Share of inward FDI, % of total volume		Абсолютное отклонение в 2020 г. от 2011 г. / Absolute deviation in 2020 from 2011
		2011 г.	2020 г.	
КГ1 – первая группа / KG1 – the first group	16	0,05	0,01	-0,04
КГ2 – вторая группа / KG2 – the second group	16	0,59	0,22	-0,37
КГ3 – третья группа / KG3 – the third group	16	1,82	0,86	-0,96
КГ4 – четвертая группа / KG4 – the fourth group	16	4,17	2,80	-1,37
КГ5 – пятая группа / KG5 – the fifth group	16	93,38	96,27	2,89
Итого / Total	80	100	100	0

Источник / Source: рассчитано авторами / calculated by the authors.

Таблица 4 / Table 4

**Распределение общего объема входящих ПИИ по децильным группам регионов РФ /  
Distribution of total inward FDI by decile groups of the Russian Federation regions**

Группы регионов РФ / the Russian Federation regions' groups	Количество регионов / The number of regions	Удельный вес входящих ПИИ, в % к их общему объему / Share of inward FDI, % of total volume		Абсолютное отклонение в 2020 г. от 2011 г. / Absolute deviation in 2020 from 2011
		2011 г.	2020 г.	
ДГ1 – первая группа / DG1 – the first group	8	0,00	0,00	0
ДГ2 – вторая группа / DG2 – the second group	8	0,04	0,01	–0,03
ДГ3 – третья группа / DG3 – the third group	8	0,20	0,06	–0,14
ДГ4 – четвертая группа / DG4 – the fourth group	8	0,39	0,16	–0,23
ДГ5 – пятая группа / DG5 – the fifth group	8	0,68	0,30	–0,38
ДГ6 – шестая группа / DG6 – the sixth group	8	1,14	0,56	–0,58
ДГ7 – седьмая группа / DG7 – the seventh group	8	1,69	1,12	–0,57
ДГ8 – восьмая группа / DG8 – the eighth group	8	2,48	1,68	–0,80
ДГ9 – девятая группа / DG9 – the ninth group	8	4,00	4,68	0,68
ДГ10 – десятая группа / DG10 – the tenth group	8	89,37	91,59	2,22
Итого / Total	80	100	100	0

Источник / Source: рассчитано авторами / calculated by the authors.

показателя за последний анализируемый год выросло значительно.

Данные рис. 5 говорят о значительном усилении роли крупнейших регионов (г. Москва, Тюменская область, Московская область, г. Санкт-Петербург, Свердловская область, Сахалинская область, Ленинградская область, Красноярский край, входящих в ДГ10) и сокращении доли остальных в общем объеме поступающих ПИИ. ЦФО обязан своим доминирующим положением по исследуемому показателю (его значение не опускается ниже 47%) и стабильным первым местом г. Москве, чья роль является гипертрофированной (рис. 6).

## ВЫВОДЫ

Исходя из полученных результатов исследования можно сделать следующие выводы:

- Структура поступающих в Россию ПИИ деформирована с концентрацией большей их части в ограниченном круге регионов с сильной географической и отраслевой неравномерностью распределения. Результаты распределения общего объема входящих ПИИ по квинтильным группам подтверждают работоспособность «принципа Парето»: на 1/5 часть регионов России приходится более 93% их общего объема, а за анализируемый период эта доля увеличилась еще на 2,89%.

Таблица 5 / Table 5

## Распределение общего объема входящих ПИИ по федеральным округам / Distribution of total inward FDI by federal districts

Группы регионов РФ / Russian Federation regions groups	Количество регионов / The number of regions	Удельный вес входящих ПИИ, в % к их общему объему / Share of inward FDI, % of total volume		Абсолютное отклонение в 2020 г. от 2011 г. / Absolute deviation in 2020 from 2011
		2011 г.	2020 г.	
Центральный / Central	18	74,73	69,98	-4,75
Северо-Западный / Northwestern	10	7,03	6,64	-0,39
Южный / Southern	6	1,05	0,68	-0,37
Северо-Кавказский / North Caucasian	7	0,10	0,06	-0,04
Приволжский / Privolzhsky	14	2,28	1,48	-0,80
Уральский / Uralian	4	9,10	15,52	6,42
Сибирский / Siberian	10	2,15	2,50	0,35
Дальневосточный / Far Eastern	11	3,56	3,14	-0,42
Итого / Total	80	100	100	0

Источник / Source: рассчитано авторами / calculated by the authors.

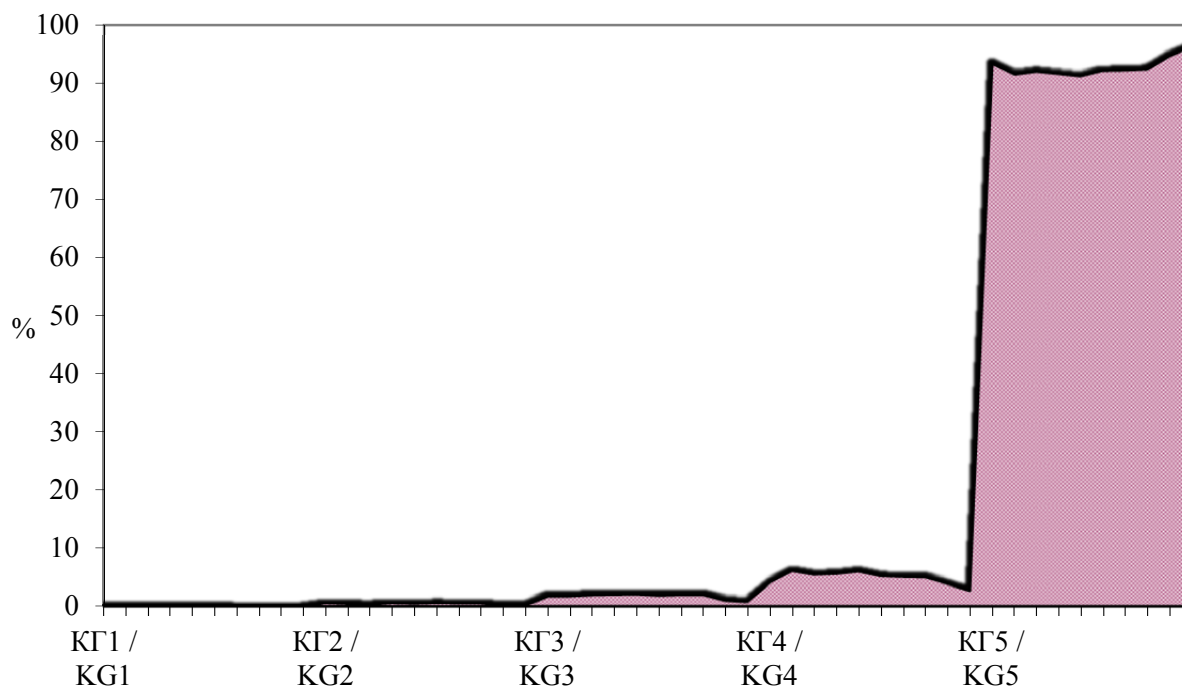


Рис. 3 / Fig. 3. Динамика общего объема входящих ПИИ в регионы России по квильным группам (КГ1–КГ5) / Dynamics of the total volume of inward FDI in the Russian Federation regions by quintile groups (KG1–KG5)

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

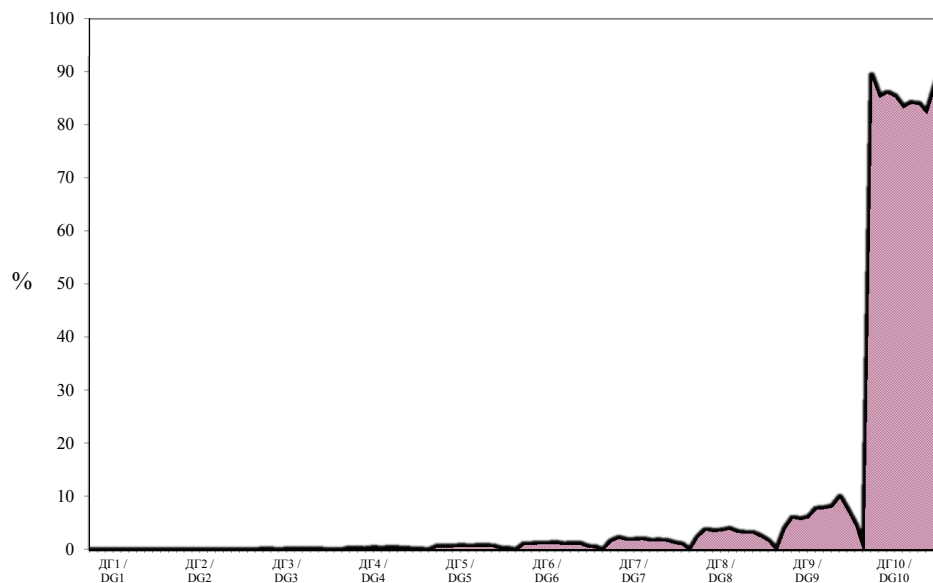


Рис. 4 / Fig. 4. Динамика общего объема входящих ПИИ в регионы России по децильным группам (ДГ1-ДГ10) / Dynamics of the total volume of inward FDI in the Russian Federation regions by decile groups (DG1-DG10)

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

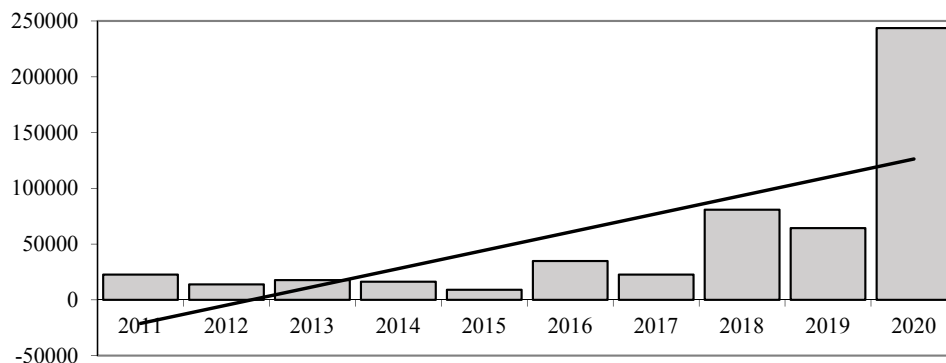


Рис. 5 / Fig. 5. Коэффициент фондов (соотношение ДГ10/ДГ1 входящих ПИИ в регионы России) за 2011–2020 гг. / Fund ratio (ratio DG10/DG1 of inward FDI to Russian regions), 2011–2020

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

- На десятую часть регионов России приходится более 89% ПИИ, а за рассматриваемый период времени эта доля увеличилась на 2,22%. Соотношение суммарных ПИИ 10-й децильной группы к 1-й в 2020 г. стало рекордным и составляет 243 690!

- Динамика распределения общего объема входящих прямых иностранных инвестиций в регионы России по федеральным округам за 2011–2020 гг. подтверждает, что основная их часть сконцентрирована в регионах ЦФО (около 70%), но за анализируемый период времени эта доля сократилась на 4,75%. В этом процессе за последние 10 лет наблюдается тенденция к сокращению объемов ПИИ в стоимостном выражении. Структурно-ди-

намические изменения свидетельствуют о дальнейшем увеличении степени неоднородности (неравенства) инвестиционного пространства России.

- Постулируемая в научной литературе взаимосвязь между условиями ведения бизнеса и объемами поступивших ПИИ в России не нашла подтверждения: за анализируемый период при улучшении условий ведения бизнеса их объем не увеличился.

- Географическая структура иностранных инвестиций требует преобразования в плане более равномерного их распределения по территории страны.

Перспективным направлением дальнейших исследований считаем необходимость оценки тен-

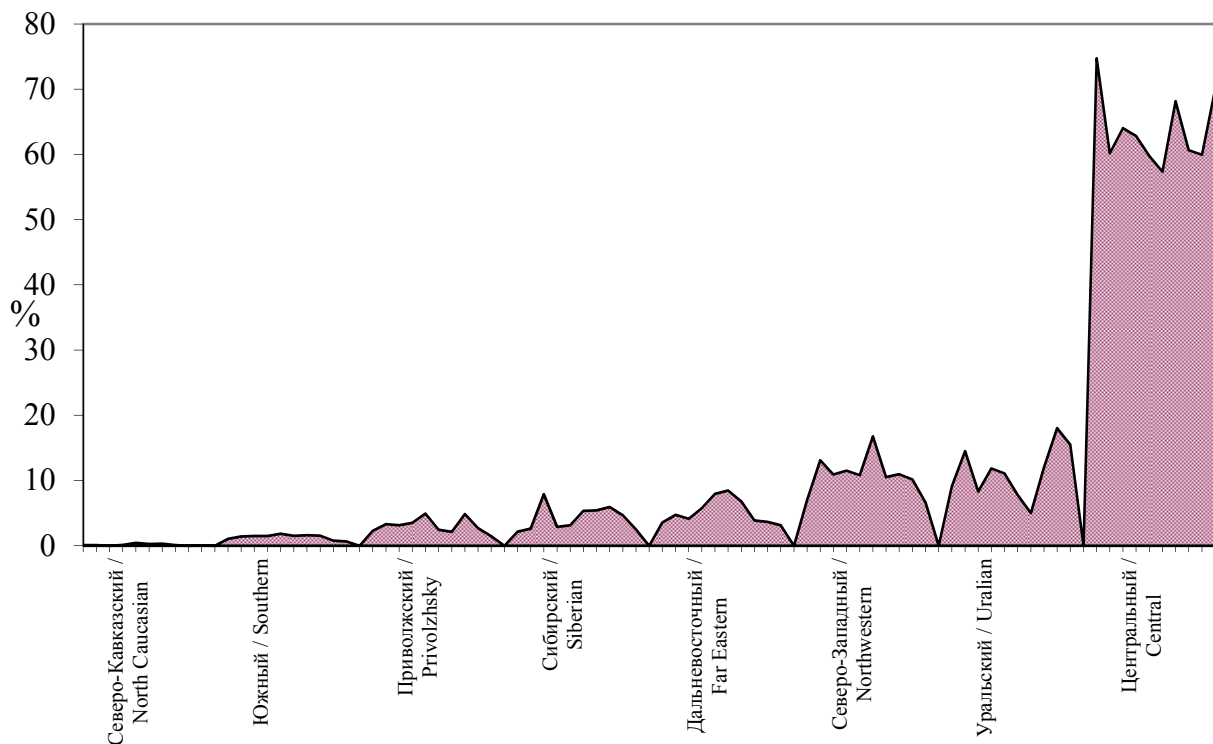


Рис. 6 / Fig. 6. Распределение общего объема входящих ПИИ в регионы России по федеральным округам /  
Distribution of the total volume of inward FDI in the regions of Russia by federal districts

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

денций в привлечении ПИИ в условиях их правильной идентификации на счетах бухгалтерского учета и достоверного раскрытия информации в бухгал-

терской и статистической отчетности, а также наличия гармонизированной на международном уровне оперативной и надежной статистики.

### СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Левин В. С., Саталкина Е. В. Учет прямых иностранных инвестиций: профессиональное суждение бухгалтера. *Учет. Анализ. Аудит.* 2022;9(1):31–41.
2. Козлова Е. И., Путилина М. А. Анализ притока прямых иностранных инвестиций в РФ. *Инновационная экономика: перспективы развития и совершенствования.* 2021;51(1):75–80.
3. Веселов Д. С., Горецкая Е. О., Канцалиева Л. А. Анализ притока прямых иностранных инвестиций в экономику РФ. *Экономика: теория и практика.* 2020;59(3):67–72.
4. Шалупаева Н. С. Методика оценки воздействия прямых иностранных инвестиций на развитие внешней торговли страны-реципиента: авторский подход. *Вестник Белгородского университета кооперации, экономики и права.* 2018;70(3):281–292.
5. Чельшева Д. А., Новак М. А. Методика оценки прямых иностранных инвестиций. *Инновационная экономика: перспективы развития и совершенствования.* 2018;31(5):167–172.
6. Дементьев Н. П. Формальные и действительные прямые иностранные инвестиции в российской экономике. *Мир экономики и управления.* 2018;18(4):5–17.
7. Хомяков В. А., Немчанинова Д. Н., Гребеник В. В. Возможности привлечения прямых иностранных инвестиций в Россию. *Вестник евразийской науки.* 2018;10(2):49.
8. Гильяно А. А. Современные тенденции привлечения прямых иностранных инвестиций в экономику России: проблемы и перспективы. *Академический вестник Ростовского филиала Российской таможенной академии.* 2019;35(2):39–44.
9. Берман С. С., Медведева В. Р. Привлечение прямых иностранных инвестиций в условиях экономических санкций: региональный аспект. *Вестник Алтайской академии экономики и права.* 2018;30(5):30–35.

10. Линь Л. Х. Роль прямых иностранных инвестиций в экономическом развитии России. *NOVAUM.RU*. 2017;(10):122–125.
11. Савко Т. К. Определение уровня влияния прямых иностранных инвестиций на экономику принимающей страны на примере стран ЕАЭС. *Фотинские чтения*. 2018;9(1):34–39.
12. Yin T., De Propriis L., Jabbour L. Assessing the effects of policies on China's outward foreign direct investment. *International Business Review*. 2021;30(4):101818.
13. Degong M, Ullah F., Ullah R., Arif M. An empirical nexus between exchange rate and China's outward foreign direct investment: Implications for Pakistan under the China Pakistan economic corridor project. *The Quarterly Review of Economics and Finance*. 2020.
14. Dong Z., Miao Z., Zhang Y. The impact of China's outward foreign direct investment on domestic innovation. *Journal of Asian Economics*. 2021;75(7).
15. Khan A., Chenggang Y., Hussain J., Kui Z. Impact of technological innovation, financial development and foreign direct investment on renewable energy, non-renewable energy and the environment in belt & Road Initiative countries. *Renewable Energy*. 2021;(171):479–491.
16. Xu Y., Wu Y., Shi Y. Emission reduction and foreign direct investment nexus in China. *Journal of Asian Economics*. 2021;74(1):101305.
17. Tiba S., Belaid F. The pollution concern in the era of globalization: Do the contribution of foreign direct investment and trade openness matter? *Energy Economics*. 2020;(92):104966.
18. Jiang W., Martek I. Political risk analysis of foreign direct investment into the energy sector of developing countries. *Journal of Cleaner Production*. 2021; 302(4):127023.

## REFERENCES

1. Levin V. S., Satalkina E. V. Accounting for Foreign Direct Investment: An Accountant's Professional Judgment. *Accounting. Analysis. Audit = Uchet. Analiz. Audit*. 2022;9(1):31–41. (In Russ).
2. Kozlova E. I., Putilina M. A. Analysis of the inflow of foreign direct investment in the Russian Federation. *Innovative economy: Prospects for development and improvement = Innovacionnaya ekonomika: perspektivy razvitiya i sovershenstvovaniya*. 2021;51(1):75–80. (In Russ).
3. Veselov D. S., Goretskaya E. O., Kantsalieva L. A. Analysis of the inflow of foreign direct investments into the Russian economy. *Economics: theory and practice = Ekonomika: teoriya i praktika*. 2020;59(3)67–72. (In Russ).
4. Shalupaeva N. S. Methodology for assessing the impact of foreign direct investments on the development of foreign trade of the recipient country: The author's approach. *Bulletin of the Belgorod University of Cooperation, Economics and Law = Vestnik Belgorodskogo universiteta kooperacii, ekonomiki i prava*. 2018;70(3):281–292. (In Russ).
5. Chelysheva D. A., Novak M. A. Methodology for assessing foreign direct investment. *Innovative economy: Prospects for development and improvement = Innovacionnaya ekonomika: perspektivy razvitiya i sovershenstvovaniya*. 2018;31(5):167–172. (In Russ).
6. Dementiev N. P. Formal and actual foreign direct investments in the Russian economy. *World of Economics and Management = Mir ekonomiki i upravleniya*. 2018;18(4):5–17. (In Russ).
7. Khomyakov V. A., Nemchaninova D. N., Grebenik V. V. Opportunities to attract foreign direct investment to Russia. *Bulletin of Eurasian Science = Vestnik evrazijskoj nauki*. 2018;10(2):49. (In Russ).
8. Guiliano A. A. Modern trends in attracting foreign direct investments in the Russian economy: Problems and prospects. *Academic Bulletin of the Rostov Branch of the Russian Customs Academy = Akademicheskij vestnik Rostovskogo filiala Rossijskoj tamozhennoj akademii*. 2019;35(2):39–44. (In Russ).
9. Berman S. S., Medvedeva V. R. Attracting foreign direct investment in the context of economic sanctions: The regional aspect. *Bulletin of the Altai Academy of Economics and Law = Vestnik Altajskoj akademii ekonomiki i prava*. 2018;30(5):30–35. (In Russ).
10. Lin L. H. The role of foreign direct investment in the economic development of Russia. *NOVAUM.RU*. 2017;(10):122–125. (In Russ).
11. Savko T. K. Determination of the level of influence of foreign direct investment on the economy of the host country on the example of the EAEU countries. *Fotin's Readings = Fotinskie chteniya*. 2018;9(1):34–39. (In Russ).

12. Yin T., De Propris L., Jabbour L. Assessing the effects of policies on China's outward foreign direct investments. *International Business Review*. 2021;30(4):101818.
13. Degong M., Ullah F., Ullah R., Arif M. An empirical nexus between exchange rate and China's outward foreign direct investment: Implications for Pakistan under the China Pakistan economic corridor project. *The Quarterly Review of Economics and Finance*. 2020.
14. Dong Z., Miao Z., Zhang Y. The impact of China's outward foreign direct investment on domestic innovation. *Journal of Asian Economics*. 2021;75(7).
15. Khan A., Chenggang Y., Hussain J., Kui Z. Impact of technological innovation, financial development and foreign direct investments on renewable energy, non-renewable energy and the environment in belt & Road Initiative countries. *Renewable Energy*. 2021;(171):479–491.
16. Xu Y., Wu Y., Shi Y. Emission reduction and foreign direct investments nexus in China. *Journal of Asian Economics*. 2021;74(1):101305.
17. Tiba S., Belaid F. The pollution concerns in the era of globalization: Do the contribution of foreign direct investment and trade openness matter? *Energy Economics*. 2020;(92):104966.
18. Jiang W., Martek I. Political risk analysis of foreign direct investment into the energy sector of developing countries. *Journal of Cleaner Production*. 2021;302(4):127023.

### ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ

**Владимир Сергеевич Левин** — доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита, Оренбургский государственный университет, Оренбург, Россия  
<https://orcid.org/0000-0003-0532-6053>  
vslevin@mail.ru

**Елена Владимировна Саталкина** — кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита, Оренбургский государственный университет, Оренбург, Россия  
<https://orcid.org/0000-0002-9899-1046>  
elena.satalkina@mail.ru

### ABOUT THE AUTHORS

**Vladimir S. Levin** — Dr. Sci. (Econ.), Professor, Professor of the Department of Accounting, Analysis and Auditing, Orenburg State University, Orenburg, Russia  
<https://orcid.org/0000-0003-0532-6053>  
vslevin@mail.ru

**Elena V. Satalkina** — Cand. Sci. (Econ.), Associate Professor, Associate Professor of the Department of Accounting, Analysis and Auditing, Orenburg, Russia  
<https://orcid.org/0000-0002-9899-1046>  
elena.satalkina@mail.ru

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

*Статья поступила в редакцию 28.06.2021; после рецензирования 22.12.2021; принята к публикации 28.02.2022.*

*Авторы прочитали и одобрили окончательный вариант рукописи.*

*The article was submitted on 28.06.2021; revised on 22.12.2021 and accepted for publication on 28.02.2022.*

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



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



ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ

DOI: 10.26794/2408-9303-2022-9-2-33-41  
УДК 657.6(045)  
JEL M41

## Развитие системы нефинансовой отчетности нефтяных компаний

Р.Г. Каспина, Ж.А. Чистополова

Казанский федеральный университет, Казань, Россия

### АННОТАЦИЯ

Статья посвящена вопросам развития нефинансовой отчетности (НФО) компаний нефтяного сектора с позиций как повышения интереса стейкхолдеров к самой нефинансовой информации, так и к необходимости ее согласованности и сопоставимости. Проанализированы стандарты по формированию НФО, применяемые организациями нефтяной отрасли, максимально влияющей на изменение климата, выявлены наиболее и наименее популярные. Обоснована причина выбора тех или иных и необходимость перехода системы нефинансовой отчетности нефтяных компаний на единый формат.

В качестве фактической базы исследования взяты 12 мировых компаний, входящих в Инициативу по изменению климата в нефтегазовой отрасли (OGCI), и три российские. Методическим инструментарием проведения исследования стали методы анализа, сравнения и описания стандартов нефинансовой отчетности, создаваемой нефтяными компаниями.

**Ключевые слова:** нефинансовая отчетность; стандарты отчетности; интегрированная отчетность; международная система финансовой отчетности; устойчивое развитие; нефтяные компании

**Для цитирования:** Каспина Р.Г., Чистополова Ж.А. Развитие системы нефинансовой отчетности нефтяных компаний. *Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing.* 2022;9(2):33-41. DOI: 10.26794/2408-9303-2022-9-2-33-41

ORIGINAL PAPER

## Development of a Non-financial Reporting for Oil Companies

R.G. Kaspina, Z.A. Chistopolova

Kazan Federal University, Kazan, Russia

### ABSTRACT

The article discusses the development of non-financial reporting of companies in the oil sector from the standpoint of increasing stakeholder interest in non-financial information itself and the need for its consistency and comparability. We analyzed the standards for the formation of non-financial reporting used by organizations in the oil industry because of the most significant impact of their activities on climate change. We considered 12 global companies included in the Oil and Gas Climate Initiative (OGCI) and three Russian companies as a factual basis for the study. As a result of analyzing the main non-financial reporting standards used by the oil sector organizations, we identified the most and the least popular reporting standards. It substantiated the reasons for the choice of certain non-financial reporting standards and the need for the transition of the system of non-financial reporting of oil companies to a unified format. Methods of analysis, comparison and description of non-financial reporting standards created by oil companies became the methodological tool for conducting the study.

**Keywords:** non-financial reporting; reporting standards; integrated reporting; international financial reporting system; sustainable development; oil companies

**For citation:** Kaspina R.G., Chistopolova Zh.A. Development of a non-financial reporting for oil companies. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing.* 2022;9(2):33-41. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2022-9-2-33-41

© Каспина Р.Г., Чистополова Ж.А., 2022

## ВВЕДЕНИЕ

Развитие системы нефинансовой отчетности и создание глобальных инициатив является общемировой тенденцией последних лет. Акционеры и инвесторы повышают требования к публичной нефинансовой отчетности. Компании в свою очередь стараются поддерживать мировые инициативы, вступать в международные организации, использовать общепризнанные стандарты для подготовки отчетности.

Сегодня публикация нефинансовой отчетности становится повсеместной практикой и проявлением ответственности компаний перед заинтересованными сторонами. Особенно это касается нефтяных предприятий, к отчетности которых относятся особо пристально в связи с заметным влиянием их деятельности на состояние окружающей среды и глобальным изменением климата. Компании этой отрасли имеют социальные, экономические и экологические обязательства и привлекают внимание заинтересованных сторон [1].

По мнению ученых — сотрудников Казанского федерального университета А.Р. Ахметшиной и И.Ф. Салихова, «соблюдение принципов устойчивого развития предполагает социально-экологическую ответственность бизнеса. В последние годы формирование и реализация концепции социальной и экологической ответственности бизнеса становится неотъемлемой частью планов повышения международной конкурентоспособности компаний, стратегий их текущего и перспективного развития. Меры, связанные с экологической ответственностью бизнеса, непосредственно встраиваются в структуру корпоративной этики ведущих компаний мира» [2].

Для повышения имиджа на международном уровне и инвестиционной привлекательности нефтяным компаниям необходимо включение целей устойчивого развития (ЦУР) в свои бизнес-стратегии, раскрытие в НФО информации о мерах, направленных на снижение экологических и социальных рисков и на повышение устойчивости.

На данный момент существует большое количество стандартов НФО: в области прав человека, климатическая, по устойчивому развитию. Все это затрудняет сопоставимость данных. Компаниям необходимо отслеживать и разрабатывать огромное количество отчетов, быть членами различных международных организаций, поддерживать мировые инициативы; стейкхолдерам же необходимо разбираться во всех тонкостях предоставленной предприятиями информации с учетом вышеупомянутых стандартов.

Существование подобной проблемы подтверждается главным советником, руководителем аналитического центра, профессором Л.М. Григорьевым: «Достижение ЦУР в мире во многом зависит от активности крупных компаний, на которые приходится большая часть экологического загрязнения и выбросов парниковых газов. Важным аспектом является достижение единого понимания параметров ЦУР, их статистического учета, мониторинга, сравнения и отчетности. Появилось много агентств, методов и работ по оценке устойчивого развития компаний, в том числе в России. Особенно это важно для нефтяного сектора. Различие подходов к параметрам и оценкам устойчивого развития затрудняет сравнение и требует более согласованную мировую систему мониторинга ЦУР»<sup>1</sup>.

Эта же проблема анализируется Е.Н. Моисеевой: «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» [3].

Цель данной работы — определить, какие стандарты нефинансовой отчетности наиболее популярны среди компаний нефтяного сектора; сопоставить различные стандарты отчетности; выделить наиболее существенные тенденции в области устойчивого развития и предложить возможный вариант решения вопроса развития системы нефинансовой отчетности для предприятий данной отрасли.

## МЕТОДИКА ИССЛЕДОВАНИЯ И РЕЗУЛЬТАТЫ

В исследовании были использованы такие методы, как анализ, сравнение и описание; источником информации послужила отчетность компаний, находящаяся в публичном доступе (на их официальных сайтах), а также материалы, касающиеся стандартов НФО, размещенные на сайтах международных организаций.

<sup>1</sup> Аналитический центр при правительстве Российской Федерации. Энергетический бюллетень. 2020;(82):2. URL: [https://ac.gov.ru/uploads/2-Publications/energo\\_march\\_20.pdf](https://ac.gov.ru/uploads/2-Publications/energo_march_20.pdf)

Согласно точке зрения известных российских ученых В.Г. Когденко и М.В. Мельник, «в условиях, когда целью компании являлось получение краткосрочной прибыли, традиционной финансовой отчетности было достаточно, поскольку она отражала способность компании генерировать прибыль в отчетном периоде. Однако в современной экономике основная цель бизнеса — создание стоимости в интересах всех стейкхолдеров, поэтому финансовой отчетности недостаточно; появляется необходимость в более обширной информации, позволяющей понять финансовые и нефинансовые факторы создания стоимости, оценить влияние компании на окружающую экономическую, природную и социальную среду» [4].

Таким образом, закономерно появление НФО, предоставление которой в настоящее время является отличительной чертой конкурирующих компаний. К преимуществам публикации такой отчетности относятся повышение репутации компании, удовлетворение ожиданий сотрудников, структурирование информации о капитале, рост эффективности деятельности, сокращение отходов и конкурентные выгоды. Несмотря на то что НФО в большинстве стран мира является добровольной, число компаний, предоставляющих нефинансовую информацию, связанную с окружающей средой, значительно возросло за последние годы.

Измерение нефинансовых показателей — это сложная задача; сравнивать же показатели одной компании с другой еще сложнее. Но именно нефинансовые показатели играют ключевую роль в принятии инвестиционных решений.

Основной проблемой, возникающей в связи с НФО, является согласованность и сопоставимость информации.

Согласованность — показатель того, что информация всегда раскрывается вовремя, в то время как сопоставимость позволяет использовать информацию, раскрытую разными компаниями [5].

Для данного исследования авторы выбрали наиболее часто используемые и хорошо зарекомендовавшие себя международные системы стандартов НФО, разработанные десятью различными организациями (см. таблицу), а для сравнения взяли 12 компаний, входящих в The Oil and Gas Climate Initiative (OGCI)<sup>2</sup>

<sup>2</sup> OGCI — инициатива, объединяющая руководителей BP, Shell, Total, ExxonMobil, Chevron, CNPC, Eni, Equinor, Occidental, Petrobras, Repsol и Saudi Aramco — компаний, на которые приходится 30% мировой добычи нефти и газа, направленная на ускорение реагирования отрасли на изменение климата. URL: <https://www.ogci.com/>

и 3 крупнейшие российские нефтяные компании — ПАО «НК «Роснефть»», ПАО «Татнефть» и ПАО «Газпром нефть», которые поддерживают Глобальный договор ООН и публикуют НФО.

Компании, входящие в OGCI, поддерживают Парижское соглашение и его цели<sup>3</sup>, стремятся использовать коллективные силы и расширять темпы и масштабы перехода к низкоуглеродному будущему, помогая как можно раньше достичь чистого нулевого уровня выбросов. Члены Инициативы инвестируют в низкоуглеродистые решения, в технологии и проекты, которые ускоряют обезуглероживание в нефтегазовой отрасли, промышленности и коммерческом транспорте.

В таблице показано, какие системы стандартов НФО использует каждая компания. Отчетность этих компаний находится в свободном доступе и публикуется на их официальных сайтах.

Раскроем направления действий стандартов из таблицы.

Проект по раскрытию информации об углеродах (CDP) — некоммерческая организация, занимающаяся исследованием последствий изменения климата для основных публичных компаний мира. Приоритетные области CDP: изменение климата, водные ресурсы и леса<sup>4</sup>.

Совет по стандартам учета в области устойчивого развития (SASB) — независимая некоммерческая организация, разрабатывающая отраслевые стандарты устойчивого развития. Установление стандартов SASB осуществляется с помощью строгого процесса, который включает в себя научно обоснованные исследования и широкое, сбалансированное участие заинтересованных сторон<sup>5</sup>.

Рабочая группа по вопросам изменения климата (TCFD) помогает компаниям выполнять рекомендации и продвигает достижения в области доступности и качества раскрытия финансовой информации, связанной с климатом<sup>6</sup>.

Система отчетности руководящих принципов ООН (UNGP Reporting Framework) — первый глобальный стандарт в области бизнеса и прав человека<sup>7</sup>.

<sup>3</sup> Directive 2014/95/Eu Of the European Parliament and Of The Council of 22 October 2014 amending Directive 2013/34/EU as regards disclosure of non-financial and diversity information by certain large undertakings and groups. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32014L0095>

<sup>4</sup> Сайт компании. URL: <https://www.cdp.net/en>

<sup>5</sup> Сайт компании. URL: <https://www.sasb.org/>

<sup>6</sup> Сайт компании. URL: <https://www.fsb-tcfd.org/about/>

<sup>7</sup> Сайт компании. URL: <https://www.ungpreporting.org/>

Таблица / Table

**Системы стандартов нефинансовой отчетности, применяемые нефтяными компаниями / Systems of non-financial reporting standards applied by oil companies**

Компании-пользователи / Organizations-users	Организации – разработчики Системы стандартов НФО / Organizations developing a system of non-financial reporting standards									
	CDP	SASB	TCFD	Human Rights – UNGP	IPIECA	GRI	Global Compact	VPSHR	SDG	WEF
BP	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
Chevron	-	+	+	+	+	+	-	+	-	-
CNPC	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-
Eni	+	+	+	-	+	+	+	+	+	+
Equinor	+	-	+	-	+	+	+	-	+	+
ExxonMobil	-	-	+	+	+	+	-	+	-	-
Occidental Petroleum	+	-	+	-	+	+	-	-	-	-
Petrobras	+	-	+	-	+	+	+	-	+	-
Repsol	+	-	+	-	+	+	+	+	+	+
Saudiaramco	-	-	-	-	+	+	-	-	-	-
SHELL	+	+	+	+	+	+	+	+	+	-
TOTAL	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
Роснефть / Rosneft	+	-	+	-	-	+	+	-	+	-
Татнефть / Tatneft	+	-	+	-	-	+	+	-	+	-
Газпром нефть / Gazprom Neft	+	+	+	-	-	+	+	-	+	-

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

Примечание / Note: «+» используют, «-» не используют.

Глобальная ассоциация нефтегазовой промышленности по повышению экологических и социальных показателей (IPIECA) разрабатывает и продвигает надлежащую практику и знания, чтобы помочь отрасли и улучшить ее экологические и социальные показатели<sup>8</sup>.

Инициатива «Добровольные принципы» (VPSHR) представляет совокупность правительств, ключевых международных неправительственных организаций и компаний в отраслях добычи, разработки природных ресурсов или энергетики. Участники Инициативы укрепляют свой потенциал для реше-

ния сложных проблем безопасности и прав человека путем деловых операций по всему миру<sup>9</sup>.

Глобальная инициатива по отчетности (GRI) является частью системы интегрированной отчетности, занимается разработкой стандартов в области устойчивого развития<sup>10</sup>.

Глобальный договор ООН (Global Compact) включает требование представлять ежегодное сообщение о прогрессе в реализации 10 принципов договора

<sup>8</sup> Сайт компании. URL: <https://www.ipieca.org/about-us/>

<sup>9</sup> Сайт компании. URL: <https://www.voluntaryprinciples.org/the-initiative/>

<sup>10</sup> Сайт компании. URL: <https://www.globalreporting.org/standards/>

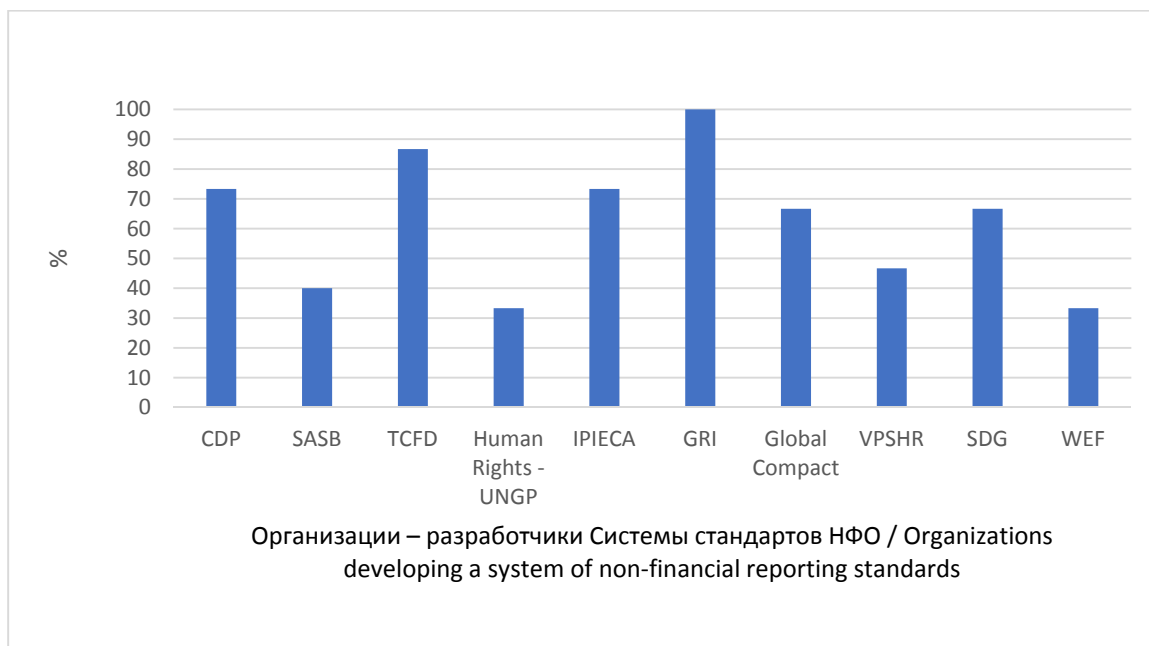


Рис. 1 / Fig. 1. Стандарты нефинансовой отчетности, используемые нефтяными компаниями / Non-financial reporting standards used by oil companies

Источник / Source: разработано авторами на основании источников, находящихся в открытом доступе / developed by the authors based on publicly available sources.

ООН, которое может быть выполнено путем публикации ежегодного отчета об устойчивом развитии и борьбе с коррупцией<sup>11</sup>.

Цели устойчивого развития ООН (SDG) 17 ЦУР приняты для достижения устойчивого мира к 2030 г. Отчетность по ЦУР базируется на стандартах GRI и принципах Глобального договора ООН. Предприятия могут использовать эти данные, что дает им возможность тем самым применять достижение ЦУР в своей деятельности<sup>12</sup>.

Стандарт Всемирного экономического форума (WEF) как основной и расширенный набор «показателей капитализма заинтересованных сторон» и раскрытия информации может использоваться компаниями для согласования их основной отчетности о результатах деятельности с показателями ESG «экология, социальная политика и корпоративное управление» и отслеживания их вклада в достижение ЦУР на постоянной основе. Показатели намеренно основаны на существующих стандартах с ближайшими целями ускорения сближения между ведущими частными разработчиками стандартов и обеспечения большей сопоставимости и согласо-

ванности в отчетности о раскрытии информации ESG<sup>13</sup>.

На рис. 1 отражено использование компаниями систем стандартов при составлении нефинансовой отчетности.

На основании рис. 1 можно сделать вывод, что система стандартов GRI является наиболее популярной — она используется практически всеми компаниями, что подтверждается данными сайта<sup>14</sup>, является самой узнаваемой, широко используемой и надежной системой НФО в мире, помогая компаниям и стейкхолдерам найти общий язык. Кроме того, она обеспечивает прозрачность, так как дает возможность представления как позитивного, так и негативного вклада предприятий в устойчивое развитие, и делает эту информацию сопоставимой.

Также можно выделить стандарты CDP, TCFD и IPIECA, чья популярность среди нефтяных компаний объясняется повышенным вниманием стейкхолдеров к их деятельности, негативно влияющей на окружающую среду вообще и на изменение климата в частности.

<sup>11</sup> Сайт компании. URL: <http://globalcompact.ru/>

<sup>12</sup> URL: <https://www.un.org/sustainabledevelopment/development-agenda/>

<sup>13</sup> Сайт организации. URL: <https://www.weforum.org/>

<sup>14</sup> Официальный сайт GRI. URL: <https://www.globalreporting.org/information/sustainability-reporting/Pages/gri-standards.aspx>

Недостаточно активное применение других стандартов можно объяснить тем, что информация, которую необходимо предоставлять в рамках этих систем отчетности, содержится в других системах НФО, т.е. происходит ее дублирование, поэтому компании, стараясь экономить свои ресурсы и время, выбирают наиболее популярные среди заинтересованных сторон системы.

Система нефинансовой отчетности, объединяющая наиболее известные существующие стандарты, пока не получила достаточную популярность. Но ее появление и анонсирование на Всемирном экономическом форуме (WEF) в январе 2020 г. говорит о том, что назрела необходимость переходить к единому формату НФО, что сможет повысить прозрачность отчетности, исключить дублирование информации, сэкономить время и ресурсы на составление и изучение информации, создать удобство как самим компаниям, так и стейкхолдерам для получения всей необходимой информации из одного источника.

На международном климатическом саммите в Глазго, где Фондом МСФО 3 ноября 2021 г. был представлен новый Совет по международным стандартам устойчивого развития (ISSB), также прозвучала информация о создании Рабочей группы по технической готовности (TRWG), в состав которой вошли CDSB, Совет по МСФО, TCFD, VRF (включает IR и SASB) и WEF. Полная консолидация всех участников должна завершиться к июню 2022 г. Цель ISSB — разработка единого международного стандарта в области устойчивого развития<sup>15</sup>. «После формирования единого международного стандарта будет рассмотрен вопрос о закреплении подходов к раскрытию нефинансовой информации в нормах права», — говорится в Стратегии развития финансового рынка до 2030 года (Стратегии), представленной Минфином и Банком России на общественное обсуждение. Пункт 3.5 этого документа посвящен содействию устойчивому развитию (ESG). Основные положения этого пункта, с которыми нельзя не согласиться: создание стимулов и условий для переориентации потоков капитала на финансирование устойчивого экологического, социального и экономического развития страны; внедрение в практику российского финансового рынка новых инструментов, вносящих вклад в достижение целей устойчивого развития Организации Объединенных Наций; разработка регулирования процес-

сов верификации и ESG-ренкинга инструментов и проектов; развитие и доработка инструментов регулирования и надзора в сфере учета рисков окружающей среды, климатического перехода и ESG-рисков; внедрение принципов ответственного ведения бизнеса; организация экономического сотрудничества и развития в корпоративное управление российских акционерных обществ; организация раскрытия информации об учете экологических, социальных факторов и факторов корпоративного управления, в том числе с учетом утвержденной таксономии, для целей привлечения инвестиций; разработка национальной и признаваемой за рубежом системы углеродного регулирования<sup>16</sup>. Пока Стратегия существует в виде проекта, но на данный момент известно, что общественные обсуждения закончены, и Минфин доработает ее с учетом поручений президента РФ В.В. Путина. Надеемся, что в скором времени Стратегия будет принята, что поспособствует развитию и продвижению НФО в России, разработке ее единого формата, повышению конкурентоспособности российских компаний.

Многие исследования признали необходимость сопоставимости НФО во времени и между разными компаниями [6]. Существует ядро показателей, которые потенциально сопоставимы, но имеется также большое количество уникальных индикаторов, используемых компаниями, которые сложно сравнивать. Помимо этого, отсутствие информации о том, как рассчитывается каждый показатель на практике, является препятствием для сопоставимости, отсутствие которой в основном связано со степенью свободы, которой обладают составители нефинансовой отчетности [7]. Исходя из вышесказанного, следует подчеркнуть важность разработки общепринятых стандартов отчетности для устойчивого развития как инструмента глобального управления в этой области [8].

Считаем, что на данный момент интегрированная отчетность является самой удобной и информативной формой отчетности, объединяя в себе финансовые и нефинансовые показатели. С одной стороны, она определяет уровень стандартизации, а с другой — позволяет компаниям индивидуализировать информацию. Первый вопрос представляется важным, особенно для инвесторов, поскольку дает

<sup>15</sup> IFRS. About the International Sustainability Standards Board. URL: <https://www.ifrs.org/groups/international-sustainability-standards-board/>

<sup>16</sup> Банк России. Минфин России и Банк России представили на общественное обсуждение Стратегию развития финансового рынка до 2030 года. URL: <http://cbr.ru/press/event/?id=12197>

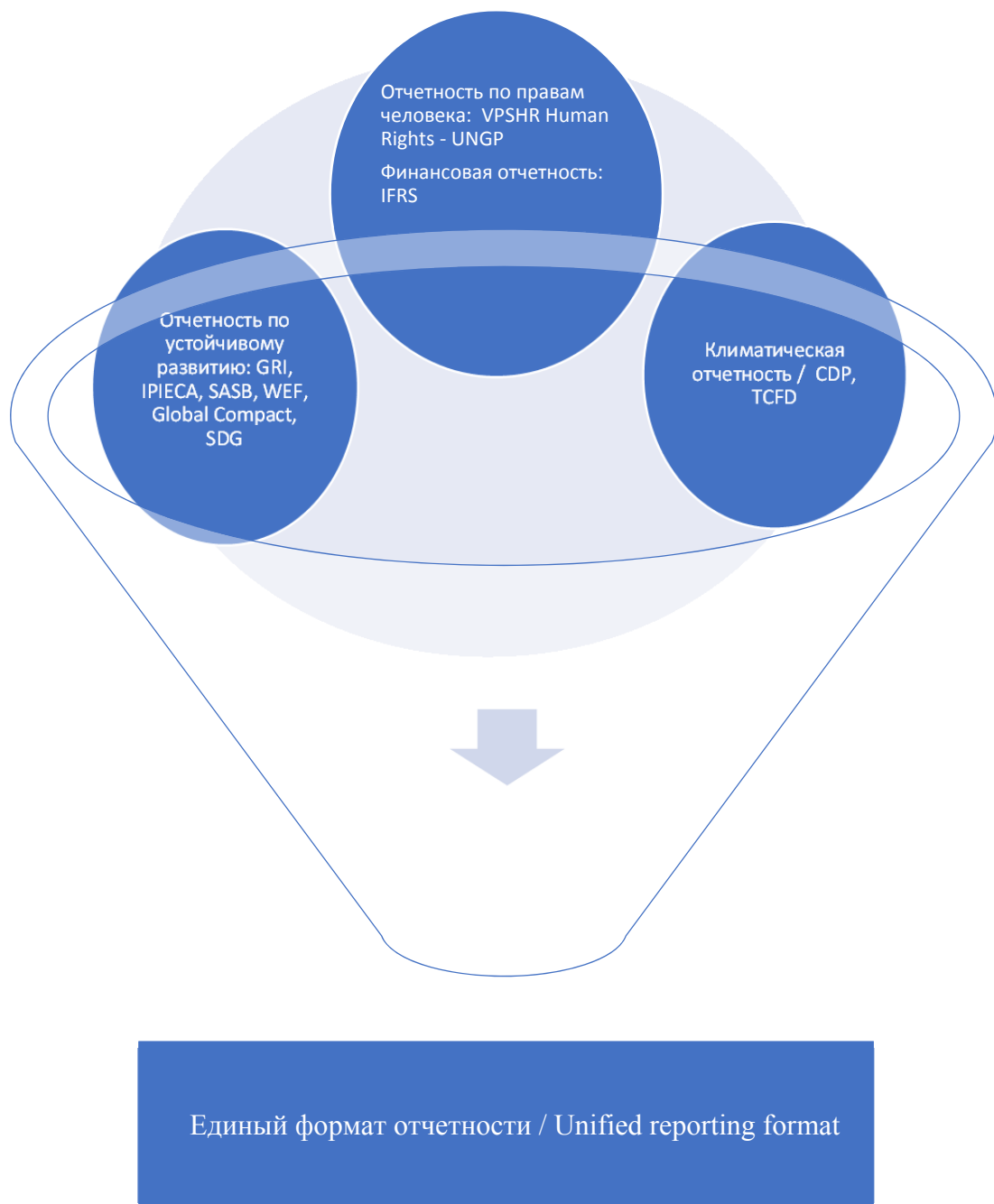


Рис. 2 / Fig. 2. **Модель перехода к единому формату отчетности / Model of transition to a uniform reporting format**

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

возможность сравнивать организации во времени и пространстве (по секторам); второй — способствует уменьшению дублирования информации в других отчетах. Важно отметить, чтобы не ограничивать представление о финансовых показателях компании в отрыве от других капиталов, крайне важно продемонстрировать уникальность бизнес-модели и специфику процессов организации [9].

К сожалению, у интегрированной отчетности имеются свои недостатки, связанные с отсутствием единого формата ее предоставления и сложностью анализа.

В настоящее время в условиях развитой экономики и международных связей стейкхолдеры и компании нуждаются в единых международных стандартах НФО, поэтому так важно появление международного стандарта устойчивого развития: «Очевидно, что уже

назрела ситуация смены сегодняшней парадигмы учета и отчетности на иную, а именно отражающую ценности компании и стейкхолдеров в вопросах экологии, социального обеспечения и эффективной деятельности и поддерживающую жизнедеятельность, начиная от личности до мирового сообщества» [10].

Пока не известно, сможет ли этот стандарт заменить все остальные, но его разработка — это грандиозное событие в мире отчетности, признание нефинансовой информации наряду с финансовой неотъемлемой частью отчетности компании.

Модель перехода к единому формату отчетности, предложенная авторами, изображена на рис. 2.

Единый формат отчетности представляется в виде интегрированного формата с демонстрацией уникальности бизнес-модели и спецификой процессов организации, но с точной и сопоставимой системой оценки нефинансовых показателей, основанных на лучших международных практиках, приведенных к единому международному стандарту устойчивого развития.

## ВЫВОДЫ

Нефтяные компании играют ключевую роль в экономическом развитии, и одной из их главных задач является удовлетворение растущего спроса на энергию. Поскольку при этом они оказывают зна-

чительное влияние на окружающую среду, то раскрытию вопросов устойчивого развития в международном сообществе придается большее значение. Заинтересованные стороны нуждаются как в финансовой информации компании, так и в данных о потенциальных рисках ее деятельности, о влиянии на социум и природу, методах управления человеческим капиталом, соблюдении прав человека и борьбе с коррупцией [11].

Большое количество систем НФО, их сложность и непрозрачность ограничивают возможность стейкхолдеров инвестировать средства в компании, придерживающиеся принципов устойчивого развития.

Необходимость создания единого стандарта финансовой и нефинансовой отчетности обсуждается на всех уровнях, и уже предприняты действия для его реализации. Его появление создаст благоприятные условия для эффективного международного сотрудничества в области устойчивого развития. Минфин России рекомендовал компаниям раскрывать нефинансовую информацию и подготовил Стратегию<sup>17</sup>, в которой говорится: «После формирования единого международного стандарта будет рассмотрен вопрос о закреплении подходов к раскрытию нефинансовой информации в нормах права».

<sup>17</sup> Банк России. URL: <http://cbr.ru/press/event/?id=12197>

## СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Stocker F., de Arruda MP, de Mascena KMC, Boaventura JMG. Stakeholder engagement in sustainability reporting: A classification model. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*. 2020;(27):2071–2080.
2. Ахметшина А.Р., Салихов И.Ф. Реализация концептуальных положений устойчивого развития на современных предприятиях: зарубежный опыт. *Вестник Экономики, права и социологии*. 2020;(4):15–17.
3. Моисеева Е.Н. Опыт формирования нефинансовых отчетов на предприятиях. *Учет. Анализ. Аудит*. 2019;6(6):76–86.
4. Когденко В.Г., Мельник М.В. Интегрированная отчетность: вопросы формирования и анализа. *Международный бухгалтерский учет*. 2014;10(304):2–15
5. Avram V., Calu D.A., Dumitru V.F., Dumitru M., Glăvan M.E., Jinga G. The Institutionalization of the Consistency and Comparability Principle in the European Companies. *Energies*. 2018;11(12):3456.
6. Cordazzo M., Bini L., Marzo G. Does the EU Directive on non-financial information influence the value relevance of ESG disclosure? Italian evidence. *Business Strategy and the Environment*. 2020;29(8):3470–3483.
7. Cerioni E., D'Andrea A., Giuliani M., Marasca S. Non-Financial Disclosure and Intra-Industry Comparability: A Macro, Meso and Micro Analysis. *Sustainability* 2021;13(3):1177.
8. Mysaka H., Derun I., Skliaruk I. The Role of Non-Financial Reporting in Modern Ecological Problems Updating and Solving. *Journal of Environmental Management and Tourism*. 2021;12(1):18–29.
9. Barth M.E., Cahan S.F., Chen L., Venter E.R. The economic consequences associated with integrated report quality: *Capital market and real effects*. *Accounting, Organization and Society*. 2017;(62):43–64.
10. Рожнова О.В., Лесина Т.В. Парадигма жизнеобеспечения — новая идея развития учета и отчетности. *Учет. Анализ. Аудит*. 2021;8(2):24–37.
11. Piesiewicz M., Ciechan-Kujawa M., Kufel P. Differences in Disclosure of Integrated Reports at Energy and Non-Energy Companies. *Energies*. 2021;14(5):1253.



## REFERENCES

1. Stocker F., de Arruda MP, de Mascena KMC, Boaventura JMG. Stakeholder engagement in sustainability reporting: A classification model. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*. 2020;(27):2071–2080.
2. Akhmetshina A. R., Salikhov I. F. Implementation of the Conceptual Provisions of Sustainable Development at Modern Enterprises: Foreign Experience. *Vestnik Ekonomiki, prava i sotsiologii = Bulletin of Economics, Law and Sociology*. 2020;(4):15–17. (In Russ.).
3. Moiseeva E. N. Experience in preparing non-financial reports at enterprises. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Audit*. 2019;6(6):76–86. (In Russ.).
4. Kogdenko V. G., Melnik M. V. Integrated reporting: formation and analysis issues. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International accounting*. 2014;10 (304):2–15. (In Russ.).
5. Avram V., Calu D. A., Dumitru V. F., Dumitru M., Glăvan M. E., Jinga G. The Institutionalization of the Consistency and Comparability Principle in the European Companies. *Energie*. 2018;11(12):3456.
6. Cordazzo M., Bini L., Marzo G. Does the EU Directive on non-financial information influence the value relevance of ESG disclosure? Italian evidence. *Business Strategy and the Environment*. 2020;29(8):3470–3483.
7. Cerioni E., D'Andrea A., Giuliani M., Marasca S. Non-Financial Disclosure and Intra-Industry Comparability: A Macro, Meso and Micro Analysis. *Sustainability*. 2021;13(3):1177.
8. Mysaka H., Derun I., Skliaruk I. The Role of Non-Financial Reporting in Modern Ecological Problems Updating and Solving. *Journal of Environmental Management and Tourism*. 2021;12(1):18–29.
9. Barth M. E., Cahan, S. F., Chen L., Venter E. R. The economic consequences associated with integrated report quality: Capital market and real effects. *Accounting, Organization and Society*. 2017;(62):43–64.
10. Rozhnova O. V., Lesina T. V. The life support paradigm: A new idea for the development of accounting and reporting. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Audit*. 2021;8(2):24–37. (In Russ.).
11. Piesiewicz M., Ciechan-Kujawa M., Kufel P. Differences in Disclosure of Integrated Reports at Energy and Non-Energy Companies. *Energies*. 2021;14(5):1253.

## ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ

**Роза Григорьевна Каспина** — доктор экономических наук, профессор, Высшая школа бизнеса, Казанский федеральный университет (КФУ), Казань, Россия

<https://orcid.org/0000-0003-3422-0039>

rosakaspina@yandex.ru

**Жанна Александровна Чистополова** — магистр экономики, Высшая школа бизнеса, Казанский федеральный университет (КФУ), Казань, Россия

<https://orcid.org/0000-0002-7505-3145>

jane\_ch@list.ru

## ABOUT THE AUTHORS

**Rosa G. Kaspina** — doctor of Economics, professor, Kazan Federal University, Higher School of Business, Kazan, Russia

<https://orcid.org/0000-0003-3422-0039>

rosakaspina@yandex.ru

**Zhanna A. Chistopolova** — Master of Economics, Kazan Federal University, Higher School of Business, Kazan, Russia

<https://orcid.org/0000-0003-3422-0039>

jane\_ch@list.ru

*Конфликт интересов: авторы заявляют об отсутствии конфликта интересов.*

*Conflicts of Interest Statement: The authors have no conflicts of interest to declare.*

*Статья поступила в редакцию 29.12.2021; после рецензирования 12.01.2022; принята к публикации 25.02.2022.*

*Авторы прочитали и одобрили окончательный вариант рукописи.*

*The article was submitted on 29.12.2021; revised on 12.01.2022 and accepted for publication on 25.02.2022.*

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

## ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2022-9-2-42-49  
УДК 657.3(045)  
JEL M41

## Совершенствование корпоративной отчетности на основе внутрифирменного стандарта

Р.Г. Осипова

Армавирский государственный экономический университет, Армавир, Россия

### АННОТАЦИЯ

**Предметом** рассмотрения в статье является проблема стандартизации и унификации корпоративной отчетности с **целью** формирования достоверной, транспарантной, качественной информации для стейкхолдеров. В процессе исследования использовались **методы** логического анализа и обобщения; логико-контентного анализа стандартов отчетности российских компаний различного рода деятельности. Выявлены новое содержание и основные принципы разработки внутрифирменного стандарта корпоративной отчетности коммерческой организации, сформулирована авторская позиция по его формированию, обозначены преимущества от его разработки. Применение данного стандарта позволит: создать единый методологический подход к составлению интегрированной корпоративной отчетности; выполнять правила внутренних требований заинтересованных пользователей; обеспечивать дополнительный внутренний контроль за основными показателями деятельности коммерческой организации в разрезе направлений деятельности и производить проверку качества работы всей организации, сделать технологию формирования интегрированной корпоративной отчетности коммерческих организаций более рациональной.

**Ключевые слова:** корпоративная отчетность; модель; коммерческие организации; международные стандарты; внутрифирменный стандарт; унификация; принципы стандартизации

**Для цитирования:** Осипова Р.Г. Совершенствование корпоративной отчетности на основе внутрифирменного стандарта. *Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing.* 2022;9(2):42-49. DOI: 10.26794/2408-9303-2022-9-2-42-49

## ORIGINAL PAPER

## Improving Corporate Reporting Based on an Intercompany Standard

R.G. Osipova

Armavir State Economic University, Armavir, Russia

### ABSTRACT

The article deals with the problem of standardization and unification of corporate reporting to generate reliable, transparent, high-quality information for stakeholders. In this case, the author used methods of logical analysis and generalization, logical and content analysis of reporting standards of Russian companies for distinct types of activity. During the study, the author identified a new content and basic principles for the development of an internal corporate reporting standard for a commercial organization. Also, the author formulated her position on the need for formation of named standard and indicated the advantages of its development. Application of this standard will create a unified methodological approach to the preparation of integrated corporate reporting; comply with the rules of internal requirements of interested users of corporate reporting; provide additional internal control over the main performance indicators of a commercial organization in the context of activities and check the quality of the entire organization; make the technology of generating integrated corporate reporting of commercial organizations more rational.

**Keywords:** corporate reporting; model; commercial organizations; international standards; in-house standard; unification; principles standardization

**For citation:** Osipova R.G. Improving corporate reporting based on an intercompany standard. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing.* 2022;9(2):42-49. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2022-9-2-42-49

© Осипова Р.Г., 2022

## ВВЕДЕНИЕ

Рассматривая проблему совершенствования корпоративной отчетности коммерческой организации как неотъемлемый элемент ведения бизнеса, следует признать, что наиболее актуальным при исследовании становится один из ее важнейших аспектов — разработка внутрифирменных стандартов для повышения качества.

Соблюдение определенных методологических подходов к формированию и разработке внутрифирменных стандартов интегрированной корпоративной отчетности гарантирует выполнение ими ведущей роли в обеспечении высокого качества услуг и снижение коммерческого риска, а их применение позволит организациям уменьшить трудоемкость работ с помощью рабочих таблиц, вопросников и др.

Современные проблемы корпоративной отчетности нашли отражение в научных работах отечественных ученых: С.В. Ключникова [1], С.В. Левицкой, Н.В. Пислегиной [2], Н.В. Малиновской [3], И.С. Пивоварова [4], С.В. Смирнова, А.А. Матисова [5], О.В. Соловьевой [6], М.В. Фомина [7], Е.А. Шароватовой [8] и др.

В ходе исследования выявлено, что для стандартизации и унификации формирования корпоративной отчетности необходимо решить ряд научно-методических вопросов, включающих:

- уточнение понятийного аппарата;
- разработку нормативно-правового регулирования порядка составления корпоративной отчетности;
- переработку существующих внутренних положений по составлению корпоративной отчетности;
- разработку состава, форм и содержания корпоративной отчетности.

В настоящее время сложился такой порядок, что все эти вопросы решаются и утверждаются экономическим руководством этой организации (предприятия, компании, холдинга и др.). Но при этом остается непреложным требование о независимом заверении корпоративной отчетности (например, специалистами профессионального аудита). Стоит отметить, что в последние годы в России большую популярность приобретает общественное заверение, являющееся существенным фактором укрепления доверия среди заинтересованных сторон, однако на сегодняшний день ни один из этих важных аспектов в конкретном внутреннем положении четко не прописан.

Исследование показывает, что стандартизация корпоративной отчетности должна осуществляться на международном уровне и преимущества использования международных стандартов выражаются в следующем:

- профессиональное применение методов бухгалтерского учета и раскрытие информации приведет к большей сопоставимости разных отчетывающихся субъектов;
- современные методы бухгалтерского учета и раскрытие информации по этим стандартам будут иметь высокое качество и обеспечат пользователей актуальными и достоверными данными;
- сочетание стабильности и качества отчета организации улучшит впечатление бизнеса-общества и инвесторов о ее производительности, положении и перспективах развития в будущем.

Международные стандарты корпоративной отчетности должны быть всеобъемлющими и охватывать не только листинговые компании, но и весь сектор экономики. Что же касается национальных стандартов, то они в значительной степени должны быть приближены к международным, но с учетом потребностей различных групп пользователей. Стандартизация корпоративной отчетности на международном уровне к тому же приводит к упрощению обучения с позиций единообразия его методик и подготовке бухгалтеров для различных отраслевых организаций [9].

В случае, когда коммерческая компания самостоятельно разрабатывает стандарты, ей необходимо учитывать уровень квалификации работников, специфику состава, вид организации работы (бригадный, индивидуализированный), последовательно формируя свою корпоративную культуру; эти документы, сформированные в организации, позволят разработать единые базовые требования к специалистам, составляющим корпоративную отчетность, независимо от условий, в которых они находятся.

В настоящее время под внутрифирменными стандартами формирования корпоративной отчетности коммерческой организации понимают внутренние регламентирующие документы, разработанные и утвержденные в соответствии с современными требованиями, с определенной степенью детализации единых условий к осуществлению и оформлению отчетности, направленные на обеспечение ее качества и эффективности.

Их необходимо создавать с учетом их актуальности и приоритетности, но при этом придерживаться условий:

Таблица 1 / Table 1

**Необходимость формирования внутрифирменного стандарта и достоинства от его разработки / The need to form an in-house standard and the dignity of its development**

Необходимость формирования внутрифирменного стандарта / The need to form an in-house standard	Достоинства формирования стандарта / Advantages of forming a standard
1. Отсутствие регламентирующих стандартов в организации / Lack of regulatory standards in the organization. 2. Отсутствие неутвержденных положений / Lack of unapproved provisions. 3. Стандарты разработаны без учета положений законодательства РФ по бухгалтерскому и налоговому учету и отраслевых особенностей / The standards were developed without taking into account the provisions of the legislation of the Russian Federation on accounting and tax accounting and industry specifics. 4. Отсутствие системности и комплексности / Lack of consistency and complexity; 5. Неточность бухгалтерского и налогового учета [10] / Inaccuracy of accounting and tax accounting [10]	1. Единое понимание всеми участниками назначения и содержания процессов / The same understanding by all participants of the purpose and content of the processes. 2. Обеспечение эффективного вертикального управления / Ensuring effective vertical management. 3. Единообразие документооборота, необходимая для того, чтобы автоматизировать основные процессы управления / Uniformity of workflow required to automate basic management processes. 4. Нормативное закрепление схемы распределения полномочий и зон ответственности органов управления и персонала компании / Normative consolidation of the scheme for the distribution of powers and areas of responsibility of management bodies and company personnel. 5. Методическая основа для обучения персонала / Methodological framework for staff training. 6. Сокращение времени на рутинные операции / Reducing the time for routine operations. 7. Повышение безопасности бизнеса / Increased business security. 8. Обеспечение высокого качества продукции или оказываемых услуг [11] / Ensuring high quality products or services provided [11]

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

- целесообразности (необходимости практической пользы);
- преемственности и согласованности (новый стандарт должен обязательно основываться на предыдущих, обеспечивая при этом взаимосвязь между ними);
- логической стройности (изложение должно быть ясным и четким);
- полноты и детализации (это касается значимых вопросов данного стандарта, логически дополняющих излагаемые принципы и положения);
- унификации терминологии (следует ввести единые понятия во всех документах).

Внедрение внутрифирменного стандарта должно позволить организациям существенно уменьшить трудоемкость работ на основе использования рабочих таблиц и вопросников и др.

Внутрифирменные стандарты занимают значимую роль и являются одним из самых результативных инструментов любой деятельности. Необходимость формирования внутрифирменного стандарта доказывается в *табл. 1*.

Пользователи корпоративной отчетности нуждаются в сопоставимой, понятной информации

для дальнейшего принятия ими экономических решений, но в связи с тем, что отсутствуют единые стандарты, они тратят значительные денежные средства для приведения отчетности в соответствие с теми или иными правилами, поэтому необходимо унифицировать ее формирование. Достоинства и недостатки унификации отчетности представлены в *табл. 2*.

Объективными достоинствами унификации отчетности являются: четкая экономическая логика; обобщение мировой практики в области учета; простота восприятия для пользователей во всех странах. Что касается недостатков унификации, то к ним относят обобщенный характер стандартов, предусматривающий разнообразие методов учета; отсутствие подробных интерпретаций и примеров приложения стандартов к конкретным ситуациям. В *табл. 3* представлена структура внутрифирменного стандарта корпоративной отчетности, предлагаемая разными специалистами.

Внутренний стандарт необходим для формирования корпоративной отчетности и включает методические подходы, учитывающие отраслевую специфику организаций. Структура внутрифир-

Таблица 2 / Table 2

**Достоинства и недостатки унификации отчетности /  
Advantages and disadvantages of reporting unification**

Достоинства / Advantages	Недостатки / Disadvantages
1. Возможность сравнивать отчетность разных организаций, устанавливать критерии сравнения, организовывать деятельность предприятия, создавать конкуренцию на инновационность, эффективность деятельности среди организаций / The ability to compare the reports of different organizations, establish comparison criteria, organize the activities of an enterprise, create competition for innovation, efficiency among organizations	1. Различия в нормативном регулировании и недостаточность возможностей внедрения в связи с разным уровнем экономического развития стран / Differences in regulation and lack of implementation opportunities due to different levels of economic development of countries
2. Общепонятность информации, содержащейся в отчетности, для внутренних и остальных заинтересованных лиц, включая государственные органы / Comprehensibility of the information contained in the reporting for internal and other stakeholders, including government agencies	2. Обобщенный характер стандартов, включающий разнообразие методов учета / The generalized nature of the standards, including a variety of accounting methods
3. Улучшение имиджа, репутации, узнаваемость бренда компании для всех групп общества / Improving the image, reputation, brand awareness of the company for all groups of society	3. Отсутствие подробных интерпретаций и примеров приложения стандартов к конкретным ситуациям / Lack of detailed interpretations and examples of the application of standards to specific situations
4. Повышение рейтинга организации / Increasing the rating of the organization	4. Национальные различия в уровне развития и традициях / National differences in level of development and traditions

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

менного стандарта «Формирование корпоративной отчетности коммерческой организации» приведена на рисунке.

В разделе 1 «Общие положения стандарта» определяются его основные цели и задачи; необходимость использования; срок действия и ответственность за его использование.

В разделе 2 «Основные понятия и определения, используемые в стандарте» необходимо привести понятийный аппарат, используемый при формировании интегрированной корпоративной отчетности, основываясь на систематизации ее терминологической базы, которая приведена в рамках данного исследования.

В разделе 3 «Методика составления корпоративной отчетности коммерческой организации» описывается выбранная коммерческой организацией методика формирования корпоративной отчетности.

Это самый важный и масштабный раздел, который определяет процесс, этапы построения системы составления отчетности.

Раздел 4 «Предоставление и публикация корпоративной отчетности заинтересованным пользователям» предполагает наличие разъяснения

по предоставлению и публикации корпоративной отчетности всем заинтересованным пользователям с использованием современных технологий и средств предоставления информации, а также формат (интерактивный, pdf).

Для повышения открытости и доступности отчетности заинтересованным лицам организация может использовать целый спектр современных технических и информационных возможностей, включая презентации; публикацию в интернете; пресс-конференции, а также создавать специальные отделы по связям с ее пользователями.

Составление корпоративной отчетности и анализ ее показателей предусматривает ее формирование по внутренним регламентам (учетная политика для формирования корпоративной отчетности коммерческой организации, положения по корпоративной отчетности) и формам отчетности, разработанным и утвержденные самой коммерческой организацией.

Внутренний стандарт должен улучшить качество контроля, устранить возможность возникновения межличностных конфликтов, которые часто случаются из-за неурегулированности каких-либо значимых вопросов либо между сотрудниками и администрацией коммерческой организации;

Таблица 3 / Table 3

**Структура внутрифирменного стандарта корпоративной отчетности /  
Structure of the corporate standard corporate reporting**

№ п/п	Автор/ Author	Структура стандарта / Structure of the standard
1	Н.Ю. Архипенко [12]	В рамках стандарта корпоративной отчетности выделяют: – «Общую информацию о Группе»; – «Финансовую составляющую Отчета»; – «Нефинансовую составляющую Отчета»; – «Комбинированную составляющую Отчета» / Within the framework of the standard, corporate reporting is distinguished: – “General information about the Group”; – “Financial component of the Report”; – “Non-financial component of the Report”; – “Combined component of the Report”
2	Е.А. Петрова [13]	Структура стандарта в рамках формирования корпоративной отчетности: – традиционный годовой отчет; – комбинированный годовой отчет (отчет об устойчивом развитии или тематические отчеты); – интегрированный отчет / The structure of the standard within the framework of the corporate reporting formation: – traditional annual report; – combined annual report (sustainability report or thematic reports); integrated report
3	Р.Г. Каспина [14]	Глобальная модель корпоративной отчетности включает три уровня: – глобальные общепринятые учетные принципы; – стандарты для определенной отрасли; – информация, специфичная для корпорации (стратегия, корпоративное управление и т.д.) / The global corporate reporting model includes three tiers: – global, generally accepted accounting principles; – industry-specific standards; – corporation-specific information (strategy, corporate governance, etc.)

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

либо коммерческой организацией и контролирующими органами.

Таким образом, внутрифирменный стандарт «Корпоративная отчетность коммерческой организации» включает в себя следующие пункты (разделы):

- назначение и применение стандарта;
- нормативные ссылки;
- основные понятия, определения и сокращения;
- ответственность;
- разработка, введение в действие, хранение;
- правила оформления.

В первом разделе необходимо обозначить цели и основания разработки стандарта. Стандарт устанавливает правила составления, оформления и утверждение корпоративной отчетности организации, общие требования к ее содержанию, а также правила и порядок внесения изменений.

Цель стандарта: установить единые требования и нормы при формировании корпоративной отчетности.

Задачи стандарта: определить права, обязательства и ответственность коммерческой организации при формировании корпоративной отчетности; сформулировать требования, которые следует выполнять при ее формировании.

Стандарт должен регламентировать порядок формирования корпоративной отчетности в подразделениях организации, а также служить руководством для специалистов, ее составляющих; он обязателен для выполнения всеми структурными подразделениями организации и не должен прекращать своего действия до тех пор, пока не будет принят соответствующий новый внутрифирменный стандарт.

В третьем разделе стандарта обозначены основные понятия, термины и сокращения (стандарт организации, корпоративная отчетность, бухгалтер и т.д.).

Четвертый раздел раскрывает сведения об ответственном лице, отвечающим за выполнение настоящего стандарта.

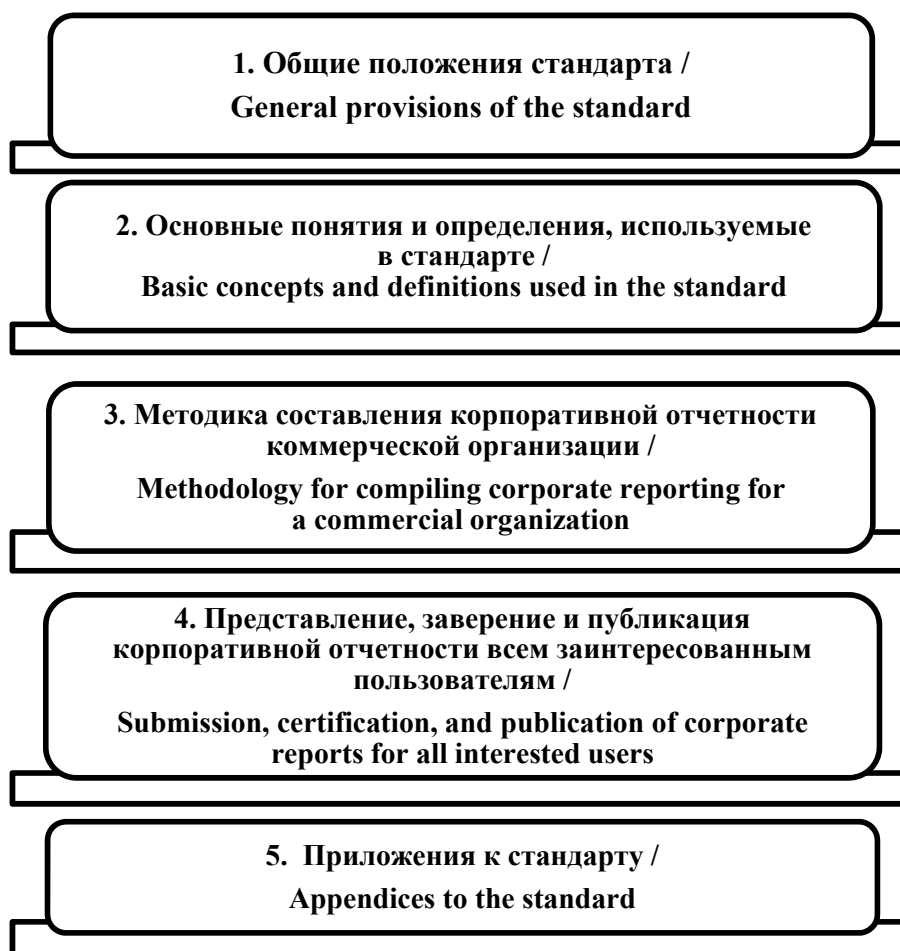


Рис. / Fig. Укрупненная унифицированная структура внутрифирменного стандарта / Enlarged unified structure of the intra-firm standard

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

В пятом разделе стандарта подробно характеризуются следующие этапы:

- принятие решения о составлении корпоративной отчетности;
- разработка концепции формирования корпоративной отчетности;
- сбор финансовой и нефинансовой информации для составления корпоративной отчетности;
- составление корпоративной отчетности и анализ ее показателей;
- предоставление и публикация корпоративной отчетности для всех заинтересованных пользователей.

Шестой этап предполагает публикацию и распространение корпоративной отчетности в самых различных формах: это могут быть буклеты, периодические отчеты, сайты в сети Интернет, экологическая маркировка продукции и презентации на выставках и конференциях.

## ВЫВОДЫ

Резюмируя все вышеизложенное, констатируем, что применение стандарта «Корпоративная отчетность коммерческих организаций» позволяет:

- создать единый методологический подход к формированию корпоративной отчетности;
- в полной мере выполнять правила внутренних требований заинтересованных пользователей корпоративной отчетности;
- обеспечить высокое качество информационного обеспечения заинтересованных пользователей и способствовать снижению различных видов риска;
- сделать технологию составления корпоративной отчетности коммерческих организаций более рациональной (вследствие экономии времени при планировании и формировании разработанных форм);

- уменьшить трудоемкость сбора и отражения информации (с помощью разработанных документов и форм корпоративной отчетности);
  - обеспечить дополнительный внутренний контроль за основными показателями деятельности коммерческой организации в разрезе направлений деятельности и выполнять проверку качества работы всей организации.
- Считаем, что результаты проведенного исследования могут заинтересовать вузовских ученых в области учета и аудита, экономистов коммерческих организаций, а также специалистов Министерства финансов РФ при разработке новых нормативных документов.

### СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Ключников С.В. Регулирующие процессы глобализации и тенденции корпоративной отчетности. *Международный бухгалтерский учет*. 2011;177(27):24–30.
2. Левичева С.В., Пислегина Н.В. Актуальные проблемы подготовки корпоративной отчетности. *Гуманитарные и социальные науки*. 2014;(2):747–750.
3. Малиновская Н.В. Анализ корпоративной отчетности российских компаний на соответствие принципам интегрированной отчетности. *Международный бухгалтерский учет*. 2016;15(405):17–30.
4. Пивоваров И.С. Эволюция нефинансовой корпоративной отчетности компаний в контексте корпоративного управления. *Наука и бизнес: пути развития*. 2020;5(107):139–144.
5. Смирнов С.В., Матисов А.А. Корпоративная отчетность в аспекте устойчивого развития. *Экономические системы*. 2013;(5):62–65.
6. Соловьева О.В. Тенденции развития корпоративной отчетности: интегрированная отчетность. *Международный бухгалтерский учет*. 2013;35(281):2–15.
7. Фомин М.В. Совершенствование подходов к формированию корпоративной отчетности. *Аудитор*. 2012;8(210):32–37.
8. Шароватова Е.А. Влияние глобализации мировой экономики на развитие бухгалтерского учета: плюсы и минусы. *Учет. Анализ. Аудит*. 2020;7(4):25–32.
9. Eccles Robert G., Krzus Michael P. One report: integrated reporting for a sustainable strategy. John Wiley & Sons, Inc; 2010. 236 p.
10. Парамонова, Л.А. Внутрифирменные стандарты функционирования системы внутреннего аудита. *Вестник Волжского университета им. В.Н. Татищева*. 2011;(4):107–113.
11. Альбрехт Н.А. Система корпоративных стандартов: практика разработки и внедрения. *Управленческий учет и финансы*. 2007;(2):144–152.
12. Архипенко Н.Ю. Формирование корпоративной отчетности консолидированных групп компаний на основе финансовых и нефинансовых показателей. Мат. Международной научно-практической конференции. Сборник трудов «Актуальные направления развития учета, анализа, аудита и статистики в отечественной и зарубежной практике». Ростов-на-Дону: РИНХ; 2019:102–107.
13. Петрова Е.А. Корпоративная отчетность и МСФО: опыт лидеров и новые регулирующие документы. *Корпоративная финансовая отчетность. Международные стандарты*. 2015;5.
14. Вахрушина М.А., Малиновская Н.В. Корпоративная отчетность: новые требования и направления развития. *Международный бухгалтерский учет*. 2014;16(310):2–9.

### REFERENCES

1. Klyuchnikov S.V. Globalization Regulatory Processes and Corporate Reporting Trends. *Mezhdunarodnyj buhgalterskij uchet = International accounting*. 2011;177(27):24–30. (In Russ.).
2. Levicheva S.V., Pislegina N.V. Actual problems of corporate reporting preparation. *Gumanitarnye i social'nye nauki = Humanities and social sciences*. 2014;2:747–750. (In Russ.).
3. Malinovskaya N.V. Analysis of corporate reporting of Russian companies for compliance with the principles of integrated reporting. *Mezhdunarodnyj buhgalterskij uchet = International accounting*. 2016;15(405):17–30. (In Russ.).
4. Pivovarov I.S. Evolution of non-financial corporate reporting of companies in the context of corporate governance. *Nauka i biznes: puti razvitiya = Science and business: ways of development*. 2020;5(107):139–144. (In Russ.).



5. Smirnov S.V., Matisov A.A. Corporate reporting in the aspect of sustainable development. *Ekonomicheskie sistemy = Economic systems*. 2013;5:62–65. (In Russ.).
6. Solovieva O.V. Trends in the development of corporate reporting: integrated reporting. *Mezhdunarodnyj buhgalterskij uchet = International accounting*. 2013;35(281):2–15. (In Russ.).
7. Fomin M.V. Improving approaches to the formation of corporate reporting. *Auditor = Auditor*. 2012;8(210):32–37. (In Russ.).
8. Sharovatova E.A. The impact of globalization of the world economy on the development of accounting: pros and cons. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Audit*. 2020;7(4):25–32. (In Russ.).
9. Eccles Robert G., Krzus Michael P. One report: integrated reporting for a sustainable strategy. John Wiley & Sons, Inc.; 2010. 236 p.
10. Paramonova, L.A. Intrafirm standards for the functioning of the internal audit system. *Vestnik Volzhskogo universiteta im. V.N. Tatishcheva = Bulletin of the Volzhsky University*. 2011;(4):107–113. (In Russ.).
11. Albrecht N.A. System of corporate standards: development and implementation practice. *Upravlencheskij uchet i finansy = Journal of management accounting and finance*. 2007;2;144–152. (In Russ.).
12. Archipenko N. Yu. Formation of corporate reporting of consolidated groups of companies based on financial and non-financial indicators. In: Actual directions of development of accounting, analysis, audit and statistics in domestic and foreign practice. Materials of the International Scientific and Practical Conference; 2019;102–107. (In Russ.).
13. Petrova E.A. Corporate reporting and IFRS: the experience of leaders and new regulatory documents. *Korporativnaya finansovaya otchetnost'. Mezhdunarodnye standarty = Corporate financial reporting*. 2015;5. (In Russ.).
14. Vakhrushina M.A., Malinovskaya N.V. Corporate reporting: new requirements and directions of development. *Mezhdunarodnyj buhgalterskij uchet = International accounting*. 2014;16(310):2–9. (In Russ.).

### ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ

**Роксання Григорьевна Осипова** — преподаватель, Армавирский государственный экономический университет, Армавир, Россия  
<https://orcid.org/0000-0003-4012-2718>  
roxanny@mail.ru

### ABOUT THE AUTHOR

**Roksanna G. Osipova** — Lecturer, Armavir State Economic University, Armavir, Russia  
<https://orcid.org/0000-0003-4012-2718>  
roxanny@mail.ru

*Конфликт интересов: автор заявляет об отсутствии конфликта интересов.*  
*Conflicts of Interest Statement: The author has no conflicts of interest to declare.*

*Статья поступила в редакцию 21.12.2021; после рецензирования 12.01.2022; принята к публикации 09.03.2022.*

*Автор прочитала и одобрила окончательный вариант рукописи.*

*The article was submitted on 21.12.2021; revised on 12.01.2022 and accepted for publication on 09.03.2022.*

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

## ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2022-9-2-50-60  
УДК 303.01(045)  
JEL M21, M40, M41, C12, C13

## Отражение влияния рисков в финансовой и нефинансовой отчетности

М.В. Штиллер

Санкт-Петербургский государственный экономический университет, Санкт-Петербург, Россия

### АННОТАЦИЯ

Хозяйственная деятельность организации всегда связана с разными видами рисков, и бухгалтерская отчетность выступает информационной базой для их выявления, оценки и контроля за их уровнем. Почти все известные риски оказывают влияние на достоверность финансовой и полноту нефинансовой отчетности. И сегодня остаются злободневными вопросы подходов к оценке рисков ситуаций, способах отражения информации о них в отчетности компаний. Появление новых видов рисков ставит новые задачи перед хозяйствующими субъектами, к каковым относятся снижение или избежание негативных последствий от наступления рисков; унификация информации о них в финансовой и нефинансовой отчетности; поиск методов оценки, контроля и управление их новыми видами. В процессе исследования выполнено библиографическое изучение экономической литературы в области раскрытия информации о рисках в отчетности; использовались методы обобщения, систематизации, группировки, анализа и синтеза.

**Ключевые слова:** риск; нефинансовая, корпоративная и финансовая отчетность; контроль и управление риском; оценка риска

**Для цитирования:** Штиллер М.В. Отражение влияния рисков в финансовой и нефинансовой отчетности. *Учет. Анализ. Аудит.* 2022;9(2):50-60. DOI: 10.26794/2408-9303-2022-9-2-50-60

## ORIGINAL PAPER

## Reflection of the Impact of Risks in Financial and Non-financial Reporting

M.V. Shtiller

St. Petersburg State Economic University, St. Petersburg, Russia

### ABSTRACT

The economic activity of an organization is always associated with different types of risks. Financial statements serve as an information base for their identification, assessment, and control over their level. Almost all known risks affect the reliability of financial and completeness of non-financial reporting. Today the issues concerning approaches to assessing risk situations, ways of reflecting information about them in the reporting of companies remain topical. The emergence of new types of risks poses new challenges for business entities. It includes reducing or avoiding negative consequences from the onset of risks; unification of information about them in financial and non-financial reporting; search for methods of evaluation, control, and management of their new types. During the study, the author conducted a bibliographic study of the economic literature in the field of disclosure of information about risks in reporting, using methods of generalization, systematization, grouping, analysis, and synthesis.

**Keywords:** risk; non-financial, corporate, and financial reporting; risk control and management; risk assessment

**For citation:** Shtiller M.V. Reflection of the impact of risks in financial and non-financial reporting. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting, Analysis. Auditing.* 2022;9(2):50-60. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2022-9-2-50-60

## ВВЕДЕНИЕ

Степень влияния рискованных ситуаций на результаты деятельности организации, ее финансовую стабильность и безопасность растет с каждым годом, поэтому совсем не случайно, что международная и отечественная учетная мысль этой проблеме уделяет большое внимание. Наибольший интерес представляют разработки в области информационных, климатических и отраслевых рисков.

Проблему экономических рисков изучали и разрабатывали многие отечественные ученые: И. М. Ванькович, И. А. Новиков, М. В. Штиллер, В. С. Ерш, их зарубежные коллеги: Н. Frank, М. Barth, С. Ци, И. Чжэн, Р. Bernstein и другие специалисты [1–9].

Хозяйственные риски уже давно вошли в число традиционных объектов бухгалтерского учета. Информация о них перерабатывается в учетную, занимая в итоге свое место в бухгалтерской отчетности и оказывая влияние на финансовые результаты, поэтому формирование достоверной оценки и исчерпывающей информации по рискам является одной из главных задач бухгалтерского учета.

По мнению М. С. Ержанова и М. В. Штиллер, «...формирование термина «риск», в широком понимании, имеет достаточно длительный путь, но наиболее продуктивное начало научных исследований различных аспектов хозяйственного риска относится к концу XIX началу XX в.; в том числе в СССР на законодательном уровне они были признаны в 20-х годах прошлого столетия» [10]. На сегодняшний день так и не сформировано единое мнение в понимании экономических причин и последствий хозяйственных рисков. Объяснением данного факта является наличие множественных вариантов проявления рисков, отсутствие законодательного регулирования данных явлений и в практической деятельности компаний, и в экономике в целом.

В справочниках и в общенаучной литературе термин «риск» трактуется по-разному: «пускаться наудачу, идти на авось, делать без верного расчета», «возможная опасность, действие наудачу в надежде на счастливый случай».

А. С. Толстова определяет категорию риска как «случайность или опасность, которые носят возможный, а не неизвестный характер и могут являться причинами убытков, не исключая возможности банкротства предприятия» [11]. Несмотря на то что риск и прибыльность находятся в прямой за-

висимости, в большинстве случаев он ассоциируется с негативными последствиями.

А. М. Гершун, И. В. Арычев, Е. Б. Герасимова и другие предлагают рассматривать категории доходности и риска как взаимосвязанные: «Активы, с которыми ассоциируется относительно большой размер возможных потерь, рассматриваются как более рискованные. Вполне естественно, что к таким активам предъявляются и большие требования в отношении их доходности». На рис. 1 риск представлен в виде комбинации отдельных элементов.

## МЕТОДЫ

Становление подходов в раскрытии информации о рисках в финансовой и нефинансовой отчетности нами проведено на основе анализа отечественной и зарубежной научной литературы в области определения рисков, их классификации, методов определения размера и влияния на достоверность информации, способов их регулирования и контроля, законодательных и методологических материалов, российских директивных и нормативных документов. Одновременно использованы такие общенаучные методы исследования, как анализ и синтез, классификация, наблюдение и обобщение, исторический и системный подходы к оценке экономических явлений.

## РЕЗУЛЬТАТЫ

Обычно пользователи заинтересованы в получении информации относительно процесса управления рисками в компании, а также о наиболее значимых рисках, которым подвержен бизнес. «Раскрытие информации по наиболее значимым рискам и подтверждение, что компания ведет постоянную работу по управлению и предотвращению рисков, служат укреплению и росту ее деловой репутации» [12].

По данным опроса, проведенного КПМГ<sup>1</sup>, «более половины респондентов (54%) утверждают, что в их компании информация для стейкхолдеров раскрывается в регулярной отчетности; 26% компаний раскрывают ее в регулярной отчетности на своем веб-сайте. При ответе на вопрос о наиболее эффективном пути внедрения и развития системы управления рисками половина респондентов предложила

<sup>1</sup> КПМГ (от англ. KPMG) — одна из крупнейших в мире сетей, оказывающих профессиональные услуги, и одна из аудиторских компаний Большой четверки наряду с Deloitte, Ernst & Young и Pw C.

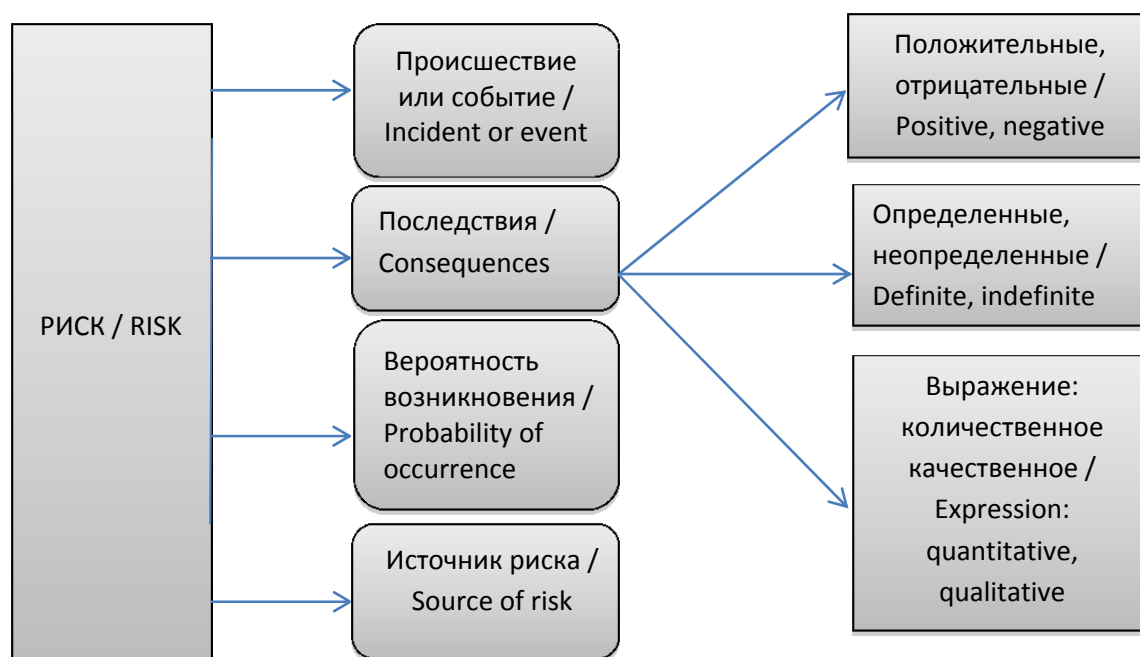


Рис. 1 / Fig 1. Элементы риска / Elements of risk

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

делать это собственными силами; 44% респондентов посчитали наиболее эффективным комбинированный путь развития, т.е. собственными силами при привлечении внешних консультантов» [13].

В настоящее время информация нефинансового характера представляется компаниями в социальных (нефинансовых) отчетах, а ее регулирование в мировой практике происходит на основании Директивы по раскрытию нефинансовой информации 2014/95/EU<sup>2</sup>. Похожие правовые инициативы реализуются в Бразилии, Индии, Китае и других странах, при этом регулярные отчеты публикуют около 90% компаний из списков Fortune Global 500 и S&P 500<sup>3</sup>.

В России документами, регулирующими нефинансовую отчетность, являются: Кодекс корпоративного управления<sup>4</sup>; Концепция развития публичной нефинансовой отчетности в РФ<sup>5</sup>. К сожалению, на

данный момент в России, как и во всем мире, нет единого стандарта составления нефинансовой отчетности, но существует несколько регламентов, например: стандарт «Социальная ответственность организации. Требования», разработанный Всероссийской организацией качества<sup>6</sup>; Социальная хартия российского бизнеса, разработанная Российским союзом промышленников и предпринимателей<sup>7</sup>; «Социальная отчетность предприятий и организаций, зарегистрированных в Российской Федерации. Методические рекомендации»<sup>8</sup>.

05.05.2017 № 876-п). URL: <http://static.government.ru/media/files/jyIP6Zj9fv4oEbAuVI8V03jxk9r9JIQf.pdf>

<sup>6</sup> CSR-2008 — Стандарт «Социальная ответственность организации. Требования», разработанный Всероссийской организацией качества. Устанавливает требования к деятельности организаций в области права на труд и охраны труда, социальных гарантий для персонала, производства продукции (услуг, работ) надлежащего качества, охраны окружающей среды, ресурсосбережения, участия в социальных мероприятиях и поддержки инициатив местного сообщества. URL: <http://www.ksovok.com/standarts.php>

<sup>7</sup> Социальная хартия российского бизнеса принята Съездом РСПП в 2004 г., новая редакция — в 2008 г., обновленная редакция — в 2021 г. К Социальной хартии присоединились 283 организации с общей численностью порядка 10 млн работников. URL: <http://media.rssp.ru/document/1/6/d/6d3d27cdf73435bb86b41daf5d39c772.pdf>

<sup>8</sup> Стандарт предполагает наличие в социальном отчете компании вступительной части (общие положения) и 7 тематических разделов. В документе приводится описание разделов и показателей, входящих в них.

<sup>2</sup> Директива по раскрытию нефинансовой информации 2014/95/EU. URL: <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2014/95/oj>

<sup>3</sup> Fortune Global 500 — рейтинг 500 крупнейших мировых компаний, критерием составления которого служит выручка компании. Список составляется и публикуется ежегодно журналом Fortune. S&P — фондовый индекс, в корзину которого включено 505 акций 500 избранных торгуемых на фондовых биржах США публичных компаний, имеющих наибольшую капитализацию.

<sup>4</sup> Кодекс корпоративного управления. URL: <https://nand.ru/professional-information/corporate-governance-code/>

<sup>5</sup> Концепция развития публичной нефинансовой отчетности в РФ (утверждена распоряжением Правительства РФ от

В разработанном Министерством экономического развития законопроекте о публичной нефинансовой отчетности<sup>9</sup> к планируемым показателям, которые должны раскрываться в ней, относятся: ресурсы финансового и нефинансового характера, находящиеся на критическом уровне; операционные, коммерческие, финансовые и другие виды рисков; показатели достигнутых результатов деятельности; краткосрочные и долгосрочные перспективы компании.

Анализируя информацию в нефинансовой отчетности, пользователи сталкиваются с проблемой разрозненности этих документов и невозможности их сопоставления. Например, сравнивая нефинансовые отчеты компаний ООО «Нестле Россия» и ПАО «Россети», где первая является представителем в России швейцарской транснациональной корпорации Nestlé, а вторая — крупнейшей в мире среди энергетических компаний по передаче и распределению электроэнергии, можно прийти к следующим выводам.

Основными направлениями нефинансовой деятельности компании ООО «Нестле Россия» считается питание, развитие сельских и водных ресурсов, что выражается в производстве полезных пищевых продуктов и принятию мер по обеспечению доступности и снижению цен на них путем использования инноваций и реализации партнерских программ. Предприятие проводит мероприятия по повышению эффективности использования водных ресурсов в производстве и их защите; занимается стимулированием развития сельского хозяйства с целью выращивания сырья для собственного производства, повышая качество выпускаемой продукции и расширяя клиентскую базу компании. Нефинансовая деятельность ПАО «Россети» представлена как мероприятиями, направленными на заботу об экологии, а именно: охраной атмосферного воздуха и земельных ресурсов, защитой птиц, так и продвижением идей равных возможностей и карьерного роста своих сотрудников. В условиях пандемии компания активно воплощает в жизнь проекты бесперебойного электроснабжения медучреждений, работающих в красной зоне. В табл. 1 представлено сравнение информации, предоставляемой этими компаниями в нефинансовых отчетах.

<sup>9</sup> Проект федерального закона «О публичной нефинансовой отчетности», разработанный Министерством экономического развития. URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=PRJ&n=167355#hCC6FzS0CA78KkXf1>

Разные подходы к отражению информации в нефинансовых отчетах приводят к возникновению рисков, связанных с принятием на ее основе оперативных и стратегических управленческих решений. Нефинансовая информация, раскрываемая в финансовой отчетности, на сегодняшний день определена некоторыми требованиями отдельных стандартов: МСФО 37<sup>10</sup>, МСФО 36<sup>11</sup>, МСФО 1<sup>12</sup>, МСФО 7<sup>13</sup>. Однако их требования в части раскрытия этой информации достаточно лимитированы и более ориентированы на раскрытие числовых показателей в отчетности. Между тем, раскрытие информации в части финансовой оценки размера влияния нефинансовых факторов — одна из первостепенных задач финансовой отчетности.

Инвесторам и другим заинтересованным сторонам для оптимального принятия решений важно качественное раскрытие информации. В процессе предоставления таких данных субъекты хозяйствования пользуются различными обязательными и добровольными показателями. С финансовыми (и другими обязательными) отчетами связано обязательное раскрытие информации. В то время как ее предоставление в добровольном порядке не требуется законодательством и может включать, например, презентационный материал для потенциальных и имеющихся инвесторов с конкретными целями. Передача корпоративной информации в публичное пользование в первую очередь важна для эффективного функционирования рынков капитала. Помимо инвесторов, в ней заинтересованы и правительственные органы с целью оценки качества

<sup>10</sup> «Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 37 Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н) (ред. от 17.02.2021). URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_193594/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193594/)

<sup>11</sup> Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 36 «Обесценение активов» (введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н) (ред. от 14.12.2020). URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_193674/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193674/)

<sup>12</sup> Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» (введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н) (ред. от 14.12.2020) (с изм. и доп., вступ. в силу 01.01.2022). URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_193588/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193588/)

<sup>13</sup> Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 7 «Отчет о движении денежных средств» (введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н) (ред. от 04.06.2018). URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_193533/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193533/)

Таблица 1 / Table 1

**Информация, представленная в нефинансовых отчетах ООО «Нестел Россия» и ПАО «Россети» /  
Information presented in the non-financial reports of LLC “Nestel Russia” and PJSC “Rosseti”**

Критерии сопоставимости информации / Information comparability criteria	ООО «Нестел Россия» / LLC “Nestel Russia”	ПАО «Россети» / PJSC “Rosseti”	Пояснения / Explanations
Границы отчетности / Reporting boundaries	1 раз в два года / Once every two years	1 раз в год / Once a year	По решению субъекта / By decision of the subject
Сравнение показателей в динамике / Comparison of indicators in dynamics	Не проводит / Does not compare	Проводит / Compares	По решению субъекта / By decision of the subject
Основные структурные компоненты отчета / Main structural components of the report	Продовольственная и пищевая безопасности питания; развитие сельских и водных ресурсов / Main structural components of the report	Экология, идеи равенства и карьерного роста сотрудников, социальные мероприятия в период пандемии / Ecology, ideas of equality and career development of employees, social events during the pandemic	Невозможность сравнения нефинансовой отчетности различных компаний / Impossibility to compare non-financial statements of different companies
Ключевые направления раскрытия информации о деятельности / Key areas of disclosure of information about activities	Предоставляет / Provides	Не предоставляет / Does not provide	По решению субъекта / By decision of the subject
Объединение нефинансового отчета с отчетом об устойчивом развитии / Combining a Non-Financial Report with a Sustainability Report	Нет / No	Да / Yes	Несущественно для анализа, но влияет на форму представления внешним пользователям / Insignificant for analysis, but affects the form of presentation to external users

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

управления и принятия решений (и экономических, и политических). Требования к раскрытию информации для обязательной финансовой отчетности изложены в законодательстве, правилах допуска к котировке на бирже, национальных ФСБУ, ПБУ и в МСФО. Одна из целей финансовой отчетности — предоставление владельцам акционерного и заемного капитала финансовой информации, полезной при принятии решений. После изучения финансовых отчетов, размещенных Советом по международным стандартам финансовой отчетности, 80% респондентов сообщили, что нынешняя ситуация по этому вопросу требует улучшения. Инвесторы выразили озабоченность по поводу отсутствия достаточной предметной информации и того, что в отчетах содержатся общие фразы и несущественные данные. Наоборот, составители финансовых отчетов под-

черкнули, что им приходится учитывать постоянно растущие требования к обязательному раскрытию информации и запросы со стороны инвесторов, касающиеся большей добровольной прозрачности. Кроме того, значительная регулятивная нагрузка на составителей привела к тому, что отчеты стали восприниматься как документы о соблюдении нормативных актов, а не средство поддержания контакта. В этой связи научные исследования показывают, что значимость этих документов для принятия решений со временем уменьшилась [14]. Чтобы быть полезной для инвесторов, раскрываемая информация должна соответствовать основным качественным характеристикам значимости (т.е. важности для принятия решения) и надежности (т.е. точного представления экономической реальности). Центральное место в обязательном раскрытии информации имеет

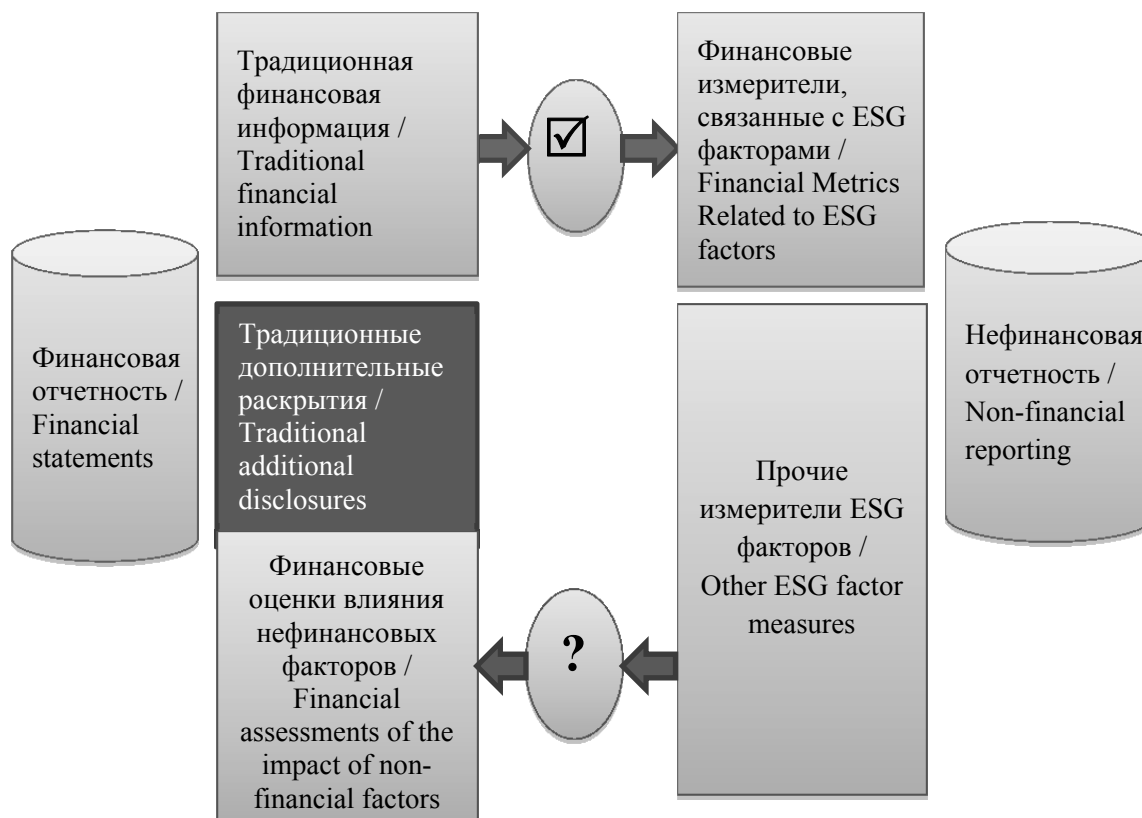


Рис. 2 / Fig 2. Отражение финансовой оценки влияния нефинансовых факторов / Reflection of the financial assessment of the impact of non-financial factors

Источник / Source: [15].

понятие существенности: информация считается существенной, если ее исключение или искажение может повлиять на решения инвесторов. Поэтому добровольное ее раскрытие ныне часто служит для компаний важным способом информирования рынков капитала о финансовых показателях и об управлении имеющимися ресурсами. Средства такого раскрытия включают телефонные конференции, презентации для инвесторов, прогнозы руководства, отчеты об устойчивости и о предполагаемых прибылях и убытках, обмен информацией. В последние годы все больше компаний, даже если они не обязаны этого делать, добровольно предоставляют данные о влиянии своей деятельности на окружающую среду, о социальной политике и управлении; предпочитают сообщать информацию, которая полезна для оценки их будущих перспектив, чтобы не создавать впечатления о сокрытии ими неблагоприятных фактов и выделить себя на общем фоне с более низким качеством управления при конкуренции за капитал. Правда, раскрытие непредаваемой гласности информации может повлечь за собой издержки, поэтому компании решаются на этот шаг только тогда, когда

предполагаемые выгоды явно превышают прямые и косвенные потери.

Многие страны также приняли квазиобязательные кодексы корпоративного управления, содержащие положения о представлении информации по соблюдению стандартов или разъяснения их несоблюдения. При этом становится важным отражение финансовой оценки влияния нефинансовых факторов на деятельность компаний (рис. 2).

В наше время возрастает проблема влияния климатических рисков, что требует оценки и отражения их в финансовой отчетности. Определение им было дано в документах ряда Групп и Советов международного уровня. Публикация Рекомендации TCFD<sup>14</sup> стала своего рода международным стан-

<sup>14</sup> TCFD (The FSB Task Force on Climate-related Financial Disclosures) — рабочая группа по вопросам раскрытия финансовой информации, связанной с изменением климата, при Совете по финансовой стабильности. TCFD разрабатывает рекомендации в отношении добровольного раскрытия информации о финансовых рисках компаний, которые возникают в связи с глобальным изменением климата. URL: <https://www.fsb-tcfd.org/recommendations/>

дартом, регулирующим правила предоставления информации о финансовых рисках, вызванных изменениями климата.

Все мировое сообщество признало тот факт, что эти риски являются самыми значительными и с позиции угрозы миру, и с позиции вероятности наступления и ожидаемому размеру убытков. Они же являются угрозой устойчивому поступательному развитию политической, экономической и финансовой системы и для России. Поэтому природа таких активно развивающихся и малоизученных рисков требует применения методов количественного (в виде стресс-тестирования) или сценарного анализа.

Подчеркнем, что на экономические показатели компаний влияет целый ряд рисков: предпринимательских, финансовых и нефинансовых. Не имеется общих определений рисков, которые влияют на предпринимательскую деятельность, хотя большинство классификаций обычно охватывают одни и те же их категории. Компании сталкиваются с конкретными рисками в зависимости от характера неопределенностей, связанных со своей хозяйственной деятельностью.

В рамках проведенного исследования отдельное внимание было уделено вопросам, связанным с подходами в оценке рисков: как известно, их можно оценивать с помощью четырех методов:

- количественно, используя статистические данные. При этом основой для определения вероятности наступления риска и размера возможного ущерба служат данные, которые компания собрала в процессе своей деятельности, или публичные статданные;
- количественно, с использованием оценки эксперта в границах какого-либо количественного показателя. Вероятность наступления и ожидаемый размер ущерба определяются специалистом с применением недостаточных или обрывочных статистических данных;
- качественно, с применением оценки эксперта, используя условную шкалу значимости риска;
- качественно и количественно, т.е. применяя комбинированные методы в пределах одного типа рисков.

Отметим, что более широкое распространение получили количественные методы, используемые при оценке финансовых рисков. Теория случайных процессов, модели на основе стохастических дифференциальных уравнений, модели геометрического броуновского движения используются

в оценке рыночных рисков, напрямую связанных с изменением стоимости активов.

При оценке кредитного риска могут применяться методики кластерного и дискриминантного анализа, что вызвано появлением у финансовых компаний большого количества возможностей по сбору данных о заемщиках. Релевантность данного вида риска у нефинансовых компаний вызвана устойчивостью материального положения клиентов, причем ими применяются те же методы и инструменты, что и финансовыми организациями. Более полная информация, собранная о клиенте, позволяет сделать прогнозы вероятности его дефолта, разработать рекомендации относительно ограничений данного риска, пересмотреть политику выдачи авансов и размеры лимитов и т.п.

Практика оценивания операционных рисков менее унифицирована. Проблема состоит также в сборе статистических данных, которые имеются не по всем типам рисков. Если информации достаточно, то риски данного типа можно оценивать аналогично финансовым, на основе схожих методов.

Для рисков, связанных с выходом из строя оборудования, важной составляющей для принятия решения о его страховании либо резервировании является качество данных, лежащих в основе прогнозов оценки его надежности.

Природные и техногенные, экологические, политические и социально-демографические, репутационные и прочие риски оцениваются качественными методами, однако при этом у компаний возникают трудности из-за отсутствия статистической базы.

Если у компании нет возможности собрать информацию для оценки рисков, связанных, например, с изменением законодательства, макроэкономической ситуацией, то в этом случае следует прибегнуть к мнению экспертов.

Основная проблема, с которой сталкиваются все организации, это не необходимость применения особых методов оценки, а отсутствие качественных данных: 2/3 своих трудозатрат они, оценивая риски, направляют на сбор надежной информации и лишь 1/3 их часть связана с проведением самого анализа. При отсутствии каких-либо данных или нерепрезентативности выборки для статистического анализа компаниям, желающим использовать количественную оценку при расчете операционных рисков, необходимо наладить процесс сбора данных в едином формате, с помощью ИТ-систем или своих сотрудников. Поскольку эти процессы параллельны, то со стороны аналитиков требуется их координация



и формирование единых требований к качеству исходных данных.

На данный момент в России лишь часть компаний автоматизировала процесс управления рисками — некоторые применяют отдельные элементы автоматизации, большинство же не имеет в наличии подобной системы, но отдельные организации рассматривают возможность ее применения в ближайшей перспективе. В качестве причин такого положения дел обычно называют сложность обоснования затрат на внедрение систем автоматизации; необходимость обучения большого числа сотрудников, вовлекаемых в процесс; трудоемкость модификации и адаптации к условиям компании, имеющихся на рынке программных продуктов [16].

Риски, сопровождающие деятельность компании, представляют собой финансовые угрозы и выступают в качестве финансовых рисков, чье растущее влияние связано с преобразованиями в экономике страны, появлением инновационных инструментов в финансовой сфере, изменениями содержания отношений и конъюнктуры финансового рынка. Как результат, для сохранения стабильной позиции организации необходимо предоставлять данные о финансовых рисках. Информационной базой в этом случае выступают бухгалтерский баланс, раскрывающий информацию об имуществе и финансовом положении на дату представления отчетности, и отчет о финансовых результатах за отчетный период. При этом должна раскрываться и информация о рисках, возникающих в процессе деятельности хозяйствующего субъекта.

Активно работающая компания попадает под влияние внешних и внутренних факторов отраслевого или правового характера, являющихся причинами рисков, которые могут негативно сказаться на ее финансовых результатах, что в свою очередь может оказать влияние на достоверность отчетности.

Поэтому необходима разработка общих требований к раскрытию информационного потока о рискованных ситуациях.

В соответствии с требованиями ПБУ 4/99<sup>15</sup> отсутствие полной информации для пользователей о финансовом состоянии хозяйствующего субъекта и результатах его деятельности должно быть обеспечено дополнительными пояснениями и показа-

телями. Ими могут стать сведения о потенциальных рисках в хозяйственной деятельности организации как составляющая часть структуры внутреннего контроля фактов ее жизнедеятельности.

Риски можно классифицировать по разным критериям: правовые, по странам и регионам, финансовые, потеря репутации и т.п. В годовой отчетности данные должны раскрываться в разрезе каждой группы рисков, а их характер должен быть определен:

- возможностью организации быть подвергнутой риску;
- раскрытием причин возникновения рискованных ситуаций;
- характеристикой каждой отдельной степени концентрации риска в части контрагентов, валютных расчетов и платежей и т.п.;
- механизмом управления рисками;
- динамикой изменения самих рисков и их последствий.

В процессе подготовки финансовой отчетности важно уделить внимание информации, раскрывающей финансовые риски. Из-за внушительного объема ее, как правило, разбивают на группы: в экономической литературе выделяют риски рыночные, кредитные и ликвидности.

Рыночные риски, а именно изменения цен на товары, процентных ставок, курсов валют могут привести к негативным последствиям для организации, поэтому экономический субъект обязан систематически проводить анализ зависимости отдельно от каждого вида такого риска (тем более по переданным активам), а также раскрывать информацию о хеджировании рисков.

В процессе своей финансово-хозяйственной деятельности организация порой предоставляет другим физическим или юридическим лицам заемные средства, и у нее могут возникнуть негативные моменты из-за кредитных рисков, если займополучатели не будут исполнять свои обязательства. В таком случае в бухгалтерской отчетности должны быть описаны суммы: безнадежной сомнительной задолженности дебиторов, дебиторской задолженности по просроченным срокам погашения, обесцененных предоставленных займов, а также стоимость финансовых вложений в долговые ценные бумаги и уровень дебиторской задолженности, пересчитанной по справедливой и приведенной стоимости на отчетную дату. Поэтому в раскрываемой информации о дебиторе должны содержаться такие сведения, как: правоспособность и дееспособность; оценки бизнес-репутации; финансовое положение

<sup>15</sup> ПБУ 4/99 — положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99) утверждено». URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_18609/d914c3b6e6aa1058fbfa77f7a66a2f8d92ea09cf/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_18609/d914c3b6e6aa1058fbfa77f7a66a2f8d92ea09cf/)

на момент составления отчета; возможные доходы в будущих периодах; возможность привлечь другие источники финансирования дополнительно к имеющимся. Отдельными позициями предоставляется информация о возможных максимальных потерях от кредитного риска и описание методики его определения.

Риск ликвидности как один из видов финансового риска напрямую связан с понятием ликвидности организации. Он определяет, какими возможностями она обладает для своевременного и полного погашения своих обязательств, имеющихся на отчетную дату. Поэтому в отчетности важно предоставить данные о таких обязательствах по приведенной и справедливой стоимости; не менее существенными являются сведения о риске банкротства или ликвидации хозяйствующего субъекта.

Изменения, происходящие в области таможенного регулирования, валютного контроля, налогового законодательства приводят к возникновению правовых рисков, информировать о которых необходимо отдельно по внешнему и по внутреннему рынку.

Риски, возникающие в результате политических или экономических изменений, географических особенностей страны или региона, где экономический субъект является налогоплательщиком или осуществляет обычные виды своей деятельности, именуется страновыми или региональными. Тщательного раскрытия требуют риски, вызванные военными конфликтами, политическими или экономическими забастовками, стихийными бедствиями и природными катаклизмами.

В особую категорию выделяют риск репутации, который проявляется в виде сокращения клиентской базы организации в связи с негативным отношением к продукции и ее качеству, при нарушениях сроков поставок или участия в ценовом споре. Поэтому важно предпринимать меры, направленные на препятствование распространению неблагоприятной информации об организации и на восстановление доверительного отношения общества.

Дополнительное раскрытие о рисках требуется в первую очередь от организаций, предоставляющих публичную отчетность. В пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках такие компании раскрывают информацию в форме отдельного раздела или в виде дополнения к показателям отдельных видов активов, обязательств, доходов и расходов, денежных потоков. Поскольку у организации есть право формировать отдельный отчет, раскрывающий информацию о рисках, которым она

подвержена, в бухгалтерской отчетности она обязана дать ссылку на отчет, содержащий информацию о рисках, и обеспечить к нему доступ заинтересованных пользователей.

## ВЫВОДЫ

1. Мировой финансовый кризис показал слабость систем контроля рисков и отсутствие действенной отчетности компаний.

2. Основными проблемами раскрываемости информации в финансовой и нефинансовой отчетности являются следующие:

- раскрываемая информация о рисках разбросана по многим финансовым отчетам, часто без указания потенциальных финансовых последствий;
- раскрываемая информация дается в общих формулировках, она неконкретна и несопоставима;
- усилия компаний по раскрытию информации сдерживаются проблемами количественной оценки и существенности, косвенными издержками и необходимостью уравнивания требований прозрачности и конфиденциальности.

3. Сравнение результативности нефинансовой деятельности компаний зачастую невозможно даже при использовании статистических приемов; возможен лишь анализ вложений для каждой из них. Регламентация раскрытия информации в нефинансовой отчетности позволит установить одинаковые периоды, отделить нефинансовый отчет от отчета об устойчивом экономическом развитии, определить форму представления затрат на реализацию целей и т.д.

4. В России наблюдается позитивная динамика развития процесса подготовки и представления корпоративной нефинансовой отчетности. С каждым годом усиливается информационная открытость компаний, данные по корпоративной ответственности стали появляться не только в виде отдельных отчетов или на сайтах организаций, но и включаться в годовые отчеты. Помимо крупных российских компаний, которые являются лидерами в подготовке нефинансовой отчетности, в этот процесс активно стали включаться и представители среднего и малого бизнеса.

5. Для обеспечения сопоставимости данных в нефинансовой отчетности следует шире использовать универсальный набор базовых индикаторов отражения ключевых результатов деятельности, разработанных российскими компаниями.

6. Учитывая ухудшение экологической ситуации в мире и рост числа климатических рисков, в отчетности необходимо усилить их отражение и уровень влияния на результаты деятельности компании.

## СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Frank H. Knight. Risk, uncertainty and profit. *The Quarterly Journal of Economics*. 1922;36(4):682–690.
2. Ванькович И.М. Финансовые риски: Теоретические и практические аспекты. *Российское предпринимательство*. 2014;15(13):18–33.
3. Barth M., Li K., McClure C. G. Evolution in value relevance of accounting information. *Stanford Graduate School of Business*. 2017. URL: <https://www.gsb.stanford.edu/faculty-research/working-papers/evolution-value-relevance-accounting-information>
4. Ци С., Чжэн И. Анализ современных подходов к пониманию терминов «риск» и «финансовый риск». *Экономика и социум*. 2019;60(5):1262–1265.
5. Ерш В. С., Новиков И. А. Идентификация рисков как элемент системы управления рисками в организации. *Международный Журнал Информационных технологий и энергоэффективности*. 2021;6(1):14–22.
6. Bernstein Peter L. *Against the Gods: The Remarkable Story of Risk*. John Wiley & Sons; 1996. 383 p.
7. Штиллер М.В. Классификация и характеристика предпринимательского риска. *Статистика, учет и аудит*. 2012;45(2):39–44.
8. Панкрухина А.М. Раскрытие информации о рисках при формировании финансовой отчетности. *Хроноэкономика*. 2020;6):49–52.
9. Collins D. W., Maydew E. L. and Weiss I. S. Changes in the value-relevance of earnings and book values over the past forty years. *Journal of Accounting and Economics*. 1997;24(1):39–67.
10. Ержанов М.С., Штиллер М.В. Формирование рискованной ситуации в бухгалтерском учете. *Известия Исык-Кульского форума бухгалтеров и аудиторов стран Центральной Азии*. 2013;1(1):96–101.
11. Толстова А.С. Бухгалтерские риски и их влияние на достоверность бухгалтерской отчетности. Автореф. дисс. ... канд. экон. наук. Йошкар-Ола; 2009. 201с.
12. Загарских В.В. Оценка развития государственного риск-менеджмента в регионе. *Региональная экономика: теория и практика*. 2016;(12):46–62.
13. Каранина Е.В., Загарских В.В. Исследование практики управления рисками и критериев финансово-экономической безопасности в регионе. *Экономика и управление: проблемы, решения*. 2015;3(12):230–243.
14. Shtiller M. V., Nazarova V. L., Bekenova L. M., Korvyakov V. A., Selezneva I. V., Kogut O. Y., Jondelbayeva A. S. *International Journal of Economics and Financial Issues*. 2016;6(4):1791–1797.
15. Перцева Е. Отчетность в области устойчивого развития как ответ на ESG-риски. URL: <http://debaty.club/sites/default/files/dd2020/dd2020-pertseva.pdf>
16. Островская О.Л., Штиллер М.В. Нефинансовые риски: понятие, классификация и управление. (Сборник «Цифровые экосистемы устойчивого развития экономических объектов и бизнес-анализ»). СПб.: Санкт-Петербургский государственный экономический университет; 2021.

## REFERENCES

1. Frank H. Knight. Risk, uncertainty and profit. *The Quarterly Journal of Economics*. 1922;36(4):682–690.
2. Vankovich I. M. Financial risks: theoretical and practical aspects. *Rossijskoe predprinimatel'stvo = Russian entrepreneurship*. 2004;15(13):18–33. (In Russ.).
3. Barth M. E., Li K., McClure C. G. Evolution in value relevance of accounting information. 2017. URL: <https://www.gsb.stanford.edu/faculty-research/working-papers/evolution-value-relevance-accounting-information>
4. Qi S., Zheng I. Analysis of modern approaches to understanding the terms “risk” and “financial risk”. *Ekonomika i socium = Economics and Society*. 2019;(5(60)):1262–1265. (In Russ.).
5. Ersh V. S., Novikov I. A. Risk identification as an element of the risk management system in an organization. *Mezhdunarodnyj Zhurnal Informacionnyh tekhnologij i energoeffektivnosti = International Journal of Information Technology and Energy Efficiency*. 2021;6(1(19)):14–22. (In Russ.).
6. Bernstein P. L. *Against the Gods: The Remarkable Story of Risk*; 1996. 383 p.
7. Shtiller M. V. Classification and characteristics of entrepreneurial risk. *Statistika, uchet i audit = Statistics, accounting, and audit*. 2012;2(45):39–44. ISSN 1563–2415. (In Russ.).

8. Pankrukhina A. M. Disclosure of information about risks in the preparation of financial statements. *Hronoekonomika = Chronoeconomics*. 2020;(6(27)):49–52. (In Russ.).
9. Collins D. W., Maydew E. L., Weiss I. S. Changes in the value-relevance of earnings and book values over the past forty years. *Journal of Accounting and Economics*. 1997;24(1):39–67.
10. Erzhanov M. S., Stiller M. V., formation of a risky situation in accounting. *Izvestiya Issyk-Kul'skogo foruma buhgalterov i auditorov stran Central'noj Azii = Proceedings of the Issyk-Kul Forum of Accountants and Auditors of Central Asian Countries*. 2013;(1(1)):96–101. ISSN 1694–7347. (In Russ.).
11. Tolstova A. S. Accounting risks and their consequences in the event of an accounting debt. Cand. econ. sci. diss. Synopsis. Ioshkar-Ola:2009. 201p. (In Russ.).
12. Zagarskikh V. V. Assessment of the development of state risk management in the region. *Regional'naya ekonomika: teoriya i praktika = Regional economy: theory and practice*. 2016;(12(435)):46–62. (In Russ.).
13. Karanina E. V., Zagarskikh V. V. Study of risk management practices and criteria for financial and economic security in the region. *Ekonomika i upravlenie: problema, resheniya = Economics and management: problems, solutions*. 2015;(Vol(3(12))):230–243. (In Russ.).
14. Shtiller M. V., Nazarova V. L., Bekenova L. M., Korvyakov V. A., Selezneva I. V., Kogut O. Y., Jondelbayeva A. S. Tax risks in the company's accounting. *International Journal of Economics and Financial Issues*. 2016;6(4):1791–1797.
15. Pertseva E. Sustainability reporting as a response to ESG risks. URL: <http://debaty.club/sites/default/files/dd2020/dd2020-pertseva.pdf>. (In Russ.).
16. Ostrovskaya O. L., Stiller M. V. Non-financial risks: project, classification and management. St. Petersburg: St. Petersburg State University of Economics; 2021:136–148. (In Russ.).

### ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ

**Марина Владимировна Штиллер** — кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры бухгалтерского учета и анализа, Санкт-Петербургский государственный экономический университет, Санкт-Петербург, Россия

<https://orcid.org/0000-0001-7715-0654>

[stilmarmax@mail.ru](mailto:stilmarmax@mail.ru)

### ABOUT THE AUTHOR

**Marina V. Shtiller** — Can. Sci. (Econ.), Associate Professor, Associate Professor of the Department of Accounting and Analysis, Saint Petersburg State University of Economics, Saint Petersburg, Russia

<https://orcid.org/0000-0001-7715-0654>

[stilmarmax@mail.ru](mailto:stilmarmax@mail.ru)

*Конфликт интересов: автор заявляет об отсутствии конфликта интересов.*

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

*Статья поступила в редакцию 28.12.2021; после рецензирования 04.02.2022; принята к публикации 06.03.2022.*

*Автор прочитала и одобрила окончательный вариант рукописи.*

*The article was submitted on 28.12.2021; revised on 04.02.2022 and accepted for publication on 06.03.2022.*

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

## ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2022-9-2-61-71  
УДК 336.1;339.543(045)  
JEL H2, H25, M31

# Применение инструментов налогового регулирования для развития экономики и локализации последствий COVID-19 на примере стран Южной Америки

Е.Ю. Сидорова

Финансовый университет, Москва, Россия

## АННОТАЦИЯ

Налоговая система любой страны как инструмент наполнения бюджета никогда не бывает статичной, постоянно подвержена развитию и совершенствованию, поэтому актуально изучение и применение ее прогрессивных элементов, которые используют разные государства. **Предметом** исследования является актуальная налоговая трансформация в Бразилии, Аргентине, Колумбии, а его **задачей** — изучение и возможности применения ее результатов. В перечисленных выше странах в настоящее время возникла необходимость локализации последствий COVID-19, социальной поддержки населения, обеспечения стабильности функционирования государства, поскольку в условиях пандемии особенно сильно страдает экономика развивающихся стран. В Южной Америке налоговые реформы активно проводятся с середины прошлого века, но локализация последствий COVID-19 требует изменений в этой сфере в настоящее время. В Бразилии изменения затронули налог на дивиденды, капитализацию накопленной прибыли и дивиденды, выплаченные в натуральной форме, корпоративный подоходный налог и корпоративные реорганизации. Налоговая трансформация в Аргентине проходит и в части подоходного налога (ограничения по амортизационным выплатам, постоянное представительство), но есть и иные направления, например политика «налоговых гаваней», налог на прирост капитала нерезидентов Аргентины, налогообложение контролируемых иностранных компаний. При проведении исследования использовались общенаучные методы анализа, сравнения и дедукции. Результаты изучения налоговой трансформации в южноамериканских странах могут, с учетом особенностей экономики нашей страны, найти практическую реализацию при совершенствовании системы налогообложения в РФ. Так, предлагается адаптировать следующие налоговые инструменты с целью локализации последствий COVID-19: перенос налоговых убытков, вычет расходов на НИОКР.

**Ключевые слова:** НДС; налог на прибыль; дивиденды; трансфертное ценообразование; налоговые гавани; налог на прирост капитала нерезидентов

**Для цитирования:** Сидорова Е.Ю. Применение инструментов налогового регулирования для развития экономики и локализации последствий COVID-19 на примере стран Южной Америки. *Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing.* 2022;9(2):61-71. DOI: 10.26794/2408-9303-2022-9-2-61-71

## ORIGINAL PAPER

# Applying Fiscal Tools for Economic Development and Localization of COVID-19 Impacts on a Case Study of South America

E. Yu. Sidorova

Financial University, Moscow, Russia

## ABSTRACT

The tax system of any country as a tool to fill the budget is never static, constantly subject to development and improvement, so it is relevant to study and apply its progressive elements used by different states. The subject of the study is the current tax transformation in Brazil, Argentina, Colombia, and its task is to study and apply its results, since the pandemic particularly affected the economies of developing countries. Countries of South America have been actively pursuing tax reforms since the middle of the last century, but localizing the effects of COVID-19 requires tax changes in this area at the present time. The tax transformation in Brazil has involved a tax on dividends, capitalization of accumulated profits and dividends paid in kind, corporate income tax and corporate reorganizations. The tax transformation in Argentina

© Сидорова Е.Ю., 2022

also takes place in terms of income tax (restrictions on depreciation payments, permanent establishment), but there are also areas, such as tax haven policy, capital gains tax on non-residents of Argentina, and taxation of controlled foreign companies. The author carried the research on using general scientific methods of analysis, comparison, and deduction. The results of the study of tax transformation in South American countries can, considering the specifics of our economy, find practical implementation in the tax's improvement system in the Russian Federation. Thus, it is proposed to adapt the following tax instruments in order to localize the effects of COVID-19: tax loss carryforwards, deduction of R&D expenses.

**Keywords:** VAT; income tax; dividends; transfer pricing; tax havens; non-resident capital gains tax

**For citation:** Sidorova E. Yu. Applying fiscal tools for economic development and localization of COVID-19 impacts on a case study of South America. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2022;9(2):61-71. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2022-9-2-61-71

## ВВЕДЕНИЕ

В условиях распространения COVID-19 мир уже два года переживает значительные трансформации экономической и социальной жизни общества — особенно страдают развивающиеся страны. Автор статьи не случайно выбрал для исследования развивающиеся страны именно Южной Америки, так как налоговые реформы в этой части света — явление постоянное [1, 2].

Пандемия коронавируса нанесла значительный ущерб экономике всех без исключения стран мира. Правительства с 2019 г. активно использовали инструменты кейнсианской модели государственного регулирования<sup>1</sup>, одним из которых (наиболее эффективных и часто используемых) является налоговое регулирование с целью стабилизации экономической ситуации в стране. Приведем несколько примеров из российской и зарубежной практики. Например, арендные отношения в РФ в условиях COVID-19 претерпели серьезные изменения, так как Федеральный закон № 98-ФЗ<sup>2</sup> предписывает арендодателю дать отсрочку по арендным платежам, изменить (снизить) плату, если арендатор вышел с таким требованием [3, 4].

В Болгарии были внесены изменения в закон об НДС, предусматривающие освобождение от него с правом вычета входящего НДС на поставки вакцин, одобренных для борьбы с COVID-19, а также медицинских устройств и сопутствующих услуг для диагностики этого заболевания [5–8].

Дополнительно приведем пример из налоговой практики Венгрии, где 19 декабря 2020 г. правитель-

ством страны было опубликовано сообщение о сокращении вдвое муниципального налога на бизнес с 1 января 2021 г. Упущенные доходы небольших муниципалитетов с населением до 25 тыс. чел. должны компенсироваться за счет средств федерального правительства, а финансовое положение крупных муниципалитетов обсуждается в индивидуальном порядке. Освобождение от социальных взносов и предоставление субсидий на заработную плату распространяется на все предприятия, которые были вынуждены закрыться из-за пандемии в декабре 2020 — январе 2021 г., а не только на имеющие отношение к ресторанному, гостиничному и туристическому секторам [9]. В Узбекистане также разработаны налоговые меры по смягчению негативного воздействия COVID-19 — там разрешено ежеквартальное исчисление НДС для плательщиков, использующих электронные счета-фактуры, если оборот от реализации товаров и услуг не превышает 1 млрд сум в месяц; кроме того, приостановлена уплата НДФЛ и социального налога для сотрудников предприятий, которым пришлось прервать деятельность в период карантинных мер [9, 10].

Министерство финансов Греции предоставляло 80%-ную скидку с арендной платы в январе и феврале 2021 г. организациям, которые оставались закрытыми в связи с мерами, введенными из-за пандемии. При этом арендодателю обещано возмещение из государственного бюджета 60% от согласованной суммы арендной платы [11, 12].

## МЕТОДОЛОГИЯ И РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

### Налоговые меры в Бразилии в условиях локализации последствий COVID-19

Изложение этого вопроса в статье начато с обзора налоговых мер на примере Бразилии, так как наиболее широкомасштабные изменения были предприняты именно здесь. Бразилия и Аргентина являются лидерами в Южной Америке по уровню ВВП: по величине

<sup>1</sup> Кейнсианство — макроэкономическая теория, в основе которой лежит идея необходимости государственного регулирования экономики для защиты общества от негативных последствий экономического спада.

<sup>2</sup> Федеральный закон от 01.04.2020 № 98-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации по вопросам предупреждения и ликвидации чрезвычайных ситуаций» (последняя редакция). URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_349080/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_349080/)

не данного показателя на душу населения эти страны занимают соответственно 7-е и 24-е места в мире.

Суть и содержание очередной налоговой реформы в Бразилии были обнародованы в начале августа 2019 г. Президент республики Жаир Болсонару сообщил во время онлайн-трансляции: «Мы планируем понизить налоговую нагрузку, несколько уменьшить подоходный налог. Добиться применения единого налога непросто, но мы хотя бы попробуем сократить их число»<sup>3</sup>. В начальный период трансформации в основном подвергались федеральные налоги, однако уже к концу года на фоне распространения COVID-19 правительство страны приняло ряд дополнительных налоговых мер, которые заключались в следующем:

- введение 15%-ного налога у источника на дивиденды, включая выплачиваемые бенефициарам-нерезидентам, и прибыль филиалов, переводимую в головной офис за рубежом, а также правила, предусматривающие определенные исключения, в том числе для соответствующих МСП<sup>4</sup>, холдинговых компаний и недвижимости компании в Бразилии;

- снижение ставки корпоративного подоходного налога с 15 до 8% после введения дополнительной 1,5%-ной финансовой компенсации за разработку минеральных ресурсов (далее — CFEM), взимаемой с добычи железа, меди, бокситов, золота, марганца, никеля, ниобия и лития (сохраняется 10%-ная надбавка к налогооблагаемому доходу, превышающему 240 тыс. бразильских реалов);

- снижение ставки социального отчисления на прибыль (далее — CSLL) на 1%. В результате ставка снизится с 9 до 8% для всех юридических лиц; с 20 до 19% — для банков; с 15 до 14% — для финансовых организаций;

- увеличение порога освобождения от уплаты подоходного налога с физических лиц с 1903,98 до 2500 реалов в месяц.

Обзор налоговых трансформаций в Бразилии в период пандемии с декабря 2019 г. приведен в *таблице*.

Предлагаемая налоговая трансформация должна привести к постепенному снижению ставок корпоративного подоходного налога с 15 до 8% (на 31.12.2022 г.). В настоящее время компании, чей годовой доход превышает 240 тыс. бразильских реалов, платят дополнительные 10% налога. Налоговая трансформация

<sup>3</sup> Российский налоговый портал. Власти Бразилии решили снизить налоги. URL: [http://taxpravo.ru/international/novosti/statya-421144-vlasti\\_brazilii\\_reshili\\_snizit\\_nalogi-420](http://taxpravo.ru/international/novosti/statya-421144-vlasti_brazilii_reshili_snizit_nalogi-420) (дата обращения: 31.12.2021).

<sup>4</sup> МСП — малое и среднее предпринимательство.

также предполагает, что 10%-ный налог на социальные отчисления (CSLL) снижается до 8% (на 31.12.2022 г.) при условии отмены некоторых налоговых льгот. При снижении корпоративного налога с 34 до 26% (период 01.01.2020–31.12.2022 гг.) дивиденды, выплачиваемые большинству акционеров (юридических и физических лиц, резидентов или нерезидентов), больше не будут освобождаться от налогов.

С 20 сентября 2021 г. было временно предусмотрено увеличение ставки налога на финансовые операции для оплаты новой социальной программы помощи малоимущим. Дневной ее размер для юридических лиц увеличивается с 0,0041% (1,5% годовых) до 0,0059% (2,04% годовых), а для физических лиц с 0,0082% в день (3% годовых) до 0,01118% (4,08% годовых) (период действия 01.01.2021–31.12.2021 гг.)<sup>5</sup>.

### Налоговые инструменты, используемые правительством Аргентины для локализации последствий COVID-19

Бывший президент Аргентины Маурисио Макри заявил, что экономическому прогрессу мешают проблемы, связанные с нехваткой инвестиций<sup>6</sup>. Налоговая трансформация должна улучшить экономическую ситуацию в Аргентине, осложняемую пандемией, и она была поддержана ОЭСР<sup>7</sup>. Многие экономические эксперты из развитых стран считают, что это будет способствовать росту экономики, созданию рабочих мест и увеличению доходов населения [13].

Рассмотрим основные траектории налоговой трансформации в Аргентине в период распространения COVID-19:

1. *Подоходный налог.* Налоговая ставка по корпоративному подоходному налогу была снижена в период 01.01.2020–31.12.2020 гг. на 5% и составила 30%. Так как ситуация с распространением COVID-19 не стабилизировалась в период 01.01.2021–31.12.2021 гг., она была снижена еще на 5% и составила 25% на конец 2021 г. Дальнейшее снижение ставки корпоративного

<sup>5</sup> Российский налоговый портал. Бразилия увеличит ставку налога на финансовые операции для оплаты новой соцпрограммы. URL: [http://taxpravo.ru/international/novosti/statya-447877-braziliya\\_uvelichit\\_stavku\\_naloga\\_na\\_finansovye\\_operatsii\\_dlya\\_oplatyi\\_novoy\\_sotsprogrammyi-420](http://taxpravo.ru/international/novosti/statya-447877-braziliya_uvelichit_stavku_naloga_na_finansovye_operatsii_dlya_oplatyi_novoy_sotsprogrammyi-420) (дата обращения: 29.12.2021).

<sup>6</sup> International Wealth. ОЭСР одобряет налоговую реформу Аргентины. URL: <https://internationalwealth.info/offshore-tax/oecd-approves-tax-reform-argentina/> (дата обращения: 29.12.2021).

<sup>7</sup> ОЭСР (от англ. — OECD) — международная экономическая организация развитых стран, признающих принципы представительной демократии и свободной рыночной экономики.

Таблица

## Налоговые трансформации в Бразилии

Наименование позиции	Первоначальная версия законопроекта, внесенная на рассмотрение федеральным правительством	Поправки, внесенные и утвержденные Палатой депутатов
Налог на дивиденды	Дивиденды, выплачиваемые или зачисленные физическим и юридическим лицам, резидентам или нерезидентам Бразилии, будут облагаться налогом у источника в размере 20%. Ставка увеличена до 30%, если получатель находится в налоговой гавани или пользуется льготным налоговым режимом. Дивиденды, полученные бразильским юридическим лицом, не облагаются корпоративным подоходным налогом, и такое предприятие сможет зачесть удерживаемый налог против любого удерживаемого налога, причитающегося по его будущим выплатам	Дивиденды, выплачиваемые или зачисленные физическим и юридическим лицам, будь то резидентом или нерезидентом (независимо от того, находятся ли они в налоговой гавани или в налоговом льготном режиме), облагаются налогом у источника в размере 15%. От удерживаемого налога освобождены следующие внутренние платежи: 1) дивиденды, выплаченные или зачисленные на счет бразильского юридического лица, которое считается контролирующим лицом бразильского юридического лица, выплачивающего дивиденды, или находящимся под общим корпоративным; 2) дивиденды, выплаченные или зачисленные на счет бразильского юридического лица, которому принадлежит не менее 10% акций бразильского юридического лица, выплачивающего дивиденды, при условии, что такие инвестиции оцениваются с помощью «метода получения собственного капитала»; 3) дивиденды, выплаченные или зачисленные юридическими лицами в рамках упрощенного режима или режима условной прибыли с вырубкой за предыдущий календарный год в размере до 4,8 млн реалов; 4) дивиденды, выплачиваемые или зачисленные бразильскими застройщиками в соответствии со специальным налоговым режимом другому бразильскому юридическому лицу. Дивиденды, полученные бразильским юридическим лицом, не облагаются корпоративным подоходным налогом, и такое предприятие сможет зачесть удерживаемый налог против любого удерживаемого налога, причитающегося по его будущим выплатам
Капитализация накопленной прибыли	Не будет облагаться подоходным налогом, за капитализации накопленной прибыли	Не будет облагаться подоходным налогом, за исключением случаев, когда юридическое лицо уменьшило капитал в течение пяти лет до или после капитализации накопленной прибыли
Дивиденды, выплаченные в натуральной форме	Основываются на справедливой рыночной стоимости актива, с учетом суммы удерживаемого налога. Разница между балансовой стоимостью и справедливой рыночной стоимостью облагается налогом как прирост капитала, а любые убытки, признанные в результате такого распределения, будут рассматриваться как расходы, невычитаемые для целей корпоративного подоходного налога	В утвержденном законопроекте сохранены изменения, предложенные в первоначальном законопроекте, за исключением того, что валовое увеличение удерживаемого налога на выплату дивидендов в натуральной форме на основе справедливой рыночной стоимости актива больше не будет обязательным
Корпоративный подоходный налог (IRPJ и CSLL)		
Налоговые ставки	С 1 января 2021 г. ставка IRPJ снижена с 17 до 15%, 1 января 2022 г. до 12,5%, а с 1 января 2023 г. – до 10%	С 1 января 2021 г. ставка IRPJ снижена с 17 до 15%, с 1 января 2022 г. – до 8%. Снижение обусловлено увеличением ставки финансового вознаграждения за разработку недр (CFEM) на 1,5%. Снижение ставок CSLL до 1% с 1 января 2022 г., что снижает ставки с 15 и 20% до 14 и 19% (страховые и финансовые организации) и с 9 до 8% (нефинансовые организации). Снижение обусловлено отменой некоторых налоговых льгот для отдельных секторов экономики
Расчетный период	С 1 января 2021 г. IRPJ и CSLL должны оцениваться только ежеквартально	
Перенос налоговых убытков	С 1 января 2021 г. ограничение в 30% по-прежнему будет применяться при использовании перенесенных налоговых убытков на следующий календарный год; однако налогоплательщик сможет без ограничений компенсировать налоговые убытки, возникшие в одном квартале в последующие три квартала	



Окончание таблицы

Наименование позиции	Первоначальная версия законопроекта, внесенная на рассмотрение федеральным правительством	Поправки, внесенные и утвержденные Палатой депутатов
Вычет расходов на НИОКР	<p>Изменения вычета расходов на исследования и разработки (далее – НИОКР) не были включены в первоначальный законопроект. Согласно действующему законодательству для определения IRPJ и CSLL налогоплательщик может вычесть (в дополнение к признанным расходам) до 60% расходов, связанных с научно-исследовательской деятельностью, из налоговой базы IRPJ и CSLL. Вычет ограничен суммой налоговой базы IRPJ и CSLL, и налогоплательщик не может переносить любые излишки расходов на НИОКР</p>	<p>С 1 января 2021 г. налогоплательщики смогут переносить любые, не вычтенные расходы на НИОКР, возникшие в одном квартале, на последующие три квартала</p>
Вычет расходов, связанных с программным обеспечением	<p>Изменения в возможности вычета расходов, связанных с программным обеспечением, не были включены в первоначальный законопроект. В соответствии с действующим законодательством налогоплательщики, работающие в ИТ-отрасли, могут вычесть (в дополнение к признанным расходам) дополнительный процент определенных расходов на разработку программного обеспечения, связанных с квалификацией персонала, из налоговой базы IRPJ и CSLL. Вычет ограничен суммой налоговой базы IRPJ и CSLL</p>	<p>С 1 января 2021 г. налогоплательщики смогут переносить любые излишки невычтенных расходов, связанных с программным обеспечением, которые были произведены в одном квартале, на последующие три квартала</p>
Корректировка определенных ограничений налоговых льгот	<p>В результате предлагаемого снижения ставки IRPJ определенные налоговые льготы [такие как программа питания рабочих (PAT) и аудиовизуальные стимулы], которые ограничиваются процентом от причитающегося IRPJ, потребуют определенных корректировок. Однако такие корректировки не были внесены в первоначальный законопроект</p>	<p>В результате предлагаемого снижения ставки IRPJ (с 1,5 до 8%) расчет пределов таких налоговых вычетов был изменен для сохранения нейтральности вычетов. Например, предел отчислемости PAT будет увеличен с 4 до 7,5%</p>
Новые виды деятельности, зависящие от режима фактических доходов	<p>С 1 января 2021 г. режим фактического дохода должен распространяться на налогоплательщиков, которые:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) зарабатывают более 50% своего валового дохода от лицензионных платежей или администрирования, аренды/покупки/продажи объектов недвижимости;</li> <li>2) осуществляют деятельность, связанную с использованием авторских прав, изображений, имен, товарных знаков и голосов</li> </ol>	<p>Утвержденный законопроект отменяет изменения, предложенные в первоначальном законопроекте. Более широкое значение придается юридическим лицам в сфере секьюритизации, которые подпадают под режим фактического дохода</p>

Источник: разработано автором на основе законопроекта НК и его действующей редакции. URL: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/149730/>

Table

## Tax transformations in Brazil

Name of position	Original version of the bill introduced by the federal government	Amendments introduced and approved by the Chamber of Deputies
Dividend tax	Dividends paid or credited to individuals and entities, resident or non-resident in Brazil, will be subject to a withholding tax of 20%. The rate is increased to 30% if the recipient is in a tax haven or enjoys a preferential tax treatment. Dividends received by a Brazilian entity are not subject to corporate income tax and such entity will be able to credit the tax withheld against any tax withheld due on its future payments	Dividends paid or credited to individuals and companies, whether resident or non-resident (whether in a tax haven or a tax haven), are exempt from withholding tax, namely: 1) dividends paid or credited to the account of a Brazilian entity that is considered a controlling person of the Brazilian entity paying the dividend or is under common corporate control (in accordance with corporate law); 2) dividends paid or credited to the account of a Brazilian legal entity that holds at least 10% of the shares of the Brazilian legal entity paying the dividend, provided that such investment is valued using the "equity method"; 3) dividends paid or credited by legal entities under the simplified treatment or notional profit regime with revenues for the previous calendar year of up to 4.8 million reais; 4) dividends paid or credited by Brazilian developers under a special tax regime to another Brazilian legal entity. Dividends received by a Brazilian entity are not subject to corporate income tax and such entity will be able to credit the tax withheld against any tax withheld due on its future payments
Capitalization of accumulated profits	Still will not be subject to income tax unless the legal entity has reduced capital in the five years before or after the capitalization of accumulated profits	
Dividends paid in kind	Based on the fair market value of the asset, taking into account the amount of tax withheld. The difference between the book value and the fair market value is taxable as capital gains and any losses recognized as a result of such distribution would be treated as non-deductible expenses for corporate income tax purposes	The approved Bill retains the changes proposed in the original Bill, except that the gross increase in withholding tax on in-kind dividend distributions based on the fair market value of the asset will no longer be required
Corporate Income Tax (IRPJ and CSLL)		
Tax rates	From 1 January 2021 the IRPJ rate will be reduced from 17% to 15%, from 1 January 2022 to 12.5% and from 1 January 2023 to 10%. There is no change in the 10% surcharge	From 1 January 2021 the IRPJ rate is reduced from 17% to 15% and from 1 January 2022 the IRPJ rate is reduced to 8%. The reduction is due to an increase of 1.5% in the rate of financial remuneration for subsoil development (CFEM). There is no change in the surcharge of 10%. Reduction of CSLL rates to 1% from 1 January 2022, which lowers the rates from 15% and 20% to 14% and 19% (insurance and financial institutions) and from 9% to 8% (non-financial institutions). The reduction is due to the abolition of certain tax incentives for certain sectors of the economy

Table (continued)

Name of position	Original version of the bill introduced by the federal government	Amendments introduced and approved by the Chamber of Deputies
Calculation period	From 1 January 2021, IRPJ and CSLL will only be assessed on a quarterly basis	
Tax loss carryforward	From 1 January 2021, the 30% limitation will still apply when using tax loss carryforwards for the following calendar year; however, the taxpayer will be able to offset tax losses incurred in one quarter in the following three quarters without any limitations	
Deduction of R&D expenditure	Changes to the deduction of research and development (hereinafter referred to as R&D) expenses were not included in the original bill. According to current legislation, to determine IRPJ and CSLL, a taxpayer may deduct (in addition to recognized expenses) up to 60% of R&D expenses from the IRPJ and CSLL tax base. The deduction is limited to the amount of the IRPJ and CSLL tax base and the taxpayer cannot carryforward any excess R&D expenditure	From 1 January 2021, taxpayers will be able to carryforward any non-deductible R&D expenditure incurred in one quarter to the following three quarters
Deduction of costs related to software	Changes to the deductibility of software-related expenses were not included in the original Bill. Under current legislation, for IRPJ and CSLL purposes, taxpayers in the IT industry may deduct (in addition to recognized expenses) an additional percentage of certain software development costs related to staff qualifications from the IRPJ and CSLL tax base. The deduction is limited to the sum of the IRPJ and CSLL tax bases	From 1 January 2021, taxpayers will be able to carryforward any excess non-deductible software-related costs incurred in one quarter to the following three quarters
New activities dependent on the actual income regime	From 1 January 2021, the actual income regime will apply to the following: 1) taxpayers who earn more than 50% of their gross income from license fees or administration, rental/purchase/sale of real estate; 2) taxpayers who carry out activities related to the use of copyrights, images, names, trademarks and votes	The approved bill reverses the changes proposed in the original bill. A broader scope is given to legal entities in the securitization sector that fall under the de facto income regime

Source: developed by the author on the basis of the draft Tax Code and its current version. URL: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/149730>

подходного налога (далее — КПН) на 2022 г. пока правительством не запланировано. На фоне снижения ставки КПН был введен дополнительный налог на дивиденды, налоговая ставка которого составила 7% (так же, как и в РФ), ее выплачивают юридические лица у источника получения дохода. При этом в 2020 г. она должна возрасти до 13%. Общая совокупная нагрузка от двух налогов составит 34,75%<sup>8</sup>.

2. *Ограничения по амортизационным выплатам.* Предусмотрено установление нового лимита по амортизации EBITDA в размере 30% (процент, выплачиваемый по заемным средствам компаний). При этом, если в течение определенного периода проценты не были вычтены из-за ограничений, выплаты могут быть перенесены на последующие три или пять финансовых лет с учетом колебаний курса валюты. Несмотря на кажущуюся незначительность данной трансформации, этот показатель для инвесторов является индикатором возврата вложенных средств<sup>9</sup>.

3. *Постоянное представительство.* Данная налоговая категория была введена впервые на основе налоговых соглашений, и под ней понимается место, где совершаются основные или частичные сделки субъекта предпринимательской деятельности; при этом не предусмотрены его ограничения по форме (предприятие, главный офис или филиал компании). Нововведение касается независимых агентов, которые<sup>10</sup>:

- заключают соглашения, берут на себя риски и выступают в качестве официального иностранного представителя физического или юридического лица, а также связанных с ним субъектов предпринимательской деятельности;

- имеют депозитные счета в стране, из которой поставляются товары от имени иностранного лица.

Согласно новому закону такие агенты не будут считаться независимыми.

4. *Введение политики «налоговых гаваней»*<sup>11</sup>. ОЭСР требует внесения поправок по предотвращению уклонения от уплаты налогов, поскольку ранее в стране был утвержден список стран, числившихся в списке «сотрудничающих юрисдикций». Аргентина должна руководствоваться требованиями Конвенции ОЭСР во избежание двойного налогообложения<sup>12</sup> или Со-

глашения об обмене налоговой информацией<sup>13</sup>. При этом было необходимо опубликовать список «не соответствующих» стран, куда входят безналоговые государства и территории, а также стран с низкими налогами, в которых ставка на прибыль на 60% ниже, чем подоходный налог в Аргентине. В то же время расчетная ставка для определения уровня корпоративного налогообложения иностранного государства берется в размере 25% корпоративного налога Аргентины и применяется с 1 января 2020 г.

5. *Трансфертное ценообразование*<sup>14</sup>. В целях развития системы трансфертного ценообразования предлагается принять новые правила транзакций для экспортных или импортных операций. При наличии посредника, который не является фактическим импортером или экспортером, учитывается происхождение товара и его место назначения. Экспортеры (резиденты Аргентины) должны предоставлять документацию налоговым органам страны, где подтверждается торговая сделка и указывается информация о том, что:

- посредник не является представителем страны, находящейся в списке «несоответствующих» юрисдикций;

- существует межгосударственное соглашение об избежании двойного налогообложения с Аргентиной.

6. *Налог на прирост капитала нерезидентов Аргентины.* Налоговая ставка на прибыль, полученную нерезидентами при продаже акций или ценных бумаг, будет повышена до 90%. В этом случае налог на прирост капитала нерезидента составит 15%. Иностранцы бенефициары освобождаются от налога на прирост капитала и налога по процентным выплатам при продаже аргентинских акций и ценных бумаг (первое условие: это государственные и долговые облигации, а также другие ценные бумаги, которые находятся под управлением Национальной комиссии по ценным бумагам Аргентины; другое условие — ценные бумаги торгуются на публичных биржах).

7. *Налогообложение контролируемых иностранных компаний* (далее — КИК)<sup>15</sup>. Все доходы, полученные

---

ях между развитыми и развивающимися странами. URL: [https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/09/UN\\_Model\\_2011\\_UpdateRu.pdf](https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/09/UN_Model_2011_UpdateRu.pdf)

<sup>13</sup> Соглашение об обмене налоговой информацией. URL: <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/taxinformationexchangeagreementstieas.htm>

<sup>14</sup> International Wealth. ОЭСР одобряет налоговую реформу Аргентины. URL: <https://internationalwealth.info/offshore-tax/oecd-approves-tax-reform-argentina/> (дата обращения: 29.12.2021).

<sup>15</sup> Там же.

<sup>8</sup> International Wealth. ОЭСР одобряет налоговую реформу Аргентины. URL: <https://internationalwealth.info/offshore-tax/oecd-approves-tax-reform-argentina/> (дата обращения: 29.12.2021).

<sup>9</sup> Там же.

<sup>10</sup> Там же.

<sup>11</sup> Там же.

<sup>12</sup> Типовая конвенция Организации Объединенных Наций об избежании двойного налогообложения в отношении

иностранными юридическими лицами, которые являются налоговыми резидентами Аргентины, приравниваются к местному доходу. Такое правило определения налогоплательщика применяется, если:

- налоговый резидент Аргентины совместно со связанными сторонами владеет долей участия в иностранной компании не менее 50%;
- иностранная компания в Аргентине не имеет материальных и человеческих ресурсов для ведения деятельности, но получает не менее 50% пассивного дохода, а также, когда доходы предприятия подлежат налоговым вычетам расходов, связанных с резидентами страны;
- размер уплаченного иностранного подоходного налога компанией на 75% ниже в сравнении с подоходным налогом Аргентины.

### Налоговые трансформации в Колумбии в период распространения COVID-19

Налоговые трансформации в Колумбии в период распространения COVID-19 в первую очередь коснулись сферы трансфертного ценообразования; в частности, был изменен порядок регистрации торговых соглашений — теперь они должны регистрироваться, если налогоплательщики подпадают под режим трансфертного ценообразования. Налогоплательщики, не сделавшие этого, могут столкнуться с возможным установлением налоговым органом цены сделки. Когда же налогоплательщик не использует метод сопоставимой неконтролируемой цены (CUP) в анализе трансфертного ценообразования товарной операции, он не обязан регистрировать соглашение. Налоговая служба Колумбии считает, что использование методов трансфертного ценообразования, отличных от метода CUP, в такого рода транзакциях является редкостью. При этом регистрация не требуется, если налогоплательщик совершает товарную сделку со связанными сторонами, но не представляет локальный файл трансфертного ценообразования, поскольку он не соответствует порогу 45 000 UVT за транзакцию (около 1 542 150 000 колумбийских песо, или 470 598 долл. за финансовый год).

Режим доступен для квалифицируемых инвестиций в промышленную и коммерческую сферы и предусматривает пониженную ставку налога на прибыль, а также освобождение от налога на дивиденды, налога на имущество (капитал) и ускоренную двухлетнюю амортизацию. К его основным условиям относятся:

- минимальные инвестиции в размере 30 млн ед. налоговой стоимости (UVT) в основные средства производственного характера или минимальные

инвестиции в размере 2 млн UVT в национальный авиационный сектор;

- создание как минимум 400 новых рабочих мест, для технологического сектора или электронной торговли — 250;
- инвестиции и создание новых рабочих мест должны быть осуществлены в течение 5 лет;
- проекты для национального авиационного сектора должны быть одобрены, а контракты подписаны до 1 января 2024 г. или 31 декабря 2021 г.

В дополнение к этим условиям предусмотрено, что проекты, связанные с оценкой, разведкой и эксплуатацией невозобновляемых природных ресурсов (таких, как разведка, разработка и строительство шахт и нефтяных месторождений), не могут претендовать на получение статуса «большого инвестиционного проекта». Также в Колумбии опубликован указ от 10.06.2020 № 829<sup>16</sup>, предусматривающий новые правила налогового стимулирования при осуществлении инвестиций в развитие нетрадиционных источников энергии. Налогоплательщики, осуществляющие такие инвестиции, могут вычитать из своего годового дохода 50% от общей суммы инвестиций в течение 15 лет, начиная с налогового периода, следующего за тем, в котором были сделаны инвестиции (до этого срок был 5 лет). Освобождение от уплаты НДС при импорте и приобретении сертифицированных машин и оборудования для проектов распространяется также на технику, используемую для измерения и оценки потенциала нетрадиционных источников энергии.

### ВЫВОДЫ

Проведение мер по налоговой амнистии и преференциям в Бразилии и Аргентине в период распространения COVID-19 позволило получить следующие положительные результаты:

- в период пандемии налоговые меры позволили увеличить «прозрачность» налоговой системы и тем самым повысить инвестиционную привлекательность этих стран;
- налоговые амнистии, проведенные в Бразилии и Аргентине, позволили получить дополнительно в бюджет 20 млрд долл. за счет иностранных активов своих резидентов.

Учитывая эффективность таких мер, считаем, что для развития экономики Российской Федерации необ-

<sup>16</sup> Указ Министерства финансов и государственного кредита Колумбии от 10.06.2020 № 829. URL: <https://dapre.presidencia.gov.co/normativa/normativa/DECRETO%20829%20DEL%2010%20DE%20JUNIO%20DE%202020.pdf> (дата обращения: 02.01.2022).

ходимо адаптировать ряд принятых в развивающихся странах Южной Америки налоговых инструментов с целью локализации последствий COVID-19. В их числе:

- *перенос налоговых убытков*. Поскольку с 1 января 2021 г. ограничение в 30% по-прежнему будет применяться при использовании перенесенных налоговых убытков на следующий календарный год, налогоплательщик может без каких-либо ограничений компенсировать налоговые убытки, возникшие в одном квартале, в последующие три квартала;

- *вычет расходов на НИОКР*. С 1 января 2021 г. налогоплательщикам разрешить переносить любые невычетные расходы на НИОКР, возникшие в одном квартале, на последующие три квартала.

В связи с этим предлагаем в части налогового инструмента «перенос налоговых убытков» внести изменения в ст. 283 НК РФ<sup>17</sup>, в части п.п. 2.1 изложив ее в следующей редакции: «В отчетные (налоговые) периоды с 1 января 2017 по 31 декабря 2024 г.

налоговая база по налогу за текущий отчетный (налоговый) период, исчисленная в соответствии со ст. 274 настоящего Кодекса (за исключением налоговой базы, к которой применяются налоговые ставки, установленные п. 1.2, 1.5, 1.5–1, 1.7, 1.8, 1.10, 1.14 ст. 284 и п. 6 и 7 ст. 288.1 настоящего Кодекса), не может быть уменьшена на сумму убытков, полученных в предыдущих налоговых периодах, более чем на 50%, однако убытки, понесенные в период 01.01.2020–31.12.2021 гг., могут быть перенесены в полном объеме».

В части налогового инструмента «вычет расходов на НИОКР» внести изменения в ст. 262 НК РФ «Расходы на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки», п. 4. принять в следующей редакции «Налогоплательщик вправе включать расходы на научные исследования и (или) опытно-конструкторские разработки в состав прочих расходов в том отчетном (налоговом) периоде, в котором понесены такие исследования или разработки (отдельные этапы работ), если иное не предусмотрено настоящей статьей».

<sup>17</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации. URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_19671/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/)

## СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Kostuhin Y., Savon D. Improving steel market performance indicators in the fact of increased competition. *Chernye metalli*. 2020;(4):68–72.
2. Tolstykh T.O., Shkarupeta E.V., Kostuhin Y.Y., Zhaglovskaya A.V., Garin A.P. Scenarios for the Development of Industrial Complexes in the Digital Economy. *Lecture Notes in Networks and Systems*. 2020;(73):1255–1261.
3. Вострикова К. А. Арендные каникулы в условиях пандемии коронавируса. *Современный юрист*. 2020;32(3):157–164.
4. Береснева А. Правовые последствия COVID-19. *Цивилистика*. 2020;(3)13–29.
5. Swianiewicz P., Kurniewicz A., Kalcheva D. The Political Budget Cycle in Earmarked Taxes for Local Public Services: A Comparison of Poland and Bulgaria. *Journal of Comparative Policy Analysis: Research and Practice*. 2019;21(4):1–18.
6. Doesum A.V., Nellen F. Economic Reality in EU VAT. *EC Tax Review*. 2020;(5):213–226.
7. Mięka P., Zawodsky F.S. EU VAT in Jeopardy: Clues from the Unitel Case (C-653/18). *Intertax*. 2020;48(4):460–463.
8. Lamensch M. Key policy issues for the future of the EU VAT system (Book Chapter). *Research Handbook on European Union Taxation Law*. Edward Elgar publishing: 2020.
9. Spéder Z., Murinkó L., Oláh L.S. Cash support vs. tax incentives: The differential impact of policy interventions on third births in contemporary Hungary. *Population Studies*. 2020;74(1):39–54.
10. Sultanova S., Zakirova G., Artikova R. Assessment of the tax burden of the enterprise in the conditions of reforms in the tax legislation of the Republic of Uzbekistan. *Journal of Critical Reviews*. 2020;7(5):282–285.
11. Normatov B.A. Tax system of the republic of Uzbekistan. *Journal of Advanced Research in Dynamical and Control Systems*. 2020;12(2):317–327.
12. Dimitrakopoulos D.G., Passas A.G. Reforming Greece's Tax Administration during the Financial Crisis: The Paradox of Power Asymmetry. *South European Society and Politics*. 2020;25(3):1–22.
13. Fotiadis K., Chatzoglou P. The tax morale of exhausted taxpayers. The case of Greece. *Constitutional Political Economy*. 2021.
14. Левина Д. В., Ключник М. О. Особенности налоговой политики в Аргентине. *Экономика. Бизнес. Финансы*. 2019;(4):10–12.

## REFERENCES

1. Kostuhin Y., Savon D. Improving steel market performance indicators in the fact of increased competition. *Cherny metal*. 2020;(4):68–72.
2. Tolstykh T.O., Shkarupeta E.V., Kostuhin Y.Y., Zhaglovskaya A.V., Garin A.P. Scenarios for the Development of Industrial Complexes in the Digital Economy. *Lecture Notes in Networks and Systems*. 2020;(73):1255–1261.
3. Vostrikova K.A. Rental holidays during the coronavirus pandemic. *Modern lawyer = Sovremennyy jurist*. 2020;32(3):157–164. (In Russ.).
4. Beresneva A. Legal consequences of COVID-19. *Civilistics = Civilistika*. 2020;(3):13–29. (In Russ.).
5. Swianiewicz P., Kurniewicz A., Kalcheva D. The Political Budget Cycle in Earmarked Taxes for Local Public Services: A Comparison of Poland and Bulgaria. *Journal of Comparative Policy Analysis: Research and Practice*. 2019;21(4):1–18.
6. Doesum A.V., Nellen F. Economic Reality in EU VAT. *EC Tax Review*. 2020;(5):213–226
7. Mikuła P., Zawodsky F.S. EU VAT in Jeopardy: Clues from the Unitel Case (C-653/18). *Intertax*. 2020;48(4):460–463.
8. Lamensch M. Key policy issues for the future of the EU VAT system (Book Chapter). *Research Handbook on European Union Taxation Law*. Edward Elgar publishing; 2020.
9. Speder Z., Murinkó L., Olah L.S. Cash support vs. tax incentives: The differential impact of policy interventions on third births in contemporary Hungary. *Population studies*. 2020;74(1):39–54.
10. Sultanova S., Zakirova G., Artikova R. Assessment of the tax burden of the enterprise in the conditions of reforms in the tax legislation of the Republic of Uzbekistan. *Journal of Critical Reviews*. 2020;7(5):282–285.
11. Normatov B.A. Tax system of the republic of Uzbekistan. *Journal of Advanced Research in Dynamical and Control Systems*. 2020;12(2):317–327.
12. Dimitrakopoulos D.G., Passas A.G. Reforming Greece's Tax Administration during the Financial Crisis: The Paradox of Power Asymmetry. *South European Society and Politics*. 2020;25(3):1–22.
13. Fotiadis K., Chatzoglou P. The tax morale of exhausted taxpayers. The case of Greece. *Constitutional political economy*. 2021.
14. Levina D.V., Klyushnik M.O. Features of tax policy in Argentina. *Economy. Business. Finance = Ekonomika. Biznes. Finansy*. 2019;(4):10–12. (In Russ.).

## ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ

**Елена Юрьевна Сидорова** — доктор экономических наук, доцент, профессор департамента налогов и налогового администрирования, Финансовый университет, Москва, Россия  
<https://orcid.org/0000-0002-4385-7173>  
Ejsidorova@yandex.ru

## ABOUT THE AUTHOR

**Elena Yu. Sidorova** — Dr. Sci. (Econ.), Associate Professor, Professor of Department of Taxes and Tax Administration, Financial University, Moscow, Russia  
<https://orcid.org/0000-0002-4385-7173>  
Ejsidorova@yandex.ru

*Конфликт интересов: автор заявляет об отсутствии конфликта интересов.*  
*Conflicts of Interest Statement: The author has no conflicts of interest to declare.*

*Статья поступила в редакцию 29.12.2021; после рецензирования 10.02.2022; принята к публикации 04.03.2022.*

*Автор прочитала и одобрила окончательный вариант рукописи.*

*The article was submitted on 29.12.2021; revised on 10.02.2022 and accepted for publication on 04.03.2022.*

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

ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2022-9-2-72-81  
УДК 311.21(045)  
JEL M41, J1, N15, Y80

## Учет и статистика в Китае в период правления династии Мин

М.А. Амурская

Финансовый университет, Москва, Россия

### АННОТАЦИЯ

**Цель** работы заключалась в изучении опыта Китая, который привлекает все больше исследователей со всего мира, так как страна в последние десятилетия убедительно демонстрирует экономические успехи. Данное исследование проводилось с применением **методов** наблюдения, выборки, группировки, систематизации, сравнения, обобщения, исторического подхода. Его **задачей** стал анализ теоретического и практического материала на китайском, русском и английском языках. Выделены основные вехи развития хозяйства при династии Мин, отмечены их особенности. Проанализированы ключевые нормативные документы, регулирующие статистику народного хозяйства и учет, среди которых «Законы Великой династии Мин». Рассмотрены основы государственного управления статистической и учетной работой, базирующиеся на деятельности шести министерств. **Практическая значимость** работы заключается в освещении методов: анализа демографической статистики (в том числе полевой системы «Хуте»), учета посредством Желтой и Белой книг; системы учета «Баоцзя», системы ведения учета и отчетности «Цяньлян чжанбу» с использованием «книги с четырьмя столбцами», а также основ инвентаризации имущества. В статье представлены идеи и практические рекомендации выдающихся мыслителей и ученых в области учета и статистики Китая тех времен Цю Цзюнь, Чжан Цзючжэн, Сюй Гуанци, Лу Сяншэн.

**Ключевые слова:** статистика; бухгалтерский учет; отчетность; демография; домохозяйство; история; развитие; Китай

**Для цитирования:** Амурская М.А. Учет и статистика в Китае в период правления династии Мин. *Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing*. 2022;9(2):72-81. DOI: 10.26794/2408-9303-2022-9-2-72-81

ORIGINAL PAPER

## Accounting and Statistics in China during the Ming Dynasty

M.A. Amurskaya

Financial University, Moscow, Russia

### ABSTRACT

Chinese experience attracts more and more researchers from all over the world, as the country has convincingly demonstrated economic success in recent decades. This study was carried out using methods of observation, sampling, grouping, systematization, comparison, generalization. The theoretical and practical materials in Chinese, Russian, and English were explored using a historical approach. The author highlighted the main milestones in the development of the national economy during the Ming dynasty (early, middle, and late periods) and noted their features. The principal normative documents regulating the statistics of the national economy and accounting have been brought in, including the "Laws of the Great Ming Dynasty." The basics of state management of statistical and accounting work, based on the activities of six ministries, are considered. The practical significance of the work lies in highlighting the methods of analysis of demographic statistics, including "Hute" checkpoint system, accounting methods through the Yellow and White Book, "Baojia" accounting system, "Qianliang Zhangbu" accounting and reporting system using a "four-column ledger", as well as the basics of property inventory. The article presents the research, ideas, and practical recommendations of such Chinese outstanding thinkers and scientists as Qiu Jun, Zhang Jiuzheng, Xu Guangqi, Lu Xiangsheng.

**Keywords:** statistics; Accounting; reporting; demography; the household; history; development; China

**For citation:** Amurskaya M.A. Accounting and statistics in China during the Ming dynasty. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2022;9(2):72-81. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2022-9-2-72-81

© Амурская М.А., 2022



## ВВЕДЕНИЕ

История династия Мин (1368–1644 гг.) насчитывает 276 лет и охватывает деятельность шестнадцати императоров. В этот период столица Китая была перенесена из Нанкина в Пекин, где располагается и по сей день. Развитие этой династии сопровождалось значительным ростом населения, ускорившим обращение общественного богатства и способствовавшим общему процветанию общества и экономики.

В это время монархия была беспрецедентно усилена, многонациональная страна стала более объединенной и консолидированной; но одновременно заметно активизировалась антифеодалная борьба крестьян. В стране произошел расцвет ремесленной промышленности и товарного хозяйства, большое количество торгового капитала было преобразовано в промышленный, появились торговые рыночные города и зародился капитализм. В период династии имели место значимые для китайского национального хозяйства структурные изменения: превращение серебра в доминирующую валюту, расширение земельных и валютных налогов в системе налогообложения, формирование национальной денежно-кредитной и фискальной систем, а также зарождение и развитие рыночных отношений как внутри государства, так и по линии международного сотрудничества [1].

## НАЦИОНАЛЬНОЕ ХОЗЯЙСТВОВАНИЕ ПРИ ДИНАСТИИ МИН

### Периодизация хозяйственной деятельности

Весь этот период ознаменовался значимыми изменениями в развитии статистики и учета в Китае, при этом саму историю экономического развития государства при династии Мин можно условно разделить на три периода: ранний, средний и поздний [2].

Ранний период длился 67 лет с 1368 по 1435 г. Для укрепления феодального автократического правления император Тайцзу династии Мин упразднил должность премьер-министра, а шесть прежних министерств стали подчиняться непосредственно ему, предоставляя статистику и отчетность, находящуюся в их ведении [3]. Одновременно с целью усиления надзорных и контрольных государственных функций при столичной прокуратуре был создан особый орган для патрулирования провинций от имени императора и проверки должностных лиц.

В начале династии Мин китайское общество было относительно стабильным, а социальная экономика значительно развита. В стране увеличилась площадь возделываемых земель и количество домашних хозяйств. Период также ознаменовался расцветом ремесленной и фарфоровой промышленности, а также внутренней и внешней торговлей тканями. По развитию судостроения Китай занял одно из передовых положений в мире.

Средний период династии Мин начался в 1436 г. и закончился в 1572 г. На этом этапе своего развития она столкнулась с политическим кризисом. Китайские земли подвергались вторжениям северных татар и вокоу<sup>1</sup>, что существенно затрудняло развитие экономики. Страна нуждалась в реформах, которые были успешно проведены:

- административные — сокращен избыточный чиновничий персонал;
- военные — на ключевые должности в армии назначены талантливые генералы;
- экономические — произведены масштабные переделы земель, выявлены скрытые поля крупных землевладельцев.

В этот период быстрыми темпами развивалась товарная экономика. В шелкоткацкой промышленности зародились капиталистические производственные трудовые отношения: мастерские начали нанимать рабочих со стороны и оплачивать их труд, и можно сказать, что развитие вольнонаемного труда стало началом упадка всей феодальной системы Китая.

Поздний период династии Мин продлился с 1573 по 1644 г. Ее конец ознаменовался глубоким социальным кризисом. Для крестьян все более невыносимым становилось усиление налогового бремени со стороны центрального правительства. Повсеместное разорение фермеров, которые уже не могли платить имперские налоги на зерно, привело к тому, что крестьяне теряли свою землю, становились в лучшем случае арендаторами, а в большинстве своем — рабами и беженцами. В результате крестьянское восстание свергло упадочное правление династии.

### Экономико-управленческая деятельность

Основным нормативным актом, отражавшим порядок регистрации домашних хозяйств и характеристику земельных налогов, содержащим

<sup>1</sup> Вако, вокоу — японские пираты, ронины и контрабандисты, которые разоряли берега Китая и Кореи с XIII по XVI в.

учетные и статистические правила и правила ведения бухгалтерских книг, был свод «Законы Великой династии Мин». В 1397 г. он был введен в действие и представлял собой кодекс из семи разделов, тридцати глав и 460 статей и оставался неизменным в действии в течение всего периода правления династии [3]; также был издан сборник законодательных суровых наказаний «Да Гао» для протестовавших подданных [4].

Развитие товарной экономики способствовало увеличению спроса на деньги; постепенно де-факто законным платежным средством стало серебро: уже при династии Мин учет и статистика большинства налоговых поступлений велись в серебре; так же учитывались казначейские расходы и доходы; в Ханчжоу, Гуандуне и других регионах с развитой сырьевой экономикой вместо физической появилась серебряная рента. В связи с развитием внешней торговли резко увеличился импорт этого благородного металла, он стал основной валютой страны, причем его обращение заметно расширилось в период средней и поздней династии Мин [5].

Еще со времен династии Юань широкое распространение среди купцов получили ассигнации, так как металлические деньги не отличались удобством в использовании. Для урегулирования вопросов учета оборота данного платежного средства при династии Мин было создано специальное ведомство — Баочао тиззюйсы, задачей которого стало регулирование оборота ассигнаций, а также ведение учета и статистики фальшивых или исправленных купюр, которые предписывалось сжигать в случае обнаружения. Основным принципом учета было требование к их владельцам проставлять на банкнотах личные печати и подписи [3].

Государственное управление в этот период осуществлялось ведомствами, они же отвечали за учетно-статистическую работу в стране. В частности:

- министерство личного состава и аттестаций отвечало за кадровый отбор административных лиц, их награждение, инспектирование и статистический учет;
- министерство церемоний — за этикет, жертвоприношения, монашество, образование (в том числе императорские экзамены), дань и дипломатию, а также вело статистический учет жертвоприношений;
- министерство домашних хозяйств отвечало за регистрацию домашних хозяйств, подготовку и контроль исполнения постановлений о земель-

ном налоге и коммерческом налогообложении, за финансовую статистику и учет населения:

- в функции министерства наказаний входили ответственность за правосудие и статистический учет в тюрьмах;
- министерство промышленности отвечало за проектирование, строительство, водное хозяйство и транспорт, а также вело учет по всем этим отраслям [5].

Органы местного самоуправления делились на два уровня: округ и уезд. На уровне округа функционировало шесть отделов (чиновников, домашних хозяйств, ритуалов, солдат, преступников и инженерии), которые отвечали за соответствующую статистическую работу, а также контролировали финансовую и бухгалтерскую деятельность.

Одновременно все домохозяйства должны были вести учет и предоставлять счетные книги на проверку каждый год (домохозяйство отчитывалось перед уездом, уезд перед округом, округ передавал данные в министерство домашних хозяйств).

## ОРГАНИЗАЦИЯ СТАТИСТИКИ И УЧЕТА

### Демографическая статистика и учет населения

При ранней династии Мин действовала постова система домохозяйств «Хуте», представлявшая собой систему их регистрации и учета деятельности; применительно к нашему времени ее можно признать прообразом формы современной переписи. Она была проведена более чем на 400 лет раньше, чем перепись населения в США (1790 г.) и Великобритании (1801 г.). Кроме того, после ее завершения ежегодно велся текущий статистический учет. Первая китайская всеобщая перепись с занесением данных в «желтые» регистры, проведенная в 1381 г., затем добросовестно осуществлялась каждое десятилетие (последний раз — в 1641–1642 гг., т.е. за два года до падения династии Мин).

Домашний пост (*Хуте*) — т.е. номер домашнего хозяйства, зарегистрированный правительством, физически представлял собой дощечку на воротах с именами проживающих в доме лиц. Формат сведений, подававшихся в министерство домашних хозяйств, был унифицирован и закреплен: к регистрируемому элементу относились тип домашнего хозяйства и его глава, адрес, количество людей в домашнем хозяйстве, их возраст, пол, отношения с главой семьи [6].

В системе домашних постов были сформулированы и действовали следующие правила [7]:

- формат и элементы учета домашних постов должны были быть единообразными по всей стране (их единообразие определяло Министерство домашних хозяйств центрального правительства);
- уезд и округ обязывались наладить регулярную связь и почтовое сообщение со всем домашними постами, находящимися в их ведении;
- центральное правительство регулярно направляло военнотружущих, не задействованных в военных походах, для проверки домохозяйств и обнаружения правонарушений.

Итак, в раннюю эпоху правления династии Мин система регистрации и учета деятельности домохозяйств представляла собой систему изучения населения и его хозяйственной деятельности. Она носила всеобъемлющий характер и была более развитой, чем аналогичная римская система того времени и даже чем системы учета многих европейских стран XVII–XVIII вв. Государственная регистрация домохозяйств и учет их деятельности проводились как с целью мониторинга народонаселения, так и с фискальной. Каждое домохозяйство должно было вести специальную книгу, называемую «Желтой». Такое название этот документ получил из-за того, что обложка книги учета домохозяйств министерства домашних хозяйств была желтого цвета. Заметим, что система Желтой книги была создана для этих целей еще при династиях Тан и Сун, но в период династии Мин получила свое дальнейшее развитие, а в начале XV в. даже была введена специальная должность надзирающего секретаря для управления Желтой книгой [8].

Сохранившиеся к настоящему времени документы свидетельствуют, что Желтая книга с системой домашних постов стала важной вехой в истории развития налогообложения, кадрового учета, административных структур, бухгалтерского дела и менеджмента в национальном и мировом масштабе. Согласно имеющимся данным к концу правления династии Мин суммарные архивы Желтой книги достигли более 1,7 млн томов, размещенных в 700 кладовых [9].

По мере развития ремесленного производства и военного дела в стране появилось три типа домохозяйств: гражданские, ремесленников и семьи военных поселенцев. Домохозяйства, в которых были только вдовы, немощные пожилые люди, инвалиды и несовершеннолетние, освобождались от налогового бремени и барщины, а информация о них заносилась в отдельный том.

Во время раннего периода династии Мин предполагалось, что члены семьи зарегистрированного домохозяйства должны были постоянно находиться в пределах своего регистрационного уезда/округа. Однако к середине XV в. с развитием ремесленного производства эти ограничения были ослаблены, так как Империя Мин никогда не относилась к населению с позиций жесткой социальной стратификации. Правительству просто необходимо было знать, какие виды специализированных услуг может оказывать каждое домохозяйство при необходимости.

Другим обязательным документом была так называемая «Белая книга», которая велась для учета частных случаев на уровне уезда. Ее данные оставались у чиновников регионального уровня и не отправлялись в министерство домашних хозяйств.

Наряду с системой учета постов домохозяйств, в Китае тех времен существовала так называемая система учета «Баоцзя», уходящая своими корнями в период реформ Шан Яна (деление всего сельского населения на «пятидворки» и «десятидворки» — группы по пять и десять семей, проживающих рядом) и исторически относившаяся к правлению династии Цинь (221 г. до н.э. — 206 г. до н.э.) [8]. Однако во времена династии Хань (206 г. до н.э. — 220 г. н.э.) эта система не применялась по причине своей жесткости и противоречий с идеями конфуцианского гуманизма. Автором «Баоцзя» позже стали считать реформатора Ван Аньши времен династии Сун, который официально ввел данную систему на государственном уровне для снижения затрат на найм сборщиков налогов и правоохранителей. Согласно этой системе сто семей делились на Цзя (кварталы) с назначаемым в каждом из них старосты, а десять Цзя равнялись Бао; в основе нее лежала круговая порука, а старосты каждой Цзя отвечали за местный порядок и сбор налогов.

При династии Мин система Баоцзя получила дальнейшее развитие. Официально она была введена в 1548 г. [11], однако, по сравнению со своей предшественницей, претерпела изменения. В первую очередь она не носила такого жесткого характера и была скорее сводом правил по менеджменту и учету домохозяйств на местах для снижения управленческих расходов. Каждые 110 дворов объединялись в группу под названием «Ли», а лидеры десяти самых успешных домохозяйств назначались старостами. Оставшиеся 100 дворов считались, как 10 Цзя, а 10 дворов объединялись в один с названием Цюаньту [12].

### Организация налогового и бухгалтерского учета

Во времена династии Мин была создана «Полная книга налоговых повинностей» как общий реестр податных и трудообязанных душ и облагаемых налогами земель. В ней содержалась, помимо этих данных, информация о количестве беглецов, о заброшенных и восстановленных землях для нужд сельского хозяйства.

Бухгалтерский учет в этот период велся на основе изданного министерством домашних хозяйств в 1581 г. свода «Бухгалтерские записи Ванли». Его появление оказало стимулирующее воздействие на повышение качества статистики и учета и улучшение государственного финансового контроля. Свод делился на сорок три тома, включая статистику по домашним хозяйствам, фермам, зарплатам военнослужащих, различным налогам и транспорту [13].

Для организации земельной, горно-металлургической и почтовой статистики и учета активно составлялись так называемые «Атласы рыбьей чешуи» с целью ведения кадастрового учета. В них вносились данные по топографии, качеству почв, собственников земли. Поскольку поля, нарисованные на картах, были расположены друг за другом подобно рыбьей чешуе, эти учетные книги и получили такое название [14].

Горнодобывающая и металлургическая промышленность во времена правления династии Мин была сосредоточена преимущественно в провинциях Чжэцзян, Фуцзянь, Сычуань и Юньнань. Основными полезными ископаемыми являлись золото, серебро, медь, железо, свинец, ртуть и бирюза, но особенно в этот период развивалось производство серебра. Государственный контроль, сбор учетно-статистических данных производили евнухи, назначаемые инспекторами рудников.

Сеть почтовых станций, пунктов доставки (в том числе срочной) по всей стране отвечала за обмен официальными документами, в силу чего оказывала огромное влияние на внутренний и внешний товарооборот и деловую активность населения, способствовала развитию региональных рынков. Распределение почтовых станций разного вида по округам при династии Мин представлено в *табл. 1*.

### Бухгалтерская отчетность в период правления династии Мин

Династия Мин унаследовала систему бухгалтерского учета династий Тан и Сун, когда в конце каждого календарного года подводились итоги и составля-

лась отчетность от уровня к уровню. Уголовно-правовая система династии устанавливала ответственность домашних хозяйств, уездов и округов за учет денежных средств, продуктов питания и военных расходов. Министерство домашних хозяйств на ежегодной основе подтверждало правильность учета и отчетности, предоставляемой округами, а в случае обнаружения коррупционных схем или мошенничества она передавалась в столичную прокуратуру для избрания меры наказания; если же характер ошибки носил непреднамеренный характер, отчет возвращался для редактирования. В случае, когда работа по бухгалтерскому учету и статистическому анализу за прошедший год удовлетворяла министерство домашних хозяйств, бухгалтеры на местах утверждались на следующий год [16].

Этот тип ведения учета и отчетности во времена династии Мин официально назывался «Цяньлян чжанбу», а представление такого типа отчета именовалось «Цзосяо» (дословно — докладывать о расходах вышестоящим инстанциям, отчитываться в расходовании средств) с составлением соответствующих «книг о расходовании средств». Такого рода книга составлялась в формате четырех столбцов, носивших названия: «остаток», «новые поступления», «вычет» и «наличие». Эта книга, известная как «книга с четырьмя столбцами», являлась главной формой регулярной бухгалтерской отчетности в Китае времен династии Мин [13].

Периодическая отчетность должна была соответствовать следующим требованиям:

- полностью отражать весь процесс движения денежных средств и запасов;
- подробность содержания различных документов должна определяться их длиной;
- использовать единый формата отчетов по всей стране с едиными единицами измерения;
- быть прозрачной от уровня к уровню: домохозяйство — уезд — округ — областной центр — комиссар по гражданским и финансовым делам — департамент домашнего хозяйства — император;
- подлежать всесторонней проверке со стороны чиновников министерства домашних хозяйств.

Подчеркнем, что сдача бухгалтерских отчетов в период правления династии Мин отличалась регулярностью со следующими сроками: ежемесячно, второго лунного месяца, кварталы, раз в полугодие, раз в год и раз в три года. Степень детализации фиксируемых в них сведений зависела от объема отчета и соответствовала принципам современной системы бухгалтерской отчетности, при этом

Таблица 1 / Table 1

## Сухопутные и водные посты и станции / Land and water posts and stations

Регион / Region	Станции -всего / Stations – total	Сухопутные станции / Land stations	Водные станции / Water stations	Пункты доставки / Delivery posts
Мукден	15	11	4	8
Бэйчжили	41	33	8	16
Интяньфу	8	6	2	1
Наньчжили	59	51	8	–
Чжэцзян	33	19	14	1
Цзянси	40	24	16	6
Хугуан	111	76	35	13
Фуцзянь	51	41	10	1
Шаньдун	41	34	7	1
Шаньси	58	58	–	7
Хэнань	54	54	–	37
Шэньси	130	124	6	35
Сычуань	141	93	48	14
Гуандун	75	40	35	1
Гуанси	73	54	19	4
Юньнань	74	74	–	–
Гуйчжоу	31	31	–	–
Итого	1035	823	212	145

Источник / Source: разработано автором на основе [15] / compiled by the author based on [15].

существовали и специфические требования к ее наполнению (табл. 2).

### Инвентаризация имущества

Для инвентаризации имущества при династии Мин использовалось несколько методов [18]:

- проводилась ревизия согласно инвентаризационной ведомости (на постоянной основе для инвентаризации государственной собственности);
- имела место систематическая и выборочная инвентаризация:
  - систематическая инвентаризация для драгоценных предметов (золота, серебра и украшений) — посредством взвешивания; для обычных вещей — методом штучного пересчета;
  - выборочная инвентаризация — как правило, для предметов с нестандартными габаритами. Полной проверке они подлежали раз в три года силами специального ревизора;
- обрабатывались инвентарные прибыли и убытки.

Для учета поступлений и выбытий запасов устанавливались квоты потребления (в месяц, в год), которые именовались «положительным расходом». При выявлении фактов избыточного потребления информация доносилась надзорному органу для обработки; при выявлении излишка запасов данные о нем указывались в инвентарной описи и сообщались надзорному органу для принятия решений.

### РАЗВИТИЕ УЧЕТНОЙ МЫСЛИ ПРИ ПРАВЛЕНИИ ДИНАСТИИ МИН

#### Цю Цзюнь и сопоставительная статистика

Цю Цзюнь (1420–1495 гг.) — ученый времен правления династии Мин, историк, политик, экономист, автор труда об управлении экономикой «Да сюэ яньи бу», кодифицировал «Бухгалтерские отчеты», продолжая традиции «Счетной книги государства» и «Бухгалтерские записи» предшествующих династий Тан и Сун [19]. Известен также сбором и анализом статистики транспортировки зерна во время правления династии Юань, по итогам которого сделал вывод, что потери при морских перевозках меньше, чем при речных.

Мыслители прошлых династий, как правило, использовали отдельные годы только для иллюстрации проблем и достижений, Цю Цзюнь же использовал сопоставимую статистику транспортировки зерна в династии Юань для анализа и принятия управленческих решений. Он выдвинул точку зрения, согласно которой «труд определяет стоимость товаров» на 180 лет раньше, чем появилась «теория стоимости труда» британского экономиста-классика Уильяма Петти<sup>2</sup>.

<sup>2</sup> China News Net Хайнань (на китайском языке). URL: <http://www.hi.chinanews.com> (дата обращения: 30.06.2021).

Таблица 2 / Table 2

## Требования к составлению отчетности / Reporting Requirements

Вид отчетности / Type of reporting	Содержание / Content	Требования к публикации / Publication requirements
Трехгодичные / Triennial	4 столбца: остаток, новые поступления, вычет и наличие / 4 columns: balance, inflow, paying, avail	Составлялась Желтая книга в двух экземплярах, одна хранилась у субъекта учета, другая передавалась в надзорные органы / The Yellow book was compiled in two copies, one was kept by the subject of accounting, the other was transferred to the supervisory authorities
Годовые / Annual	4 столбца: годовой сбор, годовые поступления, годовые расходы и годовой запас / 4 columns: annual fee, annual income, annual expenditure and annual supply	Предоставлялись в формате одного экземпляра ведомости раз в год / Provided in one copy of the statements once a year
Полугодовые и квартальные / Semi-annual and quarterly	4 столбца: «остаток», «новые поступления», «вычет» и «наличие» / 4 columns: balance, inflow, paying, avail	Предоставлялись в формате одного экземпляра ведомости раз в три месяца / Provided in one copy of the statement every three months
Ежемесячные и второго лунного месяца / Monthly and second lunar month	Данные по расходам и доходам / Expense and income data	Предоставлялся в формате одного экземпляра ведомости отчет о приходах и расходах каждый месяц (второй лунный месяц) / Provided in one copy of the statement of income and expenditure every month (second lunar month)

Источник / Source: разработано автором на основе [17] / compiled by the author based on [17].

### Анализ бюджетных доходов и расходов Чжан Цзючжэна

Чжан Цзючжэн (1525–1582 гг.) возглавлял кабинет министров в первый год правления императора династии Шэньцзун Мин (1573 г.). Чтобы разрешить финансовый кризис в стране и укрепить государственную власть Минского двора, он издал «Разъяснения» министерства финансов для проверки финансовых доходов и расходов подотчетных субъектов хозяйствования. Он предлагал для принятия управленческих решений при оценке финансовых доходов и расходов использовать данные не за один, а как минимум за два прошедших года. Исходя из принципа «соразмерять расходы с доходами, жить по средствам», им были разработаны меры по улучшению финансового состояния субъекта.

Однако его деятельность не ограничивалась урегулированием каких-то отдельных сфер экономической жизни страны, а носила глобальный характер. Ядром его реформы была реконструкция налоговой системы путем комплексного перехода от финансовой системы, основанной на физических объектах, к финансовой системе, основанной на серебряной валюте, сохранившейся в Китае в течение последующих десятилетий [20].

### Статистический анализ Сюй Гуанци

Сюй Гуанци (1562–1633 гг.) — один из самых известных ученых Китая конца XVI — начала XVII в., автор «Нунчжэн Цюаньшу» («Полный свод писаний об управлении земледелием»). Он первым провел статистический анализ нашествия саранчи на сельхозугодия крестьян посредством динамических рядов. Ведя подобный учет нашествий этих насекомых каждый месяц в течение нескольких лет, он выявил периоды их особой активности с сопутствующим нанесением ущерба крестьянским посевам, а сбор ученым разрозненных данных о набегах саранчи за триста лет стал значимым начинанием для учета того времени.

Его учетно-статистические исследования привели к тому, что он стал автором целой сельскохозяйственной философии, основанной на взаимоотношениях людей, природы и государства. Сюй Гуанци также старался воздействовать на традиционный китайский «антагонизм» между сельским хозяйством и бизнесом — склонить их в сторону сотрудничества, разрабатывал идею о взаимных ограничениях экологических, технологических и экономических факторов в сельскохозяйственной системе для ее процветания [21].

Он был активным сторонником внедрения достижений европейской науки, одновременно признавая, что для развития национальной модели бухгалтерского учета необходимо сначала понять национальную концепцию богатства. По его мнению, понятие «богатство» относится не к валюте, а продуктам труда, таким, как просо и шелк, которые имеют потребительную стоимость.

### Лу Сяншэн и использование средних чисел

Лу Сяншэн (1600–1639 гг.) — ученый, автор труда «Чжунсу Цзи». Важный чиновник–практик, успешный военачальник, он некоторое время занимал должность губернатора Сюань (ныне Сюаньхуа, Хэбэй), выдвинув и реализовав планы возрождения сельскохозяйственных угодий, вербовки образцовых солдат, управления лошадьми и реформирования военной системы. Для повышения аналитичности учетной работы им активно использовались такие показатели, как среднее значение по группе и общее среднее значение для определения урожайности земли. Он впервые в истории китайского учета дал подробное объяснение концепции средней урожайности на 1 му<sup>3</sup> земли, применив метод объединения средних групповых и общих средних значений, что стало беспрецедентным новаторским подходом для того времени [22].

## ВЫВОДЫ

Династийные периоды в экономической истории Китая рассматриваются как отдельные этапы об-

<sup>3</sup> Му — мера земельной площади, равная 60 квадратным чжан, что соответствует приблизительно 0,07 га.

щеисторического процесса развития любой сферы экономической жизни, среди которых особое место занимают учет и статистика.

Период правления династии Мин ознаменовался централизацией управления и значительным подъемом торговли, отделением торгового капитала от ростовщического, развитием ремесленного производства и освоением им новых рынков сбыта, ростом производительных сил в сельском хозяйстве, небывалым расцветом кораблестроительного дела, расширением добычи различных руд и каменного угля, превращением серебра в доминирующую валюту.

Развитие учета и статистики сопровождалось созданием единой национальной постовой системы учета домохозяйств, принявшей общегосударственный характер и ставшей более развитой, чем аналогичные системы многих европейских стран. Важной вехой в истории развития китайского бухгалтерского, налогового и кадрового учета, а также менеджмента стало использование Желтой и Белой книг. Заметных положительных успехов в сборе и обобщении данных достигла бухгалтерская отчетность, а «книга о расходовании средств» в формате четырех столбцов еще на несколько последующих веков стала ее главной формой.

В этот период произошло существенное развитие учетной мысли и хозяйственной политики. Статистические исследования Сюй Гуанци, Лу Сяншэн и Цю Цзюнь стали знаковыми и новаторскими для того времени, а серебряная реформа Чжан Цзючжэна — основой финансовой системы Китая на последующие десятилетия.

## СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Чжао Ифэн. Структурные изменения в экономике династии Мин. *Цюши*. 2016;(2):140–152. (на китайском языке).
2. Лянь Минь. Исследование исторических теорий династии Мин. Beijing: China Social Sciences Press; 2012. 271 с. (на китайском языке).
3. Баялиева Е. Ф. О кодексах династий Юань и Мин. *Вестник Бурятского научного центра Сибирского отделения Российской академии наук*. 2017;27(3):41–55.
4. Пивоваров Н. Д. Источники древнекитайского права. *Актуальные проблемы российского права*. 2015;52(3):15–23.
5. Ли Тяньши, Ван Цзяньчэн. Курс истории древнего Китая. Нанкин: Издательство Нанкинского педагогического университета; 2011. 546 с. (на китайском языке).
6. Фан Цзюнь. Исследование домохозяйств при династии Мин. Магистерская дисс. ... Шанхай: Университет Фудань; 2011. 115 с. (на китайском языке).
7. Луань Чэнсянь. Обзор вопросов регистрации населения в Желтой книге династии Мин. *Исторические исследования* 1998;(2):39–53 (на китайском языке).

8. Tan H., Jia Y., Li Y., Hou W. China Neighborhood and Village Committee confront the COVID-19 Pandemic; Cultural history and tracking back review of relevant public health events in last century. Preprints online platform. 2020. URL: <https://www.preprints.org/manuscript/202004.0447/v2>
9. Чжэн Синь. Исследование системы Желтой книги династии Мин. Магистерская дисс. ... Шанхай: Восточно-Китайский университет политических наук и права; 2019. 92 с. (на китайском языке).
10. Wenxian Zhang. The Yellow Register Archives of Imperial Ming China. *Libraries & the Cultural Record*. 2008;43(2).
11. Круглова М.С. Поселково-волостные предприятия КНР: успех реформаторов или эволюция традиционного института? *Terra Economicus*. 2020;18(4):111–125.
12. Свистунова Н.П. Аграрная политика минского правительства во второй половине XIV в. М.: Наука; 1966. 168 с.
13. Чжан Миньфу, Дун Хайли, Сюэ Чжифэн. Метод ведения национального бухгалтерского учета при династии Мин. *Чжунчжоу*. 1998;(4):127–131 (на китайском языке).
14. Вэй Шуцзюй. Составление земельного реестра и его функция в земельном налогообложении при династии Мин. *China Book Review*. 2004;(2):50–52 (на китайском языке).
15. Цзи Хуэйцзюань. Почты и экономическое развитие при династии Мин. Аньхойский педагогический университет; 2004. (на китайском языке).
16. Ван Вэйкай. Минфа. Уголовное право. Тяньцзинь: Тяньцзиньское издательство древних книг; 2005. 223 с. (на китайском языке).
17. Shen Shixing. *Ming Huidian*. Zhonghua Bookstore; 1989. (In Chinese).
18. Ян Лянчэн. Применение и развитие системы инвентаризации активов в бухгалтерском учете Китая. *China Chief Financial Officer*. 2013;(10):148–149 (на китайском языке).
19. У Шэньюань. Цю Цзюнь и бухгалтерский учет. *Шанхайский бухгалтерский учет*. 1982;(7):15–18 (на китайском языке).
20. Ван Мин. Начало современной трансформации традиционной страны: новая теория реформы Чжан Цзюйчжэна. *Литература, история и философия*. 2015;(1):12–26 (на китайском языке).
21. Чэнь Сяоли. Исследование сельскохозяйственной философии Сюй Гуанци. Дисс. ... канд. наук. Далянь: Даляньский технологический университет; 2013. 102 с. (на китайском языке).
22. Чжань Шаовэй. Исследование военной стратегии Лу Сяншэна. Магистерская дисс. ... Нанкин: Нанкинский университет; 2017. 95 с. (на китайском языке).

## REFERENCES

1. Zhao Yifeng. Structural Changes in the Ming Dynasty's Economy. *Qiusi Academic Journal*. 2016;02:140–152. (In Chinese).
2. Lian Min. Research on Ming Dynasty Historical Theories. China Social Sciences Press; 2012. 271 p. (In Chinese).
3. Bayalieva E.F. On the codes of the Yuan and Ming dynasties. *Vestnik Buryatskogo nauchnogo centra Sibirskogo otdeleniya Rossijskoj akademii nauk = Bulletin of the Buryat Scientific Center of the Siberian Branch of the Russian Academy of Sciences*. 2017;3(27):41–55. (In Russ.).
4. Pivovarov N.D. Sources of ancient Chinese law. *Aktual'nye problemy rossijskogo prava = Actual problems of Russian law*. 2015;3(52):15–23. (In Russ.).
5. Li Tianshi, Wang Jiancheng. A Course in Ancient Chinese History. Nanjing Normal University Press. Nanjing; 2011. 546 p. (In Chinese).
6. Fang Jun. A Study of Households in the Ming Dynasty. Master's thesis. Fudan University, Shanghai; 2011. 115 p. (In Chinese).
7. Luan Chengxian. Overview of the issues of population registration in the Yellow Book of the Ming Dynasty. *Historical Research*. 1998;02:39–53. (In Chinese).
8. Tan H., Jia Y., Li Y., Hou W. China Neighborhood and Village Committee confront the COVID-19 Pandemic; Cultural history and tracking back review of relevant public health events in last century. Preprints online platform. 2020. URL: <https://www.preprints.org/manuscript/202004.0447/v2>



9. Zheng Xin. A Study of the Yellow Book System of the Ming Dynasty. Master's thesis. East China University of Political Science and Law, Shanghai; 2019. 92 p. (In Chinese).
10. Wenxian Zhang. The Yellow Register Archives of Imperial Ming China. *Libraries & the Cultural Record*. 2008;43(2).
11. Kruglova M. S. Poselkovo-volost enterprises of the PRC: the success of reformers or the evolution of a traditional institution? *Terra Economicus*. 2020;18 (4):111–125. (In Russ.).
12. Svistunova N. P. Agrarian policy of the Min's government in the second half of the XIV century. Moscow: Nauka; 1966. 168 p. (In Russ.).
13. Zhang Minfu, Dong Haili, Xue Zhifen. National Accounting Operation Method in Ming Dynasty. *Zhongzhou Academic Journal*. 1998;04:127–131. (In Chinese).
14. Wei Shuju. Land Registry Compilation and Its Function in Land Taxation during the Ming Dynasty period. *China Book Review*. 2004;02:50–52. (In Chinese).
15. Ji Huijuan. Posts and Economic Development in Ming Dynasty. Anhui Normal University; 2004. (In Chinese).
16. Wang Weikai. "Mingfa-Criminal Law." Tianjin: Tianjin Ancient Books Publishing House; 2005. 223 p. (In Chinese).
17. Shen Shixing. "Ming Huidian". Zhonghua Bookstore; 1989. (In Chinese).
18. Yang Liangcheng. The Application and Development of the Asset Inventory System in Chinese Accounting. *China Chief Financial Officer*. 2013;10:148–149. (In Chinese).
19. Wu Shen yuan. Qiu Jun and Accounting. *Shanghai Accounting*. 1982;07:15–18. (In Chinese).
20. Wan Ming. The Beginning of the Modern Transformation of Traditional Country: A New Theory of Zhang Juzheng's Reform. *Literature, History, and Philosophy*. 2015;01:12–26. (In Chinese).
21. Chen Xiaoli. Agricultural Philosophy Research by Xu Guangqi. PhD thesis. Dalian University of Technology, Dalian; 2013. 102 p. (In Chinese).
22. Zhang Shaowei. A Study of Lu Xiangsheng's Military Strategy. Master's thesis. Nanjing University, Nanjing; 2017. 95 p. (In Chinese).

### ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ

**Марина Александровна Амурская** — кандидат экономических наук, доцент, доцент департамента иностранных языков и межкультурной коммуникации, Финансовый университет, Москва, Россия  
<http://orcid.org/0000-0003-2497-8209>  
amurskaia@mail.ru

### ABOUT THE AUTHOR

**Marina A. Amurskaya** — Cand. Sci. (Econ.), Associate Professor, Associate Professor of the Department of Foreign Languages and Intercultural Communication, Financial University, Moscow, Russia  
<http://orcid.org/0000-0003-2497-8209>  
amurskaia@mail.ru

*Конфликт интересов: автор заявляет об отсутствии конфликта интересов.*  
*Conflicts of Interest Statement: The author has no conflicts of interest to declare.*

*Статья поступила в редакцию 24.01.2022; после рецензирования 10.02.2022; принята к публикации 05.03.2022.*

*Автор прочитала и одобрила окончательный вариант рукописи.*

*The article was submitted on 24.01.2022; revised on 10.02.2022 and accepted for publication on 05.03.2022.*

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

## История развития экономического анализа на Среднем Урале / History of Economic Analysis Development in the Middle Urals

**И**стория развития фундаментальных научных исследований в области экономического анализа и история становления и развития на уральской земле академической экономической науки причудливо переплетены. Долгое время последняя не выходила за рамки «ойкономии» — простой фиксации каких-либо явлений хозяйственной жизни.

Начало экономическому анализу на уральском материале было положено В. И. Лениным — в 1890-е гг. в книге «Развитие капитализма в России» он отметил особенности развития экономики края. Становление экономической науки на Урале пришлось на период социалистического строительства после Октябрьской революции: отмена коммерческой тайны, обеспечение гласности, учета, контроля за хозяйственными процессами и их финансовыми результатами становятся основой для возникновения и развития экономического анализа. Появляются основные положения по счетоводству и отчетности, получают дальнейшее развитие вопросы анализа балансов. Вузовская экономическая наука в регионе сформировалась только в 1930-е гг. Молодой ученый Г. А. Пруденский (1904–1967), в будущем видный советский ученый-экономист, член-корреспондент АН СССР, в 1932 г. организовал в Уральском политехническом институте им. С. М. Кирова кафедру экономики и организации предприятий машиностроения, ставшую основой для создания инженерно-экономического факультета, сотрудники которого занимались проблемами поиска внутрипроизводственных резервов, повышения производительности труда и улучшения использования рабочего времени. Их разработки внесли огромный вклад в развитие теории и методологии учета и анализа в областях калькулирования и дифференциации методов исчисления себестоимости, классификации затрат для целей учета и анализа.

В это же время формируются теоретико-методические основы комплексного экономического

анализа хозяйственной деятельности, (охватывающего не только показатели баланса, но и экономику предприятия в целом), совершенствуется теория и практика финансового анализа (анализа балансов и финансовых отчетов).

Научная работа в этом направлении не остановилась и в годы Великой Отечественной войны. Усилилась роль экономического анализа в ходе борьбы за экономию, ускорился процесс формирования академического центра экономических исследований на Урале. С этой целью в 1941 г. была образована группа технико-экономических исследований (ТЭИ) под руководством Н. Н. Колосовского как подразделение Уральского филиала Академии наук СССР (УФАН). Его первым заданием была разработка «Схемы усиления транспортных связей Среднего Урала», так как фронт нуждался в бесперебойных поставках боеприпасов, техники и вооружений.

В послевоенные годы усиливаются требования к анализу годовых отчетов — предусматривается оценка не только хозяйственной деятельности, но и материального урона, причиненного войной, и значительной дебиторской задолженности. Углубляется дифференциация анализа по отраслям, внутренним подразделениям, укрепляется хозрасчет и платежно-расчетная дисциплина, возникают лицевые счета экономии, усиливается контроль и анализ норм расхода сырья, топлива и других ресурсов, фонда заработной платы, возникает анализ резервов снижения производственных и управленческих расходов.

В 1947 г. группа ТЭИ на Урале была преобразована в сектор, а в 1951 г. — в отдел экономических исследований, который занимался проблемами специализации и кооперирования в машиностроении.

Пятилетний план восстановления и развития народного хозяйства СССР потребовал нового значительного подъема производительности труда, что дало дополнительный импульс для развития теории и методологии экономического анализа.

Движение за использование резервов производительности труда получило широкое распространение на передовых машиностроительных заводах. Так, на Уралвагонзаводе возникла идея использования нового метода выявления резервов — самофотографии рабочего дня, был внедрен на многих промышленных предприятиях СССР, в том числе Уральском заводе тяжелого машиностроения, заводе «Металлист» и ряде других. Этой же проблеме была посвящена научно-исследовательская работа Г. А. Пруденского «Опыт самофотографии рабочего дня» (1946 г.)

В 1950-е гг. большую популярность среди ученых — исследователей Уральской школы анализа приобретают методы межхозяйственного сравнительного анализа: Свердловским научно-исследовательским проектно-техническим институтом машиностроения, Институтом экономики Средне-Уральского совнархоза, кафедрой экономики и организации машиностроительного производства УПИ им. С. М. Кирова были проведены межзаводские исследования, касающиеся сравнения технико-экономических характеристик производства мотоциклов на Ирбитском и Киевском заводах. В это же время местные ученые выполнили ряд сравнительных анализов трудоемкости, себестоимости, уровня техники, технологии и организации производства на машиностроительных заводах региона, что позволило наиболее полно изучить и выявить резервы производства и создать условия для их использования.

Большой вклад в развитие уральской научной школы экономического анализа внес В. И. Ганштак (1906–1965) — инженер-экономист, доктор экономических наук, профессор кафедры экономики и организации предприятий машиностроения Уральского политехнического института. В своих работах он использовал результаты упомянутых выше межзаводских сравнений, и его по праву можно считать родоначальником методики межзаводского анализа на Урале. В трудах ученого изложены также сущность, задачи и методы хозяйственного расчета: в книге «Хозяйственный расчет в цехе машиностроительного завода» (1946 г.) показано, что «хозрасчет становится одной из организационных форм, при помощи которых практически осуществляется режим экономии», в работах «Себестоимость продукции в машиностроении», «Резервы снижения себестоимости продукции» (1956 г.) освещены структура и основ-

ные факторы, определяющие уровень и резервы снижения себестоимости продукции.

Ведущие предприятия региона на основе сравнительного анализа систематически выявляли резервы, и особое внимание уделялось резервам снижения себестоимости продукции. На ряде заводов (Уралвагонзаводе, Свердловском заводе транспортного машиностроения, Уральском турбомоторном заводе) для их выявления применялись организационно-технический план и рационализаторские предложения работников предприятий. В. И. Ганштак разработал единую методику составления организационно-технического плана, используя опыт Уральского завода тяжелого машиностроения и Уралхиммашзавода, а также методы комплексного анализа как средство выявления резервов производства и отразил это в своих трудах. Впервые в экономической литературе подробно был показан анализ уровня техники, состояния специализации и кооперирования.

В 1960-е гг. к развитию теории и методологии экономического анализа подключились ученики В. И. Ганштака: Б. И. Майданчик, И. А. Розенберг, С. А. Бороненкова, И. С. Иоффе, Д. Ф. Чангли и многие другие.

Метод межзаводского сравнения на примере уральских предприятий в своих работах освещал Б. И. Майданчик. К их числу следует отнести исследования в области сравнительного анализа использования производственных ресурсов на мотоциклетных заводах, трудоемкости и себестоимости турбин и моторов, производительности труда и использования площадей в чугунолитейных цехах Турбомоторного и Уральского компрессорного заводов.

Экономической эффективности производства в подшипниковой промышленности посвящены работы Д. Ф. Чангли, в которых также проводился глубокий сравнительный анализ технико-экономических показателей заводов подшипниковой промышленности на предмет наличия и использования внутривзаводских резервов производства, а также сравнения структуры и состава себестоимости продукции родственных предприятий.

В. И. Ганштак и И. А. Розенберг анализировали возможности удешевления и повышения эффективности управления предприятием.

Знаменательным явлением в эти годы стало создание общественных бюро экономического анализа (ОБЭА), способствующих его развитию.

Главным идеологом этой формы публичного участия в вопросах экономического анализа на предприятиях был профессор П. А. Жуков. (1903–1968). По сути, организация таких бюро позволяла приобщить к изучению и улучшению экономики предприятия, к экономическому анализу фактов хозяйственной жизни широкие массы трудящихся (экономистов-общественников), что повышало заинтересованность коллектива в результативности и эффективности производства при меньших затратах и выступало в качестве общественного контроля за нарушением режима экономии в производственно-хозяйственной деятельности предприятия. На предприятиях Уральского совнархоза в деятельности общественных бюро экономического анализа принимали участие 12 тыс. чел., по итогам их работы в 1960 г. были выработаны основные направления экономического анализа. Самым положительным был опыт Уралмашзавода (УЗТМ). Следует отметить, что уральский опыт создания-ОБЭА был подхвачен по всей стране.

В целях улучшения экономической работы на предприятиях Урала (при проектных и научно-исследовательских институтах, вузах и др.) помимо центральной экономической лаборатории были созданы и специализированные, в том числе по машиностроению, лесной, горнодобывающей и нефтяной промышленности.

Экономическая реформа 1965 г. ознаменовалась созданием теоретико-аналитических школ в Москве, Санкт-Петербурге, Киеве, Минске и других городах.

Характерные особенности экономического анализа в данный период — его проникновение во внутрихозяйственные подразделения хозрасчетных предприятий, рост значимости его прогнозного (перспективного) направления, при котором поиск резервов сводится не к выявлению безусловных потерь и перерасходов, а к внедрению в практику хозяйствования научно-технического прогресса и передового опыта. Значительное распространение получили новые прогрессивные формы и направления аналитической работы, в том числе оперативный и функционально-стоимостной анализы.

При этом государство призывало повышать качество и оперативность учета и статистики, совершенствовать учетную документацию и отчетность во всех звеньях народного хозяйства. Этой теме посвящены сборники статей «Передовой опыт — наше достояние», в которых собраны

доклады ученых-экономистов Урала по основным проблемам экономического анализа. На передовых предприятиях и в объединениях все шире внедрялись и использовались прогрессивные методы и формы организации аналитической работы, активно применялась современная электронно-вычислительная техника, что позволяло делать сложные экономико-математические и эконометрические расчеты с применением методов корреляционного и регрессионного анализа.

В 1967 г. для анализа технико-экономических показателей на Уралмашзаводе, Свердловском инструментальном и других машиностроительных заводах впервые была использована методика многофакторного корреляционного анализа производительности труда и себестоимости продукции (разработка В. В. Рыжовой), а на примере чугунолитейных цехов предприятий машиностроения Урала — модели взаимосвязи организационно-технического уровня с основными результатами производственно-хозяйственной деятельности (разработка С. А. Бороненковой). В 1969 г. вышла в свет работа П. Г. Ковалькова о комплексной оценке организационно-технического уровня на промышленных предприятиях.

В 1960-е гг. начались преобразования в народном хозяйстве, и Советскому Союзу потребовались экономисты с высшим образованием, поэтому остро встал вопрос об открытии экономических вузов. 10 октября 1967 г. на базе экономического факультета Уральского государственного университета им. А. М. Горького и свердловского филиала Московского института народного хозяйства (РЭУ им. Г. В. Плеханова) был организован Свердловский институт народного хозяйства (СИНХ).

Одновременно с созданием вуза организуется кафедра бухгалтерского учета в промышленности (в настоящее время — бухгалтерского учета и аудита) — старейшая кафедра бухгалтерского учета на Урале. Многие годы только она готовила специалистов данного профиля. Первым ее заведующим был А. И. Валуев (1898–1982). Основными трудами этого видного ученого-экономиста являются «Бухгалтерский учет и анализ хозяйственной деятельности металлургического завода», сборник упражнений по курсу «Бухгалтерский учет и анализ баланса и отчета» для студентов инженерно-экономических специальностей. Он активно участвовал в учебном процессе и его методическом обеспечении, читал лекции по основ-

ному учебному курсу и спецкурсу «Бухгалтерский учет и анализ хозяйственной деятельности на промышленном предприятии».

Базовой по подготовке специалистов в области экономического анализа на Урале являлась кафедра статистики и анализа хозяйственной деятельности в СИНХе. Возглавлял ее до 1977 г. выдающийся советский ученый, д.э.н., профессор Б.И. Майданчик. Он был продолжателем научной школы экономического анализа профессора В.И. Ганштака. Под его руководством на ведущих предприятиях (Уралмаше, Уралвагонзаводе) была разработана методика комплексного экономического анализа резервов производства на основе сравнительного анализа. В 1972 г. вышла в свет книга Б.И. Майданчика, С.А. Бороненковой и др. «Основы экономики и организации литейного производства», которая обобщила опыт аналитической работы. Более чем в пятидесяти литейных цехах Среднего Урала по единой методике был проведен комплексный анализ уровня техники, технологии и организации производства.

В трудах Б.И. Майданчика подробно изложены принципы сравнительного анализа: приведена система показателей, используемых при межзаводском анализе, рассмотрена методика поиска резервов производства, сравнительного анализа уровня производительности труда, рентабельности, себестоимости и организационно-технического уровня.

Одним из основоположников нового направления экономического анализа — управленческого анализа является С.А. Бороненкова. Ее научные работы посвящены изучению проблем совершенствования системы управления предприятием и экономического анализа как обеспечивающей функции управления и главного инструмента поиска резервов производства. В 1978–1984 гг. в Свердловском институте народного хозяйства выходит в свет серия ее трудов по анализу хозяйственной деятельности в системе АСУП, где показаны структура системы аналитического обеспечения, ее модель, состав задач, их классификация, вопросы стандартизации и унификации системы показателей и факторов, закрепление состава задач за исполнителями и потребителями.

В начале 1980-х гг. коллективом авторов СИНХ (Б.И. Майданчиком, Л.И. Масловой, Т.И. Рыбниковой, Ю.С. Сыркиным) разработаны теоретико-методические основы функционально-стоимостного

анализа (ФСА): определено место ФСА в общей системе экономического анализа хозяйственной деятельности, принципы и последовательность его проведения, область применения, организация ФСА в промышленности и в системе управления издержками; подчеркнуто, что большое значение для улучшения первичного учета и оперативного анализа имеет внедрение нормативного метода учета затрат на производство. В это же время в том же вузе учеными-аналитиками Л.И. Масловой, А.П. Сабуровым, Д.Ф. Чангли разрабатывается и исследуется методика анализа трудовых показателей и производительности труда.

Перестройка политической и экономической системы и переход к рыночным отношениям, перевод предприятий на полный хозрасчет и самофинансирование послужили толчком к активному поиску резервов производства, повышению заинтересованности в конечных результатах своего труда, что нашло отражение в книге С.А. Бороненковой и Ю.Г. Бондаря «Экономический анализ — основа поиска резервов».

Масштабная реформа 1990-х гг. стала причиной множества социально-экономических изменений. В отдельное направление выдвинулось управление рисками в условиях нестабильной экономической ситуации. В своей работе «Финансовый анализ и прогнозирование» С.А. Бороненкова и С.И. Крылов рассматривали некоторые вопросы анализа, рейтинговой оценки и прогнозирования финансового состояния предприятия.

В рамках правительственной программы поддержки малого бизнеса в Уральском государственном экономическом университете (УРГЭУ) коллективом авторов под руководством профессора С.А. Бороненковой была разработана методика анализа эффективности деятельности малых предприятий (Д.Ф. Чангли, О.Ю. Колмогоровой), а также проведена комплексная систематизация подходов к диагностике банкротства и несостоятельности на примере предприятий малого и среднего бизнеса (Д.Ф. Чангли, С.И. Крылов, Л.Л. Жабинская).

В 2001–2002 гг. впервые в регионе С.А. Бороненковой и Т.И. Буяновой разработана методика анализа и оценки рейтинга страховых организаций. Основным методом анализа производственной деятельности предприятия, моделям и методам финансового анализа, производственного анализа, а также основным методам прогнозирования экономических параметров хозяйство-

вания посвящена работа сотрудников института экономики УрО РАН Е. В. Попова, А. И. Татаркина, Е. С. Дубровской.

В настоящее время в исследованиях уральских ученых все чаще находят отражение актуальные вопросы теоретико-методического обеспечения стратегического анализа (А. В. Чепулянис), места и роли экономического анализа в системе контроллинга (Н. С. Нечеухина), развития учетно-аналитического обеспечения некоммерческой деятельности (А. В. Чепулянис, А. В. Титова), аналитические аспекты системы сбалансированных показателей (С. И. Крылов, Н. Н. Ильшева), система аналитических показателей налоговой и экономической безопасности бизнеса (А. Ю. Попов), методы экономического анализа финансовой устойчивости кредитных организаций с позиции оценки проблемных активов (Е. Г. Шатковская, Т. Ю. Девятова).

В современных условиях цифровизации и информатизации в процесс экономического анализа внедряются современные технологии, которые упрощают и автоматизируют процесс регистрации и аналитической обработки большого массива данных для дальнейшей интерпретации и выработки обоснованных экономических решений, снижения факторов риска и неопределенности, а также угроз, связанных с реализацией стратегических задач бизнеса. Внедрение в учебный и научно-исследовательский процесс новейшего программного обеспечения позволяет повышать точность и аналитичность прогнозных имитационных моделей, формировать системы индикаторов и параметров свершившегося и будущего характера воздействия внутренних и внешних

факторов на результативность инновационной деятельности. Все это реализуется в ведущих вузах Среднего Урала, что повышает научно-технический и инновационный потенциал региона по подготовке высококвалифицированных специалистов и проведению высокотехнологических исследований, в том числе и в области экономического анализа.

Методологические и практические аспекты этого научного направления активно изучаются в Уральском государственном экономическом университете, Уральском федеральном университете имени первого Президента России Б. Н. Ельцина, Институте экономики УрО РАН, что находит отражение в учебных пособиях и монографиях местных ученых.

Назвать все имена и научные работы в одной статье невозможно, но даже приведенные данные показывают, что уральская школа аналитиков, основанная Г. А. Пруденским и В. А. Ганштаком, работает очень активно. Дело своих учителей продолжает многочисленная армия учеников, последователей, единомышленников.

*Материал подготовлен  
доктором экономических наук, профессором  
Уральского государственного  
экономического университета  
С. А. Бороненковой и  
кандидатом экономических наук,  
доцентом кафедры бухгалтерского учета  
и аудита  
Уральского государственного экономического  
университета  
А. В. Чепулянисом,  
г. Екатеринбург*

## ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2022-9-2-87-94  
УДК 657.6(045)  
JEL M40, M42, L32

## Аудиторский рынок в России и Китае

Лю Яли

Санкт-Петербургский государственный университет, Санкт-Петербург, Россия

### АННОТАЦИЯ

Статья посвящена анализу рынков аудиторских услуг двух мировых держав – России и Китая. Концепция развития аудиторской деятельности в России предполагает формирование системы предоставления данного рода услуг, которая имеет нереализованные возможности в области своего совершенствования с учетом современных реалий. В статье рассмотрены текущее состояние дел в отрасли, существующая правовая база, проанализирована роль государства в становлении рынка аудиторских услуг с стране. В работе также приведены постулаты аудиторской деятельности в Китае, чьи стандарты наиболее близко приближены к международным нормам и руководящим принципам по ряду важных аспектов. Кроме того, в Китае развит государственный аудит с применением исполнительного режима. В результате исследования выявлена взаимосвязь между индексом аудиторских проверок и фактом коррупции и предложены возможные ключевые направления развития аудиторских рынков России и Китая.

Поскольку аудит становится важной областью мировой деятельности, способствуя развитию экономики, **целью** настоящего исследования является выявление особенностей развития аудиторских рынков России и Китая, его **объектом** – рынок аудита, а **предметом** – аудиторская деятельность в этих странах.

**Ключевые слова:** аудит; аудиторский рынок; аудиторская деятельность; государственное регулирование; коррупция; «большая четверка»

**Для цитирования:** Лю Яли. Аудиторский рынок в России и Китае. *Учет. Анализ. Аудит.* 2022;9(2):87-94. DOI: 10.26794/2408-9303-2022-9-2-87-94

## ORIGINAL PAPER

## Audit Markets in Russia and China

Liu Yali

Saint Petersburg State University, Saint Petersburg, Russia

### ABSTRACT

This research describes and analyzes the auditing markets of two world powers, such as Russia and China. Russia has studied the concept of the development of auditing activities. This concept assumes the formation of a system for the development of the audit services market in Russia, which has unrealized opportunities for its improvement, considering modern realities. The article considers the current state of affairs in the industry, the existing legal framework, analyzes the role of the state in the market's development for audit services in the country. The paper also presents the postulates of auditing in China, whose standards are closest to international norms and guidelines in several important aspects. In addition, China has developed a state audit using an executive regime. As a result of the study, the author revealed the relationship between the audit index and the fact of corruption, and proposed possible key directions for the development of the audit markets in Russia and China. Since audit is becoming an important area of world activity, contributing to the development of the economy, the purpose of this study is to identify the features of the development of the audit markets in Russia and China, its object is the audit market, and the subject is audit activities in these countries.

**Keywords:** auditing; audit market; audit activity; state regulation; corruption; “big four”

**For citation:** Liu Yali. Audit markets in Russia and China. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing.* 2022;9(2):87-94. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2022-9-2-87-94

© Лю Яли, 2022

## ВВЕДЕНИЕ

Научные исследования, касающиеся независимого аудита финансовой отчетности, включая экономические стимулы и отношения, связанные с аудиторскими контрактами и процессами, являются относительно новыми. До середины 1970-х гг. аудит рассматривался как чисто практическая деятельность, управляемая определенными правилами, в значительной степени установленными самой профессией; между тем, его нужно рассматривать в разрезе профессионального бизнеса, который предполагает более широкое использование экономической среды исследуемого объекта.

Как таковые, аудиторы подчиняются экономическим реалиям, дисциплине рынков и нормативных актов, на основе которых они выполняют свои функции. Более того, рычаги воздействия, которые им доступны, необычайно сложны. Независимый аудит финансовой отчетности представляет ценность как для существующих, так и для потенциальных инвесторов, а также для кредиторов, которые не заключают прямых контрактов с аудитором. Чаще всего последний взаимодействует с юридическим лицом (компанией) и с руководством организации, данные финансовой отчетности которой являются основой для аудиторской проверки. Кроме того, ни качество аудита, ни усилия самого аудитора, связанные со сложными суждениями о характере, объеме и сроках сбора информации, не поддаются непосредственному наблюдению даже со стороны руководства компании. Наконец, аудиторы должны придерживаться значительного количества нормативных документов на тему профессионального и государственного регулирования (в каждой стране они свои). Несмотря на перечисленные сложности, аудит является процветающим бизнесом во всем мире, и высококачественные экспертизы такого рода повсеместно признаны особо важными для надлежащего функционирования рынков капитала.

## МЕТОДЫ ИССЛЕДОВАНИЯ И РЕЗУЛЬТАТЫ

Аудиторская деятельность в России регламентируется Федеральным законом «Об аудиторской деятельности»<sup>1</sup>. Согласно данному документу

<sup>1</sup> Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (с изм. и дополн.). URL: <https://base.garant.ru/12164283/>; Федеральный закон от 30.12.2020 № 498-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон

«аудитор — это физическое лицо, получившее квалификационный аттестат аудитора и являющееся членом одной из саморегулируемых организаций аудиторов», а «аудиторская организация — коммерческая организация, являющаяся членом одной из саморегулируемых организаций аудиторов»<sup>2</sup>. Важно уточнить, что аудиторская деятельность — это деятельность аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов, проводящих аудит и оказывающих сопутствующие ему услуги<sup>3</sup>.

Текущее состояние аудиторской деятельности и связанные с ней вопросы определены Концепцией развития аудиторской деятельности в России (до 2022 года)<sup>4</sup>, которая содержит принципы, методы и точки зрения на развитие аудиторской работы до конца следующего года.

Данный документ предполагает формирование системы развития рынка аудиторских услуг. Кроме того, создана правовая база для деятельности аудиторских компаний и даны рекомендации более гибко применять на практике действующие в России Международные стандарты аудита (МСА)<sup>5</sup>.

По мнению О. Ю. Зиборева, главным результатом развития аудиторской деятельности стало создание и внедрение профессиональных органов в различных областях, а также формирование аудиторского рынка, функционирующего на принципах доступности и прозрачности источников информации [1], что позволяет дисциплинировать и регулировать деятельность аудиторских организаций

«Об аудиторской деятельности»» (с изм. на 2 июля 2021 г.). URL: <https://docs.cntd.ru/document/573249745> (дата обращения: 17.12.2021).

<sup>2</sup> Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (с изм. и дополн.). URL: <https://base.garant.ru/12164283/>; «Собрание законодательства РФ», 05.01.2009. № 1, ст. 15. URL: <http://pravo.gov.ru/informatsionnyy-byulleten-sobranie-zakonodatelstva-rossiyskoy-federatsii/index.php> (дата обращения: 17.12.2021).

<sup>3</sup> Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ (ред. от 30.12.2021) «Об аудиторской деятельности» (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2022). URL: <https://legalacts.ru/doc/federalnyi-zakon-ot-30122008-n-307-fz-ob/> (дата обращения: 02.03.2022).

<sup>4</sup> Проект Концепции дальнейшего развития аудиторской деятельности в Российской Федерации. <http://www.consultant.ru/law/hotdocs/46640.html> (дата обращения: 17.12.2021).

<sup>5</sup> Международные стандарты аудита (МСА) [International Standards on Auditing (ISA)] — международные профессиональные стандарты для осуществления аудиторской деятельности. URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_71765/9dbadedfc5ede08e8d9d8713bbd319ebde3409ea/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_71765/9dbadedfc5ede08e8d9d8713bbd319ebde3409ea/)



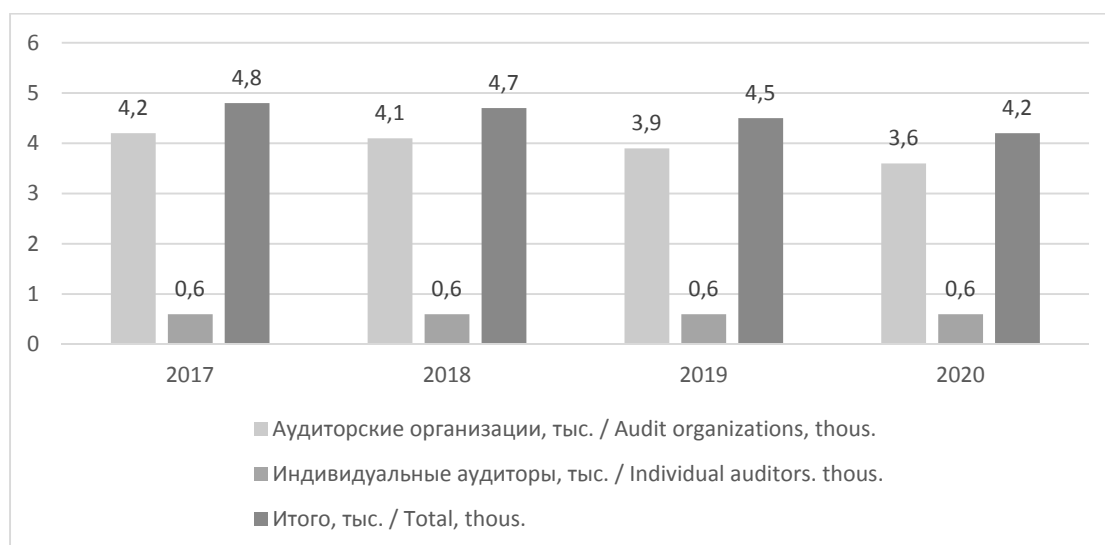


Рис. 1 / Fig 1. Динамика количества аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов в России 2017–2020 гг. / Dynamics of quantity of audit organizations and individual auditors in Russia 2017–2020

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

и отдельных специалистов, проверять и выявлять нарушения ими общих правил, норм и требований, а также проводить профессиональную сертификацию и внешний контроль качества аудиторской деятельности.

Другие достижения российского аудиторского рынка включают следующие компоненты:

- создание системы общественного контроля, независимой от аудиторских организаций;
- признание российских аудиторских организаций на международных площадках.

Для обоснования этих выводов в качестве основных показателей данного рынка нами были выбраны показатели количества аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов (рис. 1).

Из рис. 1 следует, что количество организаций, имеющих право на осуществление профессиональной деятельности в России, постепенно уменьшалось с 2017 по 2020 г. При этом количество индивидуальных аудиторов осталось неизменным, без явной тенденции к увеличению.

Процедура аудита является независимой проверкой деятельности организации, при этом одна из ее целей — установление достоверности финансовой отчетности исследуемого объекта. Безусловно, мировой экономический кризис, связанный с пандемией коронавируса, негативно повлиял на развитие рынка аудиторских услуг и резко снизил финансовые возможности потенциальных заказчиков, поэтому аудиторам необходимо научиться выживать в новых сложных условиях, корректиро-

вать цены (в соответствии с текущими рыночными) и составлять стратегические планы долгосрочного развития.

Сейчас возвращение доверия к результатам оказания аудиторских услуг и развитие данного сектора экономики являются наиболее важными задачами. При этом регулирование деятельности аудиторов, надзора за ней и ее реализация должны основываться на современных международных стандартах. Подчеркнем, что одним из значимых факторов, определяющих развитие страны в целом, является стабильный спрос на услуги аудиторских компаний. При этом требования к качеству их оказания меняются по мере увеличивающейся интеграции российских аналитических организаций в мировую экономику [2, 3].

На современном этапе развития унификация аудиторской деятельности, стандартизация наиболее значимых факторов аудита и предоставление достоверной аудиторской информации считаются доминирующими направлениями развития данного вида деятельности в мире. Но, как показывает исследование, на российском рынке аудиторских услуг в настоящее время сложилась неоднозначная ситуация. С одной стороны, число организаций, нуждающихся в действительно качественных услугах такого рода, неуклонно увеличивается; с другой стороны, количество оказывающих их организаций из-за увеличения стоимости банковских кредитов, удорожания услуг обязательного аудита существенно сокращается. Возникает проблема, которую

необходимо решать на государственном уровне, в том числе с использованием законодательной базы. В настоящее время государство ведет реестр аудиторских компаний и учреждений, формирующих законодательную политику в данной сфере и проводящих анализ состояния рынка аудиторских услуг в России, а также поддерживает процесс регулирования в отношении членов аудиторских организаций, реализуя внешний контроль качества их деятельности [4–6].

Рынок аудита в России является относительно «молодым», что накладывает на экономику страны дополнительную ответственность. Необходимо создать оптимальные условия для его развития (в первую очередь на законодательном уровне) и разработать соответствующие механизмы аудита для практической деятельности соответствующих организаций и индивидуальных auditors.

Сектор международного аудита увеличивается быстрыми темпами. Его представителями являются крупные организации так называемой «Большой четверки», к которой относятся Deloitte, PricewaterhouseCoopers, Ernst & Young и KPMG<sup>6</sup>. Их основным видом деятельности является предоставление аудиторских, консультационных и других сопутствующих услуг. В зависимости от среды исследования и требований рынка названные компании адаптируются под изменяющиеся условия внешней среды, что, несомненно, является их конкурентным преимуществом. Поскольку «Большая четверка» ведет свою деятельность и в России, и в Китае, рассмотрим особенности аудиторского рынка Китая.

Бухгалтерская профессия в Китае достигла заметного прогресса с момента своего восстановления в 1980-х гг., но в последние годы в стране значительно возросло число исследований также и по вопросам аудита. С 1995 г. китайские независимые стандарты аудита (CIAS) стали широко известны мировому финансовому сообществу. Области исследования аудиторских суждений в Китае представлены в *таблице*.

Хотя китайские документы напоминают международные стандарты и руководящие принципы по ряду важных аспектов, за последние несколько лет

предприняты активные усилия по обновлению CIAS, чтобы они в значительной степени соответствовали Международным стандартам аудита (МСА). Следует отметить, что современные китайские аудиторские исследования достаточно разнообразны, причем крайне важно, что под сильным влиянием местных регулирующих органов, международных инвесторов и практиков текущее аудиторское сообщество Китая следует принципам и факторам, являющимися не только уникальными для страны, но и общими с точки зрения международной практики.

В процессе исследования установлено, что юридическая ответственность китайского аудитора перед инвесторами довольно ограничена. Этот факт, безусловно, влияет на уровень аудиторских усилий и размер аудиторских сборов в стране по сравнению государствами, где юридическая ответственность более строгая. В международной литературе по аудиту достаточно четко показаны различия в между результатами проверок членами «Большой четверки» и представителями других компаний, но в Китае рыночная доля фирм «Большой четверки» пока что довольно низкая. В связи с этим возникает вопрос: какие факторы определяют различия в качестве аудита (если таковые имеются), проводимого организациями, не входящими в «Большую четверку»? Это важная для практики проблема неоднократно изучалась китайскими исследователями, которые документально вывели различия в аудите, проводимом местными фирмами (не входящими в «Большую четверку») и иными компаниями. Другой вопрос, заслуживающий изучения, — это характер мошенничества с финансовой отчетностью и факторы, повышающие его вероятность в Китае. Для предотвращения такого мошенничества в стране в рамках государственного аудита предусматривается борьба с коррупцией [7].

Осуществляя мониторинг функционирования государственной власти в плане использования государственных ресурсов, государственный аудит может усилить подотчетность и сократить злоупотребления на этом уровне. Практика управления во многих странах, в том числе в России и Китае, также подтверждает, что государственный аудит может сыграть глобальную роль в борьбе с коррупцией: результаты работы аудиторов (поскольку они являются экспертами по выявлению фактов мошеннической в финансовой отчетности) становятся эффективными при расследовании того или иного ее вида; с другой стороны, сдерживающий эффект

<sup>6</sup> Актуальные проблемы экономики, учета, аудита и анализа в современных условиях: Сборник научных работ студентов, аспирантов и профессорско-преподавательского состава по итогам Межвузовской научно-практической конференции, Москва, 20 января 2017 г. М.: Научный консультант; 2017. 574 с.

Таблица / Table

**Основные области исследования постулатов аудиторской деятельности  
в Китае / The main areas of research on the postulates of auditing in China**

Факторы исследования / Research factors	Возможности / Opportunities	Ключевые вопросы / Key questions
Политика проведения аудиторской деятельности / Audit policy	Учитывая новизну аудиторских заключений в Китае, в первые годы развития может наблюдаться относительно низкий уровень согласия / Given the novelty of audit reports in China, there may be a relatively low level of agreement in the early years of development	Рассмотреть уровень консенсуса между аудиторами по некоторым ключевым суждениям. Понимание областей, в которых он является низким, может помочь аудиторским фирмам сконцентрировать свои ресурсы на обучении и анализе / Consider the level of consensus among auditors on certain key judgments. Understanding areas where consensus is low can help audit companies focus their resources on training and analysis
Принятие управленческих решений / Making management decisions	Культурные различия между китайскими аудиторами и их коллегами из западных культур, вероятно, окажут значительное влияние на отношение к таким факторам, как воспринимаемая рискованность, влияние бюджетного давления и риск для бизнеса / Cultural differences between Chinese auditors and auditors from Western cultures are likely to have a significant impact on environmental factors such as perceived riskiness, the impact of budgetary pressures, and business risk	Изучить конкретные исследовательские вопросы, в частности культурное влияние на процесс обзора. В результате можно понять, как процессы проверки или группы аудита будут отличаться в разных культурах / Explore specific research questions, in particular the cultural impact on the review process. As a result, it is possible to understand how review processes or audit teams will differ across cultures
Эффективность деятельности / Performance	Разработка новых подходов к аудиту в Китае и обширная подготовка может создать уникальную среду для проведения глубоких исследований аудиторских суждений / The development of new audit approaches in China and extensive training can create a unique environment for conducting in-depth audit judgment research	Изучить изменения в структуре знаний по мере того, как китайские аудиторы приобретают опыт работы в другой аудиторской среде / Examine changes in knowledge structure as Chinese auditors gain experience in a different auditing environment

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

государственного аудита может быть усилен путем доведения его результатов до сведения общественности и привлечения к ответственности отдельных заинтересованных лиц и корпораций [8, 9].

В 1983 г. было создано Национальное аудиторское управление КНР (CNAO), а затем его постоянные представительства в государственных министерствах и комиссиях, а также в ряде регионов регионах с соответствующими аудиторскими учреждениями на провинциальном, муниципальном и окружном уровнях. Вместе со своими постоянными офисами и соответствующими местными учреждениями CNAO сформировала структурированную многоуровневую систему государственного аудита. В 1990-х гг. государственная аудиторская работа была дополнительно легализована и стандартизирована с последовательным принятием

Закона Китайской Народной Республики об аудите<sup>7</sup>, Правил применения Закона Китайской Народной Республики об аудите и ряда других стандартов и нормативных актов.

В отличие от развитых западных стран Китай применяет исполнительный режим государственного аудита. В соответствии с Конституцией страны и Законом об аудите соответствующие учреждения осуществляют надзор за правительственными ведомствами, государственными финансовыми

<sup>7</sup> Закон об аудите в КНР. Принят на 9-ой сессии Постоянного Комитета ВСНП 8-го созыва, 31 августа 1994 года. Исправлен в соответствии с Решением о внесении поправок Закона Китайской Народной Республики об аудите, принятым на 12-ой сессии Постоянного Комитета ВСНП десятого созыва 28 февраля 2006 года. URL: <https://asia-business.ru/law/law2/accounting/audit/> (дата обращения: 26. 12.2021).

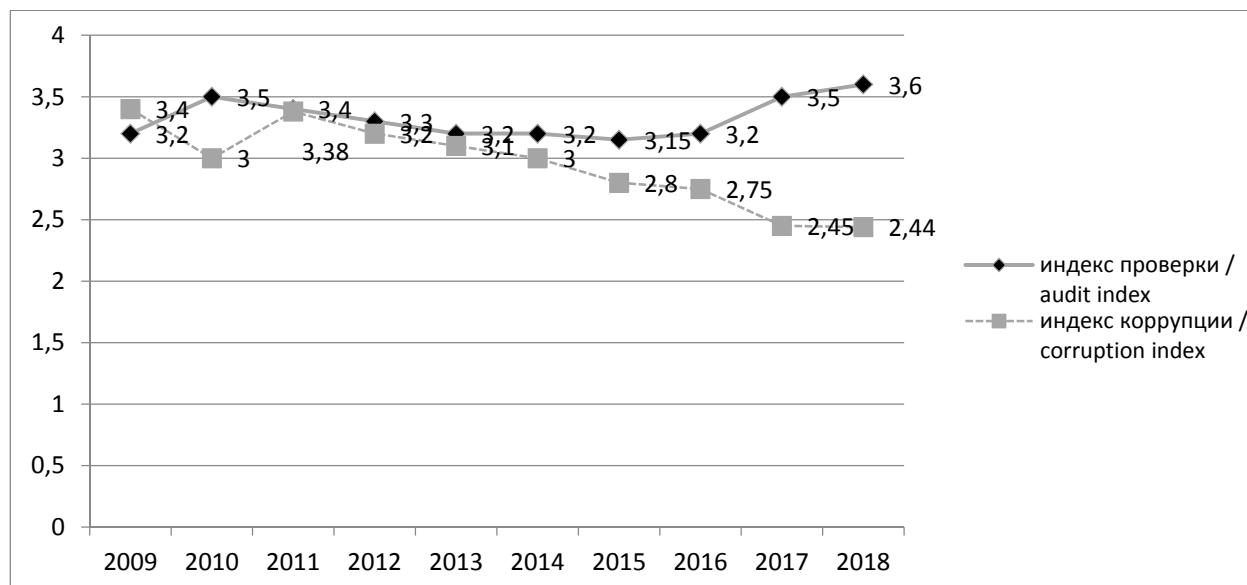


Рис. 2 / Fig 2. Зависимость факта коррупции от аудиторских проверок в Китае /  
Dependence of the corruption fact on audits in China

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

учреждениями, предприятиями и другими организациями. Но сама система аудита является частью исполнительной власти государства, что означает, что надзорные органы не полностью независимы друг от друга. На государственном уровне СНАО находится под руководством непосредственно премьер-министра, в то время как местные аудиторские учреждения — под двойным началом: административных руководителей правительств соответствующих уровней и аудиторских учреждений на следующем, более высоком уровне [10–15]. В Китае регулярно проводятся исследования, показывающие зависимость между индексом аудиторских проверок и индексом коррупции (рис. 2).

Как видно из представленных на рисунке данных, чем выше индекс проверки аудиторскими компаниями, тем ниже индекс коррупции. Это свидетельствует о том, что деятельность аудиторов очень важна не только при проверке финансовой отчетности конкретного предприятия, но и всей государственной системы, включая органы исполнительной власти.

## ВЫВОДЫ

Подводя итог, отметим, что рынок аудита как в России, так и в Китае играет значительную роль

в качестве внешнего механизма корпоративного управления, а эффект от применения аудита зависит от его качества. На взгляд автора, необходимо выделить следующие ключевые направления развития аудиторских рынков России и Китая:

1. Снижение коррупции и действие механизма аудита в качестве мощного сдерживающего фактора для нецелевого использования и злоупотребления государственными средствами.
2. Укрепление правовой, финансовой и институциональной основы аудиторской деятельности в России и Китае.
3. Выявление «непрозрачной» политики отдельных организаций и компаний, направленной против общественных и государственных интересов.

Аудиторский рынок в России и Китае является развивающимся, что, в свою очередь, предполагает разработку новых направлений, предусматривающих повышение качества деятельности профессионалов в данной области в мировом сообществе. Поскольку экономика обеих стран имеет глобальное значение, следует ожидать, что вопросы, связанные с развитием экономической интеграции, включая эволюцию финансовой отчетности и ее аудита, будут представлять значительный интерес для дальнейших исследований в этом направлении.

## СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Зиборева О.Ю. Аудиторская деятельность в России: современное состояние и проблемы. *Baikal Research Journal*. 2018;9(4):13.

2. Нефедорова С.В., Нагайцева А.А. Современные тенденции развития аудиторской деятельности в России. *Вектор экономики*. 2020;49(7):1.
3. Рыбакова О.М. Проверка качества аудита в России. *Экономические и социально-гуманитарные исследования*. 2014;2(2):38–46.
4. Рыбянцева М.С., Кат С.А. Современные тенденции развития аудиторских услуг в России. *Экономика и бизнес: теория и практика*. 2020;61(3):166–168.
5. Тюпаева А.И., Азарова Л.В. Развитие саморегулирования аудиторской деятельности в Российской Федерации. *Наукоедение*. 2013;19(6):1–9. URL: [http://naukovedenie.ru/PDF/189EVN\\_613.pdf](http://naukovedenie.ru/PDF/189EVN_613.pdf)
6. Султанов Г.С. Анализ состояния рынка аудиторских услуг страны и перспективы его развития на современном этапе. *Вестник Дагестанского государственного университета. Серия 3: Общественные науки*. 2020;35(4):23–31.
7. Сейдахметова Ф.С., Жуматаева Б.А., Ган Л. Развитие учетной системы в китайской народной Республике. *Экономика и управление: проблемы, решения*. 2012;04:73–78.
8. Peng Q., Yuan Y. Anti-corruption, CPA audit supervision and non-efficiency investment. *Journal of Chongqing University of Technology (Social Science)*. 2020;34(4):63–81 (на китайском).
9. Jin S. Research on the follow-up audit of anti-corruption policy implementation to improve national governance capacity. *Financial and Accounting Communications*. 2022;(03):123–127 (на китайском).
10. Pan X., Shen Z. Financial Transparency, Anti-corruption and Government Audit Efficiency. *Journal of Hangzhou Dianzi University (Social Sciences)*. 2021;17(4):15–21 (на китайском).
11. Liu M., Wang Y. Regulation, Supervision and Development of China's Audit Market. *Research on Financial and Economic Issues*. 2015;375(02):86–94 (на китайском).
12. Jiang X. Research on the Audit Market Competitive Behavior. *Science and Technology Economy Market*. 2020;(12):40–41,156 (на китайском).
13. Yuan W., Zhou M. Analysis on the Concentration of China's Audit Market and Its Competition. *China Collective Economy*. 2018;2(1):49–50 (на китайском).
14. Cao J. The current situation of China's independent audit market mechanism and development ideas. *Enterprise Reform and Management*. 2017;(5):164–165 (на китайском).
15. Lei W. Analysis of China's audit market competition. *Journal of Changzhou Institute of Technology*. 2017;(3001):50–54,72 (на китайском).

## REFERENCES

1. Ziboreva O. Yu. Auditing activity in Russia: current state and problems. *Baikal Research Journal*. 2018;9(4):13. (In Russ.).
2. Nefedorova S.V., Nagaitseva A.A. Modern trends in the development of auditing in Russia. *Economy vector = Vektor ekonomiki*. 2020;49(7):1. (In Russ.).
3. Rybakova O.M. Checking the quality of the audit in Russia. *Economic and social-humanitarian researches = Ekonomicheskie i social'no-gumanitarnye issledovaniya*. 2014;2(2):38–46. (In Russ.).
4. Rybyantseva M.S., Kat S.A. Modern trends in the development of audit services in Russia. *Economics and business: theory and practice = Ekonomika i biznes: teoriya i praktika*. 2020;61(3):166–168. (In Russ.).
5. Tyupaeva A.I., Azarova L.V. Development of self-regulation of audit activity in the Russian Federation. *Science Studies = Naukovedenie*. 2013;19(6):1–9. URL: [http://naukovedenie.ru/PDF/189EVN\\_613.pdf](http://naukovedenie.ru/PDF/189EVN_613.pdf) (In Russ.).
6. Sultanov G.S. Analysis of the state of the country's audit services market and prospects for its development at the present stage. *Bulletin of the Dagestan State University. Series 3: Social Sciences = Vestnik Dagestanskogo gosudarstvennogo universiteta. Seriya 3: Obshchestvennye nauki*. 2020;35(4):23–31. (In Russ.).
7. Seidakhmetova F.S., Zhumataeva B.A., Gan L. Development of an accounting system in the People's Republic of China. *Economics and management: problems, solutions = Ekonomika i upravlenie: problemy, resheniya*. 2012;04:73–78. (In Russ.).
8. Peng Q., Yuan Y. Anti-corruption. CPA audit supervision and non-efficiency investment. *Journal of Chongqing University of Technology (Social Science)*. 2020;34(4):63–81. (In Chinese).
9. Jin S. Research on the follow-up audit of anti-corruption policy implementation to improve national governance capacity. *Financial and Accounting Communications*. 2022;(03):123–127. (In Chinese).

10. Pan X., Shen Z. Financial Transparency, Anti-corruption and Government Audit Efficiency. *Journal of Hangzhou Dianzi University (Social Sciences)*. 2021;17(4):15–21. (In Chinese).
11. Liu M., Wang Y. Regulation, Supervision and Development of China's Audit Market. *Research on Financial and Economic Issues*. 2015;375(02):86–94. (In Chinese).
12. Jiang X. Research on the Audit Market Competitive Behavior. *Science and Technology Economy Market*. 2020;(12):40–41,156. (In Chinese).
13. Yuan W., Zhou M. Analysis on the Concentration of China's Audit Market and Its Competition. *China Collective Economy*. 2018;2(1):49–50. (In Chinese).
14. Cao J. The current situation of China's independent audit market mechanism and development ideas. *Enterprise Reform and Management*. 2017;(5):164–165. (In Chinese).
15. Lei W. Analysis of China's audit market competition. *Journal of Changzhou Institute of Technology*. 2017;(3001):50–54,72. (In Chinese).

### ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ

**Лю Яли** — аспирант кафедры статистики, учета и аудита, Санкт-Петербургский государственный университет, Санкт-Петербург, Россия  
<https://orcid.org/0000-0002-8915-6006>  
18193158922@163.com

### ABOUT THE AUTHOR

**Liu Yali** — Postgraduate Student, Department of Statistics, Accounting and Audit, Saint Petersburg State University, Saint Petersburg, Russia  
<https://orcid.org/0000-0002-8915-6006>  
18193158922@163.com

*Конфликт интересов: автор заявляет об отсутствии конфликта интересов.*  
*Conflicts of Interest Statement: The author has no conflicts of interest to declare.*

*Статья поступила в редакцию 28.12.2021; после рецензирования 21.01.2022; принята к публикации 04.03.2022.*

*Автор прочитала и одобрила окончательный вариант рукописи.*

*The article was submitted on 28.12.2021; revised on 21.01.2022 and accepted for publication on 04.03.2022.*

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