

# 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 ученой степени  
кандидата и доктора наук по группам специальностей  
5.2.2 (математические, статистические  
и инструментальные методы в экономике),  
5.2.3 (региональная и отраслевая экономика),  
5.2.4 (финансы). 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. 10 • No. 4 • 2023

# ACCOUNTING. ANALYSIS. AUDITING

[UCHET. ANALIZ. AUDIT]

Scientific and Practical Journal

DOI: 10.26764/2408-9303



---

## ГЛАВНЫЙ РЕДАКТОР

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

## РЕДАКЦИОННАЯ КОЛЛЕГИЯ

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

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

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

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

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

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

**В.Г. Когденко**, доктор экономических наук, доцент, заведующая кафедрой финансового менеджмента, Институт финансовых технологий и экономической безопасности (ИФТЭБ), Национальный исследовательский ядерный университет «МИФИ», Москва, Россия

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

---

## EDITOR-IN-CHIEF

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

### MEMBERS OF THE EDITORIAL BOARD

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

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

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

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

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

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

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

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

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

**M.V. Melnik**, Deputy Chief Editor, Dr. Sci. (Econ.) Professor, Tenured Professor, Department of Audit and Corporate Reporting, deputy editor-in-chief, Financial University, Moscow, Russia

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

**«Учет. Анализ. Аудит»**

2023, Т. 10, № 4

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

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

*Учредитель*  
**Финансовый университет,  
Москва, Россия**

*Главный редактор*  
**Р.П. Булыга**

*Заведующий редакцией  
научных журналов*  
**В. А. Шадрин**

*Выпускающие редакторы*  
**А.М. Пересыпкина,  
В.П. Косарев**

*Корректор*  
**С.Ф. Михайлова**

*Переводчик*  
**И.А. Осипова**

*Верстка*  
**С.М. Ветров**

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

**Адрес редакции:**  
125167, Москва,  
Ленинградский пр-т, 53, к. 5.9

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

Подписано в печать:  
20.09.2023  
Формат 60 × 84 1/8  
Объем 13 п.л.  
Заказ № 885

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

© Финансовый университет,  
Москва

**К 105-ЛЕТИЮ ФИНАНСОВОГО УНИВЕРСИТЕТА***Сафонова И.В.*

**Трансформация формата публичной отчетности в концепции  
информационной прозрачности деятельности экономических  
субъектов. . . . . 6**

**ТЕОРИЯ И МЕТОДОЛОГИЯ УЧЕТНО-КОНТРОЛЬНЫХ  
И АНАЛИТИЧЕСКИХ ПРОЦЕССОВ***Протасов М.В.*

**Систематизация научных подходов к дефиниции «капитал»  
как экономической и бухгалтерской категории . . . . . 23**

**ОТЧЕТНОСТЬ ОРГАНИЗАЦИЙ**

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

*Сапожникова Н.Г.*

**Нефинансовая отчетность корпораций . . . . . 34**

**ТЕОРЕТИЧЕСКАЯ И ПРИКЛАДНАЯ СТАТИСТИКА***Архангельская Л.Ю., Ситникова О.Ю.*

**Анализ результатов структурных обследований  
российского бизнеса за 2017–2022 годы. . . . . 48**

**МЕТОДИКИ И ПРАКТИЧЕСКИЙ ОПЫТ***Шибилева О.В., Паршуткина В.В.*

**Подготовка специалистов контроля и аудита  
в области цифрового государственного управления . . . . . 64**

*Клычова Г.С., Леонтьева Ж.Г., Фахретдинова Э.Н., Заугарова Е.В.,  
Файзуллин И.М.*

**Специальные налоговые режимы для малого бизнеса:  
проблемы выбора оптимальной налоговой нагрузки . . . . . 74**

**РАЗВИТИЕ НАУЧНЫХ ШКОЛ «УЧЕТА, АНАЛИЗА И АУДИТА»***Гурская М.М., Оломская Е.В., Хот Ф.Т.*

**Научная школа Кубанского государственного университета . . . 84**

**ФОРУМ МОЛОДЫХ***Левандовская А.М.*

**Методология категорийного подхода как базис  
сбалансированной модели закупочной деятельности. . . . . 97**

<b>TO THE 105TH ANNIVERSARY OF THE FINANCIAL UNIVERSITY</b> <i>Safonova I.V.</i> <b>Public Reporting Format Transformation in the Concept of Information Transparency of the Performance of Economic Entities</b> . . . . .	<b>6</b>
<b>THEORY AND METHODOLOGY OF ACCOUNTING, ANALYTICAL AND CONTROL PROCESSES</b> <i>Protasov M.V.</i> <b>Systematisation of Scientific Approaches to the Definition of Capital as an Economic and Accounting Category</b> . . . . .	<b>23</b>
<b>REPORTING ORGANIZATIONS</b> <i>Discussion. Corporate Reporting: Problems and Solutions</i> <i>Sapozhnikova N.G.</i> <b>Non-Financial Reporting of Corporations</b> . . . . .	<b>34</b>
<b>THEORETICAL AND APPLIED STATISTICS</b> <i>Arkhangel'skaya L.Yu, Sitnikova O.Yu.</i> <b>Analysis of the Results of Structural Surveys of Russian Business for 2017–2022</b> . . . . .	<b>48</b>
<b>METHODS AND PRACTICAL EXPERIENCE</b> <i>Shibileva O.V., Parshutkina V.V.</i> <b>Training of Control and Audit Specialists in the Field of Digital Public Administration</b> . . . . .	<b>64</b>
<i>Klychova G.S., Leontieva J.G., Fahretdinova E.N., Zaugarova V.E., Faizullin I.M.</i> <b>Special Tax Regimes for Small Businesses: Problems of Choosing the Optimal Tax Burden</b> . . . . .	<b>74</b>
<b>DEVELOPMENT OF SCIENTIFIC SCHOOLS OF ACCOUNTING, ANALYSIS AND AUDIT</b> <i>Gurskaya M.M., Olomskaya E.V., Khot F.T.</i> <b>Scientific School of Kuban State University</b> . . . . .	<b>84</b>
<b>YOUTH FORUM</b> <i>Levandovskaya A.M.</i> <b>Category Management Methods as a Basis for Organizing a Balanced Procurement Model</b> . . . . .	<b>97</b>

## Accounting. Analysis. Auditing

2023, vol. 10, no. 4

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

*Founder*  
**Financial University,  
Moscow, Russia**

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

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

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

*Proofreader*  
**S.F. Mikhaylova**

*Translator*  
**I.A. Osipova**

*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, 125167

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

Signed off to printing:  
20.09.2023  
Format 60 × 84 1/8  
Size 13 printer sheets  
Order № 885

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

© Financial University, Moscow

DOI: 10.26794/2408-9303-2023-10-4-6-22

УДК 657.6(045)

JEL D80, M21, M40

# Трансформация формата публичной отчетности в концепции информационной прозрачности деятельности экономических субъектов

И.В. Сафонова

Финансовый университет, Москва, Россия

## АННОТАЦИЯ

Концепция корпоративной прозрачности в деловом мире становится «новой философией» в системе коммуникационного взаимодействия бизнеса с заинтересованными сторонами; при этом наиболее эффективным каналом открытого диалога выступает отчетность экономических субъектов. Запрос современных пользователей сместился в сторону ценностно- и риск-ориентированного характера раскрытия информации и возможности применения интерактивных инструментов навигации и визуализации данных. Понимание этого приводит профессиональное сообщество к активному поиску новых решений по созданию оптимальной модели публичной отчетности и самой архитектуры информационного обеспечения компаний. **Цель исследования** состоит в разработке интегрированной концепции учета и корпоративной отчетности на базе принципов информационной прозрачности, экосистемности, связанности и технологичности. В ходе работы использовались **методы** дедукции и индукции, логического и структурного анализа, эмпирического исследования, контент-анализа, сравнения и группировки. В статье представлен комплексный обзор разработок российских и иностранных ученых в области корпоративной отчетности и выделены ключевые направления ее развития. Автором изучены методологические, организационные и технологические аспекты создания современной архитектуры информационного обеспечения деятельности экономических субъектов в рамках концепции единого формата корпоративной отчетности как элемента информационной экосистемы бизнеса. В результате предложена модель сложноструктурированного уровня раскрытия отчетных данных в виде единой цифровой информационно-аналитической платформы, построенной на принципах дифференциации подходов к раскрытию, типизации уровня информационной прозрачности и определения показателей, которые должны быть отражены в отчетности. Сформулирована система обязательных и добровольно раскрываемых форм отчетности, представляющих современный информационный контур экономических субъектов, системно связанных и интегрированных друг с другом в формате единой корпоративной отчетности. Исследование может представлять интерес для национальных регуляторов, научных, профессиональных и бизнес-сообществ.

**Ключевые слова:** отчетность; информационная прозрачность; достоверность; заинтересованные стороны; экономический субъект; устойчивое развитие

**Для цитирования:** Сафонова И.В. Трансформация формата публичной отчетности в концепции информационной прозрачности деятельности экономических субъектов. *Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing.* 2023;10(4):6-22. DOI: 10.26794/2408-9303-2023-10-4-6-22

## ORIGINAL PAPER

# Public Reporting Format Transformation in the Concept of Information Transparency of the Performance of Economic Entities

I.V. Safonova

Financial University Moscow, Russia

## ABSTRACT

The concept of corporate transparency in the business world is becoming a “new philosophy” in the system of communication interaction between business and stakeholders; at the same time, the most effective channel for an open dialogue is the reporting of economic entities. The demand of modern users has shifted towards the value- and risk-oriented nature of information disclosure and the possibility of using interactive tools for navigation and data visualization. Understanding this leads the professional community to an active search for new solutions to create an

© Сафонова И.В., 2023

optimal model of public reporting and the very architecture of information support for companies. The **purpose** of the study is to develop an integrated concept of accounting and corporate reporting based on the principles of information transparency, ecosystem, connectivity, and manufacturability. In the course of the work, the **methods** of deduction and induction, logical and structural analysis, empirical research, content analysis, comparison and grouping were used. The article presents a comprehensive review of the developments of Russian and foreign scientists in the field of corporate reporting and highlights the key areas of its development. The author has studied the methodological, organizational and technological aspects of creating a modern architecture for information support of the activities of economic entities within the framework of the concept of a single corporate reporting format as an element of the business information ecosystem. As a result, a model of a complexly structured level of disclosure of reporting data was proposed by the author in the form of a single, unified digital information and analytical platform built on the principles of differentiation of approaches to disclosure, typification of the level of information transparency and definition of indicators that should be reflected in the reporting. The system of mandatory and voluntarily disclosed reporting forms has been formulated, representing the modern information outline of economic entities, systemically interconnected, linked and integrated with each other in the format of a single, unified corporate reporting. The study may be of interest to national regulators, scientific, professional and business communities.

**Keywords:** reporting, information transparency, reliability, credibility, stakeholders, economic entity, sustainable development.

**For citation:** Safonova I.V. Transformation of the public reporting format in the concept of information transparency of the activities of economic entities. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2023;10(4):6-22. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2023-10-4-6-22

## ВВЕДЕНИЕ

Глобальным трендом нового тысячелетия на фоне цифровизации всех сфер жизнедеятельности и формирования информационного общества является качественная трансформация коммуникационного взаимодействия хозяйствующих субъектов с широким кругом заинтересованных сторон в системе отношений «государство-бизнес-общество». Открытость и прозрачность становятся важнейшей характеристикой оценки деятельности различных государственных институтов<sup>1</sup> и корпоративных структур.

Одним из эффективных инструментов позиционирования и результативным каналом открытого диалога экономических субъектов с внешней средой выступает отчетность, что подтверждает сложившаяся практика раскрытия информации компаниями государственного и корпоративного сектора, такими как ПАО «Газпром», ПАО «ФосАгро», ПАО «ГМК «Норильский никель»», ПАО «НОВАТЭК», ПАО «РусГидро», ПАО «НК «Роснефть»», ПАО «Интер РАО ЕЭС», ПАО

«Транснефть», ПАО «МТС», En+ Group, ГК «Росатом», ВЭБ. РФ и др.<sup>2</sup>. По утверждению представителя ПАО «МТС» О. Юрковой, отчетность является «манифестом компании, базой данных и аналитики, ключевым системным инструментом информирования общественности о стратегии, задачах, операционной деятельности и достижениях»<sup>3</sup>.

За последнее пятьдесят лет отчетность прошла кардинальную перезагрузку: от финансовой модели в формате PDF до цифровой интерактивной отчетности в формате iXBRL<sup>4</sup> [1]; от совокупности разрозненных финансовых и нефинансовых отчетов до интегрированной модели на базе концепции множественности капиталов и принципов связанности финансовых и нефинансовых показателей; от множества инициатив и стандартов нефинансовой отчетности<sup>5</sup>

<sup>2</sup> Данные выводы сформулированы по результатам исследований, выполненных по государственному заданию Финансовому университету на 2023 г. на тему «Разработка методики раскрытия ESG-факторов в отчетности государственного и корпоративного сектора» на основании анализа отчетности из списка ТОП-100 крупнейших компаний России, а также компаний государственного сектора».

<sup>3</sup> Нефинансовая отчетность за 2022 год: вызовы и решения. 28.04.2023. URL: <https://corporatereporting.ru/nfr-2022-challenges-and-solutions> (дата обращения: 15.08.2023).

<sup>4</sup> iXBRL (Extensible Business Reporting Language) — широко используемый в мире открытый стандарт обмена деловой информацией, машиночитаемый формат данных.

<sup>5</sup> Стандарты, рекомендации, рамки по раскрытию нефинансовой отчетности [GRI, IIRC, SASB, CDP, CDSB, TCFD, ЦУР, AA 1000 (AccountAbility), SA 8000 (Social Accountability), ISO и др.].

<sup>1</sup> Постановление Правительства РФ от 15.04.2014 № 313 (ред. от 16.12.2020) «Об утверждении государственной программы Российской Федерации «Информационное общество». URL: <https://base.garant.ru/70644220/?ysclid=lm4uq76mjf983023875>; Указ Президента РФ от 09.05.2017 № 203 «О Стратегии развития информационного общества в Российской Федерации на 2017–2030 гг.». URL: <http://www.kremlin.ru/acts/bank/41919>; распоряжение Правительства РФ от 30.01.2014 № 93-р «Об утверждении Концепции открытости федеральных органов исполнительной власти». URL: <https://docs.cntd.ru/document/499073612?ysclid=lm4utopp9520294862>

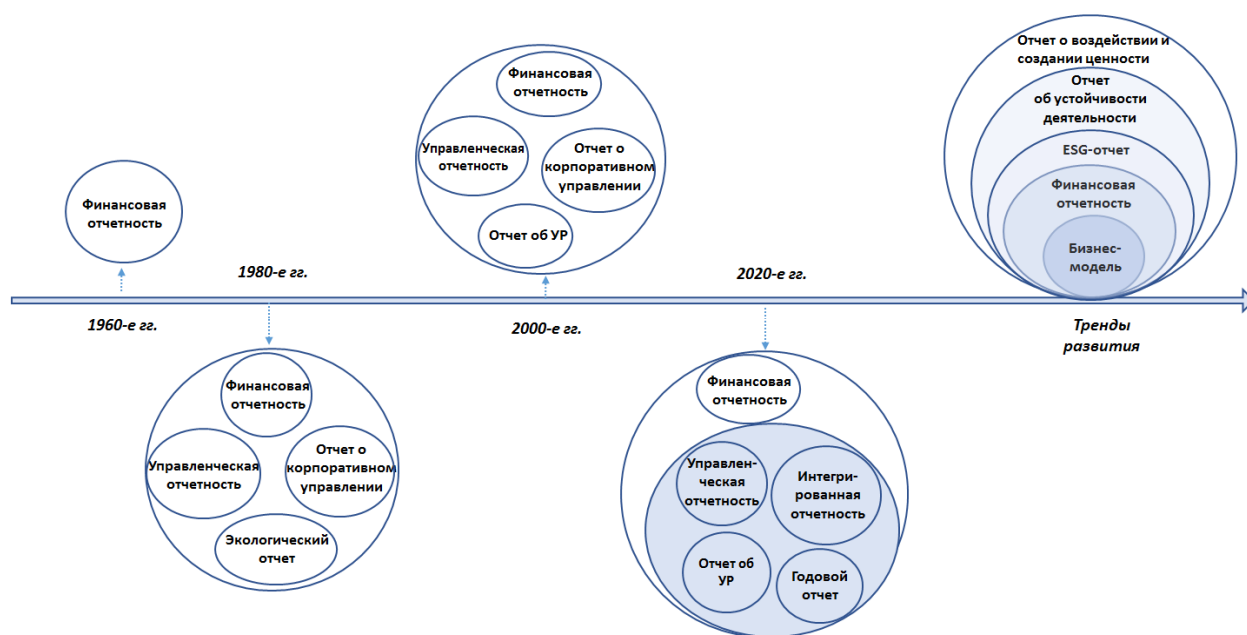


Рис. 1 / Fig. 1. Эволюция формата отчетности / Evolution of the reporting format

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

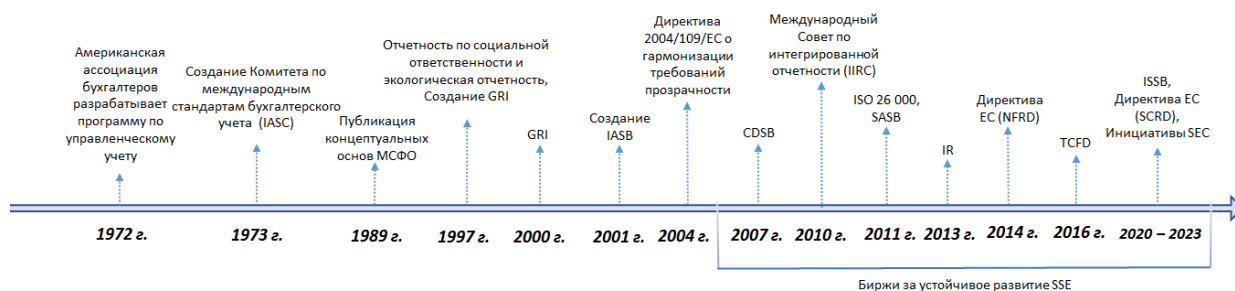


Рис. 2 / Fig. 2. Развитие стандартов отчетности / Development of reporting standards

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

[2, с. 127] до объединения и унификации (IFRS, ISSB, GRI<sup>6</sup>) (рис. 1, 2). Каждому качественному изменению предшествовали серьезные исторические события, оказавшие влияние на представление человечества об истинных ценностях и целеполагание бизнеса<sup>7</sup>.

Таким образом, стратегия развития экономических субъектов стала постепенно меняться: на смену концепции максимизации стоимости<sup>8</sup> и использования возможностей<sup>9</sup> пришла идеология устойчивого развития<sup>10</sup> и создания устойчивой

<sup>6</sup> IFRS (International Financial Reporting Standards) — Международные стандарты финансовой отчетности; ISSB (The International Sustainability Standards Board) — Совет по международным стандартам устойчивого развития; GRI (Global Reporting Initiative) — Глобальные стандарты устойчивого развития (Глобальные стандарты устойчивого воздействия).

<sup>7</sup> Бхопальская катастрофа в Индии (1984 г.), захоронение нефтехранилищ Brent Spar (1995 г.), Глобальный договор ООН (2000 г.), банкротство крупнейшей компаний Enron (2001 г.), банкротство WorldCom (2002 г.) и Parmalat (2003 г.), мошенничество Tyco International и Ahold (2002 г.), мировой финансовый кризис (2008 г.), взрыв платформы

Deepwater Horizon (2010 г.), злоупотребления NIKE (2001 г.) и Volkswagen (2015 г.) и др.

<sup>8</sup> Стратегия развития бизнеса «Максимизация стоимости» — Концепция максимизации прибыли, стоимости акционерного капитала (начало-середина XX в.).

<sup>9</sup> Стратегия развития бизнеса «Используем возможности» — Концепция интеллектуального и человеческого капитала (1950–1960 е гг.), Концепция корпоративной социальной ответственности (КСО) (1960–70 гг.), Теория интеллектуального капитала в экономике (конец XX века).

<sup>10</sup> Стратегия развития бизнеса «Устойчивое развитие» — Концепция устойчивого развития (1992 г.), Концепция соз-



Таблица / Table

**Структура нефинансовых отчетов компаний корпоративного и государственного сектора России /  
Structure of non-financial reports of companies in the corporate and public sector in Russia**

Показатели / Indicators	За 2022 г. / 2022	
	Кол-во / Amount	Доля (%) / Share (%)
1. Нефинансовые отчеты в открытом доступе, в том числе:	74	100,00
1.1. Годовые «интегрированные» отчеты	18	24,32
1.2. Отдельные отчеты об устойчивом развитии	22	29,73
1.3. Нефинансовые отчеты, подготовленные без использования стандартов и системного подхода к раскрытию информации об устойчивом развитии	34	45,95
2. Отчеты, составленные с использованием стандартов нефинансовой отчетности, в том числе:*	40	100,00
2.1. GRI	33	82,50
2.2. SASB	16	40,00
2.3. TCFD	21	52,50
2.4. Рекомендации ЦБ	14	35,00
2.5. Рекомендации РСПП	11	27,50
2.6. CDP	2	5,00
2.7. VRF (IIRC)	5	12,50
2.8. AA 1000	8	20,00
2.9. ISO 26000	2	5,00
2.10. Руководство UNCTAD	4	10,00
3. Формат представления отчетов, в том числе:	74	100,00
3.1. Интерактивная отчетность с элементами цифровой отчетности, в том числе iXBRL	6	8,11
3.2. Электронная отчетность с элементами интерактивной отчетности	4	5,40
3.3. Электронная отчетность в виде PDF файлов без элементов интерактивной отчетности	64	86,49

*Источник / Source:* составлено автором по результатам исследования «Разработка методики раскрытия ESG-факторов в отчетности государственного и корпоративного сектора» / compiled by the author based on the 2023 study on the topic “Development of a methodology for disclosing ESG factors in public and corporate sector reporting”

*Примечание / Note:* \* – один отчет может содержать ссылки на несколько стандартов / one report may contain references to several standards

ценности в условиях инклюзивного роста<sup>11</sup> [3], что крупный мировой и российский бизнес успешно

дания общей ценности (2001 г. по н.в.), Устойчивый экономический рост/Концепция ESG. (2015–2030 гг.).

<sup>11</sup> Стратегия развития бизнеса «Создание устойчивой ценности» — Концепция создания устойчивой ценности в условиях инклюзивного роста и Концепция интегрированного мышления (с 2020 г. по н.в.).

демонстрируют, используя расширенный формат публичной корпоративной отчетности, раскрывая различные аспекты создания устойчивой стоимости бизнеса в долгосрочной перспективе.

Современный информационный контур экономического субъекта представляет собой совокупность отчетов как обязательного характера, так и добровольно раскрываемых по решению самой

компания. В соответствии с российским законодательством все хозяйствующие субъекты формируют бухгалтерскую (финансовую), налоговую и статистическую отчетность. При этом, согласно ряду нормативных актов<sup>12</sup>, публичные акционерные общества (ПАО) обязуются предоставлять широкому кругу пользователей годовой отчет и консолидированную финансовую отчетность (для группы компаний). Ключевое значение для компании в информационном поле имеет годовой отчет, включающий описание бизнес-модели, стратегические задачи, раскрытие принципов корпоративного управления и социальной ответственности, а также элементы финансовой и нефинансовой отчетности.

Актуальность раскрытия аспектов устойчивого развития и ESG-данных в виде отдельных нефинансовых или годовых/интегрированных отчетов<sup>13</sup> в мире стремительно растет в фокусе реализации повестки устойчивого развития, о чем свидетельствуют статистические показатели авторитетных международных реестров нефинансовых отчетов<sup>14</sup>.

В большинстве стран (в том числе в России) формирование подобной информации определяется спецификой международного и национального регулирования и носит добровольный характер, при этом представляет собой сложившуюся практику. В настоящее время в Национальном Регистре нефинансовых отчетов Российского союза промышленников и предпринимателей (РСПП) агрегированы отчеты 250 компаний (что на 17%

превышает показатель 2022 г.), большинство из которых являются интегрированными или относятся к области устойчивого развития<sup>15</sup>. Эти данные подтверждаются результатами исследования, проведенного автором статьи<sup>16</sup> (см. таблицу).

Вместе с тем Евросоюз<sup>17</sup>, страны Азиатско-Тихоокеанского региона и Ближнего Востока<sup>18</sup> проводят целенаправленную политику в отношении постепенного внедрения директивных требований обязательного характера в части раскрытия ESG-показателей.

## ДИСКУССИЯ

Ведущими отечественными учеными на страницах авторитетных российских изданий развернута активная дискуссия в отношении поиска нового концепта отчетности экономических субъектов, отвечающего запросам широкого круга пользователей и вызовам времени в условиях цифровой экономики устойчивого развития. В работах И. В. Алексеевой, Р. П. Булыги, И. Н. Богатой, М. А. Вахрушиной, О. В. Ефимовой, Е. М. Евстафьевой, М. В. Мельник, Н. В. Малиновской, Е. В. Никифоровой, Р. Г. Осиповой, О. В. Рожновой, О. В. Соловьевой, Т. Ю. Серебряковой и др. [1–15] подробно исследованы различные аспекты создания современной архитектуры информационного обеспечения экономических субъектов в развитии концепции корпоративной/интегрированной отчетности. Интересы экспертов сконцентрированы на определении понятия «корпоративная отчетность» [4–6]; обсуждении модели единого формата отчетности в виде годовой, корпоративной или интегрированной отчетности [7–10]; внедрении принципов интегрированного мышления [11, 12]; унификации и стандартизации учетных правил формирования финансовых и нефинансовых

<sup>12</sup> Федеральный закон от 16.04.2022 № 114-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон «Об акционерных обществах» и отдельные законодательные акты Российской Федерации». URL: <https://rg.ru/documents/2022/04/19/114fz-dok.html?ysclid=lm4fst2ycd595738>; Федеральный закон от 22.04.1996 № 39-ФЗ «О рынке ценных бумаг». URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_10148/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_10148/) и др.

<sup>13</sup> К нефинансовым относятся отчет об устойчивом развитии, ESG-отчет, экологический отчет, социальный отчет, отчет о корпоративной социальной ответственности или иной, содержащий информацию в том числе об экологических, социальных факторах и факторах корпоративного управления, связанных с деятельностью организации. Может быть частью интегрированного годового отчета. URL: <http://www.cbr.ru/develop/ur/faq/> (дата обращения: 01.08.2023). По состоянию на 2023 г. концепция интегрированной отчетности внедрена более чем в 2500 компаниях более чем в 70 странах. URL: <https://www.integratedreporting.org/10-years/10-years-summary/>

<sup>14</sup> Corporate Register — глобальный онлайн-каталог корпоративной ответственности (CR). URL: <https://www.corporateregister.com/> (дата обращения: 01.08.2023); Международный реестр нефинансовых отчетов GRI (Global Reporting Initiative). URL: <http://www.globalreporting.org> (дата обращения: 01.08.2023).

<sup>15</sup> Национальный Регистр корпоративных нефинансовых отчетов. РСПП (официальный сайт). URL: <https://www.rspp.ru/activity/social/registr/> (дата обращения: 01.08.2023).

<sup>16</sup> Было исследовано 120 ведущих организаций корпоративного и государственного сектора России, из них 86 ПАО из списка ТОП-100 ПАО России по рейтингу RAEX600.

<sup>17</sup> Европарламент принял новую директиву по ESG-отчетности. URL: <https://e-disclosure.ru/vse-novosti/novost/5357?attempt=1>

<sup>18</sup> Открывая новые горизонты. ESG-повестка в Азиатско-Тихоокеанском регионе и на Ближнем Востоке. URL: <http://esg-a.ru/> (дата обращения: 01.08.2023); Восточный экспресс: как страны Азии и Ближнего Востока развивают ESG-повестку. URL: <https://sber.pro/special/esg-vostochniy-express> (дата обращения: 01.08.2023).

показателей [13, 14]; целесообразности введения системы интегрированного/корпоративного учета [15]; исследовании концепции многомерного учета [16] и персонализации отчетных данных [17]; разработке концептуальных подходов формирования отдельных структурных элементов корпоративной отчетности или отчетности об устойчивом развитии в контексте ESG-повестки [18, 19]; прогнозировании будущих трендов развития на основе изучения законов эволюционно-адаптивной теории отчетности и ценностных ориентиров разных поколений<sup>19</sup> [20, 21]. Особое внимание уделяется анализу цифровой трансформации учетно-контрольной среды и всех процессов информационного обеспечения бизнеса [16, 22], а также формированию методологии верификации данных [23, 24]. В работах иностранных ученых акценты смещены в сторону исследования отчетности в формате ESG и возможности ее обязательного введения [25–30].

Таким образом, на сегодняшний день можно выделить ряд ключевых направлений развития современной корпоративной/интегрированной отчетности: 1) поиск модели отчетности; 2) стандартизация и унификация правил формирования отчетных данных; 3) разработка методических и организационных аспектов в отношении отдельных видов нефинансовой отчетности и зон их развития; 4) исследование будущих трендов; 5) цифровизация учетно-контрольных процессов и 6) верификация данных. Однако единые методологические, организационные и технологические подходы, позволяющие системно решить вопрос в отношении самого образа модели отчетности экономического субъекта нового тысячелетия, пока не сформированы.

Свой вклад в развитие теории корпоративной отчетности внесли ученые Финансового университета в рамках исследований Научной школы «Учетно-аналитические и контрольные процессы экономических субъектов информационного общества»<sup>20</sup>, проводимых на протяжении 2020–2023 гг.

<sup>19</sup> Эксперты выделяют поколение Бэби-бумеров (1943–1963 гг.), поколение X (1963–1984 гг.), поколение Y (1984–2000 гг.) и поколение Z (2000–2020 гг.). При анализе будущих изменений важно понимать, что к 2025 г. около 25% всей рабочей силы будут составлять представители поколения Z, предпочитающие цифровой контент и онлайн-формат взаимодействия.

<sup>20</sup> Научная школа «Учетно-аналитические и контрольные процессы экономических субъектов информационного об-

по проблемам обеспечения информационной прозрачности деятельности различных субъектов — от предприятий малого и среднего бизнеса<sup>21</sup> до крупнейших организаций корпоративного и государственного сектора<sup>22</sup>.

## РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

Анализируя эволюцию формата отчетности в целях определения глобальных трендов будущего, следует исходить из оценки ее стратегической важности, места и роли, полезности и ценности на уровне как самого хозяйствующего субъекта, так и государства и общества — ключевых стейкхолдеров в поведенческой экономике устойчивого развития.

Открытость хозяйствующего субъекта и прозрачность его деятельности на протяжении последних 15–20 лет выступают ключевым нарративом всех международных законодательных инициатив и регламентирующих документов в области формирования и раскрытия отчетной информации, а также системы государственного и корпоративного управления. Последовательное введение в учетную практику глобальных стандартов финансовой и нефинансовой отчетности и общих требований в части раскрытия данных о деятельности и рисках экономических субъектов<sup>23</sup>, а также принципов корпоративного управления<sup>24</sup> свидетельствует о при-

щества» под руководством проф. Р.П. Булыги. URL: <http://www.fa.ru/org/dep/uaa/Pages/school.aspx>.

<sup>21</sup> Исследования, выполненные по государственному заданию Финансовому университету на 2021 г. на тему «Обеспечение транспарентности деятельности малого и среднего бизнеса как одно из условий устойчивого развития цифровой экономики».

<sup>22</sup> Исследования, выполненные по государственному заданию Финансовому университету на тему: «Повышение информационной прозрачности в деятельности хозяйствующих субъектов для контрольно-надзорных органов» (2020 г.); на тему «Информационная прозрачность деятельности как необходимое условие развития института публичных акционерных обществ в Российской Федерации» (2022 г.); на тему «Разработка методики раскрытия ESG-факторов в отчетности государственного и корпоративного сектора» (2023 г.).

<sup>23</sup> Положение о достоверном раскрытии информации Reg FD (США, 2000 г.); Закон Сарбейнса-Оксли (США, (2002 г.); Кодекс надлежащей практики по обеспечению прозрачности в бюджетно-налоговой сфере (МВФ, 2007 г.); UNCTAD (ООН, 2012); Соглашение Базельского комитета по банковскому надзору (Базель I, II, III, IV).

<sup>24</sup> Принципы корпоративного управления ОЭСР (2004 г.); Руководящие принципы ОЭСР для многонациональных предприятий по ответственному ведению бизнеса (2016 г.); Принципы корпоративного управления G20/ОЭСР (2016 г.).

знании информационной прозрачности одной из важнейших характеристик качества отчетной информации [31].

В ходе совершенствования концептуальных подходов к определению *информационной прозрачности* как базового элемента современной архитектуры информационного обеспечения деятельности экономических субъектов сделан вывод о том, что идеология открытости, доступности, публичности и объемности данных постепенно смещается в сторону достоверности, своевременности, ответственности и полезности. Границы, контент и дизайн раскрытия отчетной информации ведущих международных и российских компаний претерпели серьезные качественные изменения, выходя за пределы, свойственные традиционной модели отчетности [32].

Принципиальным отличительным свойством *информационной прозрачности* в условиях трансформации теории заинтересованных сторон<sup>25</sup> и повышения роли института гражданского общества выступает ценностный характер раскрываемых данных для пользователей, мнение которых становится особенно значимым при определении и приоритизации существенных тем раскрытия [19]. Хозяйствующие субъекты сегодня представляют информационно перегруженные отчеты (до 350–500 стр.), при этом в большинстве случаев не имеющие профессионального заверения. Подобная политика, направленная на формирование положительного имиджа компании во внешней среде, по мнению экспертов может привести к использованию отчетной информации в качестве инструмента манипуляции<sup>26</sup> [33]. Ценностно ориентированный подход и достоверность данных становятся ключевыми

<sup>25</sup> Развитие теории заинтересованных сторон (теории стейкхолдеров) обусловлено: 1) расширением состава стейкхолдеров, включающего как их самих, так и пользователей, и экспертов (актуальная версия стандартов GRI); 2) выстраиванием системного коммуникационного взаимодействия и обратной связи с заинтересованными сторонами (путем проведения консультаций, диалогов, анкетирования, опросов, интервью, анализа общественного мнения, общественных слушаний и общественного заверения); 3) формированием класса розничных инвесторов; 4) изменением потребительского отношения к характеристикам продукта (сертификации, качеству, экологичности) и репутации компании (с позиции корпоративной социальной ответственности) и др.

<sup>26</sup> Раскрытие информации. URL: [http://e-biblio.ru/xbook/new/xbook301/book/index/index.html?go=part-016\\*page.htm](http://e-biblio.ru/xbook/new/xbook301/book/index/index.html?go=part-016*page.htm) (дата обращения: 01.08.2023).

характеристиками информационной прозрачности, позволяя различным заинтересованным сторонам делать объективные выводы и принимать обоснованные решения.

Вместе с этим в текущих реалиях скорость принятия решений и постоянные преобразования в разных сферах жизни общества, неопределенность и риски становятся определяющими факторами стратегии развития бизнеса. Качественное изменение ландшафта рисков обуславливает необходимость перехода к проактивной позиции в отношении мониторинга, анализа, учета и контроля как финансовых, так и нефинансовых рисков, способных оказать потенциальное влияние на деятельность компании и ее бизнес-процессы. Рискоориентированный подход обеспечивает руководство экономического субъекта необходимой информацией для своевременного принятия решений в условиях высокой турбулентности, позволяя учесть влияние негативных факторов внешней среды на устойчивость и непрерывность деятельности и предупредить наступление неблагоприятных последствий как для самого бизнеса, так и для общества в целом. Первостепенное значение для пользователей при этом приобретает расширенный формат раскрытия отчетной информации [с учетом узких мест и уязвимых зон как через контент-раскрытие, так и количественное измерение (монетизацию) потенциальных рисков] в виде структурированных цифровых данных с возможностью применения интерактивных навигационных и аналитических инструментов [32].

В результате исследования природы информационной прозрачности выявлены ключевые свойства представляемых отчетных данных, особо «чувствительные» для пользователей в современных экономических условиях: достоверность, ценностно-риск-ориентированный и цифровой характер. При этом *ценностно и риск-ориентированный характер* подразумевает ряд важнейших характеристик информации, таких как ясность, полезность, существенность, целостность, релевантность, структурированность и прогностический характер; предусматривает изучение и полноценный анализ запросов различных групп заинтересованных сторон, формирование существенных тем с учетом их интересов и приоритизации. *Достоверность раскрываемых данных* должна быть подтверждена с помощью инструментов предквалификации и верификации. *Цифровой харак-*



Рис. 3 / Fig. 3. Процесс формирования отчетной информации / The process of generating reporting information

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

тер предусматривает: 1) цифровые IT-решения (применение цифровых технологий, информационных продуктов и сервисов); 2) интерактивные инструменты навигации; 3) возможность анализа раскрываемых показателей, выгрузки отдельных количественных данных, сохранения и выделения отдельных страниц, фрагментов; 4) создание сложноструктурированного формата представления отчетной информации по принципу iXBR на базе использования XHTML.

Финансовая отчетность в системе современной корпоративной отчетности занимает особое место, предоставляя пользователям сведения о деятельности экономического субъекта в денежном измерении, сформированные на основе сложившихся четких принципов и правил (стандартов), прошедшие независимую оценку в ходе аудита. Однако, обеспечивая достоверное отражение данных согласно требованиям законодательства (МСФО<sup>27</sup>, действующих ФСБУ<sup>28</sup>, а также проектов новых стандартов), они не всегда соответствуют ключевым свойствам информационной прозрачности (рис. 3). Так, в проекте ФСБУ 4/2023 «Бухгалтерская (финансовая) отчетность» характеристикой достоверности отчетности является «ее соответствие требованиям ФСБУ и Федерального закона «О бухгалтерском учете», а также ответственность информации, нейтральный характер и последовательное отражение данных от одного отчетного периода к другому»<sup>29</sup>.

Риск-ориентированный характер раскрытия подразумевает отражение фактов хозяйственной жизни (объектов учета), базирующееся на оценке вероятности их наступления, применении прогнозных значений, профессионального суждения и экспертных мнений в различных областях, что приводит к возникновению неопределенности в измерении и возможной субъективности в отношении полученных финансовых показателей. Обоснование применяемых методов оценки и измерения риска является определяющим условием признания в данных обстоятельствах. При таком подходе следует четко идентифицировать формируемые показатели, отражая источники и характер неопределенностей, а также влияющие на них факторы [34]. Жесткие принципы финансового учета в отдельных случаях не позволяют этого сделать, поскольку не соблюдены или не установлены критерии признания объекта; оценка не может быть признана обоснованной и достоверной, возникают проблемы в отношении сбора первичных данных и регистрации фактов. Прогнозная информация вероятностного характера сложна в раскрытии. Система финансового учета и отчетности встретила с настоящим вызовом в отношении необходимости отражения вероятностных значений не только с точки зрения качественного раскрытия (как это преимущественно происходит в настоящее время<sup>30</sup>), но также количественного измерения и монетизированной оценки в части влияния различных факторов внешней среды и ESG-рисков на устойчивость компании и непрерывность ее деятельности.

<sup>27</sup> МСФО — Международные стандарты финансовой отчетности, на принципах которых формируются данные консолидированной финансовой отчетности российских компаний.

<sup>28</sup> ФСБУ — Федеральные стандарты бухгалтерского учета.

<sup>29</sup> Проект ФСБУ 4/2023 «Бухгалтерская (финансовая) отчетность». Минфин России (официальный сайт). URL: [minfin.gov.ru](http://minfin.gov.ru) (дата обращения: 01.08.2023).

<sup>30</sup> Информация о рисках как в годовом отчете компании, так и бухгалтерской (финансовой) отчетности (текстовое раскрытие в пояснениях к отчетности) часто представлена в виде качественного описания без использования цифровых измерителей. В финансовой отчетности по МСФО раскрытия носят расширенный характер, в основном в части финансовых рисков.

Вследствие отсутствия в системе финансового учета и корпоративной отчетности единых стандартов и подходов в отношении раскрытия информации о рисках финансовые и нефинансовые риски рассматриваются фрагментарно и отдельно друг от друга в разных отчетах: годовом, интегрированном, финансовом, отчете об устойчивом развитии, что не дает целостного представления. Фактически информация о рисках в настоящее время является слабым звеном в отчетности российских компаний<sup>31</sup>. В годовом отчете заметно сократилось количество раскрытий в виде карты рисков, что существенно ухудшает возможность визуализации информации и снижает ее полезность для пользователей. Распределение рисков по временному признаку, анализ характера их изменений и влияния на ключевые финансовые показатели встречается достаточно редко. Как правило, компании продолжают ограничиваться описанием операционных и стратегических рисков и мер реагирования на них в рамках определенных шаблонов, разработанных сервисами корпоративного раскрытия. В финансовой отчетности традиционно отражаются лишь отдельные виды финансовых рисков.

Ряд глобальных событий последних лет подтверждает действенность Принципа (Закона) Парето<sup>32</sup> в самых разных областях: экономике, финансах, психологии и др. Ярким примером выступает один из распространенных кейсов, когда 20% постоянных клиентов могут обеспечивать 80% выручки компании. Это соотношение прямо экстраполируется с позиции воздействия неблагоприятных внешних факторов (с вероятностью наступления не более 20%) на устойчивость деятельности субъекта. С одной стороны, с точки зрения принципов формирования учетной информации эта ситуация классифицируется как маловероятная и не находит количественного отражения. В лучшем случае в кар-

те рисков в годовом отчете указывается потенциальный риск в «низкой зоне» без дополнительных расшифровок. С другой стороны, при наступлении подобных явлений потери компании могут достигать до 80% и более. Все последние события мирового масштаба доказывают, что такое возможно: примерами служат пандемия, климатические явления, геополитические конфликты, разрывы сложившихся цепочек поставок и др. Таким образом, стоит задуматься о пересмотре подходов к учету рисков и способам их раскрытия как в нефинансовой, так и в финансовой отчетности не только с позиции вероятности наступления события, но и значимости их потенциальных последствий.

Одновременно с учетом рисков измерение и учет внешнего воздействия, оказываемого хозяйствующим субъектом на окружающую среду и общество, имеют определяющее значение для достижения устойчивого экономического роста и оценки вклада каждого субъекта. Внешние воздействия приводят к экономическим, социальным и экологическим последствиям, имеющим, как правило, отдаленный характер, — в текущем периоде они «условны» и не отражаются в системе бухгалтерского учета, оставаясь за рамками финансовой отчетности. При этом важно принимать во внимание не только воздействие бизнеса, но и учитывать риски и возможности, связанные с истощением природного капитала, климатическими изменениями и социальными проблемами, которые в дальнейшем оказывают влияние уже на сам бизнес. В результате сформировался устойчивый мировой тренд на интеграцию принципов «концепции двойной существенности»<sup>33</sup> в систему учета и корпоративной отчетности («концепция трех линз»<sup>34</sup>), базирующейся, с одной

<sup>31</sup> Данные выводы сформулированы по результатам исследований, выполненных по государственному заданию Финансовому университету при Правительстве РФ на 2023 г. на тему «Разработка методики раскрытия ESG-факторов в отчетности государственного и корпоративного сектора» на основании анализа отчетности из списка ТОП-100 крупнейших компаний России, а также компаний государственного сектора.

<sup>32</sup> Закон Парето (принцип 80/20) заключается в том, что 20% усилий дают 80% результата, а остальные 80% усилий — лишь 20% результата. URL [https://ru.wikipedia.org/wiki/%D0%97%D0%B0%D0%BA%D0%BE%D0%BD\\_%D0%9F%D0%B0%D1%80%D0%B5%D1%82%D0%BE](https://ru.wikipedia.org/wiki/%D0%97%D0%B0%D0%BA%D0%BE%D0%BD_%D0%9F%D0%B0%D1%80%D0%B5%D1%82%D0%BE) (дата обращения: 01.08.2023).

<sup>33</sup> Концепция двойной существенности — подход, при котором органами управления организации в рамках создания стоимости и при определении существенности информации, предназначенной для раскрытия, рассматриваются два взаимосвязанных аспекта. Первый связан с тем, как организация управляет ESG-рисками и использует ESG-возможности. Второй характеризует ее воздействие на окружающую среду, общество и экономику, т.е. на внешний мир. URL: <http://www.cbr.ru/develop/ur/faq/> (дата обращения: 01.08.2023).

<sup>34</sup> Базируется на раскрытии информации в разрезе трех линз: самая большая охватывает информацию об устойчивом развитии, ориентированную на широкий круг лиц, о влиянии организации на окружающую среду и общество (GRI); вторая линза — это финансовые раскрытия, связанные с устойчивостью (ISSB); третья линза — финансовая информация, раскрываемая в финансовой отчетности организации (IASB).

стороны, на расширении периметра раскрытия финансовых последствий влияния различных (финансовых и нефинансовых) факторов на устойчивость бизнеса, а с другой — на измерении внешних воздействий, оказываемых самим бизнесом, Поэтому в целях эффективного исполнения данных инициатив необходимо обеспечить связанность показателей и раскрытий финансовой и нефинансовой отчетности, что, в свою очередь, могло бы помочь составителям финансовой отчетности использовать элементы информации о внешних воздействиях и рисках при формулировании финансовых последствий в разрезе ESG-показателей, финансовых и нефинансовых рисков.

Формат публичной корпоративной отчетности компании сегодня представляет собой набор показателей, характеризующих деятельность экономического субъекта в разрезе финансовых и нефинансовых индикаторов в виде годового или интегрированного отчета. Важным аспектом является методологическая и техническая сложность реализации интеграционных решений между показателями финансовой и корпоративной отчетности в силу определенных принципов формирования финансовой отчетности, закрепленных в стандартах МСФО и ФСБУ, с одной стороны, и различий между областями данных видов отчетов, включая периметр консолидации — с другой стороны. В настоящее время идет активный поиск оптимальной модели современной отчетности — разрабатывается новый концепт единой корпоративной отчетности как ключевого системного инструмента открытой коммуникации экономических субъектов с внешней средой, позволяющего структурно связать данные всех отчетов, представляемых компанией, и интегрировать их друг с другом.

Идеология цифровой среды, единого пространства, «единого окна» является определяющей в современной системе отношений «государство-бизнес-общество». Уже созданы необходимые условия для формирования единой корпоративной отчетности экономических субъектов через цифровой контент с использованием разметки данных XHTML, агрегированных на базе ERP-систем управления (интегрированных с системами электронного документооборота, сбора ESG-данных, учетными и аналитическими), технологий блокчейн и DLT, искусственного интеллекта и BI-инструментов. Модель корпоративной отчетности нового тысячелетия должна представлять собой систему показателей,

характеризующих деятельность экономического субъекта в разрезе финансовых и нефинансовых индикаторов, формируемых в разных отчетах, структурированных и интегрированных в единый цифровой формат.

На основании результатов различных исследований складывается понимание, что в основе концепта современной корпоративной отчетности должны лежать принципы создания информационной экосистемы, аналогичной существующим в бизнесе, где все структурные элементы бесшовно объединены в общую среду<sup>35</sup>, внутри которой пользователь может «перемещаться», не замечая границ, и без труда находить нужный контент с учетом своей строго определенной роли и прав с позиции уровня доступности информации. Это становится возможным за счет четкого структурирования и разметки текста, применения эффективных инструментов навигации по типу «дружественного интерфейса»<sup>36</sup> и визуализации<sup>37</sup>. Информационная прозрачность, связанность и технологичность должны стать ключевыми характеристиками такого формата. В свою очередь архитектуру информационного обеспечения деятельности экономических субъектов<sup>38</sup> можно представить в виде единой цифровой информационно-аналитической платформы, содержащей данные о различных аспектах их деятельности и представляющей собой совокупность методических, организационных и технологических решений по реализации информационной экосистемы бизнеса (рис. 4).

На основе изучения взглядов научного и делового сообщества, а также анализа теории и прак-

<sup>35</sup> Бизнес-экосистема Сбербанка: что надо знать. URL: <https://trends.rbc.ru/trends/industry/5f6c55219a79475398b841bd?page=tag&nick=ekosistemy-kompanii> (дата обращения: 01.08.2023).

<sup>36</sup> Дружественный интерфейс (User-friendly) — интерфейс, обеспечивающий человеку удобные формы взаимодействия с информационной системой.

<sup>37</sup> Примерами визуализации являются инфографика, использование интерактивных функций для проведения самостоятельной аналитики и др.

<sup>38</sup> Архитектура информационного обеспечения — совокупность методических, организационных и технологических решений для эффективного построения информационной системы: набор структурных элементов и их интерфейсов; соединение элементов в более крупные системы; архитектурный стиль, который координирует всю организацию (элементы, интерфейсы, их сотрудничество и соединение) и определяет уровни ограничений для конкретного стиля (роли и характеристики архитектурных элементов и разрешенные виды отношений).



Рис. 4 / Fig. 4. Архитектура информационного обеспечения деятельности экономических субъектов /  
Architecture of information support for the activities of economic entities

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

тики формирования корпоративной отчетности российских и международных компаний сделан вывод о том, что образ современной модели корпоративной отчетности следует позиционировать как базовый элемент информационной экосистемы бизнеса, включающий: 1) набор структурных составляющих (систему показателей, отчетов, данных) и их интерфейсов, интегрированных друг с другом; 2) совокупность инструментов для навигации и визуализации (кратких обзоров, разделов, перекрестных ссылок, интерактивных функций, инфографики, элементов «дружественного интерфейса»); 3) связанность и контекст данных; 4) роли и права каждого типа заинтересованных сторон в части раскрытия информации о различных аспектах деятельности экономических субъектов в формате единой цифровой информационно-аналитической платформы. Современная концепция корпоративной отчетности должна строиться с учетом:

- информационной политики компании;
- концепции развития и степени «зрелости» бизнеса;
- постоянного мониторинга скорости изменений и неопределенности среды, способных оказать влияние на бизнес-процессы субъекта;

- доступности цифровых IT-решений и математических методов.

## ВЫВОДЫ

В развитии модели корпоративной отчетности целесообразно использовать возможность сложноструктурированного раскрытия данных: на первом уровне отражаются показатели, характеризующие стоимость компании, КРІ и базовые отчетные индикаторы (существенные темы), а также представлена общая навигация по всем структурным элементам; на втором — данные в разрезе разных видов отчетности (сформированных по целевому характеру и при этом системно связанных и интегрированных друг с другом); на последующих уровнях — данные систем учета (рис. 4). Подобный набор структурных элементов должен базироваться на принципах дифференциации подходов в части раскрытия<sup>39</sup>, типизации уровня

<sup>39</sup> Могут быть предусмотрены 2 типа раскрытия: Оптимальный (базовый) уровень (характеризуется минимальным раскрытием данных, предусмотренных законодательно) и Premium-уровень (характеризуется раскрытием показателей об устойчивом развитии в концепции «двойной существенности»).



информационной прозрачности<sup>40</sup> и определения обязательных показателей (форм отчетности) как для всех субъектов, так и для определенных категорий. Доступность контента в разрезе уровней раскрытия следует определять с учетом роли и прав, закрепленных для каждого типа заинтересованных сторон.

Обязательными для всех экономических субъектов наряду с финансовой отчетностью могут быть ESG-отчет и Отчет о корпоративном управлении, что соответствует вызовам экономики устойчивого развития и уровню развития общества. В силу расширения ESG-повестки и признания важности ее реализации в уже заложенных инфраструктурных изменениях и законодательных инициативах на государственном уровне следует поставить вопрос о политике постепенного внедрения национальных директивных требований в части обязательного раскрытия определенного набора ESG-показателей (как это происходит в других странах). С этой целью целесообразно введение отдельного формата ESG-отчета, включающего количественные данные как в денежных, так и в натуральных единицах измерения в разрезе финансовых и нефинансовых показателей по аналогии с формами финансовой отчетности. Такая работа уже проводится, и компании представляют часть ESG-показателей в формате статистической отчетности. Однако анализ действующей практики показал, что четкой взаимосвязи между ESG-индикаторами отчета об устойчивом развитии и статистической отчетности не существует, что объясняется формированием данных форм отчетности разными подразделениями (или внешними консультантами), не согласующими их содержимое между собой вследствие разных зон

ответственности, а также отсутствием механизмов кросс-функционального взаимодействия внутри экономического субъекта.

Количество показателей в области устойчивого развития (ESG-метрик) сегодня, по экспертным оценкам, составляет порядка 200–240 и зависит от масштабов деятельности субъекта, отрасли, рамок и стандартов формирования отчетности, подходов финансового рынка и рейтинговых агентств. Как правило, в нефинансовой отчетности в среднем отражается от 1 до 60 ESG-индикаторов; при этом для отдельных компаний одним из приоритетных принципов раскрытия является лаконичность (АО «Полиметалл», En+ Group), для других (ПАО «ГМК «Норильский никель») — максимальный объем информации. На наш взгляд, при раскрытии ESG-показателей целесообразно придерживаться так называемого «гигиенического минимума», обязательного для всех экономических субъектов независимо от отраслевой или индивидуальной специфики.

В условиях развития двух концептуальных подходов<sup>41</sup> к определению существенности информации с позиции интересов различных заинтересованных сторон при обосновании выбора существенных тем и ESG-метрик целесообразно использовать единые для всех экономических субъектов методологические принципы, позволяющие формировать достоверную, полезную и сопоставимую информацию. С этой целью следует выделять три группы ESG-показателей: универсальные (базовые), отраслевые и индивидуальные. *Универсальные* должны включать базовые существенные темы и конкретные метрики, обязательные в части формирования и раскрытия данных. В случае, если у компании по объективным причинам нет универсальных индикаторов, она обосновывает их отсутствие по принципу «раскрывай либо объясняй<sup>42</sup>». *Отраслевые индикаторы* следует

<sup>40</sup> Предлагается выделять 4 уровня прозрачности: 1) информационная закрытость — законодательно ограничено или запрещено раскрытие информации (характерна для государственных компаний, компаний с госучастием, компаний из перечня «закрытых»); 2) пороговая (min) прозрачность — законодательно разрешен min раскрытия информации (для микро- и малых предприятий, средних непубличных компаний, компаний с государственным участием, компании из перечня с ограниченным раскрытием); 3) рациональная (удовлетворительная) прозрачность — пороговая (min) прозрачность + «гигиенический min» показателей [для малых и средних предприятий, непубличных компаний, публичных компаний (ПАО)]; (4) SMART- прозрачность — рациональная (удовлетворительная) прозрачность + раскрытие данных в концепции «двойной существенности» [публичные компании (ПАО), экономические субъекты, заинтересованные в тах прозрачности (листинговые компании и др.)].

<sup>41</sup> Первый заключается в создании ценности для инвестора как ключевого стейкхолдера. В результате информация о социальных и экологических последствиях имеет значение только в том случае, если она влияет на решения, касающиеся интересов инвесторов. Это относится к Концептуальным основам МСФО, стандартам ISSB, а также SASB и IIRC. Второй, альтернативный подход, подразумевает учет мнений многих ЗС, состав которых сегодня серьезно расширяется и включает три типа участников (стейкхолдеров, пользователей и экспертов). На подобных принципах строится применение стандартов GRI, концепций SVI и IMP.

<sup>42</sup> Принцип «раскрывай либо объясняй» заключается в том, что, если компания не раскрывает какие-либо обязательные показатели, она должна объяснить, почему она этого не делает.

отражать в сравнении с нормативными значениями по отрасли, установленными для этих целей на государственном уровне. В отраслевом разрезе необходимо также определить набор базовых показателей для сопоставимости данных разных компаний в рамках одной отрасли. *Индивидуальные индикаторы* могут отличаться от универсальных и отраслевых дополнительным набором существенных тем, количеством метрик в рамках конкретной существенной темы (индикатора), их расширенным составом, что обуславливается как приоритизацией интересов заинтересованных сторон, так и особенностями самого субъекта (например, если компания является естественной монополией или экосистемой и др.). Важно привести в соответствие размерность ESG-метрик, поскольку сегодня применяются различные количественные показатели по одному и тому же наименованию.

В формате добровольной нефинансовой отчетности экономическим субъектам следует представлять информацию в трех разрезах:

- воздействие условий внешней среды и ESG-факторов на устойчивость и непрерывность деятельности экономического субъекта;
- воздействие экономического субъекта на окружающую среду и общество (отрицательное воздействие);
- создание ценности для государства, общества и бизнеса в результате деятельности экономического субъекта (эффект положительного воздействия).

Для крупных системообразующих компаний корпоративного и государственного сектора следует рассмотреть варианты формирования двух самостоятельных отчетов: об устойчивости и непрерывности деятельности и о воздействии и создании ценности, что в концепции ценностно-риск-ориентированного подхода создает предпосылки для обеспечения прозрачности и качественного раскрытия информации для заинтересованных сторон.

В рамках реализации единых методологических подходов при подготовке *Отчета об устойчивости и непрерывности деятельности* для системного раскрытия данных о рисках предлагается: внедрить концепцию трех зон предполагаемых негативных явлений (событий) с целью использования различных вариантов их признания в учете и раскрытия в отчетности: «высокая определенность», «вероятная определенность» (риск) и «неопределенность»; предусмотреть формирование карты рисков в разрезе «макро/отраслевые/индивидуальные риски».

Для создания оптимальных механизмов и способов отражения финансовой и нефинансовой информации следует применять следующие типы ее раскрытия в отчетности: заявление, контент-раскрытие, качественное раскрытие, количественное раскрытие и финансовое раскрытие. В качестве инструментов и методов количественного раскрытия должны использоваться: расчет вероятности наступления риска; оценка степени (уровня) риска и определение уровня приемлемого риска; применение интервальных значений критериальных показателей и их ранжирование; балльная оценка; анализ чувствительности; сценарный анализ; метод «дерева решений»; модели, в которых применяется метод Монте-Карло и др.

*Отчет о воздействии и создании ценности* может состоять из двух подразделов: об отрицательном воздействии на окружающую среду и общество и о создании ценности. В рамках раскрытия отрицательного воздействия следует оценивать влияние компании на окружающую среду (в связи с ее изменениями) и людей. В структуре отчета о создании ценности целесообразно разделять раскрытие вклада (в окружающую среду, общественное благо и экономику по всей цепочке создания стоимости — например участие в национальных проектах, экономический рост, налоговые платежи и др.) с позиции интересов государства, общества и самого бизнеса, оценивая экономический эффект от создания интеллектуального, социального, репутационного, делового, коммуникационного, цифрового и других видов капитала.

Залогом эффективной реализации интеграционных решений в отношении финансовой и нефинансовой информации, содержащейся в различных формах отчетности, является обеспечение следующих условий, принимаемых экономическим субъектом:

- нефинансовая информация, раскрываемая в отчетности по устойчивому развитию / интегрированной отчетности, должна соответствовать данным, содержащимся в финансовой отчетности;
- нефинансовая информация дополняет финансовую, трансформируя соответствующий контент в поясняющий контекст с целью прогнозирования устойчивости компании на среднесрочную и долгосрочную перспективу;
- нефинансовая информация может быть более полезной, релевантной и целостной, когда она связана с финансовой (содержащейся в финансовой отчетности) и наоборот;

- гармонизация данных позволяет избежать их дублирования в разных отчетах;
- нефинансовая информация, как и финансовая, должна быть точной, достоверной и профессионально заверенной [23].

Таким образом, следует выделить ряд ключевых организационных, методологических и технологических аспектов, позволяющих реализовать современную концепцию корпоративной отчетности, включая: 1) создание системы внутренней структурной коммуникации и внешнего взаимодействия с заинтересованными сторонами; 2) определение существенных тем,

их обоснование и оценка влияния; 3) формирование набора ESG-показателей в разрезе универсальных, отраслевых и индивидуальных индикаторов; 4) выбор стандартов, рамок и рекомендаций по формированию и раскрытию информации в отчетности; 5) гармонизацию финансовых и нефинансовых показателей разных форм отчетности в рамках применения принципа интегрированного мышления; 6) технологические решения по реализации цифрового формата корпоративной отчетности; 7) систему кросс-функционального взаимодействия внутри экономического субъекта; 8) систему внутреннего контроля; 9) внешнее заверение.

### СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Булыга Р.П., Сафонова И.В. XBRL как цифровой формат отчетности экономических субъектов: международный опыт и российская практика. *Учет. Анализ. Аудит.* 2020;7(3):6–17.
2. Беляева И.Ю., Данилова О.В., Раков А.В. и др. Корпоративные стратегии и технологии в условиях ESG-трансформации бизнеса. М.: КноРус; 2023. 332 с.
3. Сафонова И.В. Эволюция корпоративной отчетности: концепции развития и модель будущего. *Самоуправление.* 2023;3(136):47–50.
4. Алексеева И.В., Осипова Р.Г. Развитие ключевых характеристик дефиниции «корпоративная отчетность». *Международный бухгалтерский учет.* 2015;12(354):25–34.
5. Вахрушина М.А., Толчеева А.А. Корпоративная отчетность как результат эволюции отчетной информации компании. *Вестник Пермского университета. Серия Экономика.* 2017;12(2):297–310.
6. Малиновская Н.В. Проблемы дефиниции «корпоративная отчетность». *Учет. Анализ. Аудит.* 2021;8(6):31–41.
7. Каспина Р.Г., Чистополова Ж.А. Развитие системы нефинансовой отчетности нефтяных компаний. *Учет. Анализ. Аудит.* 2022;9(2):33–41.
8. Осипова Р.Г. Трансформация организационно-методических подходов к формированию корпоративной отчетности. *Учет и статистика.* 2022;1(65):29–39.
9. Киркач Ю.Н. Интегрированная отчетность в коммерческих организациях. *Учет. Анализ. Аудит.* 2021;8(6):42–57.
10. Фадейкина Н.В., Сапрыкина О.А. Теория и практика подготовки и представления интегрированной корпоративной отчетности. *Сибирская финансовая школа.* 2018;6(131):155–165.
11. Вахрушина М.А., Катасонова С.Д. Интегрированное мышление: вопросы теории и практика применения. *Международный бухгалтерский учет.* 2023;26(1):28–51.
12. Богатая И.Н., Евстафьева Е.М., Лавров Д.А. Развитие методики формирования интегрированной отчетности в организациях нефтегазового комплекса на основе использования интегрированного мышления. *Вестник Алтайской академии экономики и права.* 2022;9(2):169–178.
13. Алексеева И.В., Попова Е.С. Стандартизация раскрытия информации в нефинансовой отчетности коммерческих организаций. *Учет. Анализ. Аудит.* 2022;9(4):57–67.
14. Осипова Р.Г. Совершенствование корпоративной отчетности на основе внутрифирменного стандарта. *Учет. Анализ. Аудит.* 2022;9(2):42–49.
15. Серебрякова Т.Ю. Интегрированный учет и отчетность: институциональный подход. *Учет. Анализ. Аудит.* 2016;(2):24–33.
16. Ковалев А.Е. Концепция интерактивной бухгалтерской отчетности. *Экономика и управление: проблемы, решения.* 2019;15(3):65–74.
17. Кашина Ж.Е. Персонализация корпоративной отчетности как новый этап развития ее практики. *Международный бухгалтерский учет.* 2021;24(9):1033–1053.
18. Ефимова О.В., Рожнова О.В. Методология исследования корпоративного раскрытия социальной ответственности бизнеса: концептуальный подход. *Учет. Анализ. Аудит.* 2021;8(5):28–40.

19. Рожнова О.В. Инфошеринг: новый взгляд на корпоративную отчетность и учет стейкхолдеров. *Аудиторские ведомости*. 2023;(2)34–39.
20. Абдалова Е.Б., Карельская С.Н. Глобальные тренды развития корпоративной отчетности. *Учет. Анализ. Аудит*. 2022;9(1):19–30.
21. Богатая И.Н. Будущее корпоративной отчетности. *Проблемы экономики и юридической практики*. 2021;17(2):131–137.
22. Сафонова И.В. Трансформация учетно-контрольной среды в целях повышения информационной прозрачности бизнеса. *Экономика и управление: проблемы, решения*. 2021;4(4):116–121.
23. Булыга Р.П., Сафонова И.В. Концепция ESG-аудита организаций государственного и корпоративного секторов. *Аудитор*. 2023;9(7):25–36.
24. Серебрякова Т.Ю. Нефинансовая отчетность и контроль соответствия. *Учет. Анализ. Аудит*. 2023;10(3):33–44.
25. Escrig-Olmedo E., Muñoz-Torres M.J., & Fernández-Izquierdo M.Á. Sustainable development and the financial system: Society's perceptions about socially responsible investing. *Business Strategy and the Environment*. 2013;22(6):410–428.
26. Hill R.P., Ainscough T., Shank T., Manullang D. Corporate social responsibility and socially responsible investing: A global perspective. *Journal of Business Ethics*. 2007;(70):165–174.
27. Friede G., Busch T., Bassen A. ESG and financial performance: aggregated evidence from more than 2000 empirical studies. *Journal of Sustainable Finance & Investment*. 2015;5(4):210–233.
28. Aghamolla C., An B.-J. Mandatory vs. Voluntary ESG Disclosure, Efficiency, and Real Effects. URL: <https://scholarspace.manoa.hawaii.edu/server/api/core/bitstreams/2b48aa79-3d27-4f1b-a867-f02ec8538f83/content>
29. Hummel K., Jobst D. The Current State and Future of Corporate Sustainability Reporting Regulations in the European Union. URL: [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=3978478](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3978478)
30. Ishikawa T. The Effects of Mandatory Disclosure on Investment Efficiency. URL: [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=4068082](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=4068082)
31. Булыга Р.П., Рожнова О.В., Сафонова И.В. и др. Обеспечение информационной прозрачности деятельности экономических субъектов в условиях цифровизации. М.: КноРус; 2022. 184 с.
32. Сафонова И.В. Исследование понятия «информационная прозрачность» в парадигме информационной экосистемы бизнеса. *Учет и статистика*. 2023;1(69):73–82.
33. Бочарова И.Ю. Раскрытие информации и транспарентность компаний. *Финансовая аналитика: проблемы и решения*. 2011;7(49):9–15.
34. Сафонова И.В., Карташов В.С. Развитие учетной практики регулирования оценочных значений в целях интеграции показателей финансовой и нефинансовой отчетности. *Аудитор*. 2022;8(12):24–30.

## REFERENCES

1. Bulyga R.P., Safonova I.V. XBRL as a Digital Reporting Format for Economic Entities: International Experience and Russian Practice Abstract. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2020;7(3):6–17. (In Russ.).
2. Belyaeva I. Yu., Danilova O.V., Rakov A.V. et al. Corporate strategies and technologies in the context of ESG-transformation of business. Moscow: KnoRus; 2023. 332 p. (In Russ.).
3. Safonova I.V. Evolution of corporate reporting: concepts of development and model of its future. *Samoupravlenie = Self-government*. 2023;3(136):47–50. (In Russ.).
4. Alekseeva I.V., Osipova R.G. Development of key characteristics of the definition of “corporate reporting”. *Mezhdunarodnyj buhgalterskij uchet = International Accounting*. 2015;12(354):25–34. (In Russ.).
5. Vakhrushina M.A., Tolcheeva A.A. Corporate reporting as a result of the evolution of the company's reporting information. *Vestnik Permskogo universiteta. Seriya «Ekonomika» = Perm University Herald. Economy*. 2017;12(2):297–310. (In Russ.).
6. Malinovskaya N.V. Problems of the definition of corporate reporting. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2021;8(6):31–41. (In Russ.).

7. Kaspina R. G., Chistopolova Z. A. Development of a Non-financial Reporting for Oil Companies. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2022;9(2):33–41. (In Russ.).
8. Osipova R. G. Transformation of organizational and methodological approaches to the formation of corporate reporting. *Uchet i statistika = Accounting and Statistics*. 2022;1(65):29–39. (In Russ.).
9. Kirkach Yu. N. Integrated reporting in commercial organizations. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2021;8(6):42–57. (In Russ.).
10. Fadeikina N. V., Saprykina O. A. Theory and practice of preparation and presentation of integrated corporate reporting. *Sibirskaya finansovaya shkola = Siberian Financial School*. 2018;6(131):155–165. (In Russ.).
11. Vakhrushina M. A., Katasonova S. D. Integrated thinking: issues of theory and practical application. *Mezhdunarodnyj buhgalterskij uchet = International Accounting*. 2023;26(1):28–51. (In Russ.).
12. Bogataya I. N., Evstafyeva E. M., Lavrov D. A. Development of methods for the formation of a unified set in the organization of the oil and gas complex based on the use of comprehensive thinking. *Vestnik Altajskoj akademii ekonomiki i prava = Bulletin of the Altai Academy of Economics and Law*. 2022;9(2):169–178. (In Russ.).
13. Alekseeva I. V., Popova E. S. Standardization of Information Disclosure in Non-Financial Reporting of Commercial Organizations. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2022;9(4):57–67. (In Russ.).
14. Osipova R. G. Improving Corporate Reporting Based on an Intercompany Standard. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2022; 9(2):42–49. (In Russ.).
15. Serebryakova T. Integrated accounting and reporting: institutional approach. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2016;(2):24–33. (In Russ.).
16. Kovalev A. E. The concept of interactive accounting reporting. *Ekonomika i upravlenie: problemy, resheniya = Economics and management: problems, solutions*. 2019;15(3):65–74. (In Russ.).
17. Kashina Zh. E. Personalization of corporate reporting as a new stage in the development of its practice. *Mezhdunarodnyj buhgalterskij uchet = International Accounting*. 2021;24(9):1033–1053. (In Russ.).
18. Efimova O. V., Rozhnova O. V. Research methodology for corporate disclosure of business social responsibility: conceptual approach. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2021;8(5):28–40. (In Russ.).
19. Rozhnova O. V. Info sharing: a new look at corporate reporting and accounting of stakeholders. *Auditorskie vedomosti = Audit journal*. 2023;(2)34–39. (In Russ.).
20. Abdalova E. B., Karelskaia S. N. Global Trends in the Corporate Reporting Development. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2022;9(1):19–30. (In Russ.).
21. Bogataya I. N. The future of corporate reporting. *Problemy ekonomiki i yuridicheskoy praktiki = Economic Problems and Legal Practice*. 2021;17(2):131–137. (In Russ.).
22. Safonova I. V. Transformation of the accounting and control environment in the interests of public business. *Ekonomika i upravlenie: problemy, resheniya = Economics and management: problems, solutions*. 2021;4(4):116–121. (In Russ.).
23. Bulyga R. P., Safonova I. V. The concept of ESG audit of public and corporate sector organizations. *Auditor*. 2023;9(7):25–36.
24. Serebryakova T. Yu. Non-Financial Reporting and Compliance Control. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2023;10(3):33–44. (In Russ.).
25. Escrig-Olmedo E., Muñoz-Torres M. J., & Fernández-Izquierdo M. Á. Sustainable development and the financial system: Society's perceptions about socially responsible investing. *Business Strategy and the Environment*. 2013;22(6):410–428.
26. Hill R. P., Ainscough T., Shank T., Manullang D. Corporate social responsibility and socially responsible investing: A global perspective. *Journal of Business Ethics*. 2007;(70):165–174.
27. Friede G., Busch T., Bassen A. ESG and financial performance: aggregated evidence from more than 2000 empirical studies. *Journal of Sustainable Finance & Investment*. 2015;5(4):210–233.
28. Aghamolla C., An B.-J. Mandatory vs. Voluntary ESG Disclosure, Efficiency, and Real Effects. URL: <https://scholarspace.manoa.hawaii.edu/server/api/core/bitstreams/2b48aa79-3d27-4f1b-a867-f02ec8538f83/content>
29. Hummel K., Jobst D. The Current State and Future of Corporate Sustainability Reporting Regulations in the European Union. URL: [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=3978478](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3978478)

30. Ishikawa T. The Effects of Mandatory Disclosure on Investment Efficiency. URL: [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=4068082](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=4068082)
31. Bulyga R. P., Rozhnova O. V., Safonova I. V. et al. Ensuring information transparency of the activities of economic entities in the conditions of digitalization Moscow: KnoRus; 2022. 184 p. (In Russ.).
32. Safonova I. V. Study of the concept of “information transparency” in the paradigm of the business information ecosystem. *Uchet i statistika = Accounting and Statistics*. 2023;1(69):73–82. (In Russ.).
33. Bocharova I. Y. Disclosure of information and transparency of companies. *Finansovaya analitika: problemy i resheniya = Financial Analytics: Science and Experience*. 2011;7(49):9–15. (In Russ.).
34. Safonova I. V., Kartashov V. S. Evolution of accounting practices for regulating estimated values in order to integrate financial and non-financial reporting indicators. *Auditor*. 2022;8(12):24–30. (In Russ.).

### БЛАГОДАРНОСТИ

Статья подготовлена по результатам исследований, выполненных за счет бюджетных средств по государственному заданию Финансовому университету в 2023 г.

### ACKNOWLEDGEMENTS

The article was prepared based on the results of research carried out at the expense of budgetary funds under the state assignment of the Financial University in 2023.

### ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ / ABOUT THE AUTHOR

**Ирина Викторовна Сафонова** — кандидат экономических наук, доцент, профессор департамента аудита и корпоративной отчетности факультета налогов, аудита и бизнес-анализа, ведущий научный сотрудник, Финансовый университет, Москва, Россия

**Irina V. Safonova** — Cand. Sci. (Econ.), Associate Professor, Professor of the Department of Audit and Corporate Reporting of the Faculty of Taxes, Audit and Business Analysis, leading scientific researcher, Financial University, Moscow, Russia

<https://orcid.org/0000-0001-6377-5936>

[Iv.safonova@mail.ru](mailto:Iv.safonova@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 24.08.2023; после рецензирования 04.09.2023; принята к публикации 07.09.2023.*

*Автор прочитала и одобрила окончательный вариант рукописи.*

*The article was submitted on 24.08.2023; revised on 04.09.2023 and accepted for publication on 07.09.2023.*

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

## ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2023-10-4-23-33  
УДК 657.1.012.1(045)  
JEL M41

# Систематизация научных подходов к дефиниции «капитал» как экономической и бухгалтерской категории

М.В. Протасов

Российский экономический университет им. Г.В. Плеханова, Москва, Россия

## АННОТАЦИЯ

«Капитал» является сложной дефиницией, и различия в его трактовках приводят к неоднозначности восприятия информации специалистами из разных научных сфер, в том числе бухгалтерского учета. В ходе работы было выявлено, что воззрения представителей экономических школ на понятие «капитал» усложнялись по причине как положительного восприятия, так и критики предшествующих научных работ в зависимости от действующих экономических условий. Это позволило автору представить собственное мнение о влиянии различных подходов к интерпретации данного термина на развитие методов бухгалтерского учета, его эволюции в бухгалтерском учете и балансовых теориях, что и явилось **целью** настоящего исследования. Дефиниция «капитал» в бухгалтерском учете прошла длительный путь развития, начиная с диграфического этапа, характеризующегося появлением двойной записи. Поскольку исследование развития понятия «капитал» проводилось в разрезе классификации счетов с учетом экономической и юридической трактовки хозяйственных операций, ее **результатом** стало авторское видение эволюции счетов и места капитала в этой системе. Теоретическая значимость работы состоит в обобщении существующих знаний, совершенствовании понятийного аппарата дефиниции «капитал» и определении влияния ее интерпретации на развитие методов бухгалтерского учета. Результаты настоящей работы могут быть использованы для совершенствования индивидуальных таксономий структуры Капитала в финансовой отчетности. В процессе исследования использовались такие **методы**, как группировка, системно-хронологический анализ, сравнение, обобщение.

**Ключевые слова:** капитал; бухгалтерский баланс; счета бухгалтерского учета; финансовый результат; балансовые теории; экономические школы; диграфический период

**Для цитирования:** Протасов М.В. Систематизация научных подходов дефиниции «капитал» как экономической и бухгалтерской категории. *Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing.* 2023;10(4):23-33. DOI: 10.26794/2408-9303-2023-10-4-23-33

## ORIGINAL PAPER

# Systematisation of Scientific Approaches to the Definition of Capital as an Economic and Accounting Category

M.V. Protasov

Plekhanov Russian University of Economics, Moscow, Russia

## ABSTRACT

Capital is a complex definition and differences in its interpretations lead to ambiguous perception of information by specialists from different scientific fields, incl. accounting. In the course of the work, it was revealed that the views of representatives of economic schools on the concept of "capital" became more complicated due to both positive perception and criticism of previous scientific works, depending on the current economic conditions. This allowed the author to present his own opinion on the impact of different approaches to the interpretation of this term on the development of accounting methods, its evolution in accounting and balance sheet theories, which was the purpose of this study. The definition of "capital" in accounting has come a long way of development, starting from the digraphic stage, characterized by the appearance of a double entry. Since this work on the study of the development of the concept of Capital was carried out in the context of the classification of accounts, taking into consideration the economic and

© Протасов М.В., 2023

legal interpretation of business transactions; its result was the author's vision of the evolution of accounts and the place of Capital in this system. The scientific novelty of this work lies in the fact that, based on the historical-logical approach and the method of system-chronological analysis, the development of the definition of Capital in accounting and balance theories has been studied with the justification of its special function — an indicator of the increase or depletion of resources that generate economic benefits and profits remaining at the disposal of the owners of the organization. The theoretical significance of the work lies in the generalization of existing knowledge and the improvement of the conceptual apparatus of the definition of Capital. The results of this work can be used to improve individual financial reporting taxonomies. In the process of research, such methods as grouping, system-chronological analysis, comparison, generalization were used.

**Keywords:** capital; balance sheet; accounting accounts; financial results; balance theories; economic schools; digraphic period

**For citation:** M.V. Protasov. Systematisation of scientific approaches to the definition of capital as an economic and accounting category. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2023;10(4):23-33. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2023-10-4-23-33

## ВВЕДЕНИЕ

Капитал является сложной и неоднозначной категорией как с точки зрения сущности, так и понимания его экономической природы. Слово «капитал» имеет латинское происхождение — *capitalis*, что обозначает «главный». Ученый-экономист Дж. Хикс (J. R. Hicks) считал, что капитал имеет множество аспектов: «это все равно, как если бы вы фотографировали здание; хотя это одно и то же здание, оно выглядит совершенно по-разному с разных ракурсов» [1, с. 1]. В научных исследованиях используются такие понятия, как «капитал компании», «собственный капитал», «капитал собственников», «акционерный капитал», «остаточный капитал», «богатство» (от англ. *the wealth*) [2], а в исследованиях реального сектора экономики — «финансовый капитал» [3]. Немецкий ученый Ф. Шмидт (F. Schmidt) назвал равнозначными термины «финансовый капитал» и «реальный капитал», а также выделил «абстрактный капитал» [4]. В.В. Ковалев отметил, что существует «активный капитал», «пассивный капитал» и их детализация по активной и пассивной частям баланса [5]. Слово «капитал» весомо по самому своему звучанию, и потому активно используется в экономической терминологии — например, в интегрированной отчетности определено как минимум шесть видов капитала, как то человеческий, производственный, финансовый и др. Как профессиональный бухгалтерский термин «капитал» был впервые упомянут Дж. Пиле (J. Peele) в 1569 г. Это отмечается в фундаментальном труде под редакцией М. Чатфилда (M. Chatfield) и Дж. Ричарда (G. J. Richard) «The History of Accounting» [6]. Однако он применялся не только в качестве бухгалтерской, но и экономической категории, поэтому в ходе работы мы выде-

лили обе категории, исходя из чего систематизировали научные подходы к дефиниции «капитал» и определили место счета Капитал в диграфический период и в балансовых теориях.

## МЕТОДЫ И РЕЗУЛЬТАТЫ Влияние интерпретации Капитала на развитие методов бухгалтерского учета

Представители экономических школ периода XV–XIX вв. (меркантилистов/протекционистов; физиократов; классической политической экономии; марксистской) ввели понятие «капитал» в научную литературу. Их изыскания в первую очередь были направлены на макроуровень, в них рассматривался капитал страны, т.е. ее богатство и благосостояние. Это соответствует пониманию капитала с экономической, а не бухгалтерской точки зрения; однако осознать его смысл и влияние на методы бухгалтерского учета возможно, лишь проследив основные этапы становления данной дефиниции. Отметим, что более поздним экономическим школам — классической и марксистской политэкономии — присуще рассмотрение капитала не только на макроуровне, но и на уровне хозяйствующего субъекта, что делает подход к его пониманию схожим с применяемым в бухгалтерском учете, а не в национальном счетоводстве.

Общим для всех рассматриваемых экономических школ является то, что они судили о вещественной форме капитала, т.е. о ресурсе, приносящем экономическую выгоду, например оборудовании, инструментах, недвижимости, используемой в производстве, земле [7]. При этом каждому экономическому направлению была свойственна определенная приоритетная форма капитала. Например, меркантилисты отдавали предпочтение внешней торгов-



ле. За счет политики протекционизма должен был поддерживаться приоритет экспорта над импортом (тождественный преобладанию притока капитала над оттоком). Физиократы считали приоритетными экономические взаимоотношения между людьми в условиях, где главной отраслью является сельское хозяйство. На период расцвета классической политической экономии пришлась эпоха первой промышленной революции, в связи с чем предпочтение отдавалось наращиванию экономической мощи и увеличению производительности труда в сфере промышленного производства. Для марксистской теории характерно первенство трансформации капитала из товарной в денежную форму и обратно с приростом за счет прибавочной стоимости.

Очевидным является тезис, что любой держатель капитала заинтересован в его приросте, основной источник которого приверженцы существующих экономических школ связывали с различными ресурсами.

Считалось, что на увеличение богатства влияет развитие внешней торговли, денежного оборота, рост объема золота, серебра, концентрация капитала внутри страны и препятствование его оттоку за ее пределы путем ограничительных мер со стороны государства, в том числе посредством введения ввозных пошлин для защиты внутренних производителей. В частности, представителю школы меркантилистов Ж-Б. Кольберту (J-B. Colbert) приписывается известная цитата: «Искусство сбора налогов состоит в том, чтобы ощипать гуся, получив возможно больше перьев и возможно меньше визга» [8]. Другой яркий представитель этой школы — Т. Манн (T. Mun) считал торговый главный вид капитала, а источником прироста — преобладание экспорта товаров над импортом, чтобы продажи собственных товаров были выше, чем потребление импортных [9]. Если применить его идеи к современному бизнесу, то прирост капитала можно определить как превышение доходов над расходами. В.Я. Соколов считал утверждения основоположника существующей системы бухгалтерского учета как науки Л. Пачоли (F.L.B. de Pacioli) соответствующими идеям меркантилистов, поскольку по Пачоли «прибыль — это разность между поступлением и выплатой денег», т.е. закрытие счета «Поступления и выплаты» на счет «Прибыли и убытки» [10, с. 160]. В современной трактовке это соответствует признанию прибыли по факту оплаты, а не метода начисления, являющегося в настоящее время незыблемым правилом бухгалтерского учета. Физиократы рассматривали капитал как результат

экономических взаимоотношений между людьми (при минимальном вмешательстве государства), дающий излишек валового дохода, т.е., аналогично меркантилистам, определяли прирост капитала как превышение доходов над издержками. Развитию данной концепции способствовали представители классической политической экономии. В частности, А. Смит (A. Smith), признавая превышение доходов над расходами, отмечал, что сильнейшим двигателем прироста является увеличение производительности труда, что позволяет получать больше продукции при минимизации издержек [7]. По мнению марксистов, прирост за счет добавочной стоимости происходит в процессе непрерывного перехода капитала из товарной формы в денежную и обратно, что выражается формулой (Т-Д-Т') [11].

Рассматривая теории капитала на макроуровне, представители экономических школ вводили дополнительные пояснения к этому понятию, что важно для его понимания в бухгалтерском аспекте. Так, основоположник школы физиократов Ф. Кене (F. Quesnay) связал вещественные формы капитала с их стоимостными измерениями (экономическая таблица Кене) [12]. Соглашаясь с физиократами, К. Маркс писал, что они «в пределах буржуазного кругозора дали анализ капитала» как «анализ различных вещественных составных частей» [13, с. 15]. Значимым вкладом А. Смита является введение понятия основного и оборотного капитала [7] и определение прибыли как неоплаченной части труда работников [14]. Анализируя макроуровень, К. Маркс отмечал, что на уровне фирмы капитал состоит из вложенного собственником и заемного [15, с. 558] — в настоящее время в бухгалтерской интерпретации последний понимается как обязательства. Заметим, что в современной системе бухгалтерского учета сохраняется постулат, что каждый актив имеет свой источник формирования в виде средств собственников бизнеса или задолженности, подлежащей погашению. Здесь явно просматривается другой принцип бухгалтерского учета об обособленности собственных активов и тех, которые не принадлежат компании. В частности, по мнению К. Маркса, «купец как фирма, как человек, извлекающий прибыль, и тот же купец как потребитель — это в торговле два совершенно различных лица» [16, с. 208–209].

Результаты исследования подходов к пониманию капитала экономическими школами обобщены в *таблице*.

Комментируя ее данные, отметим, что научные воззрения представителей экономических школ от-

Таблица / Table

**Основные характеристики капитала по экономическим школам /  
The main characteristics of capital according to the schools of economics**

Основные характеристики капитала / The main characteristics of capital	Меркантилисты / The Mercantellists	Физиократы / The Physiocrats	Классическая политическая экономия / Classical Political Economy	Марксистская школа / The Marxist School
Уровень капитала	Макро	Макро	Макро, частный	Макро, капитал компании
Форма капитала	Вещественная	Вещественная	Вещественная	Вещественная на макроуровне, собственный и заемный капитал на уровне компании
Приоритет капитала	Торговый капитал	Экономические взаимоотношения между людьми естественного порядка, преимущественно в сельском хозяйстве	Экономическая мощь, производительность труда	Т-Д-Т; труд
Прирост капитала	Превышение доходов от продаж над расходами	Превышение доходов над издержками	Накопление капитала, прибыль является неоплаченной частью труда	Прирост капитала – прибыль. Прибавочная стоимость как разница между созданной новой стоимостью и стоимостью ранее овеществленного труда

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

носителю понимания Капитала усложнялись в зависимости от положительной или отрицательной оценки предшествующих научных работ с учетом действующих экономических условий. Различие терминов и их трактовки приводит к неоднозначности восприятия информации специалистами различных научных сфер, например политэкономии, менеджмента, юриспруденции, бухгалтерского учета и др. Тем не менее значение исследований разных понятий капитала имеет принципиальное значение для бухгалтерского учета как прикладной науки; при этом он, представляя интерес как на макроуровне (национальное счетоводство), так и на микроуровне, аккумулирует в себе научные достижения в области экономики, которые важны для участников бизнеса. Как отмечал Я. В. Соколов, бухгалтерский учет — это наука развивающаяся, а «с точки зрения развития теории и практики бухгалтерского учета XX в. стал революционным»

[17, с. 53]. Ученым выделено шесть основных этапов развития методологии бухгалтерского учета: натуралистический (4000 до н.э. — 500 до н.э.); стоимостной (500 до н.э. — 1300); диграфический, или двойная запись (1300–1850); теоретико-практический (1850–1900); научный (1900–1950) и современный (с 1950 г. по н.в.).

Развитие счета Капитала началось с диграфического этапа, характеризующегося появлением двойной записи. Этот счет был введен Л. Пачоли для отражения расчетов с собственниками бизнеса: «Журнал и Главная должны начинаться записями по кредиту счета Капитала» [10, с. 135]; «Счет прибылей и убытков переносится на счет Капитала и закрывается последним из всех счетов» [10, с. 89]; «По счету Капитала можно в любой момент узнать состояние своего имущества» [10, с. 101]. Некоторые исследователи отмечают, что Л. Пачоли также рассматривал капитал как обязательство с точки зрения бизне-

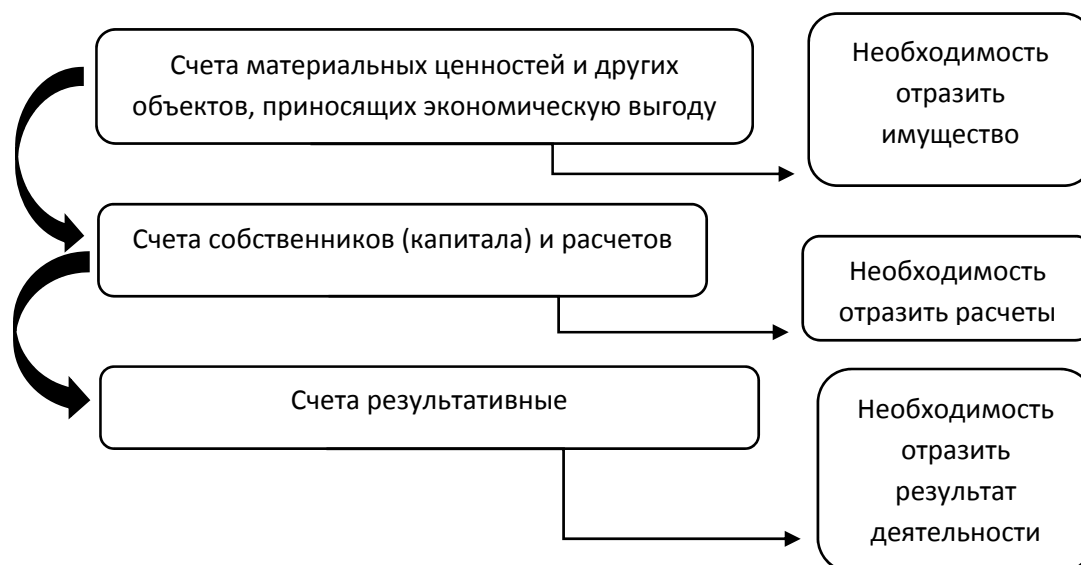


Рис. / Fig. Эволюция счетов в призме счетов Капитала / Evolution of accounts in the prism of capital accounts

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

са [18], понимая под ним персонифицированный источник собственных средств [10].

В разные периоды времени счета классифицировались по типам и/или хозяйственным процессам. Дж. Флори (P. J. Flory) предлагал четыре группы; другие, например Дж. Криппа (G. L. Crippa), — две группы «капитала и его частей, вторые раскрывают структуру первых»<sup>1</sup>. В работе А. М. Вольфа предложено «все-го счетов три группы: имущества, услуг, расчетов (личные)»<sup>2</sup>. Некоторые авторы, включая Г. Лефевра (H. Lefebvre), подходили к классификации с точки зрения операционных процессов: «Есть простой и составной учет. К простому учету относятся счета: деньги, товары, ценные бумаги, расчеты с дебиторами и кредиторами. К составному учету — счета собственника»<sup>3</sup>. В работе Л. Флори (L. Flory) утверждается следующее: «Все-го счетов четыре группы: капитала, номинальные (операционные) счета, торговые счета (материальные) и счета расчетов»<sup>4</sup>.

В опубликованных работах можно встретить и иные предложения: Э. Пизани (E. Pisani) для классификации применял такие технические термины, как статика и динамика: «Под динамикой понимаются имущественные счета, под статикой — счета чистого

имущества (счета собственника)»<sup>5</sup>. Разделяя счета на реальные и рациональные, Р.П. Коффи (R. P. Koffi) ко вторым относил счета капитала, прибылей и убытков» [19]. По утверждению Н.И. Поповой, «счета делятся на материальные, личные и результатные»<sup>6</sup>. Другие ученые предлагали иные классификации, но все подходы объединены логикой и местом счета Капитала в системе; прослеживается четкое понимание причин необходимости ведения бухгалтерского учета и закономерности построения задач.

В любой системе счетов должно быть отражено все имущество, принадлежащее личному хозяйству или фирме. При этом требуется показать расчеты по имущественной массе, трактовка которых зависит от научной доктрины (расчеты с собственниками или задолженность), но результатом деятельности всегда является финансовый результат. Эволюция возникновения счетов, характерная для всех классификаций, выражена зависимостью, представленной на рисунке.

Более широкая интерпретация счетов Капитала может быть как следствием информационных запросов собственников или лиц, занятых в хозяйственном процессе, так и результатом трактовки научными доктринами. Например, Ф. Марчи (F. Marchi) детализировал счета Капитала по функции индивидуумов — собственника, администратора, агента, материально ответственного лица: «При поступлении имущества

<sup>1</sup> Соколов Я. В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. Учебное пособие для вузов. М.: Аудит; 1996:638:115.

<sup>2</sup> Там же. С. 254.

<sup>3</sup> Там же. С. 326.

<sup>4</sup> Там же. С. 70.

<sup>5</sup> Там же. С. 133.

<sup>6</sup> Там же. С. 473.

кредитуется счет администратора, который закрывается на другой счет капитала в зависимости от источника» [20, с. 103]; П.П. Скали (P.P. Scali) этот счет применял для расчетов с собственниками бизнеса как с кредиторами [20, с. 80]; А.М. Галаган отмечал, что, по Дж. Криппа, все прочие счета только раскрывают счет Капитала [21, с. 112], который присутствует в каждой системе счетов, представленной в той или иной теории. Утверждение, что в центре учета стоит счет Капитала, признает и Н. Д'Анастасио (N. D'Anastasio): «Четверная система предусматривает, что счета Капитала являются центром учетной системы. Даже поступление товаров от собственника должно отражаться по счету Капитал и только после этого он списывается на счет расчетов»<sup>7</sup>. Дж. Чербони впоследствии определил счет Капитала как «счет собственника»<sup>8</sup>. Упомянутый выше П.П. Скали отмечал, что «счет Капитала применяется для расчетов как с собственниками, так и по заемным средствам. Счета разделены на собственные — Капитал, прибыли и убытки, имущественные и корреспондентов»<sup>9</sup>. Счет Капитала ученый называл «краеугольным камнем всей учетной системы»<sup>10</sup>.

Одной из причин описанного явления считается, по мнению исследователей, юридическое и экономическое признание хозяйственных фактов. К первому относят теории Н. Д'Анастасио (N. D'Anastasio), Ф. Марчи (F. Marchi), Дж. Чербони (G. Cherbone), Ф. Боналуми (F. Bonalumi); ко второму — Дж.Л. Криппа (G.L. Crippa), Ф. Беста (F. Besta), П. Д'Альвизе (P. D'Alvise). В работах Ф. Вилла (F. Villa), Э. Пизани (E. Pisani) хозяйственные факты и капитал получают как экономические, так и юридические характеристики [22]. Обе трактовки в большей степени ассоциируются с итальянской школой бухгалтерского учета, однако они присущи и исследователям других школ. В частности, во второй половине IX в. прочно закрепилось экономико-юридическое понимание хозяйственных фактов.

Однако вне зависимости от школы бухгалтерского учета, временного исторического отрезка, приверженности к юридическому, экономическому или экономико-юридическому признанию фактов хозяйственной деятельности во всех классификациях счетов присутствует счет Капитала, идентифициру-

емый по названию или по содержательной части. При этом название счета отнюдь не отвечает его современной трактовке, равно как и его содержательная часть может не соответствовать современным представлениям.

Подводя итоги интерпретаций систем бухгалтерских записей, отметим, что практика учета материальных ресурсов и необходимость их контроля привела к появлению аудита [23] и стала причиной возникновения счетов собственников. По утверждению Я.В. Соколова, бухгалтеры «ввели, подставили счет собственника (чистого имущества)», который рассматривался как с экономической, так и с юридической точки зрения и «назвали его счетом Капитала»<sup>11</sup>, а результативные счета совместно со счетами Капитала в системе двойной записи являются наилучшей практикой, прошедшей апробацию по выявлению финансового результата и прироста Капитала в разных странах и в различные периоды времени.

### Капитал в балансовых теориях

Однако не только счет Капитала и техника проводок оказали влияние на современное понимание капитала. Переломным моментом для данной дефиниции в бухгалтерском учете считается публикация научных работ по структуре бухгалтерского баланса и месту капитала в ней. Так, исходным балансовым уравнением является равенство актива и пассива. Согласно Л. Пачоли, на левую сторону бумаги следует записать все суммы по дебетам, на правую — по кредитам, а общий итог по ним одинаков и называется «сумма сумм» («summa summarum») [10]. Поскольку система двойной записи обеспечивает равенство конечного сальдо по дебетам и кредитам счетов, соблюдается математическое уравнение, гарантирующее равенство актива и пассива баланса, состоящих из соответствующих статей. Таким образом, балансовое уравнение выражается формулой:

$$A = \Pi = a_1 + a_2 \dots + a_n = p_1 + p_2 \dots + p_n = \sum D = \sum K, \quad (1)$$

где А — сумма по активу баланса; П — сумма по пассиву баланса; Д — сальдо по дебету счетов; К — сальдо по кредиту счетов;  $a_1 \dots a_n$  — сумма по статьям актива баланса;  $p_1 \dots p_n$  — сумма по статьям пассива баланса.

<sup>7</sup> Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. Учебное пособие для вузов. М.: Аудит; 1996:638:114.

<sup>8</sup> Там же. С. 96.

<sup>9</sup> Там же. С. 70.

<sup>10</sup> Там же. С. 73.

<sup>11</sup> Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. Учебное пособие для вузов. М.: Аудит; 1996:638:61.

Эта формула не определяет место капитала ни в балансовом уравнении, ни в системе объектов, отражаемых в балансе, однако позволяет провести моделирование компонентов последнего: балансовое равенство при переносе статей из актива баланса в его пассив (равно как и при переносе из пассива в актив) сохранится, если статьи будут иметь отрицательное значение.

Расширив формулы (2) и (3),

$$\begin{aligned} a_1 + a_2 \dots + a_n &= \pi_1 + \pi_2 \dots + \pi_n = \\ &= a_1 + a_2 \dots + a_n - \pi_1 = \pi_2 \dots + \pi_n, \end{aligned} \quad (2)$$

$$a_1 + a_2 \dots + a_n = \pi_1 + \pi_2 \dots + \pi_n = a_2 \dots + a_n = \pi_2 \dots + \pi_n - a_1, \quad (3)$$

можно сделать выводы:

- сумма по активу баланса может быть не равна сумме конечного сальдо по дебетам счетов, равно как и сумма по пассиву баланса может быть не равна сумме конечного сальдо по кредитам счетов;
- балансовое уравнение позволяет моделировать компоненты актива и пассива баланса;
- возможность несоответствия сумм всех дебетовых сальдо по счетам итогу актива баланса и сумм кредитовых сальдо — итогу пассива баланса способствовало появлению множества научных доктрин о моделировании компонентов баланса (как в период развития балансовых теорий, так и в настоящее время).

Балансовое моделирование прошло долгий путь и в разные периоды отвечало тем или иным научным изысканиям. Так, к концу XVIII в. в Китае широкое распространение получила система учета материальных ценностей, выражаемая формулой [24]:

$$\Pi - P = OK - OH, \quad (4)$$

где:  $\Pi$  — приход материальных ценностей;  $P$  — расход материальных ценностей;  $OK$  — остаток ценностей по акту, конечное;  $OH$  — остаток ценностей по акту, начальное.

Китайский ученый Г. Даоянг (G. Daoyang) отмечал, что каждое поступление и выбытие материальных ценностей отражалось в специальном акте. Такое уравнение можно назвать материальным балансом. Капиталу в нем придается значение материальных благ, а записи по актам дают возможность определить оборот материальных ценностей и финансовый результат по сделкам.

По мнению Я.В. Соколова, Э.Т. Джонс (E. Th. Jones) исходил из того, что записи в книгах могут быть односторонними и отражаться не по кредиту счета,

а по дебету, с отрицательным знаком. В балансовой модели Джонса компонентами, имевшими положительную величину, были суммы, равные стоимости собственного имущества и дебиторов, а также суммы собственных средств и кредиторов<sup>12</sup>, т.е. Джонс определял капитал как средства собственников; их прирост относительно первоначальной величины — как прибыль, а снижение — как убыток.

$$a + b = c + d = a + b - d = c + d - d, \quad (5)$$

$$a + b - d - c = 0, \quad (6)$$

где  $a$  — имущество;  $b$  — дебиторская задолженность;  $c$  — собственные средства;  $d$  — кредиторы.

По утверждению П. Гарнье (P. Garnier), счета делятся на балансовые и результативные (представляющие собой финансовый результат), а балансовое уравнение строится следующим образом [25]:

$$A - \Pi = \text{Доходы} - \text{Расходы}, \quad (7)$$

где  $A$  — актив баланса;  $\Pi$  — пассив баланса.

Он также доказывал, что Капитал, задолженности и материальные ценности являются частью баланса и отражаются на балансовых счетах, но при этом основным становится финансовый результат как разница между доходами и расходами. Сама же формула, если изменить типологию баланса, и расходы перенести в левую часть уравнения с отрицательным знаком, а пассив — в его правую часть с положительным знаком, будет аналогичной.

По мнению Я.В. Соколова, первым, кто ввел понимание типологии бухгалтерского баланса и дал описание пермутаций как четырех типов хозяйственных операций, влияющих на итог или структуру баланса, был Ж.Б. Дюмарше (J. B. Dumarchey) утверждавший, что капитал в пассиве бухгалтерского баланса — это положительная величина, а в активе баланса — отрицательная. В целом, этот крупнейший представитель бухгалтерской мысли вывел девять основных типов баланса<sup>13</sup>.

Само балансовое уравнение по Ж.Б. Дюмарше выглядит так:

$$\begin{aligned} \text{Активы} &= \text{Долговые обязательства} + \\ &+ \text{Собственный капитал}. \end{aligned} \quad (8)$$

<sup>12</sup> Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. Учебное пособие для вузов. М.: Аудит; 1996:638:91.

<sup>13</sup> Там же. С. 338–339.

В работе представителя бухгалтерской науки XIX в. Э.А. Мудрова [26] приведены следующие балансовые равенства:

$$a - b = c, \quad (9)$$

$$a = c + b, \quad (10)$$

где  $a$  — наличное имущество и все требования купца;  $b$  — долги;  $c$  — чистый капитал.

Капитал в них определяется как разность между наличным имуществом, всеми требованиями и долгами. Я.В. Соколов отмечал, что балансовое уравнение Мудрова предвосхитило работы Дюмарше, и «у него же встречаем и капитальное уравнение Шера»<sup>14</sup>.

Согласно точке зрения И.Ф. Шера (J.F. Scher), Капитал является основным элементом, а главная цель бухгалтерии заключается в сообщении сведений о величине собственного капитала [27]. Фактически под Капиталом ученый понимал собственность бизнеса, которую можно рассматривать с хозяйственной и юридической точек зрения. Это очень важное замечание, являющееся отправной точкой для логики построения равенств баланса.

Шер представлял имущество бизнеса с хозяйственной точки зрения в виде суммы его объектов в меновом стоимостном выражении в левой части баланса. При этом взгляд на имущество с позиции его юридического происхождения и абстрактного права распоряжения формирует бухгалтерское понятие Капитала. Из этого выведено следующее равенство [28]:

$$C = A = K, \quad (11)$$

где  $C$  — собственность бизнеса;  $A$  — общая стоимость имущества;  $K$  — капитал.

По Шеру, представление баланса позволяет одновременно рассматривать общую стоимость и распределение капитала бизнеса между его кругооборотах. Утверждение, что баланс — это уравнение, в левой части которого собственность отражена в виде актива, а в правой — как капитал или абстрактное право распоряжения имуществом, известно как капитальное уравнение Шера:

$$A - П = K, \quad (12)$$

где  $A$  — актив баланса;  $П$  — пассив баланса (обязательства);  $K$  — капитал собственников.

<sup>14</sup> Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. Учебное пособие для вузов. М.: Аудит; 1996:638:91. С. 242.

Однако понимание этого уравнения будет неполным, если не рассмотреть место финансового результата в этой модели:

$$A + Y = K + П + Пр, \quad (13)$$

где  $A$  — стоимость имущества в активе баланса;  $Y$  — убытки;  $Пр$  — прибыли.

Шер считал прибыль приростом капитала, и подход ученого состоял в утверждении первостепенной роли баланса. Если ранее бухгалтерский учет рассматривался от счетов к балансу, то работы Шера стали отправной точкой для иного понимания учета — от баланса к счетам, что, по мнению М.Л. Пятова, ознаменовало переход «к пониманию бухгалтерского баланса в качестве модели фирмы» [29, с. 62]. Я.В. Соколов отмечал, что Шер «не был оригинальным в построении приведенных уравнений»; предшественниками и последователями его идей являются Д.В. Фультон, В.Ф. Фостер, Ф.В. Кронхейльм, Г.Д. Аугшпург, Ф. Гюгли, Р.П. Коффи, Д.Л. Криппа, Д. Росси, Ф. Беста, Э. Пизани, Ж.Б. де Ланэ, П. Самуэльсон, Ж.Б. Дюмарше, К. Понай-отопуло, Ф. Ляйтнера, В. Ле Кутра, Ж.Г. Курсель-Сенель, М. Берлинер, Р. Деллапорт, Н.С. Лунский, Г.А. Бахчисарайцев, Ч.Э. Шпруг<sup>15</sup>.

Английский ученый Ч.Э. Шпруг (Ch.E. Sprague) (так же, как и Шер), видел в балансе «первооснову всей бухгалтерии, отправную и конечную точку любого счета» [30, с. 26], и его балансовая модель основывается на стоимостной оценке активов, включающей собственность, требования, ожидаемые к погашению и требования по погашению обязательств. Разность между этими элементами представляет собой интересы собственников бизнеса. Зависимость при этом выражается формулой:

$$K = A - O, \quad (14)$$

где  $K$  — капитал (то, что я стою);  $A$  — активы (то, что я имею);  $O$  — обязательства (то, что я должен).

Таким образом можно заключить, что:

- балансовые равенства являются следствием двойной записи (как равенство сумм всех дебетов и кредитов счетов);

- баланс состоит из компонентов, зависящих от логики признания объектов учета и их восприятия собственниками бизнеса, а впоследствии — и внешними пользователями;

<sup>15</sup> Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. Учебное пособие для вузов. М.: Аудит; 1996:638:179.

- развитие теорий персоналистов и институалистов привело к определению места капитала в балансовой теории;
- развитие теории динамического баланса дало возможность отражения движения капитала по стадиям и определило место финансового результата как информации, необходимой и для внутренних, и для внешних пользователей [31], и послужило подтверждением слов М.Л. Пятова о том, что «развитие бухгалтерского учета в XX в. — это путь последовательных побед идей динамического баланса над балансом статическим» и в настоящее время балансовые теории рассматриваются «как основа современной бухгалтерской методологии» [32].

### ВЫВОДЫ

Экономическое понятие капитала имеет принципиальное значение для бухгалтерского учета как науки. Исследование выявило, что оно дало начало пониманию права на использование ресурса, экономической выгоды, прироста капитала,

его экономической и юридической формы. Для развития счета Капитала в бухгалтерском учете исходным стал диграфический этап, характеризующийся появлением двойной записи. Согласно исследованию первыми возникли имущественные и денежные счета, а счет Капитала применялся для отражения прав собственников, а его прирост рассматривался как увеличение их благосостояния. Развитие теорий, трактующих форму и содержание бухгалтерского баланса, стало основой моделирования его компонентов и позволило прийти к выводу, что капитал представляет собой логико-арифметическую взаимосвязь всех элементов финансовой отчетности, является индикатором прироста или истощения ресурсов, генерирующих экономические выгоды и прибыли, остающейся в распоряжении собственников организации. При этом появление несоответствия суммы сальдо по дебету и кредиту счетов итогам актива и пассива баланса может быть следствием конфликта информационных запросов внутренних и внешних пользователей.

### СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Diewert W.E. The Measurement of Productivity. *Bulletin of Economic Research*. 1992;(44):165–198.
2. Alexander S.S., Bronfenbrenne M., Fabricant S., Warburton C. Five monographs on business income. New York: American Institute of Certified Public Accountants; 1950. 271 p.
3. Залетный А.А. Финансовый капитал: взгляд изнутри. М.: ТЕИС; 2014. 232 с.
4. Schmidt F. The Importance of Replacement Value. *The Accounting Review*. 1930;5(3):235–242.
5. Ковалев В.В., Ковалев Вит.В. Анализ баланса. М.: Проспект; 2017. 912 с.
6. Chatfield M., Vangermeersch R. G.J. The history of accounting: an international encyclopedia. New York: Garland; 1996. 649 p.
7. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов. Пер. с англ. Клюкина П.Н. М.: Эксмо; 2016. 1056 с.
8. Frydman R. Capitalism with a Comrade's Face: Studies in the Postcommunist Transition. Budapest: Central European University Press; 1989. 389 p.
9. Блауг М., Ман Т. 100 великих экономистов до Кейнса. СПб.: Экономикс; 2008. 352 с.
10. Пачоли Л. Трактат о счетах и записях. Пер. и ред. Кутера М.И. Майкоп: ЭЛИТ; 2015. 306 с.
11. Маркс К. Капитал. Критика классической политической экономии. Т. 1. М.: Госполитиздат; 1955. 900 с.
12. Трахтенберг И.А. Франсуа Кенэ и его «Экономическая таблица». Капиталистическое воспроизводство и экономические кризисы. 2-е изд. М.: Госполитиздат; 1954. 199 с.
13. Маркс К., Энгельс Ф. Собр. соч. Т. 26, ч. 1. М.: Госполитиздат; 1962. 467 с.
14. Аникин А.В. Всемирная история экономической мысли. М.: Мысль; 1988. 574 с.
15. Маркс К., Энгельс Ф. Собр. соч. Т. 22, ч. 2. М.: Госполитиздат; 1962. 698 с.
16. Маркс К. и Энгельс Ф. Собр. соч. Т. 27. М.: Госполитиздат; 1962. 683 с.
17. Соколов Я.В., Терентьева Т.О. Профессиональное суждение бухгалтера: итоги минувшего века. *Бухгалтерский учет*. 2001;(12):53–57.
18. Stone D. Luca Pacioli, algebra, and double entry. *Revista Española de Historia de la Contabilidad*. 2021;18(1):31–54. (На исп. языке).
19. Previts G.J., Walton P., Wolnizer P. Global History of Accounting, Financial Reporting and Public Policy: Eurasia, Middle East and Africa. Sydney: Emerald; 2012. 200 p.

20. Peragallo E. Origin and Evolution of Double Entry Bookkeeping. A study of Italian practice from the fourteenth century. New York: American Institute Publishing Company; 1938. 156 p.
21. Галаган А.М. Новейшие итальянские формы двойной бухгалтерии: Логисмография и статмография. М.: Тип. Д. Чернышев и Н. Кобельков; 1912. 156 с.
22. Акатьева М.Д. Исторические предпосылки возникновения юридического восприятия фактов хозяйственной деятельности. *Международный бухгалтерский учет*. 2014;45(339):57–63.
23. Криони А.Е. Возникновение института частного финансового контроля Древней Руси. *Учет. Анализ. Аудит*. 2019;3(6):76–83.
24. Guo D. The Historical Contributions of Chinese Accounting. *The Accounting Historians Notebook*. 1989;2(12):1–5.
25. Arkhipoff O. Formalisme comptable: de la comptabilité d'entreprise à la comptabilité nationale. *Journal de la société statistique de Paris*. 1984;3(125):164–185. (На фр. языке).
26. Мудров Э.А. Счетоводство для всех родов торговли. СПб.: Типография департамента внешней торговли; 1846. 373 с.
27. Цыганков К.Ю. Понятие капитала в бухгалтерии, политэкономии и экономической теории. *Сибирская финансовая школа*. 2007;(4):11–20.
28. Шерр И.Ф. Бухгалтерия и баланс. Пер. с нем. Цедербаума С.И. Лунская Н.С., ред. М.: Экономическая жизнь; 1925. 575 с.
29. Пятов М.Л. Эволюция методологии бухгалтерского учета в рамках балансовой модели фирмы. *Вестник Санкт-Петербургского университета. Экономика*. 2014;(4):56–75.
30. Sprague C.E. The philosophy of accounts. New York: Ronald Press; 1922. 57 p.
31. Кривда С.В. Возникновение и развитие счета «Капитал» как учетной категории. *Финансовый вестник*. 2014;(12):29–38.
32. Пятов М.Л., Карельская С.Н. Балансовые теории как ключ к пониманию границ возможностей современной бухгалтерской отчетности и механизма ее восприятия. *Вестник Полоцкого государственного университета*. 2011;(5):70–76.

## REFERENCE

1. Diewert W.E. The Measurement of Productivity. *Bulletin of Economic Research*. 1992;(44):165–198.
2. Alexander S.S., Bronfenbrenne M., Fabricant S., Warburton C. Five monographs on business income. New York: American Institute of Certified Public Accountants; 1950. 271 p.
3. Zaletnyj A.A. Financial capital: an inside view. Moscow: TEIS; 2014. 232 p. (In Russ.).
4. Schmidt F. The Importance of Replacement Value. *The Accounting Review*. 1930;5(3):235–242.
5. Kovalev V.V., Kovalev Vit.V. Balance sheet analysis. Moscow: Prospekt; 2017. 912 p. (In Russ.).
6. Chatfield M., Vangermeersch R. G.J. The History of Accounting: an International Encyclopedia. New York: Garland; 1996. 649 p.
7. Smith A. An inquiry into the nature and causes of the wealth of nations Transl. from Eng. Klyukin P.N.). Moscow: Eksmo; 2016. 1056 p. (In Russ.).
8. Frydman R. Capitalism With a Comrade's Face: Studies in the Postcommunist Transition. Budapest: Central European University Press; 1989. 389 p.
9. Blaug M., Mun T. Great Economists before Keynes: An introduction to the lives & works of one hundred great economists of the past. St. Petersburg: Ekonomikus; 2008. 352 p. (In Russ.).
10. Pacioli L. A Treatise on Accounts and Records. Transl. and ed. by M.I. Kutter. Majkop: JelIT; 2015. 306 p. (In Russ.).
11. Marx K. Capital. Criticism of classical political economy. Vol. 1. Moscow: Gospolitizdat; 1955. 900 p. (In Russ.).
12. Trahtenberg I.A. François Quesnay and his Economic Table. Capitalist reproduction and economic crises. 2nd edition. Moscow: Gospolitizdat; 1954. 199 p. (In Russ.).
13. Marx K., Engels F. Collected works. Vol. 26, part 1. Moscow: Gospolitizdat; 1962. 467 p. (In Russ.).
14. Anikin A.V. World History of Economic Thought. Moscow: Mysl; 1988. 574 p. (In Russ.).
15. Marx K., Engels F. Collected works. Vol. 22, part 2. Moscow: Gospolitizdat; 1962. 698 p. (In Russ.).
16. Marx K., Engels F. Collected works. Vol. 27. Moscow: Gospolitizdat; 1962. 683 p. (In Russ.).
17. Sokolov Ja.V., Terent'eva T.O. Professional judgment of an accountant: results of the past century. *Buhgalterskij uchet = Accounting*. 2001;(12):53–57. (In Russ.).



18. Stone D. Luca Pacioli, algebra, and double entry. *Revista Española de Historia de la Contabilidad*. 2021;18(1):31–54. (In Spain).
19. Previts G.J., Walton P., Wolnizer P. *Global History of Accounting, Financial Reporting and Public Policy: Eurasia, Middle East and Africa*. Sydney: Emerald; 2012. 200 p.
20. Peragallo E. *Origin and Evolution of Double Entry Bookkeeping. A study of Italian practice from the fourteenth century*. New York: American Institute Publishing Company; 1938. 156 p.
21. Galagan A.M. *The newest Italian forms of double-entry bookkeeping: Logismography and statmography*. Moscow: Printing House by D. Chernyshev i N. Kobel'kov; 1912. 156 c. (In Russ.).
22. Akat'eva M.D. Historical prerequisites for the emergence of legal perception of the facts of economic activity. *Mezhdunarodnyj buhgalterskij uchet = International Accounting*. 2014;45(339):57–63. (In Russ.).
23. Krioni A.E. The Genesis of the Private Financial Control in Ancient Russia. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Audit*. 2019;6(3):76–83. (In Russ.).
24. Guo D. The Historical Contributions of Chinese Accounting. *The Accounting Historians Notebook*. 1989;2(12):1–5.
25. Arkhipoff O. Formalisme comptable: de la comptabilité d'entreprise à la comptabilité nationale. *Journal de la société statistique de Paris*. 1984;3(125):164–185. (In French).
26. Mudrov Je.A. *Accounting for all kinds of trade*. St. Petersburg: The Printing Office of the Department of Foreign Trade; 1846. 373 p. (In Russ.).
27. Cygankov K. Ju. The concept of capital in accounting, political economy and economic theory. *Sibirskaya finansovaya shkola = Siberian Financial School*. 2007;(4):11–20. (In Russ.).
28. Scher J.F. *Accounting and balance* (transl. from German by Zederbaum S.I., ed. by Lunsky N.S.). Moscow: Ekonomicheskaja zhizn; 1925. 575 p. (In Russ.).
29. Pjatov M.L. Evolution of accounting methodology within the framework of the company's balance sheet model. *Vestnik Sankt-Peterburgskogo universiteta. Ekonomika = St Petersburg University Journal of Economic Studies*. 2014;(4):56–75. (In Russ.).
30. Sprague C.E. *The philosophy of accounts*. New York: Ronald Press; 1922. 57 p.
31. Krivda S.V. The emergence and development of the account “Capital” as an accounting category. *Finansovyy vestnik = Financial Bulletin*. 2014;(12):29–38. (In Russ.).
32. Pjatov M.L., Karel'skaja S.N. Balance theories as a key to understanding the limits of the possibilities of modern accounting and the mechanism of its perception. *Vestnik Polockogo Gosudarstvennogo Universiteta = Bulletin of Polotsk State University*. 2011;(5):70–76. (In Russ.).

## ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ / ABOUT THE AUTHOR

**Максим Викторович Протасов** — аспирант кафедры финансовой и экономической безопасности РЭУ им. Г.В. Плеханова, Москва, Россия

**Maxim V. Protasov** — postgraduate student of the Department of Financial and Economic Security in Plekhanov Russian University of Economics, Moscow, Russia

<https://orcid.org/0000-0002-2504-2624>

[maxsus111@yandex.ru](mailto:maxsus111@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 22.02.2023; после рецензирования 04.05.2023; принята к публикации 02.08.2023.*

*Автор прочитал и одобрил окончательный вариант рукописи.*

*The article was submitted on 22.02.2023; revised on 04.05.2023 and accepted for publication on 02.08.2023.*

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

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

ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ

DOI: 10.26794/2408-9303-2023-10-4-34-47  
УДК 658.657(045)  
JEL G32, M41

## Нефинансовая отчетность корпораций

Н.Г. Сапожникова

Воронежский государственный университет, Воронеж, Россия

**АННОТАЦИЯ**

Важным направлением развития современной корпоративной отчетности является раскрытие результатов деятельности корпорации в области устойчивого развития, а основным инструментом донесения этой информации до заинтересованных сторон становится нефинансовая отчетность, содержащая данные о долгосрочной рентабельности корпорации, ее социальной ответственности и заботе об охране окружающей среды. **Целью исследования** явилась оценка ключевых понятий отчетности в области устойчивого развития, порядка и особенностей раскрытия ее элементов и существенных тем, отражающих воздействие корпорации на экономику, окружающую среду и общество. В числе поставленных авторами **задач** – оценка принципов формирования данного вида отчетности: сопоставимости, полноты, своевременности, проверяемости (верифицируемости), тесно связанных с применяемыми при составлении финансовой отчетности. Поскольку расчет отдельных показателей нефинансовой отчетности и методика формирования консолидированной финансовой (метод участия, совместная деятельность и др.) тесно связаны, в сферу исследования попали способы отражения элементов отчетности. В работе использованы такие научные **методы**, как логический, экспертный и содержательный анализы, интерпретация. **Результаты** исследований могут быть использованы специалистами корпораций при формировании отчетности в области устойчивого развития, преподавателями вузов в учебном процессе, иными заинтересованными в результатах деятельности корпораций сторонами.

**Ключевые слова:** устойчивое развитие; нефинансовая отчетность; глобальная инициатива по отчетности; стандарт GRI; раскрытие информации; концепция устойчивого развития; корпорация; формирование отчетности

**Для цитирования:** Сапожникова Н.Г. Нефинансовая отчетность корпораций. Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing. 2023;10(4):34-47. DOI: 10.26794/2408-9303-2023-10-4-34-47

ORIGINAL PAPER

## Non-Financial Reporting of Corporations

N.G. Sapozhnikova

Voronezh State University, Voronezh, Russia

**ABSTRACT**

One of the important directions in the development of modern corporate reporting is the disclosure of the sustainable development of a corporation, which involves assessing the results of operations and managing changes on the way to a sustainable economy that combines data on long-term profitability, social responsibility and care for environmental protection. Therefore, non-financial reporting is becoming the main tool for communicating the information to stakeholders about the economic, environmental, and social results of a corporation's activities. Currently, the publication of non-financial reports is carried out by transnational and large national corporations, state and municipal organizations in many countries. In the Russian Federation, the need to promote non-financial reporting is approved by the Concept for the Development of Public Non-Financial Reporting (Concept), as a state task that defines this reporting as an element of the management system, development of communications with stakeholders, a prerequisite for increasing efficiency and strengthening corporate competitiveness. A significant impact on the development of public non-financial reporting was made by the United Nations resolution containing 17 goals in the field of sustainable development, which determines the need to develop indicators that evaluate the achievement of goals at the national and global levels and reflect the contribution of the corporation to sustainable development, which are solved in the framework of public non-financial reporting. Large and transnational corporations are encouraged to apply sustainable production practices and reflect information on the rational use of resources in their reports. Meaningful, complete, timely, accurate, balanced, comparable and reliable information of public non-financial reporting ensures that stakeholders make informed economic decisions about the sustainability of the corporation, the impact on the environment and society. At the state

© Сапожникова Н.Г., 2023

level, information from public non-financial reporting makes it possible to assess the achievement of strategic goals, the need to combine or separate the activities of sectors of society. The **aim** of the study was to assess the key concepts of sustainability reporting, the order and specifics of disclosure of its elements and material topics reflecting the impact of the corporation on the economy, environment and society. Among the **objectives** set by the authors is the assessment of the principles of this type of reporting: comparability, completeness, timeliness, and verifiability, which are closely related to those used in financial reporting. Since the calculation of separate indicators of non-financial reporting and the methodology of formation of consolidated financial reporting (participation method, joint activities, etc.) are closely related, the scope of the study includes the ways of reflecting the elements of reporting. Such scientific **methods** as logical, expert and substantive analyses, interpretation were used in the work. The **results** of the research can be used by corporate specialists in the formation of reporting in the field of sustainable development, university professors in the educational process, and other parties interested in the results of corporate activities

**Keywords:** sustainable development; non-financial reporting; global reporting initiative; GRI standard; information disclosure; the concept of sustainable development; corporation; reporting generation

**For citation:** Sapozhnikova N.G. Non-financial reporting of corporations. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing.* 2023;10(4):34-47. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2023-10-4-34-47

## ВВЕДЕНИЕ

В настоящее время публикацию нефинансовой отчетности осуществляют, как правило, транснациональные и крупные национальные корпорации, государственные и муниципальные организации многих стран.

Существенное воздействие на развитие публичной нефинансовой отчетности оказала резолюция Организации Объединенных Наций, содержащая 17 целей в сфере устойчивого развития и определившая необходимость разработки показателей для оценки достижения этих целей на национальном и глобальном уровнях, а также отражения вклада корпорации в устойчивое развитие. Крупным и транснациональным экономическим субъектам рекомендуется применять устойчивые методы производства и раскрывать данные о рациональном использовании ресурсов в своих отчетах. Значимая, полная, своевременная, точная, сбалансированная, сопоставимая и надежная — информация публичной нефинансовой отчетности обеспечивает принятие стейкхолдерами обоснованных экономических решений об устойчивости корпорации, ее воздействии на окружающую среду и общество. На государственном уровне такие сведения позволяют оценить достижения стратегических целей, необходимость объединения или разделения деятельности секторов общества.

В 1997 г. Коалицией за экологически ответственный бизнес (англ. The Coalition for Environmentally Responsible Economies, CERES) в партнерстве с Программой по окружающей среде (англ. United Nations Environmental Programme, UNEP) была создана Глобальная инициатива по отчетности (англ. Global Reporting Initiative, GRI), опубликовавшая

в 1999 г. для обсуждения разработанный ею проект руководства по отчетности в области устойчивого развития (далее — Руководство). В последующие годы GRI выпущено несколько версий этого документа: первая (GRI G1) — в 2000 г., вторая (GRI G2) — в 2002 г., третья (GRI G3) — в 2006 г., четвертая (GRI G4) — в 2013 г. Согласно GRI G3 «отчетность в области устойчивого развития представляет собой практику измерения, раскрытия информации и подотчетности, предметом которых являются результаты деятельности корпорации в рамках достижения цели устойчивого развития. Отчет в области устойчивого развития должен представлять сбалансированную и обоснованную картину результативности подготовившей его корпорации в отношении устойчивого развития, включая как положительный, так и отрицательный вклады»<sup>1</sup>. GRI G4 предполагает раскрытие аспектов экономической, экологической или социальной деятельности корпорации, существенно влияющих на оценки и решения заинтересованных сторон<sup>2</sup>. На основе опыта применения четырех поколений стандартов GRI Советом по международным стандартам в области устойчивого развития (англ. Global Sustainability Standards Board, GSSB) в 2016 г. опубликованы GRI Standards (GRI SRS)<sup>3</sup>, включающие универсальные и тематические стандарты. Следует отметить, что положения серий 200, 300

<sup>1</sup> Руководство по отчетности в области устойчивого развития. URL: <https://www.globalreporting.org/resource/brary/GRI-G3-Russian-pdf>

<sup>2</sup> Руководство по отчетности в области устойчивого развития GRI G 4. URL: <http://www.globalreporting.org/resource/brary/GRI-G4-Russian-pdf>

<sup>3</sup> GRI STANDARDS (GSSB). URL: <http://www.globalreporting.org>

и 400 последних (за некоторыми исключениями) идентичны аспектам Руководства GRI G4. В тематических стандартах серии 200 «Экономические стандарты» представлены GRI 205: Противодействие коррупции 2016 и GRI 206: Неконкурентное поведение 2016, основные понятия которых в GRI G4 включались в социальную категорию отчетности. Разработанный позднее стандарт GRI 207: Налоги 2019 определил налоги в качестве важного источника государственных доходов, подчеркнув их центральную роль в фискальной политике и обеспечении макроэкономической стабильности стран. Раскрытие информации о налогах корпораций позволяет заинтересованным сторонам принимать обоснованные экономические решения по части налоговой политики, контроля и управления рисками, осуществлять иные взаимодействия с корпорацией в отношении налогообложения.

Учитывая международную практику и понимая важность стандартизации, российское Правительство в 2017 г. издало распоряжение о Концепции развития публичной нефинансовой отчетности (далее — Концепция)<sup>4</sup>, в котором главным документом признано Руководство. Необходимость продвижения нефинансовой отчетности в Российской Федерации определена в Концепции в качестве государственной задачи: данная отчетность представляется как элемент системы управления и развития коммуникаций с заинтересованными сторонами, а также в виде предпосылки повышения эффективности и укрепления конкурентоспособности корпораций.

Между тем мировым экономическим сообществом продолжалось совершенствование стандартов экологической серии. В частности, в 2018 г. выпущена новая версия стандарта GRI 303: Вода и стоки 2018, а в 2020 г. — стандарта GRI 306: Отходы 2020, рекомендованные корпорациям для формирования отчетности, соответственно, за 2019 и 2021 гг. Внесены изменения в стандарт GRI 403: Охрана труда и техника безопасности 2018; стандарты GRI 307: Соблюдение экологических требований и GRI 419: Соответствие социально-экономическим требованиям включены в общий (универсальный) GRI 2: Общие показатели отчетности 2021. В 2021 г. подверглись переработке универсальные стандар-

ты, и с 1 января 2023 г. вступили в действие GRI 1: Основы стандартов 2021; GRI 2: Общие показатели отчетности 2021; GRI 3: Существенные темы 2021. Одним из современных направлений деятельности Глобальной инициативы по отчетности является разработка отраслевых стандартов для корпораций, осуществляющих деятельность в различных секторах экономики (нефтегазовом, угольном, аграрном и др.).

Вопросы формирования отчетности в области устойчивого развития исследуются в работах российских авторов. Исторические аспекты развития нефинансовой отчетности в России и за рубежом представлены в статьях М.Л. Пятова, Т.Н. Соловей, А.С. Сорокиной, А.А. Гусниевой, причем особое внимание авторы уделяют выявлению факторов развития практики нефинансовой отчетности, характерных для периода формирования и распространения публичной корпоративной отчетности как элемента социально-экономических отношений [1, 2]. Новые современные подходы к раскрытию информации в отчетности в области устойчивого развития содержатся в работах Р.П. Булыги, С.Н. Гришкиной, М.В. Мельник, Е.В. Морозовой, И.В. Сафоновой, В.П. Сидневой — авторами представлены виды и показатели нефинансовой отчетности, влияние вызовов и угроз на практику ее формирования [3–5].

## МЕТОДЫ И РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

Как известно, раскрытие информации о деятельности корпорации осуществляется посредством исследования цепочки создания стоимости (основных и вспомогательных составляющих, продукции, работ, услуг, дополнительной информации), а отражение в отчетности в области устойчивого развития воздействия корпорации на экономику, экологию и общество связано с существенностью содержащихся в ней разделов, определяемых на основе общих, тематических и отраслевых Стандартов GRI.

Применение последних предполагает выполнение корпорацией определенных требований к раскрытию данных на основании указаний, справочной информации, примеров. Формат отчетности включает существенные элементы, характеризующие экономические, экологические и социальные воздействия корпорации. Отчетность в области устойчивого развития является публичной, может либо включаться в годовой отчет, либо форми-

<sup>4</sup> Распоряжение Правительства РФ от 05.05.2017 № 876-р «О Концепции развития публичной нефинансовой отчетности и плане мероприятий по ее реализации». URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71573686/?ysclid=1h77x7c6xt167411186>

Таблица 1 / Table 1

**Ключевые понятия отчетности в области устойчивого развития /  
Key Concepts for Sustainability Reporting**

Операция / Operation	Содержание / Content
Воздействие корпорации на экономику, экологию и общество	Виды воздействий: потенциальные и фактические, положительные и отрицательные, краткосрочные и долгосрочные, преднамеренные и непреднамеренные, обратимые и необратимые. Экономические воздействия осуществляются на местном, национальном и глобальном уровнях, посредством политики конкуренции, закупок, налоговых платежей. Экологические воздействия связаны с использованием энергии, земли, воды и иных природных ресурсов. Воздействие на общество обуславливается участием в цепочке поставок, выпуском продукции, осуществлением работ, услуг, практикой найма и др.
Существенные темы	Идентификация и оценка воздействий корпорации с участием заинтересованных сторон
Осмотрительность	Выявление и устранение потенциальных негативных воздействий посредством внесения корректировок и предотвращения неблагоприятных последствий. При невозможности одновременного устранения выявленных воздействий на экономику, экологию и общество – определение приоритетов
Заинтересованные стороны	Заинтересованные стороны – это лица или группы, на интересы которых оказывает или может оказать воздействие деятельность корпорации: деловые партнеры; гражданское общество; потребители, клиенты; сотрудники, правительства, местные сообщества; неправительственные организации; акционеры и иные инвесторы; поставщики; профсоюзы и др.

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

роваться в виде отдельного. Ключевые понятия отчетности GRI представлены в *табл. 1*.

Понимание характера и качества отношений корпорации с основными заинтересованными сторонами, обеспечение их правомерных потребностей отражено в ряде стандартов GRI Standards 2021 (GRI SRS). Перечень заинтересованных сторон, содержащийся в GRI SRS, представлен в *табл. 1*; общие элементы отчетности, а также существенные раскрытия информации о заинтересованных сторонах – в *табл. 2*.

### **ПРИНЦИПЫ И ТРЕБОВАНИЯ ФОРМИРОВАНИЯ ЭЛЕМЕНТОВ В ОТЧЕТНОСТИ В ОБЛАСТИ УСТОЙЧИВОГО РАЗВИТИЯ**

Формирование отчетности в соответствии со Стандартами GRI предполагает выполнение определенных требований (*табл. 3*) и осуществляется на основании таких принципов, как точность, сбалансированность, ясность, сопоставимость, полнота, контекст устойчивого развития,

своевременность, проверяемость (верифицируемость), часть из которых (что обусловлено публичным характером отчетности) соответствуют концептуальным основам Международных стандартов финансовой отчетности. Взаимодействие финансовой и нефинансовой информации публичной отчетности раскрывается в Концепции, где отмечается: «Требуют внимания вопросы сопоставимости данных финансовой и нефинансовой отчетности. Важным условием повышения качества отчетной информации является продвижение в этом направлении отчитывающихся организаций. Это особенно актуально в связи с увеличением объема нефинансовой информации в финансовой отчетности»<sup>5</sup>.

<sup>5</sup> Распоряжение Правительства РФ от 05.05.2017 № 876-р «О Концепции развития публичной нефинансовой отчетности и плане мероприятий по ее реализации». URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71573686/?ysclid=lh77x7c6xt167411186>

Таблица 2 / Table 2

**Раскрытие информации о заинтересованных сторонах в отчетности в области устойчивого развития / Stakeholder Disclosure in Sustainability Reporting**

Общие элементы отчетности 2021 г. (GRI2) / General reporting elements 2021 (GRI2)	Существенные темы 2021 г. (GRI3) / Significant issues 2021 (GRI3)
<p>Направления и порядок взаимодействия с заинтересованными сторонами при осуществлении корпорации текущей деятельности для достижения целей устойчивого развития.</p> <p>Следует раскрыть: фактическое и потенциальное взаимодействия; типы взаимодействия с заинтересованными сторонами (периодичность участия, консультаций, информирования); заслуживающие доверия заинтересованные стороны, уполномоченные организации; мероприятия по взаимодействию (организационный уровень, площадки, проект; финансовые и человеческие ресурсы)</p>	<p>Полный перечень заинтересованных сторон.</p> <p>Подходы к взаимодействию с группами риска, устранение барьеров, ограничивающих участие заинтересованных сторон в публичных форумах, собраниях.</p> <p>Обеспечение уважения прав заинтересованных сторон (неприкосновенность частной жизни, свобода выражения мнений, право на мирные собрания, протесты).</p> <p>Причины отказа от сотрудничества с заинтересованными сторонами (коррупция, нанесенный ущерб, иные)</p>

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

Таблица 3 / Table 3

**Требования к формированию отчетности в области устойчивого развития / Requirements for reporting in the field of sustainable development**

Требования / Requirements	Документы и содержание / Documents and content
Применение принципов отчетности	Корпорация обязана применять принципы отчетности в соответствии с GRI 1: Основы стандартов 2021
Раскрытие информации	В соответствии с GRI 2: Общие положения
Определение существенных отчетных тем	В соответствии с GRI 3: Существенные темы 2021
Раскрытие существенных отчетных тем	Методы определения и формирование информации о существенных темах в соответствии с GRI 3: Существенные темы 2021
Раскрытие информации об устойчивом развитии корпорации на основе тематических и отраслевых стандартов GRI	<p>Раскрытие экономических, экологических и социальных воздействий корпорации на устойчивое развитие.</p> <p>Количество используемых тематических стандартов.</p> <p>Применение отраслевых стандартов при наличии существенной информации, связанной с видом деятельности</p>
Указание причин нераскрытия информации и требований стандартов GRI, которые корпорация не может выполнить	Причины отсутствия информации, в частности юридические запреты, ограничения конфиденциальности, неполнота информации. Конфиденциальность информации в качестве причины нераскрытия используется в исключительных случаях
Содержание отчета	Заявление об использовании стандартов GRI, перечень используемых стандартов GRI, названия, используемых тематических и отраслевых стандартов GRI; список существенных тем, определение и объяснение причин несущественных тем; перечень раскрытий; указание источника получения отчетности GRI (электронный и бумажный носители)
Заявление об использовании корпорацией стандартов GRI	Выполнение требований формирования отчетности. Раскрываются наименование корпорации, даты начала и окончания отчетного периода
Уведомление об использовании GRI	Корпорация уведомляет GRI об использовании Стандартов GRI, отправив по адресу @globalreporting.org. электронное письмо, содержащее юридическое название корпорации, ссылку на указатель содержания GRI, заявление об использовании Стандартов GRI
Дополнительные рекомендации по формированию отчетности	Отчетность должна быть согласована с финансовой отчетностью корпорации в части периодичности и состава группы корпораций. В целях повышения достоверности отчетов об устойчивом развитии Стандартами GRI рекомендована организация системы внутреннего контроля, политика и практика внешнего заверения отчетности

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



Рис. 1 / Fig. 1. Раскрытие информации отчетности в области устойчивого развития / Sustainability Reporting Disclosures

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

### ЭЛЕМЕНТЫ ОТЧЕТНОСТИ В ОБЛАСТИ УСТОЙЧИВОГО РАЗВИТИЯ

В 2022 г. Фонд МСФО и Глобальная инициатива по отчетности сообщили о заключении соглашения в форме Меморандума о взаимоотношении (MoU), предполагающего согласование и консолидацию международных инициатив внедрения и продвижения отчетности в области устойчивого развития. Этот документ свидетельствует о координации деятельности по стандартизации между Международным советом по стандартам устойчивого развития (ISSB) и Глобальным советом по стандартам устойчивого развития (GSSB). В Меморандуме отмечается: «Работая вместе, Фонд МСФО и GRI обеспечивают два “столпа” международной отчетности об устойчивом развитии — первый столп, представляющий ориентированные на инвесторов стандарты рынка капитала Стандартов раскрытия информации об устойчивом развитии МСФО, разработанных ISSB, и второй столп требований к отчетности об устойчивом развитии GRI, установленных ISSB, совместимый с первым, предназначенным для удовлетворения потребностей многих заинтересованных сторон»<sup>6</sup>. На рис. 1 отображены общие разделы и положения отчетности в области устойчивого развития, представленные в GRI 2: Общие положения 2021, а в табл. 4 раскрыта информация об отдельных элементах данной отчетности.

### ИНТЕГРАЦИЯ НЕФИНАНСОВОЙ И УПРАВЛЕНЧЕСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ КОРПОРАЦИЙ

Подготовку показателей публичной нефинансовой отчетности целесообразно осуществлять посредством применения форматов управленческой отчетности, включающих финансовые и нефинансовые показатели, используемые для внутрикорпоративных и публичных целей. Подчеркивая, что внутренней отчетности в теории бухгалтерского учета до сих пор уделяется недостаточно внимания, проф. В. Ф. Палий отмечал: «Целью внутренней отчетности является обеспечение управленческого персонала всех уровней необходимой информацией для управления эффективностью использования капитала данной организации. Требования к содержанию отчетности должны сформулировать руководители центров финансовой ответственности и другие менеджеры, заинтересованные во внутренней управленческой информации» [6]. Развитию управленческой отчетности уделяли внимание М. А. Вахрушина, В. Б. Ивашкевич, Ю. И. Сигидов, Л. Н. Юдина [7–10]; ее форматы полностью или частично используются при разработке стандартов корпоративной отчетности, формирование которых ряд исследователей считают одним из перспективных направлений развития корпоративных учета и отчетности [11–14]. С. А. Рассказова–Николаева и С. В. Шибек так определяют проблемы внедрения корпоративных стандартов учета и отчетности: «На практике же в полной мере реализовать благие намерения по стандартизации бухгалтерского учета удается далеко не всегда. В первую оче-

<sup>6</sup> Меморандум о взаимопонимании для работы над взаимосвязанным подходом к раскрытию информации в области устойчивого развития. URL: <https://tsnik.kz/news/fond-msfo-i-gri-podpisali-soglashenie-o-sotrudnichestve/>

Таблица 4 / Table 4

**Общие элементы отчетности в области устойчивого развития /  
General Elements of Sustainability Reporting**

Элементы отчетности / Reporting elements	Раскрываемая информация / Disclosures
Сведения о корпорации	Юридическое название корпорации; организационно-правовая форма и вид собственности (государственная, частная); юридический адрес; страны осуществления деятельности (консолидированная отчетность)
Корпорации, включенные в отчет об устойчивом развитии	В консолидированной отчетности следует указать экономические субъекты, входящих в состав группы. В акционерных обществах – раскрыть неконтролирующую долю
Отчетный период, периодичность и контактная информация	Отчетный период консолидированной финансовой отчетности и отчетности в области устойчивого развития; дата публикации отчетности в области устойчивого развития; контактное лицо для решения вопросов по отчетности в области устойчивого развития
Пересмотр информации	При выявлении ошибок, изменении методов формирования информации, отчетных периодов, видов деятельности, слиянии и поглощении корпораций осуществляется пересмотр и повторное представление отчетности
Внешнее заверение	Политика и практика внешнего заверения отчетности, в частности лицо, обеспечивающее заверение; стандарты и методы заверения; взаимодействие с организацией, осуществляющей заверение
Деятельность корпорации, цепочка создания стоимости, другие деловые отношения	<p>Информация о формах собственности (государственная, частная) и видах деятельности корпорации.</p> <p>Типология видов деятельности на основе: GICS – Глобального стандарта классификации отраслей; ISIC – Международной стандартной отраслевой классификации видов экономической деятельности; SIC – Стандартной промышленной классификации.</p> <p>Цепочка создания стоимости включает: основные компоненты – начальную логистику (формирование и управление запасами); производственный процесс (производство готовой продукции, работ, услуг); последующую логистику (доставка и продажа продукции); маркетинг продажи (реклама, продвижение, иные стратегии, обеспечивающие повышение спроса на товары, услуги); обслуживание продукции (взаимоотношения с потребителями, техническое обслуживание, ремонты, возвраты, прочее обслуживание); вспомогательные компоненты цепочки создания стоимости: решения на стадии закупок, технологические решения (НИОКР), управление человеческими ресурсами (привлечение профессиональных кадров, продвижение бизнес-стратегии, обеспечивающей продажи), инфраструктурные решения (бухгалтерский учет, юридическая поддержка, финансы, контроль качества, связи с общественностью); дополнительную информацию о деловых отношениях. Информация о продукции, работах, услугах включает: количественный выпуск продукции, работ, услуг, объем продаж продукции, работ, услуг; данные о поставщиках с указанием видов деятельности (брокеры, подрядчики, оптовики); количество поставщиков в цепочке поставок и связанные с поставщиками виды деятельности корпорации; характер деловых отношений (долгосрочные, краткосрочные, контрактные, внеконтрактные, предполагаемые, фактические), суммы денежных расчетов с поставщиками, географическое положение поставщиков.</p> <p>Взаимоотношения с клиентами предполагают указание количества клиентов, поставляемой продукции, услуг, суммы денежных расчетов, географическое положение.</p> <p>Другие деловые отношения (совместная деятельность). Существенными изменениями признается изменение видов деятельности, структуры цепочки поставок, отношений с поставщиками, клиентами</p>
Сотрудники корпорации	Общая численность и типология по полу и регионам: штатных сотрудников; внештатных сотрудников; сотрудников, работающих на условиях полной занятости. Изменения численности работников по представленным группам. Причины колебаний постоянной, временной, иных видов занятости по гендерному, региональному, иным типологиям



Окончание таблицы 4 / Table 4 (continued)

Элементы отчетности / Reporting elements	Раскрываемая информация / Disclosures
Работники, не являющиеся наемными	Профессии работников, виды выполняемых работ; количество работников, не работающих по найму в корпорации, чей труд контролируется корпорацией Работники, которые не являются наемными и чей труд не контролируется корпорацией: представители поставщиков, выполняющие регулярное техническое обслуживание в соответствии с договором; представители поставщиков, обеспечивающих стандартные поставки. Причины изменения численности в отчетном периоде (если это существенно)
Управление	Структура управления корпорацией; состав руководящих сотрудников, их квалификация, должности и вознаграждения, нацеленность на управление воздействиями, роль и ответственность управления
Структура и состав управления корпорацией	Структура органов управления корпорацией; подразделения, ответственные за принятие решений и управление воздействиями корпорации на экономику, экологию и общество. Состав высшего органа управления корпорацией: исполнительные и неисполнительные члены, срок полномочий; должности и обязанности членов руководящего органа; должности иных руководителей; компетенции руководителей корпорации, представительство заинтересованных сторон. Возраст, родословная, этническое происхождение, гражданство, вероисповедание, иные показатели
Назначение и выборы высшего органа управления	Критерии, используемые для выдвижения, в том числе мнения заинтересованных сторон (включая акционеров), разнообразие, независимость, компетенции, относящиеся к воздействиям корпорации

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

редь потому, что бухгалтерский учет присутствует не только в бухгалтерских, но и в «небухгалтерских» процессах. ...Поэтому стандартизировать бухгалтерский учет обособленно, сам по себе, не принимая во внимание все процессы организации, можно только до некоторого предела. Полная стандартизация учета возможна только при условии стандартизации всех процессов организации» [13].

В зависимости от потребностей заинтересованных сторон в определенном роде нефинансовой информации изменяется как состав корпоративной отчетности, так и содержание креативного (творческого) учета<sup>7</sup>.

Развитие последнего обусловлено рядом факторов, среди которых:

- информационная открытость корпоративных форм бизнеса и возможность выбора форматов нефинансовой отчетности;
- системное представление финансовых и нефинансовых показателей, фактических и про-

гнозных сведений во взаимосвязи и взаимозависимости; согласование временных периодов систематизации информации;

- конкурентные преимущества корпораций, публикующих нефинансовую отчетность, положительно характеризующую экономическую, экологическую, социальную направленности их деятельности;

- возможность разработки корпорацией способов систематизации и раскрытия информации об объектах учета и элементах отчетности;

- обеспечение взаимосвязи управленческой и публичной корпоративной отчетности, что позволяет снижать транзакционные издержки на поиск информации.

Позитивной составляющей креативного учета является адекватное отражение осуществляемых корпорацией бизнес-процессов в учете и отчетности при вариативности методов систематизации информации в отечественных и международных стандартах [15]. Креативный учет влияет на все стороны учетного процесса — разработку первичных учетных документов; создание учетных регистров, раскрытие информации в управленческой и публичной отчетности. Одним из элементов

<sup>7</sup> Сапожникова Н.Г., Лаврухина Т.А., Эльвия Б.К. Отчетность организаций. Учебное пособие. М.: КноРус; 2018. 291 с.

Методы оценки рисков, связанных с коррупцией, применяемые корпорацией; критерии оценки рисков (местонахождение, вид деятельности, отрасль)
Выявление и устранение корпорацией конфликта интересов, возникающих у сотрудников или лиц, связанных с деятельностью, продукцией, услугами корпорации
Подтверждение, что осуществляемые в финансовой и нефинансовой форме виды помощи некоммерческим, религиозным, частным корпорациям не являются прикрытием взяточничества
Значение информирования и обучения вопросам противодействия коррупции для руководства корпорацией, сотрудников, деловых партнеров, в отношении которых определен высокий риск возможности коррупции
Этапы проведения обучения руководителей, сотрудников, деловых партнеров вопросам противодействия коррупции; регулярность проведения обучения (ежегодно, раз в два года и т.д.)
Коллективные действия, предпринимаемые корпорацией в борьбе с коррупцией: стратегия коллективных действий, основные цели инициатив по борьбе с коррупцией, в которых корпорация принимает участие

Рис. 2 / Fig. 2. Рекомендации по раскрытию информации о противодействии коррупции / Recommendations for disclosure of information on combating corruption

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

креативного учета выступает профессиональное суждение специалистов, определяющее методы документирования, систематизации и общения данных в отчетности в области устойчивого развития [16].

Проиллюстрируем единство формирования управленческой и публичной нефинансовой отчетности на примере такой темы отчетности в области устойчивого развития, как противодействие коррупции в соответствии с требованиями Стандарта GRI 205:

Таблица 5 / Table 5

**Раскрытие информации о направлениях противодействия коррупции корпорацией /  
Disclosure of information on the directions of combating corruption by the corporation**

Транзакции, подверженные коррупционному риску / Transactions exposed to corruption risk	Политика и методы противодействия коррупции / Policies and methods of combating corruption	Подтвержденные случаи коррупции и проведенные мероприятия / Confirmed cases of corruption and actions taken
Количество и процент транзакций, подвергшихся оценке коррупционного риска	Количество и доля сотрудников подразделений управления, ознакомленных с политикой и методами противодействия коррупции корпорации (по регионам деятельности)	Количество и характер случаев коррупции. Количество случаев увольнения или наказания сотрудников за коррупцию
Виды возможных коррупционных рисков	Количество и доля сотрудников корпорации, ознакомленных с политикой и методами противодействия коррупции (по регионам деятельности)	Количество случаев увольнения или наказания сотрудников за коррупцию
	Количество и доля деловых партнеров, ознакомленных с политикой и методами противодействия коррупции корпорации (по регионам деятельности)	Количество случаев отказа в возобновлении или расторжения договоров с деловыми партнерами в связи с выявлением случаев коррупции
	Количество и доля сотрудников руководящих органов корпорации, прошедших обучение политике и методам противодействия коррупции (по регионам деятельности)	Возбужденные против корпорации либо сотрудников судебные дела, связанные с коррупцией, результаты расследования
	Количество и доля сотрудников корпорации, прошедших обучение политике и методам противодействия коррупции (по регионам деятельности)	

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

Противодействие коррупции 2016. В нем под коррупцией понимаются: взяточничество, вымогательство, плата за упрощение формальностей, мошенничество, сговор, отмывание денег, предоставление или получение подарков, займов, гонораров, вознаграждений в качестве побуждения к совершению незаконных действий, а ее фактами являются растраты, злоупотребления в корыстных целях, незаконное обогащение, препятствие правосудию. Этот Стандарт связывает возможность возникновения коррупции с бедностью (в странах с переходной экономикой), нанесением ущерба окружающей среде, нарушением демократии и прав человека, нерациональным использованием инвестиций, несоблюдением верховенства права [17]. В отчетности в области устойчивого развития корпорацией подтверждается приверженность к честности и ответственной деловой практике (рис. 2).

Существенные темы, относящиеся к противодействию корпорации коррупции в отчетном периоде, представлены в табл. 5.

В качестве источников информации при подготовке управленческой и публичной отчетности используется документация подразделений корпорации [18]. Например, отчетность по элементу «Количество и доля сотрудников корпорации, прошедших обучение политике и методам противодействия коррупции (по регионам деятельности)» формируется на основании журналов проведения занятий, в которых отражено количество обучающихся, режим, место, результаты обучения, иные сведения [19]. Систематизация данных первичных учетных документов осуществляется в формате управленческой отчетности, представленной в табл. 6.

Таблица 6 / Table 6

Количество и доля сотрудников корпорации, прошедших в отчетном периоде обучение политике и методам противодействия коррупции (подразделение и регион деятельности) /  
Number and share of the corporation's employees trained in the reporting period in the policy and methods of combating corruption (subdivision and region of operation)

Показатели / Indicators	Количество обучающихся / Number of students		Режим обучения / Learning Mode		Место обучения / Place of study			Поставщик образовательного контента / Education content provider		Всего / Total
	Групповое обучение / Group education	Индивидуальное обучение / Individual training	Без отрыва от работы / Without interruption from work	С отрывом от работы / Off work	Корпоративное обучение / Corporate training	Специальная организация / Special organization	Мобильное обучение / Mobile learning	Сотрудник корпорации / Corporate employee	Приглашенный преподаватель / Guest lecturer	
Сотрудники: всего, чел. В том числе: ознакомленных с политикой и методами противодействия коррупции, чел. В том числе по программам обучения, чел. ..... ..... Итого, чел. Доля сотрудников, прошедших обучение, %										

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

## ВЫВОДЫ

Реализация Концепции развития публичной нефинансовой отчетности предполагает формирование значимой, полной, своевременной, точной, сбалансированной, сопоставимой, надежной и объективной информации о деятельности корпораций, характеризующей устойчивое развитие последних. Применение Стандартов GRI позволяет заинтересованным сторонам сделать выводы о качестве управления корпорацией в части вли-

яния на окружающую среду, оценить воздействие экономического субъекта на текущие и будущие нефинансовые и финансовые последствия. В выступлении 16 марта 2023 г. на съезде Российского союза промышленников и предпринимателей Президент РФ В.В. Путин предложил ввести нефинансовую отчетность для компаний: «Предлагаю подумать о ежегодной публикации нефинансовой отчетности для крупных предприятий. В ней будет рассказываться о том, что та или иная компаний

сделала для общества, для конкретного поселка, города, региона — для своей страны»<sup>8</sup>. Основные принципы подготовки отчетности в области устойчивого развития используются при формировании интегрированной отчетности, раскрывающей, как стратегия, управление, результаты деятельности и перспективы корпорации в контексте внешней среды ведут к созданию, сохранению или утрате стоимости в краткосрочной, среднесрочной и долгосрочной перспективе. Заметим, что в GRI G 4 отмечается следующее: «Хотя цели подготовки отчетности в области устойчивого развития и интегрированной отчетности различаются, подготовка отчетности в области устойчивого развития — неотъемлемая составляющая подготовки интегрированной отчетности»<sup>9</sup>.

<sup>8</sup> Путин В.В. Выступление 16 марта 2023 года на съезде Российского союза промышленников и предпринимателей. URL: <https://www.kremlin.ru/events/president/news/70688>

<sup>9</sup> Руководство по отчетности в области устойчивого развития. URL: <https://www.globalreporting.org/resource/libraru/GRI-G3-Russian.pdf>

Значительную работу по продвижению в России публичной нефинансовой отчетности осуществляет Министерство экономического развития РФ, подготовившее в 2017 г. проект федерального закона «О публичной нефинансовой отчетности», содержащего общие требования к ее составлению, формированию, внешней оценке и раскрытию в ней информации<sup>10</sup>.

Совершенствование институциональных основ корпоративной отчетности предполагает интеграцию данных нефинансовой отчетности (на основе управленческой отчетности), а также корпоративных стандартов учета и отчетности. Несомненно, что внедрение инструментов устойчивого развития в деятельность корпорации обеспечит адаптацию к изменениям внешней среды, повысит конкурентоспособность и инвестиционную привлекательность.

<sup>10</sup> Проект федерального закона «О публичной нефинансовой отчетности». URL: <https://media.rsp.ru/document/1/1/0/107455ceaeabe24b68bda19afb80627e.pdf>

## СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Пятов М.Л., Соловей Т.Н., Сорокина А.С., Гусниева А.А. Нефинансовая отчетность в экономике: опыт XIX — начала XX в. *Вестник Санкт-Петербургского университета экономики*. 2018;34(3):465–492.
2. Пятов М.Л. Соловей Т.Н. Нефинансовая отчетность: история и современность. *Международный бухгалтерский учет*. 2019;(5):81–90.
3. Булыга Р.П. Мельник М.В., Сафонова И.В. Проблемы финансовых измерений экологических и социальных факторов в публичной отчетности компаний. *Вестник Воронежского государственного аграрного университета*. 2022;15(74):202–218.
4. Гришкина С.Н., Сиднева В.П. Современные подходы к составлению и представлению отчетности в области устойчивого развития. *Экономика. Бизнес. Банки*. 2020;4 (42):86–99.
5. Морозова Е.В. Нефинансовая отчетность как источник информации о деятельности компании. *Международный бухгалтерский учет*. 2014;22(316):25–37.
6. Палий В.Ф. Теория бухгалтерского учета: современные проблемы. М.: Бухгалтерский учет; 2007. 87 с.
7. Вахрушина М.А. К вопросу о стандартах управленческого учета. *Аудит*. 2018;(10):18–21
8. Гарифуллин К.М., Ивашкевич В.Б., Соколов А.Ю., Астраханцева Е.А., Губайдуллина А.Р. Формирование и использование информации бухгалтерского учета для принятия управленческих решений. Монография. М. Русайнс; 2016. 126 с.
9. Сигидов Ю.И. Развитие управленческого учета в рамках теории кайдзен. Монография. М.: ИНФРА-М; 2016. 178 с.
10. Юдина Л.Н. Управленческая отчетность организаций. *Все для бухгалтера*. 2007;15(207):18–28.
11. Глушченко А.В. Повышение качества информации на основе внутренней стандартизации учетного процесса интегрированных формирований холдингового типа. *Вестник Волгоградского государственного университета. Серия 3. Экономика*. 2010;1(16):136–144.
12. Никитина Н.Н. Назначение стандартов экономического субъекта по бухгалтерскому учету. *Инновации и инвестиции*. 2017;10:156–158.
13. Осипова Р.Г. Совершенствование корпоративной отчетности на основе внутрифирменного стандарта. *Учет. Анализ. Аудит*. 2022;9(2):42–49.

14. Рассказова-Николаева С.А., Шебек С.В. Корпоративные стандарты: от концепции до инструкции. М.: Книжный мир; 2008. 320 с.
15. Зенкина И.В. Тенденции и новации отчетности об устойчивом развитии экономических субъектов. *Международный бухгалтерский учет*. 2022;25(1):4–28.
16. Медведева О.Е., Микерин Г.И., Медведев П.В. Интегрированная нефинансовая отчетность и проблемы включения в нее экологической составляющей в России. *Имущественные отношения в Российской Федерации*. 2017;11(194):6–14.
17. Чернов В.А. Финансовое управление капиталами и устойчивое развитие бизнеса. Бо-Бассен: Palmarium Academic Publishing; 2018. 117 с.
18. Петрова Е.А. Позиционирование интегрированной отчетности как источника конкурентного преимущества. *Международный бухгалтерский учет*. 2014;43(337):23–32.
19. Егорова С.Е., Майдецкая О.Ю. Сравнительный анализ отчетности в области устойчивого развития и интегрированной отчетности. *Вестник Псковского государственного университета. Серия: Экономика. Право. Управление*. 2017;(5):10–13.

### REFERENCES

1. Pyatov M. L., Solovey T. N., Sorokina A. S., Gusnieva A. A. Non-financial reporting in the economy: the experience of the 19th — early 20th centuries. *Vestnik Sankt-Peterburgskogo universiteta ekonomiki = St. Petersburg University Journal of Economic Studies*. 2018;(T.34–3):465–492. (In Russ.).
2. Pyatov M. L., Solovey T. N. Non-financial reporting: history and modernity. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*. 2019;(5):81–90. (In Russ.).
3. Bulyga R. P., Melnik M. V., Safonova I. V. Problems of financial measurements of environmental and social factors in public reporting of companies. *Vestnik Voronezhskogo gosudarstvennogo agrarnogo universiteta = Bulletin of the Voronezh State Agrarian University*. 2022;15(74):202–218. (In Russ.).
4. Grishkina S. N., Sidneva V. P. Modern approaches to compiling and presenting reports in the field of sustainable development. *Ekonomika. Biznes. Banki = Economy. Business. Banks*. 2020;4(42):86–99. (In Russ.).
5. Morozova E. V. Non-financial reporting as a source of information about the company's activities. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*. 2014;22(316):25–37.
6. Paly V. F. Accounting theory: modern problems. Scientific publication. Moscow: Bukhgalterskii uchet.; 2007. 87 p. (In Russ.).
7. Vakhrushina M. A. On the issue of management accounting standards. *Audit = Audit*. 2018;(10):18–21 (In Russ.).
8. Garifullin K. M., Ivashkevich V. B., Sokolov A. Yu., Astrakhantseva E. A., Gubaidullina A. R. Formation and use of accounting information for making managerial decisions. A Monograph. Moscow: Rusains; 2016. 126 p. (In Russ.).
9. Sigidov Yu. I. Development of management accounting within the framework of kaizen theory. Monograph. Moscow: INFRA-M; 2016. 178 p. (In Russ.).
10. Yudina L. N. Management reporting of organizations. *Vse dlya bukhgaltera = All for the accountant*. 2007;15(207):18–28. (In Russ.).
11. Glushchenko A. V. Improving the quality of information on the basis of internal standardization of the accounting process of integrated formations of the holding type. *Vestnik Volgogradskogo gosudarstvennogo universiteta. Seriya 3. Ekonomika. = Journal of Volgograd State University. Economics*. 2010;1(16):136–144. (In Russ.).
12. Nikitina N. N. Appointment of standards of an economic entity for accounting. *Innovation and investment*. 2017;10:156–158. (In Russ.).
13. Osipova R. G. Improvement of corporate reporting on the basis of the new intra-company standard. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2022;9(2):42–49. (In Russ.).
14. Rasskazova-Nikolaeva S. A., Shebek S. V. Corporate standards: from concept to instruction. Moscow: Knizhny Mir; 2008. 320 p. (In Russ.).
15. Zenkina I. V. Trends and innovations in reporting on the sustainable development of economic entities. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International accounting*. 2022;25(1):4–28. (In Russ.).

16. Medvedeva O. E., Mikerin G. I., Medvedev P. V. Integrated non-financial reporting and the problems of including the environmental component in it in Russia. *Imushchestvennye otnosheniya v Rossiiskoi Federatsii = Property relations in the Russian Federation*. 2017;11(194):6–14. (In Russ.).
17. Chernov V. A. Financial capital management and sustainable business development. Beau Bassin: Palmarium Academic Publishing; 2018.117 p. (In Russ.).
18. Petrova E. A. Positioning integrated reporting as a source of competitive advantage. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International accounting*. 2014;43(337):23–32. (In Russ.).
19. Egorova S. E., Maidetskaya O. Yu. Comparative analysis of reporting in the field of sustainable development and integrated reporting. *Vestnik Pskovskogo gosudarstvennogo universiteta. Seriya: Ekonomika. Pravo. Upravlenie = Bulletin of the Pskov State University. Series: Economics. Law. Management*. 2017;(5):10–13. (In Russ.).

## ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ / ABOUT THE AUTHOR

**Наталья Глебовна Сапожникова** — доктор экономических наук, профессор, заведующая кафедрой экономической безопасности и бухгалтерского учета, Воронежский государственный университет, Воронеж, Россия

**Natalya G. Sapozhnikova** — Dr. Sci. (Econ.), Professor, Head of the Department of Economic Security and Accounting, Voronezh State University, Voronezh, Russia

<http://orcid.org/0000-0003-2563-6198>

[sapozh@yandex.ru](mailto:sapozh@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 27.04.2023; после рецензирования 23.05.2023; принята к публикации 20.07.2023.*

*The article was submitted on 27.04.2023; revised on 23.05.2023 and accepted for publication on 20.07.2023.*

*Автор прочитала и одобрила окончательный вариант рукописи.*

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

## ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2023-10-4-48-63

УДК 336.6(045)

JEL G17, G33

## Анализ результатов структурных обследований российского бизнеса за 2017–2022 годы

Л.Ю. Архангельская, О.Ю. Ситникова  
Финансовый университет, Москва, Россия

### АННОТАЦИЯ

Развитие бизнес-структур с различным масштабом деятельности, а также индивидуального предпринимательства (ИП) является основой экономики любой страны, источником создания высокоэффективных рабочих мест, базой внедрения инноваций; поэтому во всех странах мира ежегодно реализуются программы структурных обследований, включающие унифицированную систему показателей – бизнес-организации и ИП выступают в них в роли объектов сплошного ежегодного наблюдения национальных статистических служб. В связи с этим **цель** исследования – изучение закономерностей демографии российских предприятий и изменения их деловой активности за 2017–2022 гг. – является столь актуальной. В работе применялись выборочный метод наблюдения, приемы динамического и корреляционно-регрессионного видов анализа. Авторами изучена структура совокупности российских бизнес-организаций, их распределение по федеральным округам по таким критериям, как уровень рождаемости (экономической рождаемости), официальная ликвидация (смертность), структурные сдвиги в их демографии в 2022 г. по сравнению с 2017 г. В ходе исследования определены тенденции изменения уровней рождаемости и смертности организаций и построены краткосрочные прогнозы их значения на 2023 г. Авторами также представлены итоги анализа развития индивидуального предпринимательства в РФ за 2017–2021 гг. **Результаты** проведенного исследования могут найти применение как в территориальных службах статистики, так и в Росстате, а также использоваться для подготовки экономистов, аналитиков, статистиков в вузах финансово-экономического профиля, научных организациях, в системе регионального и государственного управления для выработки социально-экономической политики. **Ключевые слова:** показатели структурных обследований; демография организаций; демографическое событие; «жизненный цикл организации»; коэффициенты рождаемости и смертности организаций; уравнение тренда; корреляция; экстраполяция уровней динамических рядов

**Для цитирования:** Архангельская Л.Ю., Ситникова О.Ю. Анализ результатов структурных обследований российского бизнеса за 2017–2022 годы. *Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing.* 2023;10(4):48-63. DOI: 10.26794/2408-9303-2023-10-4-48-63

## ORIGINAL PAPER

## Analysis of the Results of Structural Surveys of Russian Business for 2017–2022

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

### ABSTRACT

The development of business structures with a different scales of activity, as well as individual entrepreneurship (IE) is the basis of the economy of any country, the source of creating highly efficient jobs, the basis for introducing innovations; therefore, in all countries of the world, structural survey programs are implemented annually, including a unified system of indicators – business organizations and individual entrepreneurs act as objects of continuous annual monitoring by national statistical services. In this regard, the **purpose** of the study – that is to study the patterns of demography of Russian enterprises and changes in their business activity in 2017–2022 – is so relevant. The work used a selective method of observation, methods of dynamic and correlation-regression types of analysis. The authors studied the structure of the totality of Russian business organizations, their distribution by federal districts according to such criteria as the birth rate (economic birth rate), official liquidation (mortality), structural shifts in their demography in 2022 compared to 2017. In the course of the study trends in changes in the levels of fertility and mortality of organizations

© Архангельская Л.Ю., Ситникова О.Ю., 2023



were determined and short-term forecasts of their values for 2023 were built. The authors also present the results of an analysis of the development of individual entrepreneurship in the Russian Federation for 2017–2021. The **results** of the study can be used both in territorial statistical services and in Rosstat, and can also be used to train economists, analysts, statisticians in universities of a financial and economic profile, in scientific organizations, in the system of regional and state administration for the development of socio-economic policy.

**Keywords:** indicators of structural surveys; demography of organisations; demographic event; “life cycle of an organisation”; birth and death rates of organisations; trend equation; correlation; extrapolation of dynamic series levels

**For citation:** Arkhangel'skaya L. Yu., Sitnikova O. Yu. Analysis of the results of structural surveys of Russian business for 2017–2022. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2023;10(4):48-63. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2023-10-4-48-63

## ВВЕДЕНИЕ

Предпосылками проведения данного статистического исследования результатов структурных обследований российского бизнеса за 2017–2022 гг. послужили опубликованные официальные данные<sup>1</sup>, работы российских [1–6], а также зарубежных авторов [7].

Структурные обследования, выполняемые национальными статистическими службами стран мира с разной периодичностью<sup>2</sup> (в частности, в РФ начиная с 1998 г., — ежегодно по унифицированной системе показателей вне зависимости от отраслевой принадлежности бизнес-структур<sup>3</sup>), призваны решать такие задачи статистического и управленческого учета на макро- и мезоуровнях, как:

- выявление структуры производства и объемов предпринимательской деятельности;
- характеристика демографии организаций (рождение, ликвидация и другие демографические события «жизненного цикла»);
- идентификация предприятий и ИП по их основному виду экономической деятельности;
- актуализация реестров организаций (юридических лиц, ЮЛ) и ИП (в том числе в РФ — единых государственных реестров ЕГРЮЛ и ЕГРИП, Информационного фонда Статрегистра);
- создание информационной базы для расчета мезо- и макропоказателей по секторам, отраслям,

видам экономической деятельности (в РФ — по регионам и стране в целом).

В соответствии с целями и задачами структурных обследований формируется система унифицированных статистических показателей, регистрируемых в ходе проведения наблюдений за всеми хозяйствующими субъектами (с образованием и без образования юридического лица) вне зависимости от их отраслевой принадлежности.

На *рис. 1* укрупненно представлена их классификация, на основе которой можно обособить показатели, определяемые непосредственно в рамках структурных обследований: во-первых, только годовые значения; во-вторых, регистрируемые по программе структурных обследований: оборот, объем производства, добавленная стоимость, общая стоимость покупок товаров и услуг; затраты на рабочую силу; численность работающих по найму, объем валовых инвестиций в материальные активы, стоимость товаров и услуг, приобретенных обследуемой единицей для перепродажи (несобственного производства), коды присвоенных организации и ИП общероссийских классификаторов (ОКПО, ОКАТО, ОКТМО, ОКФС, ОКВЭД2), даты регистрации и(или) официальной ликвидации организации (прекращение деятельности ИП), что позволяет регистрировать демографические события и выявлять деловую активность бизнес-структур.

Данная система гармонизирована с показателями Евростата<sup>4</sup> и лежит в основе статистического изучения «жизненного цикла бизнес-организаций», что является предметом данного исследования, поскольку деловая активность предприятий связана прежде всего с фазой их жизненного цикла.

<sup>1</sup> Демография организаций и ИП. Институт комплексных стратегических исследований (ИКСИ). URL: [https://icss.ru/images/pdf/research\\_pdf](https://icss.ru/images/pdf/research_pdf); Энциклопедия статистических терминов. Федеральная служба государственной статистики. URL: [http://www.gks.ru/free\\_doc/new\\_site/rosstat/stbook11/tom4.pdf](http://www.gks.ru/free_doc/new_site/rosstat/stbook11/tom4.pdf)

<sup>2</sup> EUROSTAT-OECD Manual on Business Demography Statistics. URL: <https://www.oecd.org/sdd/business-stats/eurostat>

<sup>3</sup> Официальная статистическая методология формирования показателей бизнес-демографии (в части юридических лиц). Росстат (официальный сайт). URL: [http://www.rosstat.gov.ru/free\\_doc/](http://www.rosstat.gov.ru/free_doc/)

<sup>4</sup> Eurostat-OECD Manual on Business Demography Statistics. URL: <https://www.oecd.org/sdd/business-stats/eurostat-oecd-manualonbusinessdemographystatistics.htm>



Рис. 1 / Fig. 1. Укрупненная классификация статистических показателей предпринимательства /  
Enlarged classification of statistical indicators of entrepreneurship

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

## МЕТОДОЛОГИЯ ИССЛЕДОВАНИЯ И ИСТОЧНИКИ СТАТИСТИЧЕСКИХ ДАННЫХ

В рамках настоящего статистического исследования проводился анализ структуры совокупности активных российских организаций, сформированной по результатам ежегодных структурных сплошных обследований всех зарегистрированных в ЕГРЮЛ предприятий (по форме № 1 — предприятие «Основные сведения о деятельности организаций» федерального сплошного наблюдения)<sup>5</sup> и в ЕГРИП индивидуальных предпринимателей (ИП) (по форме № 1 — предприниматель «Сведения о деятельности индивидуального предпринимателя»)<sup>6</sup>, кроме малых (МП) и микропредприятий (МКП), финансовых

и бюджетных организаций<sup>7</sup>. Структурный анализ проводился в разрезе федеральных округов по показателям уровня рождаемости (рис. 2, 3) и смертности (рис. 4, 5), (Приложение 1, табл. 1) организаций в расчете на 1000 среднего числа активных за 2017–2022 гг. Количественная оценка структурных различий за это период осуществлялась на основе индекса В.М. Рябцева [8, с. 46–47].

В данной работе совокупность активных предприятий структурировалась по видам «демографических событий» [11] в «жизненном цикле организаций»<sup>8</sup> (Приложение 2): рождение (экономическое рождение) → выживание → рост (развитие: высокий потенциал роста; быстрый рост; быстрый рост «газели»; быстрый рост «мыши») → «угасание» → смерть (экономическая смерть, фактическая ликвидация организации). Все показатели численности организаций из сово-

<sup>5</sup> Институциональные преобразования в экономике. Методология. Росстат (официальный сайт). URL: <https://rosstat.gov.ru/statistics/instituteconomics/methodology> (дата обращения: 02.05.2023).

<sup>6</sup> Федеральный закон от 24.07.2007 № 209-ФЗ «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации» (последняя редакция). URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_52144/?ysclid=lj5ej0626m632097997](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_52144/?ysclid=lj5ej0626m632097997)

<sup>7</sup> Елисеева И.И. Бизнес-статистика. Учебник и практикум для академического бакалавриата. М.: Юрайт; 2019. 411 с.

<sup>8</sup> Приказ Росстата от 29.08.2014 № 541 «Об утверждении Официальной статистической методологии формирования показателей бизнес-демографии (в части юридических лиц)». URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LA\\_W\\_414502/?ysclid=lk80mp1nse72916128](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LA_W_414502/?ysclid=lk80mp1nse72916128)

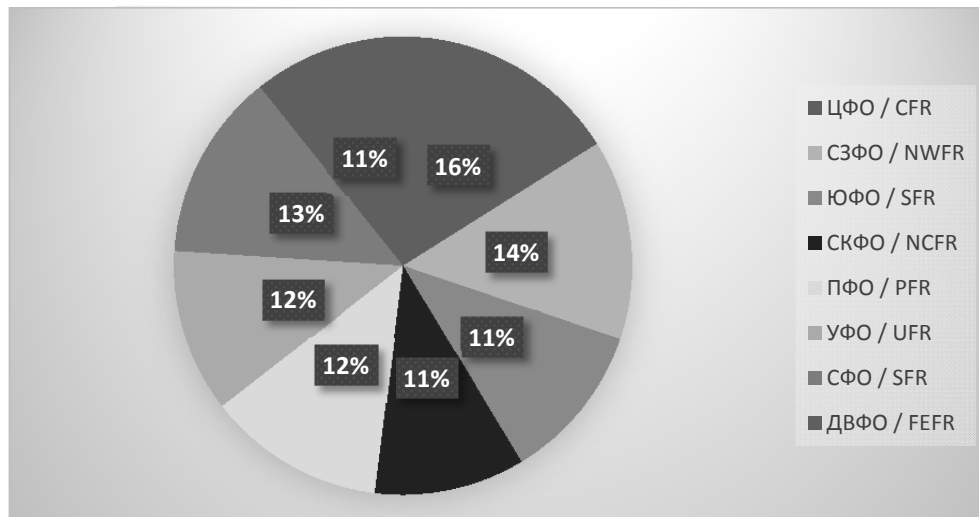


Рис. 2 / Fig. 2. Территориальная структура экономики России по уровню коэффициента рождаемости (экономической рождаемости) организаций в разрезе федеральных округов в 2017 г. / Territorial structure of the Russian economy in terms of the birth rate (economic birth rate) of organizations by federal districts in 2017

Источник / Source: разработано авторами на основании данных Приложение 1, табл. 2 / developed by the authors based on Application 1, Table 2.

купности активных российских за 2017–2022 гг., находящихся на определенной стадии своего «жизненного цикла», представлены в виде групп, сформированных по таким критериям, как изменение оборота организации и численности наемных работников (Приложение 2).

В части характеристики динамики интенсивности демографических процессов рождаемости<sup>9</sup> и смертности (официальной ликвидации)<sup>10</sup> российских предприятий за 2017–2022 гг. в статистическом исследовании использовались приемы корреляционно-регрессионного анализа для выявления зависимости уровня показателей от времени за анализируемый период. Исходной информацией для статистического моделирования являлись данные Росстата (Приложение 1).

На основе статистически значимых нелинейных уравнений тренда (полученных с использованием пакета «Анализ данных» программы MS Excel) по коэффициентам рождаемости и смертности организаций за 2017–2022 гг. по РФ в целом построен краткосрочный прогноз их значений на 2023 г. (рис. 6, 7), (табл. 1).

Проанализирована также динамика базовых показателей по ИП: оборот (выручка) по годам; количество ИП; численность наемных работников

у ИП; общая численность занятых в индивидуальной предпринимательской деятельности за 2017–2021 гг. (рис. 8–11); (Приложение 3).

Для малой выборки за 2017–2021 гг. по всей совокупности ИП определены значимые коэффициенты парной корреляции и построены значимые уравнения тренда.

## РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ И ОБЛАСТЬ ИХ ПРИМЕНЕНИЯ

Результаты структурного анализа распределения совокупности организаций по федеральным округам РФ по интенсивности рождений; (рис. 2, 3), (Приложение 1, табл. 2) и смертей (официальной ликвидации) (рис. 4, 5), (Приложение 1, табл. 1) в 2017–2022 гг. на основании индекса В.М. Рябцева [8] свидетельствуют в целом о слабom (менее 15%) изменении территориальной структуры российского бизнеса по уровню рождаемости (экономической рождаемости) организаций ( $I_{RB} = 11,5\% < 15\%$ ) и смертности (официальной ликвидации) организаций ( $I_{RM} = 12,4\% < 15\%$ ) в 2022 г. по сравнению с 2017 г., см. формулы (1), (2).

$$I_{RB} = \sqrt{\frac{\sum_k (d_k^1 - d_k^0)^2}{\sum_k (d_k^1 + d_k^0)^2}} = \sqrt{\frac{40}{5492}} \times 100 = 11,5\% < 15\%, \quad (1)$$

<sup>9</sup> Приказ Росстата от 29.08.2014 № 541 «Об утверждении Официальной статистической методологии формирования показателей бизнес-демографии (в части юридических лиц)». URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_414502/?ysclid=lk80mp1nse72916128](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_414502/?ysclid=lk80mp1nse72916128)

<sup>10</sup> Там же.

$$I_{RM} = \sqrt{\frac{\sum_k (d_k^1 - d_k^0)^2}{\sum_k (d_k^1 + d_k^0)^2}} = \sqrt{\frac{78}{5046}} \times 100 = 12,4\% < 15\%, \quad (2)$$

где  $I_{RB}$  — значение индекса В. М. Рябцева;  $d_k^0$  и  $d_k^1$  — доли федеральных округов по уровню рождаемости и смертности организаций, соответственно, в 2017 и 2022 гг.

В целом в 2022 г. по сравнению с 2017 г. наблюдался прирост уровня рождаемости организаций только по двум федеральным округам: ЦФО — на 5% и СКФО — на 1%.

Снижение уровня рождаемости организаций произошло в СФО — на 3%; в СЗФО — на 2%, в ЮФО — на 1%.

В 2022 г. по сравнению с 2017 г. уровень смертности организаций вырос в ЦФО и ЮФО — на 4%; в СЗФО и СКФО — на 1%, но снизился в других округах РФ: в СФО и ДФО — на 2%, а в УФО даже на 6%.

При анализе динамики коэффициентов рождаемости и смертности предприятий в целом по РФ за 2017–2022 гг.:

- выявлены их нелинейные (параболические) зависимости от времени в течение рассматриваемого периода (табл. 1), представленные на рис. 6, 7;

- рассчитаны статистически значимые коэффициенты парной корреляции [доказано применением  $t$ -критерия распределения Стьюдента (табл. 1)] [9]:

$$t_{nabl} = r_{Yx} \times \frac{\sqrt{n-2}}{\sqrt{1-r_{Yx}^2}}, \quad (3)$$

где  $r_{Yx}$  — парный коэффициент корреляции К. Пирсона между  $Y$  и  $x$  (в исследовании  $x$  — время);  $n$  — объем выборки (в проводимом исследовании  $n = 6$ );

- применен дисперсионный критерий Фишера для оценки прогностических возможностей уравнений параболической регрессии при уровне значимости результата  $\alpha = 0,1$ , числе степеней свободы для числителя ( $n - m$ ) и знаменателя ( $m - 1$ ) [9]:

$$F_e = \frac{R^2}{1-R^2} \times \frac{(n-m)}{m-1} > F_{табл}, \quad (4)$$

где  $F_e$  — эмпирическое (расчетное) значение критерия;  $m$  — число параметров уравнения регрессии (в проводимом исследовании  $m = 3$ );

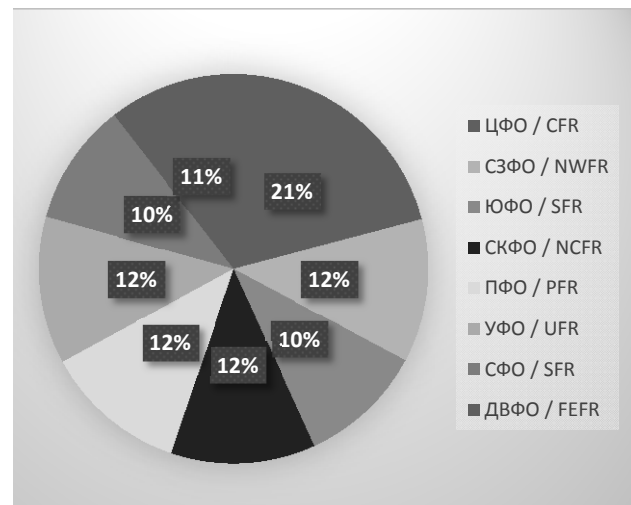


Рис. 3 / Fig. 3. Территориальная структура экономики России по уровню коэффициента рождаемости (экономической рождаемости) организаций в разрезе федеральных округов в 2022 г. / Territorial structure of the Russian economy in terms of the birth rate (economic birth rate) of organizations by federal districts in 2022

Источник / Source: разработано авторами на основании данных Приложение 1, табл. 2 / developed by the authors based on Application 1, Table 2.

$F_{табл}$  — табличное (теоретическое) значение распределения Фишера.

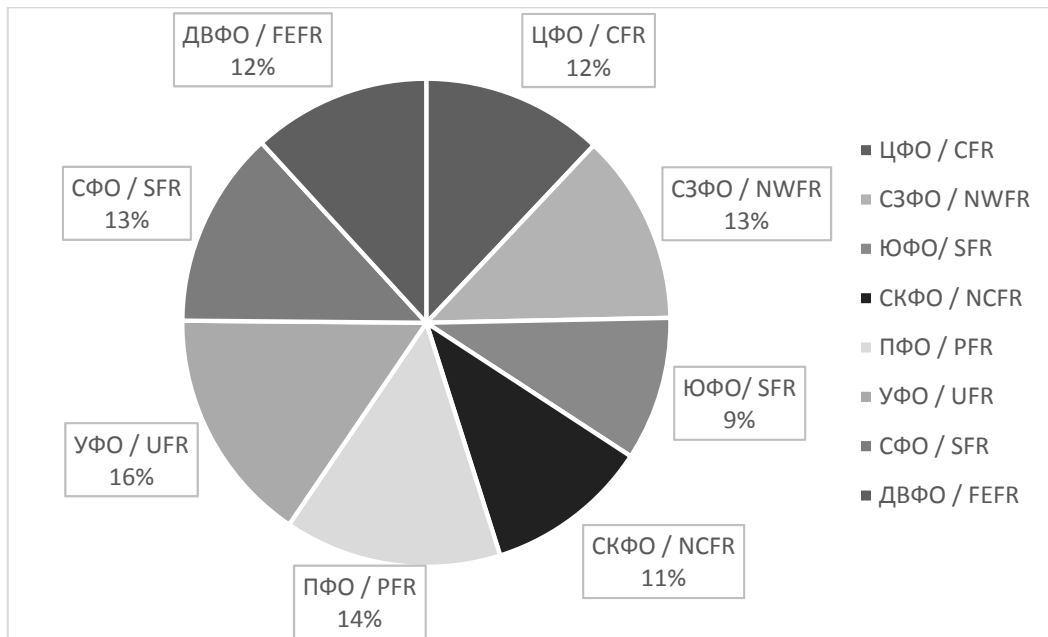
Результаты расчетов и их верификация представлены в табл. 1.

Представленные в табл. 1 расчетные значения критериев свидетельствуют о значимости коэффициентов корреляции показателей жизненного цикла активных организаций от времени за пределами выборочного периода.

Так, при сохранении тенденций 2017–2022 гг. в 2023 г. можно ожидать рост числа родившихся (экономически родившихся) организаций российского бизнеса (в том числе организаций-работодателей): на 1000 активных организаций — до 93,4 против 83,6 в 2022 г. и снижение количества официально ликвидированных (умерших) организаций до 41,3 против 97,6 в 2022 г.

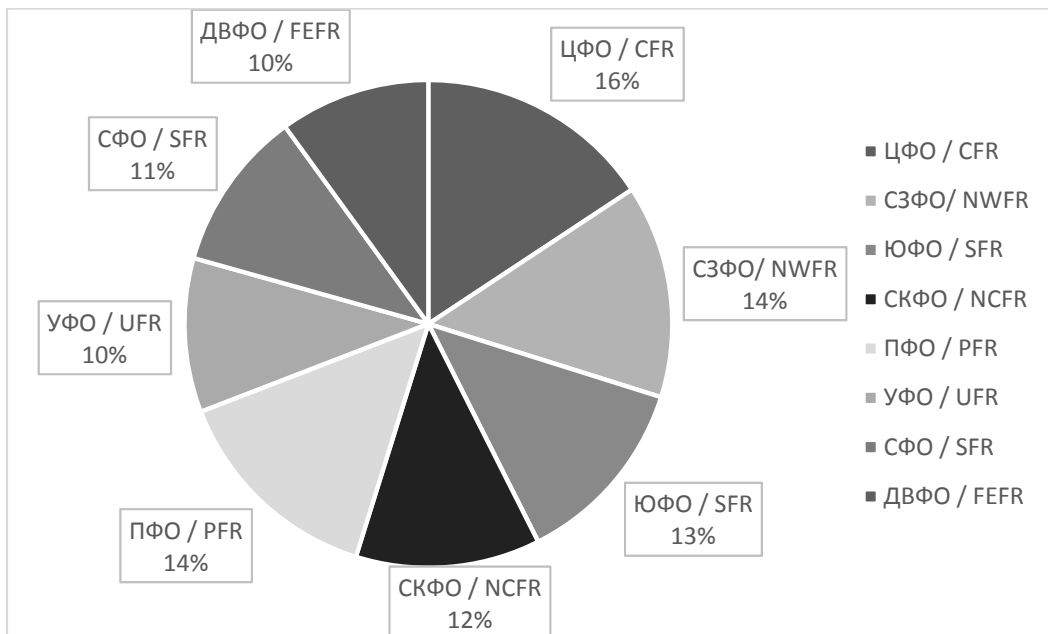
Анализ структуры совокупности активных российских предприятий по итогам сплошного федерального годового обследования за 2017–2022 гг.<sup>11</sup>

<sup>11</sup> Информационно-аналитические материалы, срочные публикации и комментарии. Росстат. (официальный сайт). URL: <https://rosstat.gov.ru/statistics/instituteconomics/comments>



**Рис. 4 / Fig. 4. Территориальная структура экономики России по уровню коэффициента официальной ликвидации (смертности) организаций в разрезе федеральных округов в 2017 г. / Territorial structure of the Russian economy in terms of the official liquidation rate (mortality rate) of organizations by federal districts in 2017**

Источник / Source: разработано авторами на основании данных Приложение 1, табл. 1 / developed by the authors based on Application 1, Table 1.



**Рис. 5 / Fig. 5. Территориальная структура экономики России по уровню коэффициента официальной ликвидации (смертности) организаций в разрезе федеральных округов в 2022 г. / Territorial structure of the Russian economy in terms of the official liquidation rate (mortality rate) of organizations by federal districts in 2022**

Источник / Source: разработано авторами на основании данных (Приложение 1, табл. 1) / developed by the authors based on (Application 1, Table 1).

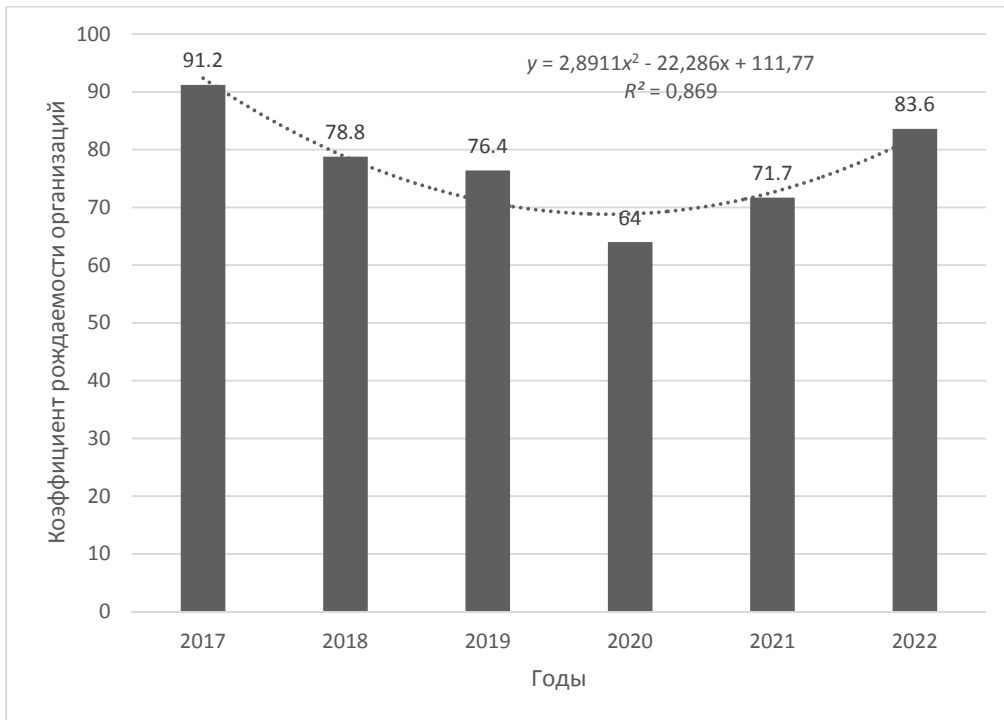


Рис. 6 / Fig. 6. Диаграмма динамики уровня коэффициента рождаемости (экономической рождаемости) организаций в РФ за 2017–2022 гг. с линией тренда / Diagram of the dynamics of the level of the birth rate (economic birth rate) of organizations in the Russian Federation for 2017–2022 with a trend line

Источник / Source: разработано авторами на основании данных (Приложение 1, табл. 3) / developed by the authors based on (Application 1, Table 3).

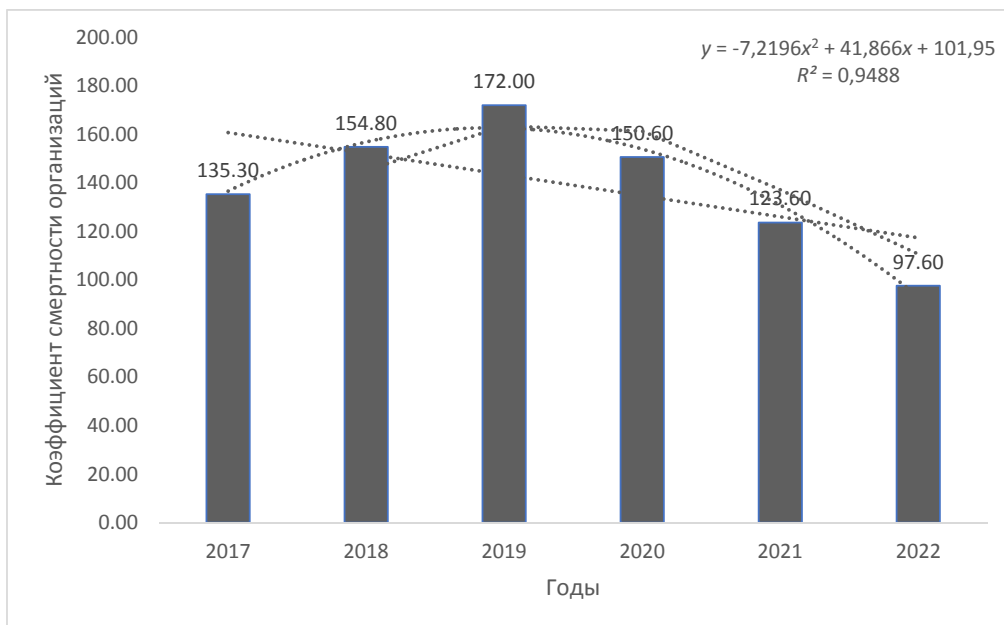


Рис. 7 / Fig. 7. Диаграмма динамики уровня коэффициента официальной ликвидации (смерти) организаций в РФ за 2017–2022 гг. с линией тренда / Diagram of the dynamics of the level of the coefficient of official liquidation (death) of organizations in the Russian Federation for 2017–2022, with a trend line

Источник / Source: разработано авторами на основании данных (Приложение 1, табл. 3) / developed by the authors based on (Application 1, Table 3).

Таблица 1 / Table 1

**Аналитические характеристики зависимости показателей деловой активности российского бизнеса от времени за 2017–2022 гг. / Analytical characteristics of the time dependence of business activity indicators of Russian business for the years 2017–2022**

Показатель / Indicator	Парный коэффициент корреляции / Pairwise correlation coefficient	Уравнение парной регрессии / Pair Regression Equation	Расчетное значение критерия Стьюдента / Estimated value of Student's criterion	Расчетное значение критерия Фишера / Estimated value of the Fisher criterion
			for $\alpha = 10\%$ [9]	
			$P\{ t_{df}\} > 2,015$	$F_{расч} > 5,464$
Коэффициент рождаемости организаций; %	0,932	$Y_t = 2,8911t^2 - 22,286t + 111,77$	5,15 > 2,015	5,64 > 5,46
Коэффициент смертности организаций %	0,974	$Y_t = -7,2196t^2 + 41,866t + 101,95$	8,61 > 2,015	27,8 > 5,46

Источник / Source: разработано авторами на основании данных Приложения 1 / developed by the authors based data on Application 1.

(Приложение 2) в разрезе демографических событий их «жизненного цикла» показал, что их количество ежегодно устойчиво уменьшается в среднем на 241 672 ед., или на 7,4%. При этом снижается и уровень смертности организаций — в среднем ежегодно на 48 505 ед., или на 12,1%, и уровень рождаемости — в среднем на 28 228 ед., или на 9,5%); а поскольку показатели рождаемости ниже уровня смертности, наблюдается снижение общего количества активных организаций. У этого явления есть и другая причина: укрупнение бизнеса путем слияния и поглощения компаний.

Выявлена также тенденция к расширению группы растущих организаций в среднем ежегодно на 2223 ед., или на 0,4%; организаций- «мышей» — на 9803 ед., или на 6,2%; «газелей» — на 521 ед., или на 9,4%, что свидетельствует о росте числа рабочих мест в российском бизнесе за 2017–2022 гг., несмотря на негативное влияние пандемии COVID-19, многочисленных санкций со стороны зарубежных стран и проводимой на территории Украины СВО.

Поскольку индивидуальные предприниматели (ИП без образования ЮЛ) также принимают участие в структурных обследованиях российского бизнеса (но по иной, чем юридические лица, про-

грамме<sup>12</sup>), результаты последних за 2017–2021 гг. представлены в Приложении 3.

По итогам статистического анализа на основании малой выборки [9–11] выявлены тенденции к росту численности ИП, наемных работников у ИП, численности занятых индивидуальным предпринимательством в целом и оборотов (выручки) ИП за период анализа (рис. 8–11).

Восходящие статистически значимые линейные тренды особенно заметны по показателям численности: ИП ( $Y_1$ ); работников у ИП ( $Y_2$ ), а также общей численности занятых индивидуальным предпринимательством ( $Y_3$ ) (табл. 2, рис. 8–10) [11].

По показателю оборота (выручки) ИП за рассматриваемый период наблюдается замедленный рост по статистически значимому степенному тренду (табл. 2, рис. 11).

При сохранении выявленных тенденций (табл. 2) в 2023 г. можно ожидать увеличения чис-

<sup>12</sup> Институциональные преобразования в экономике. Методология. Росстат (официальный сайт). URL: <https://rosstat.gov.ru/statistics/instituteconomics/methodology> (дата обращения: 02.05.2023).

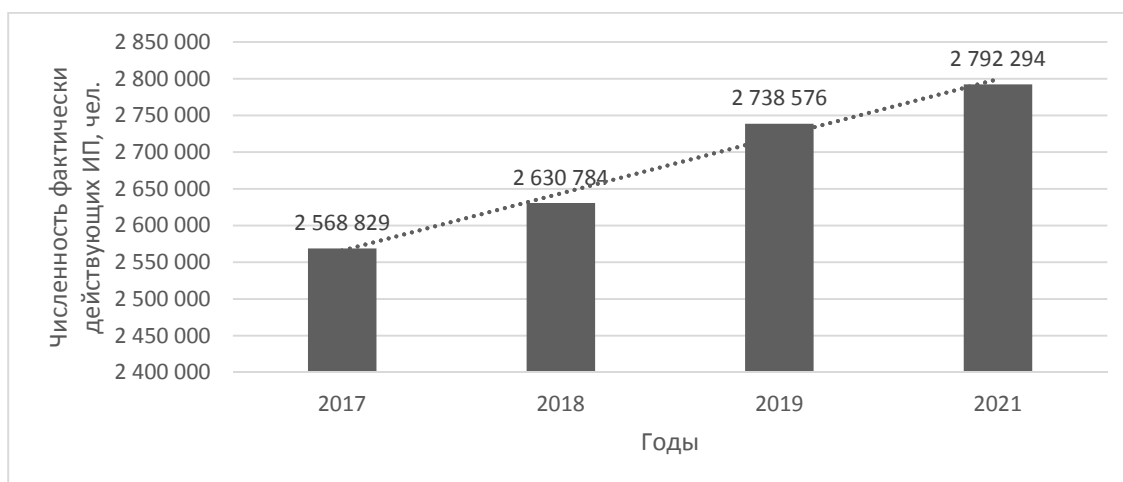


Рис. 8 / Fig. 8. Диаграмма динамики численности ИП по РФ за 2017–2021 гг. с линией тренда / Diagram of the dynamics of the number of Individual Entrepreneurs in the Russian Federation for 2017–2021 with a trend line

Источник /Source: разработано авторами на основании данных Приложения 3 / developed by the authors based on Application 3.

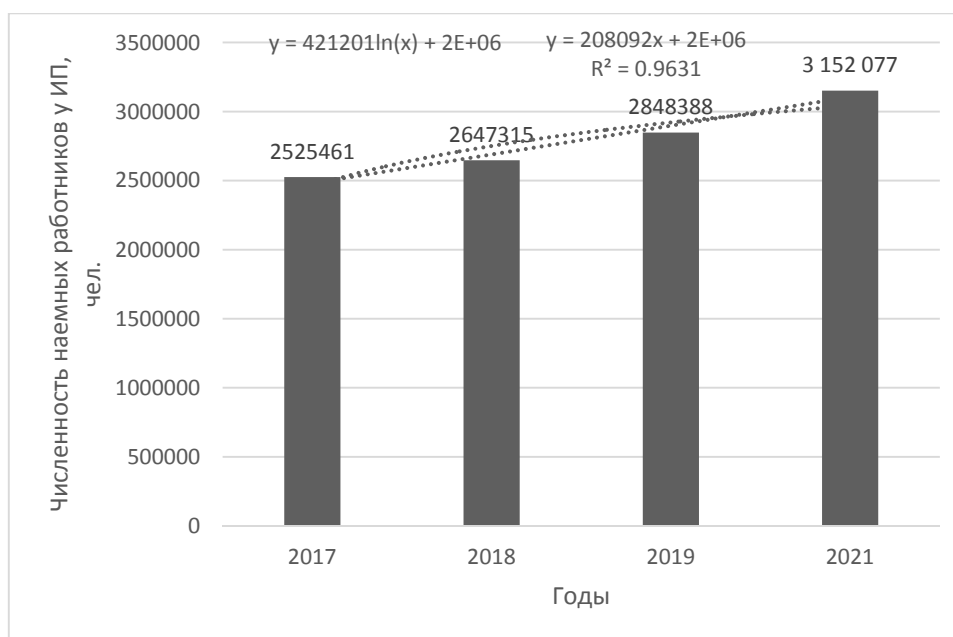


Рис. 9 / Fig. 9. Диаграмма динамики численности наемных работников, занятых в сфере индивидуальной предпринимательской деятельности в РФ за 2017–2021 гг. / Diagram of the dynamics of the number of the hired employees in the field of individual entrepreneurship in the Russian Federation for 2017–2021

Источник /Source: разработано авторами на основании данных Приложения 3 / developed by the authors based on Application 3.

ленности индивидуальных предпринимателей до 3 475 962 чел., наемных работников у ИП — до 3 956 199 чел. и общего числа занятых в сфере индивидуального предпринимательства до 8 745 895 чел. Общий оборот ИП (согласно прогнозу) составит к 2023 г. 21 735,5 млрд руб., т.е. по отношению к уровню 2021 г. возрастет на 889,57 млрд руб.

Помимо построения краткосрочных прогнозов [10, 11], полученные уравнения тренда могут быть использованы в аналитических целях при расширении горизонта анализа и прогнозирования, найти применение в образовательном процессе при подготовке специалистов в высших учебных заведениях финансово-экономического профиля,



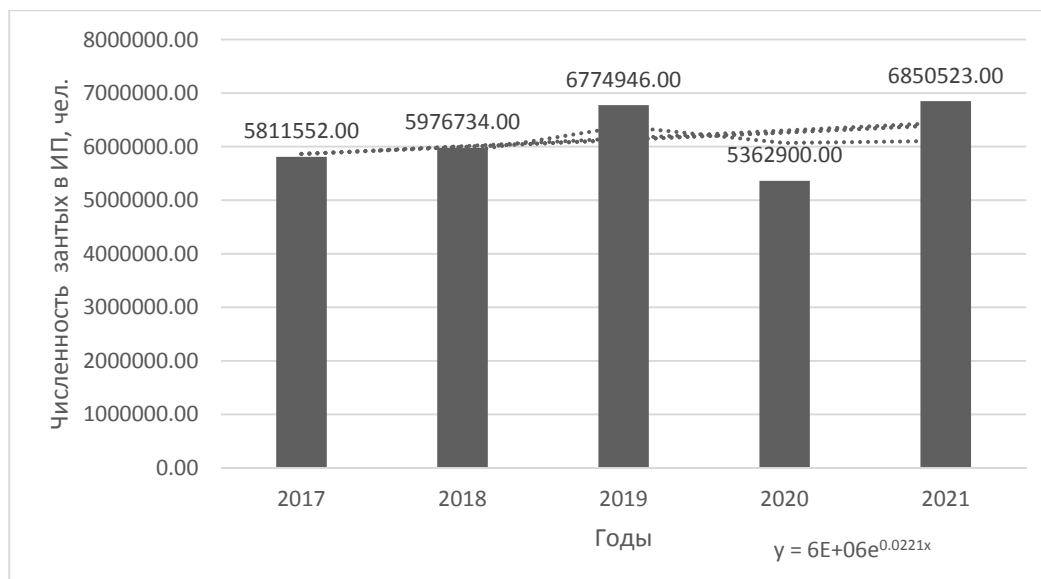


Рис. 10 / Fig. 10. Диаграмма динамики численности, занятых в сфере индивидуальной предпринимательской деятельности в РФ за 2017–2021 гг. / Diagram of the dynamics of the number of people employed in the field of individual entrepreneurial activity in the Russian Federation for 2017–2021

Источник / Source: разработано авторами на основании данных Приложения 3 / developed by the authors based on Application 3.

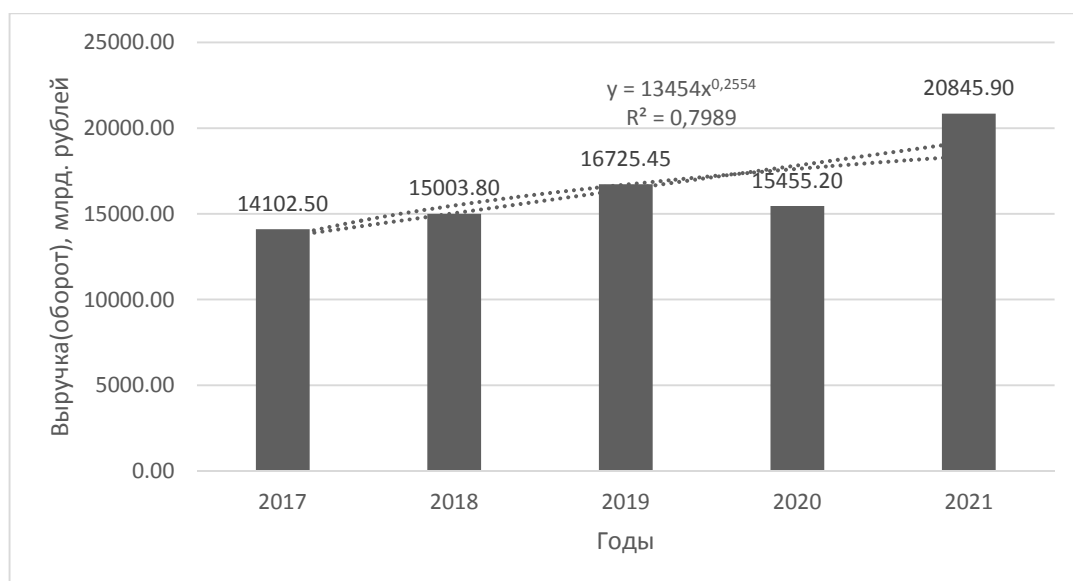


Рис. 11 / Fig. 11. Диаграмма динамики выручки (оборота) ИП в РФ за 2017–2021 гг. / Diagram of the revenue (turnover) dynamics of Individual Entrepreneurs in the Russian Federation for 2017–2021

Источник / Source: разработано авторами на основании данных Приложения 3 / developed by the authors based on Application 3.

в научно-исследовательских организациях, системе регионального и государственного управления для обоснования социально-экономической политики.

## ВЫВОДЫ

На основе проведенного исследования и выполненных расчетов в качестве дальнейших шагов

для развития методологии структурно-динамического анализа предлагается:

- усовершенствовать методологию проведения (расширение и пересмотр программы) экономической переписи организаций в части расширения их совокупности за счет МП и МКП;

Таблица 2 / Table 2

Аналитические характеристики зависимости динамики показателей охвата населения индивидуальным предпринимательством в РФ за 2017–2021 гг. (малая выборка) от времени / Analytical characteristics of the time dependence of the dynamics of the indicators of population coverage by individual entrepreneurship in the Russian Federation for 2017–2021 (small sample)

Показатель / Indicator	Парный коэффициент корреляции / Pairwise correlation coefficient	Уравнение парной регрессии / Pair Regression Equation	Расчетное значение критерия Стьюдента / Estimated value of Student's criterion	Расчетное значение критерия Фишера / Estimated value of the Fisher criterion /
			for $\alpha = 10\%$ [9]	
			$P\{ t_{df}\} > 2,353$	$F_{расч} > 5,54$
Численность фактически действующих ИП, чел.	0,961	$Y1_t = 2682520,75 + 132240,15 * t$	4,91 > 2,353	36,23 > 5,54
Численность наемных работников, занятых в сфере индивидуальной предпринимательской деятельности, чел.	0,998	$Y2_t = 2793310,3 + 193814,7 * t$	22,3 > 2,353	747,75 $\gg$ 5,54
Численность занятых в сфере индивидуальной предпринимательской деятельности чел. [10]	0,895	$Y3_t = 6353438,75 + 398727,7 * t$	2,84 > 2,353	12,077 > 5,54
Оборот (выручка) ИП, млрд руб.	0,833	$Y4 = 13754 * t^{0,2554}$	2,84 > 2,353	6,8 > 5,54

Источник / Source: разработано авторами на основании данных Приложения 3 / developed by the authors based data on Application 3.

- расширить программы анкетных опросов (панельное выборочное наблюдение) руководителей бизнес-структур на тему перспектив развития бизнеса на три и шесть месяцев в целях расчета индекса предпринимательской уверенности по средневзвешенным балансовым оценкам;
- продолжить разработку композитных индексов предпринимательской активности бизнес-структур по отраслям экономики, помимо уже имеющихся в арсенале Росстата для промышленности (обрабатывающая и добывающая);

строительства; энергетики; торговли, сферы услуг населению;

- увеличить представительность выборки (до 2014–2022 гг.);

расширить границы исследования причинно-следственных связей (в том числе и латентных) различных количественных и атрибутивных факторов (политическая обстановка, внешнеполитические факторы, социальные факторы, налоговая политика государства и др.), оказывающих влияние на предпринимательскую активность как в отдельных регионах и отраслях, так и в экономике в целом.

### СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Минакова И. В., Морозов О. О., Щеголев А. В. Деньги есть, а живем плохо — почему? (количественные показатели экономического развития как ориентиры для модернизации действующей экономической политики). *Российское предпринимательство*. 2009;1(1):1–10.
2. Наринян Н. Е. Демография хозяйствующих субъектов РФ по организационно-правовым формам. *Вестник ЦЭМИ*. 2018;(2):36.
3. Плотников В. А. Демография российских хозяйствующих субъектов: некоторые факты и комментарии. *Теория и практика сервиса: экономика, социальная сфера, технологии*. 2020;1(43):9–13.
4. Алетдинова А. А., Алехина Д. А., Андрухова О. В. и др. Развитие цифровой экономики в условиях деглобализации и рецессии. Монография. СПб.: СПбПУ; 2019. 753 с.
5. Симонова Л. М., Овсянкина М. В. Демография организаций как навигатор принятия управленческих решений. *Вестник Тюменского государственного университета. Социально-экономические и правовые исследования*. 2016;2(2):209–218.
6. Белова Е. Ю., Даровских Ю. Е., Джиева И. К. и др. Демография организаций. Мат. III междунар. науч. конф. (Кустанай, ноябрь 2021 г.) Чебоксары: ИД «Среда»; 2021:25–30.
7. Де Гиус А. Живая компания. Рост, научение и долгожительство в деловой среде. Пер. с англ. Трифонова И. М.: Манн, Иванов и Фербер; 2013. 448 с.
8. Рябцев В. М., Чудилин Г. И. Региональная статистика. М.: МИД; 2001. 380 с.
9. Сигел Э. Практическая бизнес-статистика. Пер. с англ. Мороз А. И. и др. М.: Вильямс; 2008. 1099 с.
10. Кандаурова Г. А. Прогнозирование и планирование экономики. М.: Современная школа; 2009. 1045 с.
11. Лукашин Ю. П. Адаптивные методы краткосрочного прогнозирования временных рядов. М.: Финансы и статистика; 2011. 719 с.

### REFERENCES

1. Minakova I. V., Morozov O. O., Shchegolev A. V. We have money, but we live badly, why? (quantitative indicators of economic development as guidelines for the modernization of the current economic policy). *Rossiiskoe predprinimatel'stvo = Russian Journal of Entrepreneurship*. 2009;1(1):1–10. (In Russ.).
2. Narinyan N. E. Demography of business entities of the Russian Federation by organizational and legal forms. *Vestnik CEMI = Bulletin of the Central Economic and Mathematical Institute*. 2018;(2):36. (In Russ.).
3. Plotnikov V. A. Demography of Russian economic entities: some facts and comments. *Teoriya i praktika servisa: ekonomika, sotsial'naya sfera, tekhnologii = Theory and practice of service: economics, social sphere, technologies*. 2020;1(43):9–13. (In Russ.).
4. Aletdinova A. A., Alekhina D. A., Andrukova O. V. et al. Development of the digital economy in the context of deglobalization and recession. A Monograph. Saint Petersburg: Publishing House of Polytechnical University; 2019. 753 p. (In Russ.).
5. Simonova L. M., Ovsyankina M. V. Demography of organizations as a navigator for making managerial decisions. *Vestnik Tyumenskogo gosudarstvennogo universiteta. Sotsial'no-ekonomicheskie i pravovye issledovaniya = Tyumen State University Herald. Social, Economic, and Law Research*. 2016;2(2):209–218. (In Russ.).
6. Belova E. Yu., Darovskikh Yu. E., Dzhioeva I. K. et al. Demography of organizations: a collection of proceedings of the conference. Materials of the III International scientific conference (Kostanay, November, 2021) Cheboksary: Publishing House "Sreda"; 2021:25–30. (In Russ.).
7. De Geus A. Living company. Growth, learning and longevity in a business environment. Transl. from Eng. Trifonov I. Moscow: Mann, Ivanov and Ferber; 2013. 448 p. (In Russ.).
8. Ryabtsev V. M., Chudilin G. I. Regional statistics. Moscow: MID — FOREIGN OFFICE; 2001. 380 p. (In Russ.).
9. Siegel E. Practical Business Statistics. Transl. from Eng. Moroz A. I. et al). Moscow: Williams; 2008. 1099 p.
10. Kandaurova G. A. Forecasting and planning of the economy. Moscow: Sovremennaya shkola = Modern school; 2009. 1045 p. (In Russ.).
11. Lukashin Yu. P. Adaptive methods of short-term forecasting of time series. Moscow: Finansy i statistika = Finance and statistics; 2011. 719 p. (In Russ.).

## ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ / ABOUT THE AUTHORS

**Любовь Юрьевна Архангельская** — кандидат экономических наук, доцент, доцент департамента бизнес-аналитики факультета налогов, аудита и бизнес-анализа, Финансовый университет, Москва, Россия

**Lyubov' Yu. Arkhangel'skaya** — Cand. Sci. (Econ.), associate professor, Associate Professor of the Business Intelligence Department of Tax, Audit and Business Analysis Department in the Financial University, Moscow, Russia

<https://orcid.org/0000-0002-6861-5357>

Автор для корреспонденции / Corresponding author:

lubank@bk.ru

**Оксана Юрьевна Ситникова** — кандидат экономических наук, доцент, доцент департамента бизнес-аналитики факультета налогов, аудита и бизнес-анализа, Финансовый университет, Москва, Россия

**Oksana Yu. Sitnikova** — Cand. Sci. (Econ.), Associate professor, Associate Professor of the Business Intelligence Department of Tax, Audit and Business Analysis Department in the Financial University, Moscow, Russia

<https://orcid.org/0000-0002-2417-8220>

OSitnikova@fa.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 07.06.2023; после рецензирования 07.07.2023; принята к публикации 20.07.2023.

The article was submitted on 07.06.2023; revised on 07.07.2023 and accepted for publication on 20.07.2023.

Авторы прочитали и одобрили окончательный вариант рукописи.

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

## ПРИЛОЖЕНИЯ

## Приложение 1 / Application 1

Таблица 1 / Table 1

**Коэффициенты фактической ликвидации (смертности) активных организаций по федеральным округам РФ за 2017–2022 гг., % / Coefficients of actual liquidation (mortality) of active organizations by federal districts of the Russian Federation for 2017–2022, %**

Федеральный округ / Federal region	Значение показателя по годам, % / The value of the indicator by years, %					
	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Центральный федеральный округ (ЦФО)	128,5	205,4	206,7	183,8	152,1	112,6
Северо-Западный федеральный округ (СЗФО)	135,0	162,2	175,7	178,6	126,3	101,3
Южный федеральный округ (ЮФО)	101,8	95,2	154,8	120,8	95,7	91,1
Северо-Кавказский федеральный округ (СКФО)	116,4	114,6	91,4	106,5	104,3	87,6

Окончание таблицы 1 / Table 1 (continued)

Федеральный округ / Federal region	Значение показателя по годам, % / The value of the indicator by years, %					
	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Приволжский федеральный округ (ПФО)	153,8	111,9	149,8	126,1	113,7	102,8
Уральский федеральный округ (УФО)	167,0	132,2	153,9	119,2	97,6	73,1
Сибирский федеральный округ (СФО)	139,4	123,9	153,6	127,6	102,6	76,3
Дальневосточный федеральный округ (ДФО)	126,0	114,7	131,7	109,6	105,1	71,6
Сумма	1067,9	1060,1	1217,6	1072,2	897,4	716,6

Источник / Source: разработано авторами на основании данных URL: <https://rosstat.gov.ru>; <https://rosstat.gov.ru/statistics/instituteconomics/methodology> / developed by the authors based on Rosstat data. URL: <https://rosstat.gov.ru>; <https://rosstat.gov.ru/statistics/instituteconomics/methodology>

Таблица 2 / Table 2

**Коэффициенты рождаемости (экономической рождаемости) на 1000 активных организаций по федеральным округам РФ за 2017–2022 гг., % / Birth rates (economic birth rate) per 1000 active organizations by federal districts of the Russian Federation for 2017–2022, %**

Федеральный округ / Federal region	Значение показателя по годам, % / The value of the indicator by years, %					
	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Центральный федеральный округ (ЦФО)	108,4	91,4	89,9	72,7	92,1	119,5
Северо-Западный федеральный округ (СЗФО)	95,3	88,4	77,1	64,4	74,7	68,1
Южный федеральный округ / (ЮФО)	75,3	64,7	63,3	55,5	60,3	59,5
Северо-Кавказский федеральный округ (СКФО)	71,8	62,2	63,0	59,3	64,3	68,7
Приволжский федеральный округ (ПФО)	84,5	79,5	80,7	70,2	67,2	67,9
Уральский федеральный округ (УФО)	77,8	61,9	64,4	56,7	62,5	70,0
Сибирский федеральный округ (СФО)	89,3	77,1	75,2	62,3	62,8	58,2
Дальневосточный федеральный округ (ДФО)	72,5	67,3	68,8	64,4	63,4	60,1
Сумма	674,9	592,5	582,4	505,5	547,3	572

Источник / Source: разработано авторами на основании данных Росстата. URL: <https://rosstat.gov.ru>; <https://rosstat.gov.ru/statistics/instituteconomics/methodology> developed by the authors based on Rosstat data. URL: <https://rosstat.gov.ru>; <https://rosstat.gov.ru/statistics/instituteconomics/methodology>

Таблица 3 / Table 3

**Ключевые показатели демографии организаций по Российской Федерации за 2017–2022 гг., ‰ /  
Key indicators of the demographics of organizations for the Russian Federation for 2017–2022, ‰**

Наименование показателя / Name of the indicator	Значение показателя по годам, ‰ / The value of the indicator by years, ‰					
	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Коэффициент рождаемости (экономической рождаемости) организаций в среднем по РФ	91,2	78,8	76,4	64,0	71,7	83,6
Коэффициент официальной ликвидации организаций на 1000 ед. (смертности) организаций в среднем по РФ	135,3	154,8	172,0	150,6	123,6	97,6

Источник / Source: разработано авторами на основании данных Росстата. URL: <https://rosstat.gov.ru/statistics/instituteconomics/methodology/> / developed by the authors based on Rosstat data. URL: <https://rosstat.gov.ru/statistics/instituteconomics/methodology/>

## Приложение 2 / Application 2

Таблица / Table

**Показатели деловой активности действующих российских организаций по результатам  
ежегодных структурных обследований за 2017–2022 гг. / Business activity indicators of operating  
Russian organizations based on the results of annual structural surveys for 2017–2022**

Наименование и ед. измерения показателя / Name and units of measurement of the indicator	Значение показателя по годам / The value of the indicator by years					
	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Растущие организации всего, ед.	516 627	529 878	793 837	515 240	368 998	527 393
в том числе по обороту/ численности персонала, ед./ед.	340 818 / 175 809	395 828 / 134 050	698 290 / 95 547	293 178 / 222 062	263 338 / 105 660	381 349 / 146 044
в том числе быстрорастущие организации, ед.	84 770 / 27 347	91 611 / 19 780	140 937 / 16 777	66 441 / 14 070	52 573 / 18 173	78 449 / 33 290
Организации-«мыши», ед.	135 295 / 97 809	169 787 / 75 163	339 588 / 43 843	102 634 / 50 495	117 643 / 50 637	184 308 / 60 797
Организации с высоким потенциалом роста, ед.	115 260 / 48 268	126 874 / 36 724	198 081 / 31 578	115 581 / 28 609	85 848 / 32 973	109 995 / 46 973
Организации-«газели», ед.	5493 / 2385	7556 / 2383	19 684 / 3349	8522 / 2788	7274 / 3877	8597 / 4984
«Угасающие» организации, ед.	147 988	217 953	63 782	83 295	78 557	210 680
Ликвидированные (умершие) организации, ед.	514 412	531 511	536 961	424 967	326 890	253 140
Активные организации всего, ед.	3 802 007	3 433 533	3 121 865	2 821 827	2 644 742	2 593 648

Источник / Source: разработано авторами на основании данных Росстата. URL: <https://rosstat.gov.ru>; <https://rosstat.gov.ru/statistics/instituteconomics/> / developed by the authors based on Rosstat data. URL: <https://rosstat.gov.ru>; <https://rosstat.gov.ru/statistics/instituteconomics/methodology/>

## Приложение 3 / Application 3

Таблица / Table

**Показатели деятельности индивидуальных предпринимателей (ИП) по результатам структурных обследований в РФ за 2017–2021 гг. / Performance indicators of individual entrepreneurs (IE) based on the results of structural surveys in the Russian Federation for 2017–2021**

Наименование и ед. измерения показателя / Name and units of measurement of the indicator	Значение показателя по годам / The value of the indicator by years					
	2017	2018	2019	2020*	2021	2022**
Численность фактически действующих ИП, чел.	2 568 829	2 630 784	2 738 576		2 792 294	
Численность наемных работников, занятых в сфере индивидуальной предпринимательской деятельности, чел.	2 525 461	2 647 315	2 848 388	-	3 152 077	
Численность занятых в сфере индивидуальной предпринимательской деятельности, чел. [10]	5 811 552	5 976 734	6 774 946	5 362 900	6 850 523	
Оборот (выручка) ИП, млрд руб.	14 102,5	15 003,8	16 725,45	15 455,2	20 845,9	

*Источник / Source:* разработано авторами на основании данных Росстата. URL: <https://rosstat.gov.ru>; <https://rosstat.gov.ru/statistics/instituteconomics> / developed by the authors based on Rosstat data. URL: <https://rosstat.gov.ru>; <https://rosstat.gov.ru/statistics/instituteconomics/methodology>

*Примечание / Note:*\* – за 2020 г. официальная статистика по численности действующих ИП и численности наемных работников у ИП отсутствует / For 2020, there are no official statistics on the number of active individual entrepreneurs and the number of employees of individual entrepreneurs; \*\* – за 2022 г. официальная статистика отсутствует / There are no official statistics for 2022.

## ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2023-10-4-64-73  
УДК 331.108(045)  
JEL H83, M53

## Подготовка специалистов контроля и аудита в области цифрового государственного управления

О.В. Шибилева, В.В. Паршуткина

Национальный исследовательский Мордовский государственный университет им. Н.П. Огарёва, Саранск, Россия

### АННОТАЦИЯ

В статье рассмотрены проблемы многоуровневой системы подготовки и обучения в вузах и учебных центрах. **Целью** исследования стало определение ключевых навыков и компетенций, необходимых представителям контрольно-счетных органов – аудиторам и контролерам-ревизорам для повышения эффективности осуществляемой ими деятельности в условиях цифровой трансформации. В ходе работы были решены следующие **задачи**: выявлена необходимость построения системы подготовки и обучения данных специалистов по формированию индивидуальных траекторий освоения основополагающих цифровых навыков и компетенций; аргументирована целесообразность использования современных цифровых методов для выполнения аудиторской проверки; рассмотрены особенности реализации политики в области контроля на примере Мордовского государственного университета им. Н.П. Огарёва; оценена значимость программ повышения квалификации контролеров и аудиторов. Авторы работы обозначили приоритеты кадровой политики университета в области управления на период до 2030 г., определяющие ключевые индикаторы эффективности деятельности сотрудников отдела финансового контроля; выявили весомость организации программ повышения квалификации аудиторов с целью освоения как цифровых, так и навыков, связанных с творческим, гибким и непредвзятым мышлением. В процессе проведения исследования были использованы **методы** синтеза, анализа, классификации, детализации и сравнения. Полученный практический опыт может быть полезен для становления грамотных специалистов и руководителей.

**Ключевые слова**: цифровая трансформация; контрольно-счетный орган; система обучения; практико-ориентированный подход; образовательная программа; цифровая компетентность; профессиональное развитие; повышение квалификации; переподготовка кадров

**Для цитирования**: Шибилева О.В., Паршуткина В.В. Подготовка специалистов контроля и аудита в области цифрового государственного управления. *Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing*. 2023;10(4):64-73. DOI: 10.26794/2408-9303-2023-10-4-64-73

## ORIGINAL PAPER

## Training of Control and Audit Specialists in the Field of Digital Public Administration

O.V. Shibileva, V.V. Parshutkina

National Research Ogarev Mordovia State University, Saransk, Russia

### ABSTRACT

The article deals with the problems of a multilevel system of training and education in universities and training centers. The **purpose** of the study is to identify the key skills and competencies necessary for representatives of control and accounting bodies – auditors and audit supervisors to improve the efficiency of their activities in the context of digital transformation. In the course of the work, the following **tasks** were solved: the need to build a system of training and education of these specialists in the formation of individual trajectories of mastering fundamental digital skills and competencies was identified; the expediency of using modern digital methods to perform an audit is reasoned; the features of the implementation of the control policy are considered on the example of Ogarev Mordovia State University; the importance of professional development programs for supervisors and auditors is assessed. The authors of the work outlined the priorities of the university's personnel policy in the field of management for the period up to 2030, which determine the key performance indicators of employees of the financial control department; identified the importance of

© Шибилева О.В., Паршуткина В.В., 2023



organizing professional development programs for auditors in order to master both digital and skills related to creative, flexible and unbiased thinking. In the course of the research, **methods** of synthesis, analysis, classification, detailing and comparison were used. The practical experience can be useful for the formation of competent specialists and managers.

**Keywords:** digital transformation; control and accounting body; training system; practice-oriented approach; educational program; digital competence; professional development; improving qualifications; retraining of personnel

**For citation:** Shibileva O.V., Parshutkina V.V. Training of control and audit specialists in the field of digital public administration. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing.* 2023;10(4):64-73. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2023-10-4-64-73

## ВВЕДЕНИЕ

Кадры и образование, формирование исследовательских компетенций являются одними из базовых направлений программы «Цифровая экономика Российской Федерации»<sup>1</sup> [1]. Основные этапы их реализации, по итогам которых предусмотрено достижение целевого состояния, представлены в *таблице*.

Контрольная деятельность требует наличия высококвалифицированных специалистов, в связи с этим необходима многоуровневая система подготовки и обучения сотрудников контрольно-счетных органов, разрабатываемая и утверждаемая в соответствующих вузах и учебных центрах (Российская академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ, Высшая школа государственного управления, Финансовый университет при Правительстве РФ, Центр подготовки руководителей цифровой трансформации и др.), которая должна базироваться на определении целевых групп (руководители, специалисты, новички); разработке учебных материалов и программ; выявлении предельного количества обучающихся на ежегодной основе, объема бюджетных ассигнований; утверждении единого плана обучения, порядка повышения квалификации и периодически сертификации специалистов по внутреннему и внешнему аудиту [2].

Следуя современным образовательным трендам, сотрудники отдела внутреннего финансового контроля, созданного в Мордовском государственном университете (МГУ) им. Н.П. Огарёва (далее — Университет), провели исследование по выявлению ключевых профессиональных компетенций, необходимых аудиторам и контролерам-ревизорам для повышения эффективности осуществляемой ими деятельности в условиях цифровой трансформации, в ходе которого проанализированы отечественные

и зарубежные источники, в которых рассматривались вопросы построения экосистемы цифрового образования. С самого начала работы была отмечена быстрая адаптируемость контрольно-счетных органов к освоению соответствующих профессиональных навыков для осуществления контроля в цифровой среде.

## ОБСУЖДЕНИЕ И РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

### Технология построения системы обучения и подготовки кадров для надзорных ведомств

Систему обучения целесообразно выстраивать таким образом, чтобы она была направлена на формирование индивидуальных траекторий освоения базовых цифровых, личностных, профессиональных компетенций (с учетом выявленных пробелов в знаниях, умениях или навыках), способствующих повышению производительности труда и стимулированию личностного и профессионального развития аудиторов, контролеров-ревизоров [3].

Базовые цифровые компетенции подразумевают умение специалистов контрольно-счетных органов пользоваться инфокоммуникационными технологиями для осуществления эффективного контроля, обеспечивающего безопасность данных в цифровом мире.

Личностные компетенции в сфере цифрового развития аудиторов, контролеров-ревизоров представляют собой:

- нацеленность на результат — адекватное принятие изменений; готовность в случае необходимости идти на разумный, обоснованный риск; моделирование вариантов развития ситуации; гибкое применение правил и процедур по эффективному выполнению задач; настойчивое достижение поставленных целей и нахождение способов преодоления трудностей;
- клиентоцентричность — установление взаимоотношений с проверяемыми учреждениями; предоставление персонализированного решения; запрос обратной связи по результатам проведенной работы;

<sup>1</sup> Программа «Цифровая экономика Российской Федерации». Утверждена распоряжением правительства Российской Федерации от 28.07.2017 № 1632-р. URL: <http://static.government.ru/media/files/9gfm4fhj4psb79i5v7ylvupgu4bvr7m0.pdf>

Таблица / Table

## Этапы развития направлений цифровой экономики / Stages of development of digital economy directions

Направление развития цифровой экономики / The direction of development of the digital economy	2018	2020	2024
Кадры и образование	Разработаны профессиональные нормативные документы, требования к описанию цифровых компетенций, запущена их пилотная реализация	Сформирована персональная траектория развития и аттестации компетенций для цифровой среды	Обеспечить постоянно обновляемый кадровый потенциал цифровой экономики
Формирование исследовательских компетенций и технологических заделов	Сформированы перспективные направления исследований и разработок в области цифровых технологий; создана коммуникационная платформа для взаимодействия центров компетенций при проведении исследований и разработок по направлениям «сквозных» технологий	Создана цифровая платформа для исследований и разработок по каждому направлению «сквозных» технологий с не менее чем 2 международными центрами компетенций по технологиям	Создать не менее 10 цифровых платформ для исследования и разработок

Источник / Source: составлено авторами на основе URL: <http://static.government.ru/media/files/9gFM4FHj4PsB7915v7yLVuPgu4bvr7M0.pdf> / compiled by the authors based on data URL: <http://static.government.ru/media/files/9gFM4FHj4PsB7915v7yLVuPgu4bvr7M0.pdf>

- коммуникативность — выбор наиболее подходящей стратегии и тактики общения с руководством проверяемого учреждения; применение техники активного слушания; корректное обоснование собственной позиции;

- эмоциональный интеллект — сдержанная реакция на складывающиеся обстоятельства; сохранение работоспособности в нестандартных ситуациях;

- креативность — обладание оригинальным мышлением; нахождение способов решения проблем и анализ возможных рисков; использование логики при разработке рабочих решений;

- критичность — проверка достоверности фактов; применение экспертного мнения; нахождение потенциальных рисков и ключевых факторов успеха; оценка информации для обоснования выводов [4].

Профессиональные компетенции аудиторов и контролеров-ревизоров предполагают следующие ключевые характеристики:

- управление цифровым развитием — знание и практическое применение методов цифрового государственного управления и контроля, основанных на электронных технологиях;

- развитие организационной культуры — использование инструментов управления организационными изменениями;

- управление данными — применение технологий принятия решений (системы искусственного интеллекта, обеспечение безопасности данных);

- применение цифровых технологий — стандартов и методологии поддержания в актуальном состоянии документации, средств и методов информационной и кибербезопасности [5].

Ключевые навыки будущих контролеров-ревизоров, аудиторов цифровой среды отражены в профессиональных стандартах «Внутренний аудитор» и «Специалист по внутреннему контролю (внутренний контролер)»<sup>2</sup>:

<sup>2</sup> Проект приказа Министерства труда и социальной защиты РФ «Об утверждении профессионального стандарта «Внутренний аудитор»» (подготовлен Минтрудом России 15.11.2022). URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/56840654/?ysclid=lkmb5qpcbi421246761> (дата обращения: 22.02.2023); приказ Минтруда России от 22.04.2015 № 236н «Об утверждении профессионального стандарта «Специалист по внутреннему контролю (внутренний контролер)»» (Зарегистрировано в Минюсте России 13.05.2015 № 37271). URL: <https://www.consultant.ru>

- умения мыслить системно, делать объективные выводы и расставлять приоритеты для дальнейших планов; использовать цифровые методы аудио- и видеосвязи, а также письменные формы коммуникации с клиентом аудиторского задания в глобальной сети Интернет; применять программное обеспечение и современные цифровые методы при проведении анализа массива и потока данных, включая аналитические процедуры и сплошное тестирование; решать задачи исследовательского и проектного характера; выявлять и оценивать условия, способствующие возникновению значимых рисков и их трансформации в рисковые события; управлять размещением цифровой информации, в том числе в дисковых хранилищах локальной и глобальной компьютерной сетей; оценивать соответствие действующей правовой и нормативной базе производимых хозяйственных операций; использовать методы автоматизации в объеме, достаточном для выполнения аудиторской проверки;

- знания основ налогового, бюджетного, гражданского, административного, уголовного, трудового законодательства Российской Федерации, основ делопроизводства, этики делового общения, коммуникаций и корпоративной этики, информационных технологий и информационной безопасности, источников, позволяющих получать наиболее полную и достоверную информацию о ходе устранения менеджментом недостатков, выявленных контрольными процедурами; требований профессиональной этики; регламентов, регулирующих деятельность объекта внутреннего контроля; международных профессиональных стандартов внутреннего аудита; международных концепций и стандартов управления рисками и внутреннего контроля; теории и практики риск-ориентированного планирования и контроля, а также современных методов компьютерной обработки информации; программных продуктов, позволяющих производить аналитические контрольные процедуры; ключевых рисков и средств контроля, связанных с информационными технологиями.

Кроме перечисленных в документах компетенций, сотрудники контрольно-счетных органов должны:

- уметь работать с программными продуктами: MS Excel, MS Outlook, «1С: Предприятие 8», WMS (Warehouse Management System), SAP (System Analysis and Program Development) и др.;

[ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_179624/7a155eacf75613506bd484030b7086851bfc67cc/](https://ru/document/cons_doc_LAW_179624/7a155eacf75613506bd484030b7086851bfc67cc/) (дата обращения: 22.02.2023).

- освоить такие дисциплины, как бухгалтерский учет, отчетность (финансовая, управленческая, налоговая), контроль и аудит, финансовый анализ, международные стандарты финансовой отчетности и аудита, налоги и налогообложение, финансы и денежное обращение;

- владеть английским языком;
- уметь работать в режиме многозадачности, быть грамотными, проявлять внимательность к деталям, ориентироваться на результат.

Таким образом, деятельность специалистов в области цифрового контроля (надзора) и аудита основывается на следующих фундаментальных положениях (см. рисунок).

В ходе исследования авторы пришли к нескольким выводам: во-первых о том, что технологию обучения аудиторов следует сделать интуитивно понятной и удобной, не требующей специальных навыков для использования; однако при этом важно сформировать у обучающихся базовое представление о работе искусственного интеллекта, объяснить, в чем заключаются его потенциальные преимущества и ограничения [6]. Второй вывод заключался в том, что вузы и учебные центры, поскольку их сотрудники обладают опытом, знаниями и имеют прямую связь с технологиями, должны играть важную роль в обучении будущих ведущих специалистов и руководителей контрольно-счетных органов [7]. С целью подготовки кадров для надзорных ведомств создаются отдельные структуры — факультеты и подразделения, которые разрабатывают специализированные профили обучения, осуществляют научные исследования в области ревизионной деятельности. В частности, в МГУ им. Н.П. Огарева (далее — Университет) более 10 лет назад создан и успешно функционирует *отдел внутреннего финансового контроля*, основными направлениями деятельности которого являются: применение современных технологий обследования финансовых и материальных ресурсов Университета, обеспечение эффективной системы мониторинга их сохранности в соответствии с Бюджетным кодексом РФ, Федеральным законом «Об образовании в Российской Федерации», Законом «О бухгалтерском учете»; надзор за их правильным, экономным и целевым использованием; своевременное предупреждение негативных явлений в финансово-хозяйственной деятельности, выявление и мобилизация внутрихозяйственных ресурсов.

В 2023 г. на базе Университета запущен новый масштабный проект «Цифровые кафедры», в составе которого 8 образовательных практико-ориентирован-

Контрольно-надзорный орган/аудитор обладает профессиональным суждением, соответствующими знаниями и навыками в области программного обеспечения, использования цифровых инструментов (документирование, наблюдение, визуализация, объем выборки и др.)

Глубокое представление о клиентах с помощью аналитики аудиторских данных.  
Ориентация на изменение технологических процессов аудируемых лиц

Аудиторские доказательства являются результатом аналитической работы, в которой используется на большой объем информации (большие данные)

*Рис. / Fig. Особенности деятельности специалистов в области контроля (надзора) и аудита в цифровой среде / Features of the activities of specialists in the field of control (supervision) and audit in the digital environment*

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

ных программ, по которым обучается свыше 1000 человек. Проект является важным для вуза, поскольку его реализация позволяет: повысить ценность и востребованность выпускников на рынке труда; увеличить численность обучающихся из внешних организаций, так как он ориентирован на профессиональную переподготовку кадров посредством формирования у них цифровых компетенций в области анализа больших данных, алгоритмизации и программирования, биоинформатики, интернета вещей.

Кроме того, лучшие преподаватели экономических дисциплин Республики Мордовии (РМ) участвуют в Президентской программе подготовки управленческих кадров, ориентированной на развитие компетенций менеджера государственного и муниципального управления, в числе которых — контроль за доходами и расходами бюджетных средств. С учетом уровня развития современных технологий учебный процесс опирается на интерактивные формы преподавания, ролевые игры по принятию эффективных управленческих решений и оценке полученных результатов; компьютерное моделирование бизнес-процессов; решения бизнес-кейсов. В качестве лекторов привлекаются специалисты-практики; для наглядного изучения систем управления, технологий производства продукции, элементов организации современного

производства для участников программы организуются экскурсии на предприятия РМ. В ходе обучения происходит обмен опытом с менеджерами из других регионов в формате телемостов (видеоконференций и вебинаров).

По завершении обучения перед слушателями открывается перспектива прохождения бесплатных стажировок в России и за рубежом, а также появляется возможность попасть в управленческий кадровый резерв Республики Мордовия.

### **СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ МЕТОДИКИ ФОРМИРОВАНИЯ ОБУЧАЮЩИХ ПРОГРАММ В ОБЛАСТИ ЦИФРОВОГО ГОСУДАРСТВЕННОГО УПРАВЛЕНИЯ Перенятие опыта ведущих вузов**

Приоритетами кадровой политики университета в области управления на период до 2030 г. являются модернизация системы электронного мониторинга деятельности сотрудников отдела финансового контроля по достижению ключевых индикаторов эффективности, развитие трудовой адаптации работников путем формирования института наставничества, обеспечение профессионального роста контролеров вуза посредством совершенствования системы непрерывного образования и дополни-

тельной профессиональной подготовки. Решение поставленных задач достигается также путем рекрутинга и аутстаффинга специалистов (внутренних ревизоров, аудиторов) вуза в рамках профессионального обмена, а также посредством создания «профессионального карьерного лифта», основанного на реальных достижениях сотрудников отдела и постоянно действующей системе развития профессиональных навыков<sup>3</sup>. Кроме того, планируется реализация программ, связанных с профессиональными коммуникациями на иностранных языках, а также стажировок и повышения квалификации в ведущих российских и зарубежных организациях.

Помимо использования действующих и хорошо себя зарекомендовавших, в Университете начато формирование новой программы «Создание мультидисциплинарных и межкультурных команд», для участия в которой необходимо обладание такими навыками, как *hard skills*, *soft skills*, *digital skills* [8].

В Финансовом университете с сентября 2023 г. на базе кафедры «Счетная палата Российской Федерации. Государственный аудит» должна начаться реализация магистерской программы обучения «Прикладные технологии внешнего государственного аудита», позволяющая обучающимся приобрести навыки не просто аудитора, а аудитора-универсала, способного работать с большими данными, востребованного контрольно-счетными органами всех уровней (федерального, регионального и муниципального), органами исполнительной власти и государственными корпорациями<sup>4</sup>. МГУ им. Н.П. Огарева планирует наладить тесные связи с коллективом этой кафедры, а свой учебный план перестроить в целях содействия повышению квалификации специалистов и руководителей контрольно-счетных органов путем регулярного проведения научно-практических исследований по перспективным направлениям государственного финансового аудита (контроля), разработки дополнительных профессиональных инновационных образовательных программ [9].

В условиях цифровой трансформации целесообразно формировать такие обучающие программы, целевым ориентиром которых послужило бы привитие аудиторам таких навыков, как творческое, гибкое и непредвзятое мышление, цифровая грамотность,

а также знаний из области искусственного интеллекта и аналитики данных, новых технологий, кибербезопасности [10]. Эта задача напрямую согласуется с установками Федерального закона от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности», в соответствии с которыми аудиторы обязаны ежегодно проходить обучение по программам повышения квалификации<sup>5</sup>.

Известно, что в РЭУ им. Г.В. Плеханова уже несколько лет функционируют курсы повышения квалификации по программе «Приоритетные направления внешнего муниципального финансового контроля»; она основана на важнейших вопросах, связанных как с внедрением новых механизмов контроля, способствующих выявлению возможностей сокращения неэффективных расходов, так и с усложнением его задач и повышением требований к эффективности.

Для совершенствования методики и технологии обучения мы активно изучаем, перенимаем и применяем опыт коллег из этого и других вузов в своем Университете.

### **ЗНАЧИМОСТЬ РАЗВИТИЯ КУРСОВ ПОВЫШЕНИЯ КВАЛИФИКАЦИИ, СОДЕЙСТВУЮЩИХ УЛУЧШЕНИЮ КАЧЕСТВА ГОСУДАРСТВЕННОГО КОНТРОЛЯ (АУДИТА)**

Знаковым событием в сфере контрольной деятельности, определившим ключевое направление подготовки работников контрольно-счетных органов стала публикация Международных *стандартов высших органов аудита (ISSAI)*, сопровождающихся четкими и последовательными Руководящими принципами *INTOSAI* [11]. На курсах повышения квалификации в Университете изучаются подходы к реализации аудита эффективно в *INTOSAI*<sup>6</sup>: общий подход определяет характер предстоящей проверки, необходимые для ее проведения знания, процедуры аудита, требуемые для получения необходимых данных и их анализа; частный подход отражает специфику аудиторского задания. По завершении обучения слушателям предлагается обсудить кейсы, содержащие требования к аудитору (контролеру).

<sup>3</sup> Национальный исследовательский Мордовский государственный университет им Н.П. Огарева (официальный сайт). URL: <https://mrsu.ru/ru/university/programs/>

<sup>4</sup> В Финансовом университете открылась базовая кафедра Счетной палаты. URL: <https://news.myseldon.com/ru/news/index/279178814>

<sup>5</sup> Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности», п. 9, 10 ст. 11. URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_83311/?ysclid=lkmsfh73p254941376](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_83311/?ysclid=lkmsfh73p254941376) (дата обращения: 24.02.2023).

<sup>6</sup> ИНТОСАИ (Международная организация высших органов аудита) — это автономная, независимая и неполитическая организация. URL: <https://www.intosai.org/ru/>

Важно отметить, что в программе повышения квалификации Европейского союза предусмотрен *план действий в области цифрового образования (2021–2027 гг.)*, излагающий взгляд Европейской комиссии на высококачественные, инклюзивные и доступные системы обучения, соответствующие эпохе цифровых технологий<sup>7</sup>. Приоритетами этого плана являются содействие развитию высокоэффективной экосистемы цифрового образования и повышение цифровых навыков и компетенций [12].

Счетной палатой РФ (СП РФ) в период с 2020 по 2022 г. разрабатывалась *Комплексная программа подготовки специалистов (КППС) по управлению данными*, предусматривавшая цифровую трансформацию процессов операционной деятельности, «развитие дистанционных методов аудита, а также аналитических разработок и прикладных методов обеспечения функции государственного аудита»<sup>8</sup>. По мнению участников этой программы — инспекторов высшего органа внешнего государственного аудита — приобретение ими в ходе обучения технических знаний и навыков, собственных аналитических и универсальных цифровых компетенций, необходимых для совершенствования государственного аудита путем использования инструментов обработки больших объемов данных, с акцентом на самостоятельную подготовку, поспособствовало значительному повышению производительности их работы, улучшению качества и актуальности рекомендаций по итогам аудита, сокращению времени на сбор аудиторских доказательств [13, 14].

Двухлетний цикл массового обучения сотрудников Счетной палаты РФ применению современных цифровых инструментов состоял из таких учебных курсов, как «Практика цифровой трансформации», «Образовательный трек по работе с данными», «Работа с аналитическим инструментом PolyAnalyst» различного уровня сложности и направленности, в большей степени ориентированных на практическое применение полученных знаний — решение кейсов по внешнему государственному аудиту, способствующих овладению специалистами теоретическими и практическими знаниями в области data-аналитики, накоплению опыта эффективного применения внутренних и внешних информационных систем, развитию цифровых

компетенций [15]. С внедрением КППС в этом ведомстве существенно выросло количество аналитических решений с использованием новых методов и инструментов анализа данных, появились первые примеры применения искусственного интеллекта. Кроме того, в 2021 г. в результате победы Счетной палаты в конкурсе ООН на проведение внешнего аудита по промышленному развитию (ЮНИДО) слушателям вышеупомянутой программы довелось применить свои знания на практике — они выполнили анализ Journal Entry Testing, с помощью которого удалось отобрать аномальные бухгалтерские транзакции в зоне повышенного аудиторского риска. Примечательно, что особое внимание Счетной палаты РФ к усилению информационной безопасности выражается в реализации проектов, связанных с современными средствами антивирусной защиты, инструментами обнаружения компьютерных атак [16]. СП РФ также планирует создание *центра кибербезопасности*, который будет управлять внедренными средствами защиты.

### ЦИФРОВАЯ ТРАНСФОРМАЦИЯ КОНТРОЛЬНОЙ (АУДИТОРСКОЙ) ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Ступая на путь цифровой трансформации, органы государственного управления все активнее начинают использовать модель организационного устройства команды цифрового проекта, способствуя миграции подобных моделей из бизнеса в государственный сектор [17].

Такие подразделения (команды) отвечают за следующие ключевые функциональные направления:

- *управление данными* — обеспечение органов государственного управления качественной и полноценной информацией для принятия решений;
- *управление процессами* — гарантирование повышения эффективности деятельности органов государственного управления путем совершенствования существующих и разработки новых процессов, а также создания регламентов, мониторинга результативности операционной деятельности;
- *управление проектами и продуктами* — создание и внедрение цифрового продукта (услуги, сервиса), выстраивание эффективных коммуникаций;
- *управление архитектурой* — обеспечение последовательной и устойчивой интеграции решений в сфере цифровизации в деятельность органа государственного управления [18].

Согласно постановлению Правительства РФ от 25.09.2021 № 1613 надежное функционирование системы аудита осуществляется за счет реализации

<sup>7</sup> Индустрия 5.0 или общество 5.0? URL: [https://zavtra.ru/blogs/industriya\\_5\\_0\\_ili\\_obshchestvo\\_5\\_0](https://zavtra.ru/blogs/industriya_5_0_ili_obshchestvo_5_0)

<sup>8</sup> Счетная палата: инспекторы становятся аналитиками данных. URL: <https://www.osp.ru/os/2022/04/13056610?ysclid=lxsaemrjay590983088>

Концепции развития аудиторской деятельности до 2024 г., которая подразумевает совершенствование системы регулирования аудиторской деятельности (практики оказания аудиторских услуг), расширение ее предмета, системы контроля (надзора), практики применения мер ответственности за несоблюдение правил аудиторской деятельности<sup>9</sup>. В настоящее время аудиторы руководствуются международными стандартами, следовательно, имеют четкое представление о действующей концепции COSO «Внутренний контроль» (разработанной Комитетом организаций — спонсоров Комиссии Тредвея), описывающей компоненты, принципы и факторы, необходимые для эффективного управления рисками посредством внедрения внутреннего контроля, в соответствии с чем обеспечивается разумная уверенность в результативности совершаемых операций, надежности финансовой отчетности, соблюдении законов и правил [19]. Между тем с позиции риск-ориентированного подхода к планированию контрольных мероприятий для внутренних аудиторов весомыми являются:

- международный стандарт ISO 31000:2009, базирующийся на механизмах контроля в отношении снижения рисков и подчеркивающий важность создания структуры, которая будет полностью интегрировать управление рисками;
- европейский стандарт FERMA, позволяющий проводить анализ мероприятий по управлению рисками, постоянный мониторинг и оперативное оповещение об изменениях [20].

<sup>9</sup> Постановление Правительства РФ от 25.09.2021 № 1613 «О внесении изменений в государственную программу Российской Федерации “Управление государственными финансами и регулирование финансовых рынков”». URL: <https://base.garant.ru/402864794/> (дата обращения: 24.02.2023).

## СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Колесник Н.Ф., Маняева В.А., Шибилева О.В. Развитие внутреннего контроля в условиях цифровизации бизнеса. *Финансовый бизнес*. 2021;3(213):223–227.
2. Lengnick-Hall M., Moritz S. The Impact of e-HR on the Human Resource Management Function. *Journal of Labor Research*. 2003;24(3):365.
3. Dobrolyubova E., Yefremov A., Aleksandrov O. Is Russia Ready for Digital Transformation? *Communications in Computer and Information Science*. 2017;(745):431–444.
4. Laara E., van Deursen A. J. A. M., van Dijk J. A. G. M. et al. Computers in Human Behavior Determinants of 21st-century digital skills: A large-scale survey among working professionals. *Computers in Human Behavior*. 2019;(100):93–104.
5. Казакова Н.А., Бровкина Н.Д. Оценка компетенций и профессиональных навыков аудитора в цифровой среде: наиболее значимые аспекты использования информационных технологий в аудите. *Аудитор*. 2020;6(8):20–24.
6. Cenamor J., Sjödin D. R., Parida V. Adopting a platform approach in servitization: Leveraging the value of digitalization. *International Journal of Production Economics*. 2017;(192):54–65.

## ВЫВОДЫ

Проведенное исследование показало, что в условиях цифровой трансформации система обучения в вузах и учебных центрах, необходимая для подготовки высококвалифицированных специалистов и руководителей контрольно-счетных органов, должна быть направлена на формирование у них основополагающих компетенций, способствующих повышению производительности и качества их труда, стимулированию личностного и профессионального развития.

Наличие у аудиторов необходимых в условиях реальной цифровизации и трансформации деятельности знаний и умений по сбору и анализу данных, оценке государственных программ и политик, развитию доказательных методов аудита позволяет значительно повысить их квалификацию.

Считаем целесообразным и необходимым распространять практический опыт Финансового университета, РЭУ им. Г.В. Плеханова по подготовке специалистов контроля (надзора) и аудита в области цифрового государственного управления, базирующегося на усовершенствованной методике и технологии обучения, позволяющего сформировать навыки эффективного решения профессиональных экспертно-аналитических и контрольно-ревизионных задач в современных условиях.

Следование программе подготовки будущих контролеров и аудиторов, разработанной Счетной палатой РФ и основанной на использовании в процессе учебы современных цифровых инструментов, будет способствовать становлению грамотных специалистов и руководителей, обладающих аналитическими и универсальными техническими компетенциями для улучшения качества государственного аудита.

7. Куприяновский В.П., Сухомлин В.А., Добрынин А.П. Навыки в цифровой экономике и вызовы системы образования. *International Journal of Open Information Technologies*. 2017;5(1):19–25.
8. Ветошкина Т.А., Полянок О.В. Роль «жестких» (hard skills) и «мягких» (soft skills) компетенций в профессиональной деятельности. *Агропродовольственная политика России*. 2017;12(72):58–62.
9. Глущенко А.А. Проблемы правового регулирования организации и деятельности счетной палаты Российской Федерации. *Электронный научный журнал*. 2020;3(32):149–154.
10. Limberg L., Olof S., Sanna T. Three Theoretical Perspectives on Information Literacy. Human IT. *Journal for Information Technology Studies as a Human Science*. 2012;(11):93–130.
11. Казакова Н.А., Романова Н.В. Влияние цифровой экономики на развитие и конкурентоспособность российского финансового сектора. *Финансовый менеджмент*. 2019;(1):86–94.
12. Голов Р.С., Мыльник В.В., Паламарчук А.Г. «Индустрия 5.0» как основа развития высокотехнологичной промышленности. *Экономика и управление в машиностроении*. 2018;(6):8–11.
13. Kachelmeier S.J. Testing auditor-client interactions without letting auditors and clients fully interact: Comments on Bennett and Hatfield. *Accounting, Organizations and Society*. 2018;(68–69):58–62.
14. Ветошкина Т. Роль компетенций в управлении персоналом. *Кадровик*. 2008;(3):11–18.
15. Васильева Е.В., Пуляева В.Н., Юдина В.А. Развитие цифровых компетенций государственных гражданских служащих Российской Федерации. *Бизнес-информатика*. 2018;4(46):28–42.
16. Canning M., Gendron Y., O'Dwyer B. Research forum on auditing in a changing environment. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*. 2018;37(2):163.
17. Lengnick-Hall M., Moritz S. The Impact of e-HR on the Human Resource Management Function. *Journal of Labor Research*. 2003;24(3):365.
18. Ala-Mutka K. Mapping Digital Competence: Towards a Conceptual Understanding. European Commission – JRC, IPTS. Luxembourg: Publications Office of the European Union; 2011. 60 с.
19. Коростелева М.А. Роль модели «COSO» в построении и оценке системы внутреннего контроля. *Вестник науки*. 2019;10(19):1–7.
20. Горбунова Н.А., Шибилева О.В. Внутренний финансовый контроль и финансовый аудит в государственных (муниципальных) учреждениях. *Вестник Алтайской академии экономики и права*. 2018;(1):40–47.

## REFERENCES

1. Kolesnik N.F., Manyayeva V.A., Shibileva O.V. Development of internal control in the context of digitalization of business. *Finansovyi biznes = Financial business*. 2021;3(213):223–227. (In Russ.).
2. Lengnick-Hall M., Moritz S. The Impact of e-HR on the Human Resource Management Function. *Journal of Labor Research*. 2003;24(3):365. (In Russ.).
3. Dobrolyubova E., Yefremov A., Aleksandrov O. Is Russia Ready for Digital Transformation? *Communications in Computer and Information Science*. 2017;(745):431–444.
4. Laara E., van Deursen A.J. A. M., van Dijk J.A.G.M. et al. Computers in Human Behavior Determinants of 21st-century digital skills: A large-scale survey among working professionals. *Computers in Human Behavior*. 2019;(100):93–104.
5. Kazakova N.A., Brovkina N.D. Assessment of the auditor's competencies and professional skills in the digital environment: the most significant aspects of the use of information technology in audit. *Auditor = Auditor*. 2020;6(8):20–24. (In Russ.).
6. Cenamor J., Sjödin D.R., Parida V. Adopting a platform approach in servitization: Leveraging the value of digitalization. *International Journal of Production Economics*. 2017;(192):54–65. (In Russ.).
7. Kupriyanovsky V.P., Sukhomlin V.A., Dobrynin A.P. Skills in the digital economy and challenges of the education system. *International Journal of Open Information Technologies*. 2017;5(1):19–25. (In Russ.).
8. Vetoshkina T.A., Polyank O.V. The role of hard and soft skills in professional activity. *Агропродовольственная политика России = agro-food policy of Russia*. 2017;12(72):58–62. (In Russ.).
9. Glushchenko A.A. Problems of legal regulation of the organization and activity of the Accounts Chamber of the Russian Federation. *Elektronnyi nauchnyi zhurnal = Electronic scientific journal*. 2020;3(32):149–154. (In Russ.).
10. Limberg L., Olof S., Sanna T. Three Theoretical Perspectives on Information Literacy. Human IT. *Journal for Information Technology Studies as a Human Science*. 2012;(11):93–130.



11. Kazakova N.A., Romanova N.V. The impact of the digital economy on the development and competitiveness of the Russian financial sector. *Finansovyi menedzhment = Financial management*. 2019;(1):86–94. (In Russ.).
12. Golov R.S., Mylnik V.V., Palamarchuk A.G. “Industry 5.0” as the basis for the development of high-tech industry. *Ekonomika i upravlenie v mashinostroenii = Economics and Management in engineering*. 2018;(6):8–11. (In Russ.).
13. Kachelmeier S.J. Testing auditor-client interactions without letting auditors and clients fully interact: Comments on Bennett and Hatfield. *Accounting, Organizations and Society*. 2018;(68–69):58–62.
14. Vetoshkina T. The role of competences in personnel management. *Kadrovik. = HR Manager*. 2008;(3):11–18. (In Russ.).
15. Vasilyeva E.V., Pulyaeva V.N., Yudina V.A. Development of digital competencies of state civil servants of the Russian Federation. *Biznes-informatika = Business Informatics*. 2018;4(46):28–42. (In Russ.).
16. Canning M., Gendron Y., O’Dwyer B. Research forum on auditing in a changing environment. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*. 2018;37(2):163.
17. Lengnick-Hall M., Moritz S. The Impact of e-HR on the Human Resource Management Function. *Journal of Labor Research*. 2003;24(3):365.
18. Ala-Mutka K. Mapping Digital Competence: Towards a Conceptual Understanding. Luxembourg: Publications Office of the European Union; 2011. 60 p.
19. Korosteleva M.A. The role of the “COSO” model in the construction and evaluation of the internal control system. *Vestnik nauki = Bulletin of Science*. 2019;10(19):1–7. (In Russ.).
20. Gorbunova N.A., Shibileva O.V. Internal financial control and financial audit in state (municipal) institutions. *Vestnik Altaiskoi akademii ekonomiki i prava = Bulletin of the Altai Academy of Economics and Law*. 2018;(1):40–47. (In Russ.).

## ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ / ABOUT THE AUTHORS

**Ольга Викторовна Шибилева** — кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита, Национальный исследовательский Мордовский государственный университет им. Н.П. Огарёва, Саранск, Россия

**Olga V. Shibileva** — Cand. Sci. (Econ.), Associate Professor of the Department of Accounting, Analysis and Audit, National Research Ogarev Mordovia State University, Saransk, Russia

<https://orcid.org/0000-0001-7628-3527>

Автор для корреспонденции / Corresponding author:

[o.shibileva@rambler.ru](mailto:o.shibileva@rambler.ru)

**Валерия Вячеславовна Паршуткина** — бухгалтер второй категории, Управление бухгалтерского учета и финансового контроля, Национальный исследовательский Мордовский государственный университет им. Н.П. Огарёва, Саранск, Россия

**Valeria V. Parshutkina** — accountant of the second category of the payroll department of the Accounting and Financial Control Department, National Research Ogarev Mordovia State University, Saransk, Russia

<https://orcid.org/0009-0005-3579-5493>

[parshutkina.valeria@yandex.ru](mailto:parshutkina.valeria@yandex.ru)

Конфликт интересов: авторы заявляют об отсутствии конфликта интересов.

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

Статья поступила в редакцию 06.04.2023; после рецензирования 23.06.2023; принята к публикации 03.08.2023.  
The article was submitted on 06.04.2023; revised on 23.06.2023 and accepted for publication on 03.08.2023.

Авторы прочитали и одобрили окончательный вариант рукописи.

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

## ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2023-10-4-74-83

УДК 336.67(045)

JEL H24, H25, H26

## Специальные налоговые режимы для малого бизнеса: проблемы выбора оптимальной налоговой нагрузки

Г.С. Клычова<sup>а</sup>, Ж.Г. Леонтьева<sup>б</sup>, Э.Н. Фахретдинова<sup>с</sup>, Е.В. Заугарова<sup>д</sup>, И.М. Файзуллин<sup>е</sup><sup>а, с, е</sup> Казанский государственный аграрный университет, Казань, Россия;<sup>б, д</sup> Санкт-Петербургский государственный экономический университет, Санкт-Петербург, Россия

### АННОТАЦИЯ

Согласно нормам российского законодательства налогоплательщики по умолчанию подпадают под общую систему налогообложения. Развивая финансово-экономическую деятельность, коммерческие предприятия могут применять различные налоговые режимы: переход, к примеру, на упрощенную систему налогообложения (УСН), единый сельскохозяйственный налог, патентную систему и др. осуществляется по инициативе самого плательщика, т.е. носит уведомительный характер. Заметим, что ввиду ограничений, установленных законодательством, специальные налоговые режимы могут применяться не всеми налогоплательщиками, а лишь удовлетворяющими определенным критериям, среди которых: статус налогоплательщика (юридическое или физическое лицо); вид осуществляемой деятельности; списочная численность сотрудников; стоимость амортизируемого имущества; размер и состав доходов; сложность ведения бухгалтерского и налогового учета и др. Поскольку для владельца бизнеса решающим моментом является совокупность налоговых платежей (налоговая нагрузка), особую актуальность приобретают вопросы ее оптимизации. **Целью** исследования является развитие методики определения налоговой нагрузки предприятиями малого бизнеса, применяющими специальные налоговые режимы. В ходе работы проведены анализ и систематизация норм налогового законодательства РФ и Республики Татарстан, обобщение экономической литературы в области налогообложения малого бизнеса, а также обработка данных о налогах и сборах, размещенных на официальном сайте ФНС России, с помощью экономическо-статистического метода. **Результатом** исследования является сравнение двух режимов УСНО и АУСНО и выбор оптимальной налоговой нагрузки для предприятий малого бизнеса с целью повышения эффективности их деятельности.

**Ключевые слова:** налоговый режим; малый бизнес; специальные режимы налогообложения; налоговая нагрузка

**Для цитирования:** Клычова Г.С., Леонтьева Ж.Г., Фахретдинова Э.Н., Заугарова Е.В., Файзуллин И.М. Специальные налоговые режимы для малого бизнеса: проблемы выбора оптимальной налоговой нагрузки. *Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing.* 2023;10(4):74-83. DOI: 10.26794/2408-9303-2023-10-4-74-83

## ORIGINAL PAPER

## Special Tax Regimes for Small Businesses: Problems of Choosing the Optimal Tax Burden

G.S. Klychova<sup>а</sup>, J.G. Leontieva<sup>б</sup>, E.N. Fakhretdinova<sup>с</sup>, V.E. Zaugarova<sup>д</sup>, I.M. Faizullin<sup>е</sup><sup>а, с, е</sup> Kazan State Agrarian University, Kazan, Russia;<sup>б, д</sup> Saint-Petersburg State University of Economics, Saint-Petersburg, Russia

### ABSTRACT

In accordance with the norms of Russian legislation, taxpayers by default fall under the general taxation system. Developing financial and economic activities, commercial enterprises may apply various tax regimes: transition, for example, to the simplified taxation system (STS), unified agricultural tax, patent system, etc., is carried out at the initiative of the taxpayer, i.e. is of notification nature. It should be noted that due to the restrictions established by the legislation, special tax regimes may be applied not by all taxpayers, but only by those that meet certain criteria, including: the status of the taxpayer (legal entity or individual); type of activity; number of employees in the staff; value of depreciated property; size and composition of income; complexity of accounting and tax accounting, etc. The taxpayer's status is not

© Клычова Г.С., Леонтьева Ж.Г., Фахретдинова Э.Н., Заугарова Е.В., Файзуллин И.М., 2023

subject to special tax regimes. Since the aggregate of tax payments (tax burden) is a defining moment for a business owner, the issues of its optimization become particularly relevant. **The purpose of the study** is to develop a methodology for determining the tax burden by small businesses applying special tax regimes. In the course of the work we analyzed and systematized the norms of tax legislation of the Russian Federation and the Republic of Tatarstan, generalized economic literature in the field of small business taxation, as well as processed data on taxes and fees posted on the official website of the Federal Tax Service of Russia, using the economic and statistical method. **The result** of the study is the comparison of two regimes of STS and ASTS (automated simplified taxation system) and the choice of the optimal tax burden for small businesses in order to improve the efficiency of their activities.

**Keywords:** tax regime; small business; special taxation regimes; tax burden

**For citation:** Klychova G.S., Leontieva J.G., Fahretdinova E.N., Zaugarova V.E., Faizullin I.M. Special tax regimes for small business: Problems of choosing the optimal tax burden. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2023;10(4):74-83. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2023-10-4-74-83

## ВВЕДЕНИЕ

На современном этапе нормативным законодательством РФ предусматриваются разные формы поддержки малого бизнеса. Одна из них — создание льготных или особых условий налогообложения, которые, как отмечает В.В. Громов [1, с. 10], в виде упрощенной системы налогообложения (УСН) «зачастую являются единственно приемлемым способом поддерживать рентабельность предпринимательской деятельности и конкурировать с более крупными компаниями». В то же время действующее налоговое законодательство устанавливает определенные ограничения на применение специальных налоговых режимов. По утверждению Р.Б. Шахбанова, «существует несоответствие критериев отнесения хозяйствующих субъектов к субъектам малого бизнеса и критериев для применения специальных налоговых режимов для субъектов МСП» [2, с. 87]. Это существенно сужает круг субъектов малого-предпринимательства, имеющих право пользоваться налоговыми преференциями в виде специальных режимов налогообложения [3, 4]. Так, Ю.А. Клейменова считает, что использование единого сельскохозяйственного налога значительно ограничивают такие факторы, как установление минимального уровня доли выручки от производства и переработки сельскохозяйственной продукции (не менее 70% от объема общей выручки), а также введение пороговых значений выручки для освобождения от уплаты НДС [5, с. 169].

Существование проблем с использованием специальных режимов подтверждает Е.А. Смородина. По ее мнению, малые предприятия, получившие освобождение от уплаты НДС, «теряют свои конкурентные преимущества» [6, с. 453]. Проводя оценку налоговой нагрузки ИТ-компаний, В.В. Громов делает вывод, что «налоговые обязательства малого бизнеса на УСНО сейчас выше, чем у среднего и крупного бизнеса,

пользующегося отраслевыми льготами на общем налоговом режиме» [1, с. 23], поэтому вопрос выбора режима налогообложения всегда остается актуальным. Это связано с постоянно меняющимся налоговым законодательством, а также отменой или введением предусматриваемых им новых налогов. Проанализировать объем налоговой нагрузки предприниматель должен при регистрации своего бизнеса, запуске нового вида деятельности, планировании инвестиций [7, 8]. Оценка правильности исчисления налогов может проводиться и в ходе внутреннего контроля — к примеру, по итогам проверки финансовых результатов предприятия может быть принято решение о смене режима налогообложения с начала следующего календарного года, если это не противоречит требованиям налогового законодательства [9–11].

## АНАЛИЗ ДЕЙСТВУЮЩИХ В РОССИИ РЕЖИМОВ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

В налоговой системе РФ можно выделить два вида налогового режима: общий и специальные (см. *рисунки и таблицу*).

Как видно из *рисунка*, юридические лица и индивидуальные предприниматели, не перешедшие на специальные налоговые режимы, обязаны уплачивать налоги и сборы по общему режиму налогообложения в соответствии с нормами НК РФ<sup>1</sup>.

Из данных *таблицы* следует, что за период с января по ноябрь 2022 г. в структуре налоговых поступлений в бюджет РФ наибольший удельный вес занимают налоги на прибыль, добавленную стоимость и на доходы физических лиц. К «прочим» нами причислены налоги, сборы и регулярные платежи за пользование природными ресурсами, акцизы,

<sup>1</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации (НК РФ). URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_19671/?ysclid=llcdvqfip779832827](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/?ysclid=llcdvqfip779832827)

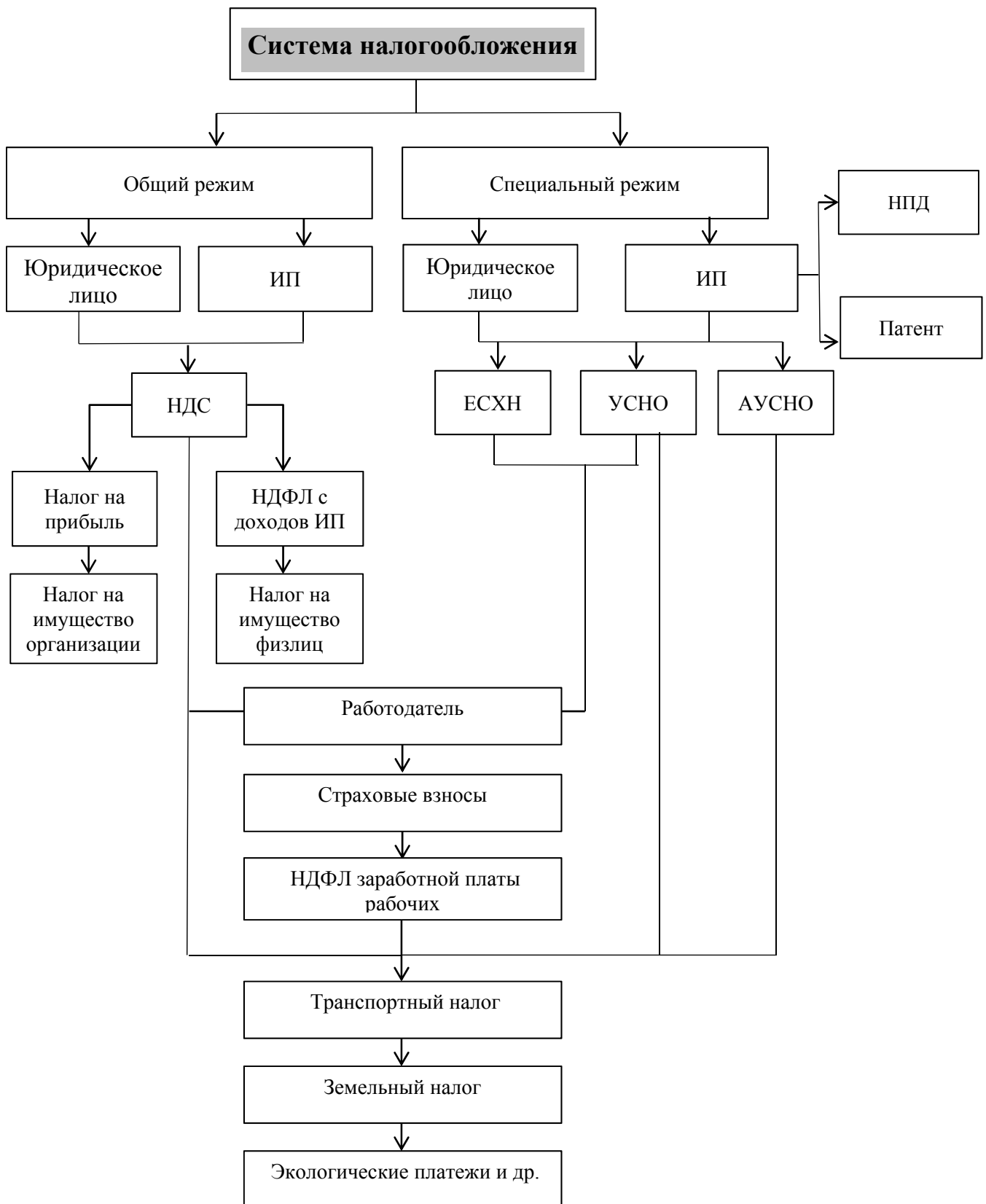


Рис. / Fig. Система налогообложения в РФ / Taxation system in the Russian Federation

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

Таблица / Table

**Поступления налогов и сборов и иных обязательных платежей в бюджетную систему РФ за период с января по ноябрь 2022 г. / Receipts of taxes and fees and other obligatory payments to the budget system of the Russian Federation for January-November 2022**

Вид налога, сбора / Type of tax, fee	Начислено, млн руб. / Accrued, mln rub.	Удельный вес, % / Specific weight, %	Поступило в бюджет РФ, млн руб. / Received by the RF budget, mln rub.	Удельный вес, % / Specific weight, %
Налог на прибыль (Глава 25 НК РФ)	5 283 548,29	19,15	5 592 229,89	20,46
Налог на доходы физических лиц (Глава 23 НК РФ)	5 373 199,27	19,48	4 369 882,99	15,99
Налог на добавленную стоимость (Глава 21 НК РФ)	5 534 170,71	20,06	5 483 325,55	20,06
Налог на имущество организаций (Глава 30 НК РФ)	993 526,88	3,60	969 478,28	3,55
Транспортный налог (Глава 28 НК РФ)	42 142,65	0,15	113 227,72	0,41
Земельный налог (Глава 31 НК РФ)	155 503,14	0,56	157 967,56	0,58
УСНО (Глава 26.2 НК РФ)	3999,05	0,01	822 115,50	3,01
ЕСХН (Глава 26.1 НК РФ)	19 688,55	0,07	19 464,46	0,07
Патент	19 464,57	0,07	29 107,97	0,11
НПД	32 237,07	0,12	18 713,02	0,07
АУСН	11,77	0,00	10,94	0,00
Прочие налоги и сборы	10 132 915,20	36,73	9 754 434,41	35,69
Всего	27 590 407,15	100	27 329 958,29	100

Источник / Source: составлено авторами по официальным данным ФНМ России. URL: <https://www.nalog.gov.ru/rn77/> / compiled by the authors according to official data of the Federal Tax Service of Russia. URL: <https://www.nalog.gov.ru/rn77/>

госпошлина и др. Таким образом, из-за высокой налоговой нагрузки и сложности ведения бухгалтерского учета общую систему налогообложения большинство предпринимателей не рассматривают. Считается, что эффективным методом государственной поддержки малого бизнеса является применение специальных налоговых режимов [12]. Наиболее популярным у предпринимателей долгое время был единый налог на вмененный доход (ЕНВД), действовавший с 1 января 2002 до 2020 г. включительно, главным достоинством которого считалась не зависящая от фактического дохода сумма налога, которая могла быть уменьшена на уплаченные страховые взносы; привлекала и возможность совмещения ЕНВД с другими режимами налогообложения. В то же время, по мнению Правительства РФ, ЕНВД также использовался в целях уклонения от уплаты налогов, что значительно снижало доходы в бюджет.

Не секрет, что на практике специальные налоговые режимы применяются в целях минимизации налоговой нагрузки. Это, по мнению М.М. Низамутдинова и А.Г. Шакировой, достигается путем «искусственного разделения» бизнеса [13], поэтому со стороны налоговых органов активно проводится работа по ужесточению соответствующего контроля.

Альтернативой ЕНВД для индивидуальных предпринимателей стала патентная система налогообложения (ПСН), введенная в действие с 1 января 2013 г., согласно которой сумма налога также рассчитывается не с фактического, а с потенциально возможного дохода, однако ПСН не может применяться юридическими лицами [14, 15].

Введение с 1 января 2019 г. нового специального режима налога на профессиональный доход (НПД) для самозанятых граждан позволило многим россиянам не только легально заниматься своим делом,

но и привело к увеличению налоговых поступлений в бюджет [16]. В рамках эксперимента НПД сначала был введен в Москве, Московской и Калужской областях и Республике Татарстан; а с 1 июля 2020 г. — на всей территории РФ<sup>2</sup>.

Республика Татарстан участвует и в пилотном проекте по внедрению с 1 июля 2022 г. автоматизированной упрощенной системы налогообложения (АУСНО)<sup>3</sup>, ставшей результатом цифровизации всей российской налоговой системы [17–20]. Главным принципиальным отличием этого режима является автоматический расчет налога на основе данных о доходах, поступающих в налоговую инспекцию в формате онлайн, что позволяет освободить бизнес от составления налоговой отчетности и ведения налогового учета. К числу положительных моментов АУСНО можно отнести и то, что в период ее применения у работодателей отсутствует обязанность по уплате страховых взносов с заработной платы работников (установлены «нулевые» ставки), а у предпринимателей — «фиксированных взносов» и взносов с доходов свыше 300 тыс. руб. В то же время при внедрении такой системы существуют проблемы. На наш взгляд, одним из главных негативных факторов являются достаточно высокие ставки по налогу по сравнению с другими специальными режимами. Так, если объектом налогообложения выбраны доходы, уменьшенные на величину расходов, для АУСНО установлена ставка в размере 20%, тогда как для УСНО — она составляет 15% (в Республике Татарстан она снижена до 10%, а по отдельным видам деятельности даже до 5%)<sup>4</sup>. При выборе в качестве объекта налогообложения доходов для АУСНО ставка установлена в размере 8%, а для УСНО — 6%. С точки зрения законодателя увеличение ставок для АУСНО (по сравнению с УСНО) уравнивается возможностью отказаться от страховых взносов, однако результаты нашего исследования показывают, что освобождение

от этого не всегда является преимуществом по сумме налоговой нагрузки.

## АЛГОРИТМ ВЫБОРА НАЛОГОВОЙ НАГРУЗКИ

Производители в сельском хозяйстве осуществляют выбор между общим режимом налогообложения и специальным в виде единого сельскохозяйственного налога (ЕСХН). Непопулярность иных специальных режимов, как показали исследования, обусловлена более низкой ставкой ЕСХН (6%) с разницы между доходами и расходами (тогда как по УСНО — 15%). В связи с этим нами рассмотрена методика выбора между УСНО (Глава 26.2 НК РФ)<sup>5</sup> и АУСНО и предложен алгоритм сравнения этих систем на основе анализа норм налогового законодательства.

Равенство величин налоговой нагрузки при использовании обоих режимов при условии, что объектом налогообложения выбраны доходы, уменьшенные на величину расходов, можно представить в виде формулы:

$$(D - P_{об}) * 0,2 = (D - P_{бв} - B) * 0,15 + B, \quad (1)$$

где  $D$  — доходы от предпринимательской деятельности, принимаемые для исчисления налога;  $P_{бв}$  — расходы от предпринимательской деятельности, принимаемые для исчисления налога, без суммы уплаченных страховых взносов;  $B$  — сумма уплаченных страховых взносов.

Левая часть формулы отражает налоговую нагрузку, равную размеру налога по АУСНО: 20% с доходов, уменьшенных на величину расходов. Сумма страховых взносов равна нулю.

В правой части формулы налоговая нагрузка определяется как сумма налога по УСНО: 15% с доходов, уменьшенных на величину расходов, и страховых взносов, уплаченных с заработной платы работников. Преобразуя формулу, можно определить, при какой величине страховых взносов налоговая нагрузка будет равной при обоих режимах (при тех же доходах и расходах):

$$B = \frac{D - P_{об} \times 0,05}{0,85}. \quad (2)$$

*Пример.* Организация за налоговый период получила доход в размере 4000 тыс. руб. Расходы составили 1000 тыс. руб., но сюда не вошли страховые взносы.

<sup>5</sup> URL: <https://normativ.kontur.ru/document?moduleId=53&documentId=184&ysclid=lldqqrqgul472188555>

<sup>2</sup> Федеральный закон от 27.11.2018 № 422-ФЗ «О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима “Налог на профессиональный доход”». URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_311977/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_311977/) (дата обращения: 12.11.2022).

<sup>3</sup> Федеральный закон от 25.02.2022 № 17-ФЗ «О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима “Автоматизированная упрощенная система налогообложения”». URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_410240/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_410240/).

<sup>4</sup> Закон Республики Татарстан от 17.06.2009 № 19-ЗРТ «Об установлении налоговых ставок для налогоплательщиков, применяющих упрощенную систему налогообложения» (с изм. от 18.06.2021). URL: <https://www.nalog.gov.ru/rn16/taxation/taxes/usn/11166073/>

Определим сумму взносов, при которых налоговая нагрузка по двум режимам будет равной:

$$(4000 \text{ тыс. руб.} - 1000 \text{ тыс. руб.}) * 0,05; 0,85 = 176,47 \text{ тыс. руб.}$$

Налоговая нагрузка в условиях применения АУСНО рассчитывается следующим образом:

$$\text{Налог по АУСНО} = (4000 \text{ тыс. руб.} - 1000 \text{ тыс. руб.}) * 20\% = 600 \text{ тыс. руб.}$$

Сумма страховых взносов равна нулю; отсюда общая сумма налоговых платежей (или налоговая нагрузка) равняется 600 тыс. руб.

Расчет налоговой нагрузки при применении УСНО выглядит так:

$$(4000 \text{ тыс. руб.} - 1000 \text{ тыс. руб.} - 176,47 \text{ тыс. руб.}) * 15\% = 423,53 \text{ тыс. руб.}$$

Страховые взносы составляют 176,47 тыс. руб., и итоговая сумма налоговых платежей (или налоговая нагрузка) определяется сложением этих величин: 423,53 тыс. руб. + 176,47 тыс. руб. = 600 тыс. руб.

То есть, если сумма страховых взносов превысит рассчитанную, равную 176,47 тыс. руб., налоговая нагрузка по УСНО будет больше, чем по АУСНО. Например, при страховых взносах в размере 200 тыс. руб. сумма налогов по УСНО составит 620 тыс. руб.

Для расчета суммы взносов на одного работника за один месяц используем формулу:

$$V_{\text{раб. мес}} = (13890 * 0,302) + (ОТ - 13890) * 0,152, \quad (3)$$

где  $V_{\text{раб. мес}}$  — сумма взносов на одного работника за один месяц.

13890 руб. — размер МРОТ в 2022 г.

Общий тариф взносов с суммы в пределах МРОТ составит 30,2% (22% — на обязательное пенсионное страхование; 5,1% — на обязательное медицинское страхование; 2,9% — на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством; 0,2% — минимальный тариф по взносам за «травматизм»).

Общий тариф взносов с суммы выплат сотрудникам, которая превышает МРОТ (поскольку субъекты малого предпринимательства применяют к ней пониженный тариф страховых взносов) составит 15,2% (10% — на обязательное пенсионное страхование, 5% — на обязательное медицинское страхование, 0% — на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, 0,2% — минимальный тариф по взносам за «травматизм»).

С 1 января 2023 г. правительственным решением МРОТ увеличен и составляет 16242 руб.; введен единый тариф взносов на обязательное пенсионное

страхование, обязательное медицинское страхование и обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством — 30%; сохранена величина льготного тарифа для малого бизнеса в размере 15% с выплат, превышающих МРОТ.

Таким образом, величина общего тарифа страховых взносов осталась прежней, однако сумма взносов на одного работника за один месяц изменилась в связи с увлечением МРОТ;

$$V_{\text{раб. мес}} = (16242 * 0,302) + (ОТ - 16242) * 0,152. \quad (4)$$

При условии, что оклад работника установлен в размере МРОТ, ежемесячная сумма его страховых взносов составляет в 2023 г. 4906 руб.

Для организации предпочтительнее применять вариант УСНО, если численность работников (при оплате их труда в размере МРОТ) не превышает 3 чел., так как размер страховых взносов в год будет составлять:

$$(4906 \text{ руб.} * 12 \text{ мес.} * 3 \text{ чел.}) = 117744 \text{ руб.}, \text{ т.е. менее } 176470 \text{ руб.}$$

Отметим, что для обоих режимов законодательно введено понятие минимального налога, который налогоплательщик должен уплатить в бюджет, даже если величина исчисленного им налога окажется меньше или если он понесет убытки.

При УСНО минимальный налог составляет 1% от суммы доходов, при АУСНО — 3% от суммы доходов.

При использовании УСНО сумма расходов (включая страховые взносы), будет вычисляться по формуле:

$$(Д - Р) * 0,15 = Д * 0,01. \quad (5)$$

$$Р = Д * 0,14; 0,15, \text{ что составляет } 3733 \text{ тыс. руб.}$$

Налог рассматриваемой организации при режиме УСНО рассчитывается следующим образом:

$$(4000 \text{ тыс. руб.} - 3733 \text{ тыс. руб.}) * 15\% = 40 \text{ тыс. руб.},$$

а минимальный налог определяется так:

$$4000 \text{ тыс. руб.} * 1\% = 40 \text{ тыс. руб.}$$

То есть при расходах организации свыше 3733 тыс. руб. УСНО будет более выгодным при сумме страховых взносов не более 80 тыс. руб.:

$$Д * 0,03 = Д * 0,01 + В. \quad (6)$$

$$В = Д * 0,02, \text{ т.е. } 4000 \text{ тыс. руб.} * 0,02 = 80 \text{ тыс. руб.}$$

Для организации вариант УСНО останется наиболее предпочтительным, если работать будет 1 чел. при

оплате труда в размере МРОТ, так как сумма страховых взносов за год составит 58872 руб. (4906 руб. \* 12 мес.), что не превышает 80 тыс. руб.

Налоговые нагрузки, соответствующие обоим режимам (при условии, что объектом налогообложения выбраны доходы), можно представить в виде равенства

$$Д * 0,08 = Д * 0,06 * 0,5 + В. \quad (7)$$

В левой части формулы определяется размер налога при АУСНО (с 8% с доходов). Сумма страховых взносов равна нулю.

В правой части — величина налога по УСНО (с 6% с доходов), уменьшенная на 1/2 суммы страховых взносов (но не более, чем на 50%). Преобразуя формулу, можно определить, при какой сумме страховых взносов налоговая нагрузка будет равной при обоих режимах (при той же величине доходов).

$$В = Д * 0,05, \quad (8)$$

где Д — доходы от предпринимательской деятельности, принимаемые для исчисления налога; В —

сумма уплаченных страховых взносов. В нашем примере при доходах в сумме 4000 тыс. руб. и при страховых взносах в размере 200 тыс. руб. налоговая нагрузка будет равной при обоих режимах.

## ВЫВОДЫ

В настоящее время государством проводится политика поддержки малого бизнеса посредством ослабления налогового бремени путем внедрения в налоговую систему специальных режимов налогообложения, в том числе с применением ИТ-технологий. Переход на АУСНО, при которой нет необходимости ведения налогового учета и составления налоговой отчетности, воспринимается налогоплательщиками неоднозначно. Одна из причин — более высокие ставки по сравнению с УСНО. Разработанная нами методика позволяет предприятиям малого бизнеса самостоятельно сравнивать налоговую нагрузку при различных специальных режимах и принимать оптимальные решения о выборе наиболее подходящего. Надеемся, что результаты нашего исследования найдут одобрение в научном сообществе и законодательных ветвях власти.

## СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Громов В.В. Специфика и проблемы налогового стимулирования малых ИТ-компаний в России. *Финансовый журнал*. 2022;14(1):8–25.
2. Шахбанов Р.Б. Методологические и организационно-экономические проблемы развития бухгалтерского учета в сфере малого и среднего предпринимательства. *Вестник научной мысли*. 2021;(6):84–89.
3. Клычова Г.С., Исхаков А.Т., Гатауллина А.А. Порядок выбора режима налогообложения для малого бизнеса. *Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях*. 2022;8(536):2–9.
4. Klychova G. S., Fakhretdinova E. N., Klychova A. S., Antonova N. V. Development of Accounting and Financial Reporting for Small and Medium-Sized Businesses in Accordance with International Financial Reporting Standards. *Asian Social Science*. 2015;11(11):318–322.
5. Клейменова Ю.А. Тенденции развития системы налогообложения субъектов малого предпринимательства сельскохозяйственной отрасли. *Экономика, предпринимательство и право*. 2022;12(1):165–174.
6. Смородина Е.А., Масленникова М.А. Проблемы применения специальных налоговых режимов для субъектов малого предпринимательства Российские регионы в фокусе перемен. Сборник докладов по материалам XII Международной конференции (Екатеринбург, 16–18 ноября 2017 г.). Екатеринбург: Издательство УМЦ УПИ; 2018:449–454.
7. Leontieva J., Zaugarova E., Klychova G. Tax system of consolidated taxpayers groups in Russia and ways of its improvement. *MATEC Web of Conferences*. 2018;(170):01087 URL: [https://www.matec-conferences.org/articles/matecconf/abs/2018/29/matecconf\\_spbwosce2018\\_01087/matecconf\\_spbwosce2018\\_01087.html](https://www.matec-conferences.org/articles/matecconf/abs/2018/29/matecconf_spbwosce2018_01087/matecconf_spbwosce2018_01087.html)
8. Бухарбаева А.Ж., Клычова Г.С., Зиганшин Б.Г. и др. Механизмы реализации инновационной политики в сельском хозяйстве Кызылординской области Республики Казахстан. *Вестник Казанского государственного аграрного университета*. 2022;17(2):113–118.
9. Закирова А.Р., Клычова Г.С., Дятлова А.Ф. Развитие теоретических основ внутреннего контроля финансовых результатов предприятия. *Вестник Казанского государственного аграрного университета*. 2020;15(3):99–106.
10. Klychova G., Zaugarova E., Zakirova A. et al. Control and analytical aspects of the management of financial results of enterprises. *E 3S Web of Conference*. 2021;(273):10039. URL: [https://www.e3s-conferences.org/articles/e3sconf/abs/2021/49/e3sconf\\_interagromash2021\\_10039/e3sconf\\_interagromash2021\\_10039.html](https://www.e3s-conferences.org/articles/e3sconf/abs/2021/49/e3sconf_interagromash2021_10039/e3sconf_interagromash2021_10039.html)



11. Zakirova A., Klychova G., Dyatlova A. Internal control of transactions operation in the sustainable management system of organizations. *E 3S Web of Conferences*, 2021;(258):12009. URL: [https://www.e3s-conferences.org/articles/e3sconf/pdf/2021/34/e3sconf\\_uesf2021\\_12009.pdf](https://www.e3s-conferences.org/articles/e3sconf/pdf/2021/34/e3sconf_uesf2021_12009.pdf)
12. Александрова М.В., Юткина О.В., Полторанина А.С. Влияние бюджетно-налоговой политики государства на развитие малого бизнеса в современных условиях. *Управленческий учет*. 2022;2(2):304–315.
13. Низамутдинов М.М., Шакирова А.Г. Налоговое стимулирование деятельности сельскохозяйственных товаропроизводителей. *Вестник Казанского государственного аграрного университета*. 2011;6(2):44–47.
14. Леонтьева Ж.Г. Отмена ЕНВД и проблемы бизнеса с переходом на другие системы налогообложения. Профессия бухгалтера — важнейший инструмент эффективного управления сельскохозяйственным производством. Сборник научных трудов по материалам IX Международной научно-практической конференции, посвященной памяти профессора В.П. Петрова (Казань, 16–17 марта 2021 г.). Казань: Казанский ГАУ, 2021:166–172.
15. Бычкова С.М., Макарова Н.Н., Суркова В.В. Патентная система налогообложения: анализ главных трендов и проблематика (региональный аспект). *Известия Международной академии аграрного образования*. 2022;63):78–83.
16. Нуриева Р.И., Салахутдинова Э.Р., Абдурахманова К.И. Налоговое регулирование самозанятых граждан. Актуальные проблемы бухгалтерского учета и аудита в условиях стратегического развития экономики. Сборник научных трудов по материалам Всероссийской (национальной) научно-практической конференции молодых ученых (Казань, 19–20 апреля 2022 г.). Казань: Казанский ГАУ; 2022:838–844.
17. Клычова Г.С., Закирова А.Р., Фахретдинова Э.Н., Мавлиева Л.М. Налоговая система для малого бизнеса в цифре: перспективы внедрения в России и Татарстане. Сборник научных трудов по материалам Международной научно-практической конференции, посвященной 100-летию Казанского государственного аграрного университета (Казань, 26–27 марта 2022 г.). Казань: Казанский ГАУ; 2022:158–164.
18. Емонакова Н.А. Концепция нового налогового режима — АУСН. *Вектор экономики*. 2022;2(68). URL: <http://www.vectoreconomy.ru/images/publications/2022/2/taxes/Emonakova.pdf>
19. Черезова Е.А. Цифровая экономика в налоговой сфере. Стратегии исследования в общественных и гуманитарных науках. Сборник научных трудов по материалам Международной научно-практической конференции (Белгород, 31 января 2022 г.) Белгород: АПНИ; 2022:104–111.
20. Фахретдинова Э.Н., Клычова Г.С. Влияние развития информационных технологий на методiku бухгалтерского учета малых предприятий. *Вестник Казанского ГАУ*. 2017;12(3):129–132.

## REFERENCES

1. Gromov V.V. Specifics and problems of tax incentives for small IT-companies in Russia. *Finansovyi zhurnal = Financial Journal*. 2022;14(1):8–25. (In Russ.).
2. Shakhbanov R.B. Methodological and organizational and economic problems of the development of accounting in the sphere of small and medium entrepreneurship. *Vestnik nauchnoi mysli = Bulletin of Scientific Thought*. 2021;(6):84–89. (In Russ.).
3. Klychova G.S., Iskhakov A.T., Gataullina A.A. The order of choosing the taxation regime for small business. *Bukhgalterskii uchet v byudzhethnykh i nekommercheskikh organizatsiyakh = Accounting in budgetary and non-commercial organizations*. 2022;8(536):2–9. (In Russ.).
4. Klychova G.S., Fakhretdinova E.N., Klychova A.S., Antonova N.V. Development of Accounting and Financial Reporting for Small and Medium-Sized Businesses in Accordance with International Financial Reporting Standards. *Asian Social Science*. 2015;11(11):318–322.
5. Kleimenova Y.A. Trends in the development of the system of taxation of small businesses in the agricultural industry. *Ekonomika, predprinimatel'stvo i parvo = Journal of Economics, entrepreneurship and law*. 2022; 12(1):165–174 (In Russ.).
6. Smorodina E.A., Maslennikova M.A. Problems of application of special tax regimes for small businesses. Russian regions in the focus of change. Collection of scientific works of the XII International Conference (Yekaterinburg, November 16–18, 2017). Yekaterinburg: Publishing house UMC UPI; 2018:449–454 (In Russ.).
7. Leontieva J., Zaugarova E., Klychova G. Tax system of consolidated taxpayers groups in Russia and ways of its improvement. *MATEC Web of Conferences*. 2018;(170):01087. URL: [https://www.matec-conferences.org/articles/mateconf/abs/2018/29/mateconf\\_spbwosce2018\\_01087/mateconf\\_spbwosce2018\\_01087.html](https://www.matec-conferences.org/articles/mateconf/abs/2018/29/mateconf_spbwosce2018_01087/mateconf_spbwosce2018_01087.html)

8. Bukharbaeva A.J., Klychova G.S., Ziganshin B.G et al. Mechanisms of innovation policy realization in agriculture of Kyzylorda region of the Republic of Kazakhstan. *Vestnik Kazanskogo gosudarstvennogo agrarnogo universiteta = Bulletin of Kazan State Agrarian University*. 2022;17(2):113–118. (In Russ.).
9. Zakirova A.R., Klychova G.S., Dyatlova A.F. Development of theoretical foundations of internal control of financial results of the enterprise. *Vestnik Kazanskogo gosudarstvennogo agrarnogo universiteta = Bulletin of Kazan State Agrarian University*. 2020;15(3):99–106. (In Russ.).
10. Klychova G., Zaugarova E., Zakirova A. et al. Control and analytical aspects of the management of financial results of enterprises. E 3S Web of Conference. 2021;(273):10039. URL: [https://www.e3s-conferences.org/articles/e3sconf/abs/2021/49/e3sconf\\_interagromash2021\\_10039/e3sconf\\_interagromash2021\\_10039.html](https://www.e3s-conferences.org/articles/e3sconf/abs/2021/49/e3sconf_interagromash2021_10039/e3sconf_interagromash2021_10039.html)
11. Zakirova A., Klychova G., Dyatlova A. Internal control of transactions operation in the sustainable management system of organizations. E 3S Web of Conferences, 2021;(258):12009. URL: [https://www.e3s-conferences.org/articles/e3sconf/pdf/2021/34/e3sconf\\_uesf2021\\_12009.pdf](https://www.e3s-conferences.org/articles/e3sconf/pdf/2021/34/e3sconf_uesf2021_12009.pdf)
12. Alexandrova M.B., Yutkina O.V., Poltoranina A.S. Influence of budget and tax policy of the state on the development of small business in modern conditions. *Upravlencheskij uchet = Management Accounting*. 2022;2(2):304–315. (In Russ.).
13. Nizamutdinov M.M., Shakirova A.G. Tax stimulation of agricultural commodity producers. *Vestnik Kazanskogo gosudarstvennogo agrarnogo universiteta = Bulletin of Kazan State Agrarian University*. 2011;6(2):44–47. (In Russ.).
14. Leontieva Zh.G. The abolition of UTII and business problems with the transition to other taxation systems. Accounting profession — the most important tool for effective management of agricultural production. Collection of scientific works of IX International Scientific and Practical Conference in memory of Professor V.P. Petrov (Kazan, March 16–17, 2021). Kazan: Kazan SAU; 2021:166–172. (In Russ.).
15. Bychkova S.M., Makarova N.N., Surkova V.V. Patent system of taxation: analysis of the main trends and problems (regional aspect). *Izvestiya Mezhdunarodnoj akademii agrarnogo obrazovaniya = Proceedings of the International Academy of Agricultural Education*. 2022;63):78–83. (In Russ.).
16. Nurieva R.I., Salahutdinova E.R., Abdurahmanova K.I. Tax regulation of self-employed citizens. Actual problems of accounting and auditing in the conditions of strategic development of the economy. Collection of scientific works of the All-Russian (national) scientific-practical conference of young scientists (Kazan, April 19–20, 2022). Kazan: KazanSAU; 2022:838–844. (In Russ.).
17. Klychova G.S., Zakirova A.R., Fakhretdinova E.N., Mavlieva L.M. Tax system for small business in digital: prospects for implementation in Russia and Tatarstan. /Collection of scientific works of the International Scientific and Practical Conference dedicated to the 100th anniversary of Kazan State Agrarian University (Kazan, March 26–27, 2022). Kazan: KazanSAU; 2022:158–164. (In Russ.).
18. Emonakova N.A. Concept of a new tax regime — AUSN. *Vektor ekonomiki = Economy vector*. 2022;2(68). URL: <http://www.vectoreconomy.ru/images/publications/2022/2/taxes/Emonakova.pdf> (In Russ.).
19. Cherezova E.A. Digital economy in the tax sphere. Research strategies in social sciences and humanities. Collection of scientific works of the International Scientific and Practical Conference (Belgorod, January 31, 2022). Belgorod: APNI; 2022:104–111. (In Russ.).
20. Fakhretdinova E.N., Klychova G.S. The impact of the development of information technology on the methodology of accounting for small enterprises. *Vestnik Kazanskogo gosudarstvennogo agrarnogo universiteta = Bulletin of Kazan State Agrarian University*. 2017;12(3):129–132. (In Russ.).

## ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ / ABOUT THE AUTHORS

**Гузалия Салиховна Клычова** — доктор экономических наук, профессор, заведующая кафедрой бухгалтерского учета и аудита, Казанский государственный аграрный университет, Казань, Россия

**Guzaliya S. Klychova** — Dr. Sci. (Econ), Professor, Head of the Department of Accounting and Audit, Kazan State Agrarian University, Kazan, Russia

<https://orcid.org/0000-0003-3175-6487>

Автор для корреспонденции / Corresponding author:

kgaukgs@mail.ru

**Жамила Гареевна Леонтьева** — доктор экономических наук, профессор, кафедры бухгалтерского учета и анализа, Санкт-Петербургский государственный экономический университет, Санкт-Петербург, Россия  
**Zhamila G. Leontieva** — Dr. Sci. (Econ), Professor, Professor of the Department of Accounting and Analysis, Saint-Petersburg State University of Economics, Saint-Petersburg, Russia  
<https://orcid.org/0000-0001-7078-7978>  
fsu\_ea@mail.ru

**Эльвира Наилевна Фахретдинова** — кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры бухгалтерского учета и аудита, Казанский государственный аграрный университет, Казань, Россия  
**Elvira N. Fakhretdinova** — Cand. Sci. (Econ.), Associate Professor of Department of Accounting and Audit, Kazan State Agrarian University, Kazan, Russia  
<https://orcid.org/0009-0001-4559-2631>  
fahretdinovae@mail.ru

**Евгения Владимировна Заугарова** — кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры бухгалтерского учета и анализа, Санкт-Петербургский государственный экономический университет, Санкт-Петербург, Россия  
**Evgeniya V. Zaugarova** — Cand. Sci. (Econ.), Associate Professor of the Department of Accounting and Analysis, Saint-Petersburg State University of Economics, Saint-Petersburg, Russia  
<https://orcid.org/0000-0003-3002-3804>  
kazan-spb@mail.ru

**Искандер Маратович Файзуллин** — аспирант, Казанский государственный аграрный университет, Казань, Россия  
**Iskander M. Faizullin** — postgraduate student of Kazan State Agrarian University, Kazan, Russia  
<https://orcid.org/0009-0008-8215-7111>  
iskander.fajzullin.1999@mail.ru

#### **Заявленный вклад авторов:**

**Клычова Г.С.** — аналитическое структурирование объекта исследования; разработка структуры статьи, описание результатов и формирование выводов.

**Леонтьева Ж.Г.** — структурирование статьи, формулирование концептуальных основ исследования.

**Фахретдинова Э.Н.** — подбор и анализ литературных источников, подготовка текста статьи; формирование выводов.

**Заугарова Е.В.** — подбор и анализ литературных источников.

**Файзуллин И.М.** — обзор литературных источников, подготовка и редактирование текста статьи.

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

**Klychova G.S.** — analytical structuring of the research object, development of the article structure, description of the results and formation of conclusions.

**Leontieva Zh.G.** — structuring of the article, formulation of the conceptual basis of the research.

**Fakhretdinova E.N.** — selection and analysis of literary sources; preparation of the text of the article, formation of conclusions.

**Zaugarova E.V.** — selection and analysis of literary sources.

**Faizullin I.M.** — review of literary sources, preparation and editing of the text of the article.

**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 08.08.2023; после рецензирования 10.08.2023; принята к публикации 19.08.2023. Авторы прочитали и одобрили окончательный вариант рукописи.

The article was submitted on 08.08.2023; revised on 10.08.2023 and accepted for publication on 19.08.2023. The authors read and approved the final version of the manuscript.

## ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2023-10-4-84-96  
УДК 657(045)  
JEL M41

## Научная школа Кубанского государственного университета

М.М. Гурская, Е.В. Оломская, Ф.Т. Хот

Кубанский государственный университет, Краснодар, Россия

### АННОТАЦИЯ

История научной школы Кубанского государственного университета (КубГУ) неразрывно связана с именем ее основателя и бессменного руководителя – д.э.н, профессора М.И. Кутера. Возглавляемая им кафедра учета, аудита и автоматизированной обработки данных успешно работает с 1991 г. Ученый и его последователи выбрали в качестве приоритетного одно из ключевых направлений научных исследований в области бухгалтерского учета – изучение его концептуальных основ, теории, методологии, организации и истории развития. С помощью зарубежных коллег была собрана уникальная библиотека, содержащая редкие издания по истории бухгалтерии. Благодаря протекции коллеги и друга М.И. Кутера, известного итальянского экономиста Дж. Галасси, у кубанских ученых появилась возможность в течение многих лет посещать архивы, хранящие документы средневековых компаний, и получать уникальные данные для исследований. Их изучение производится с помощью логико-аналитического блок-схемного моделирования – научного метода, разработанного М.И. Кутером, и современных цифровых технологий. В настоящее время Кубанская научная школа и ее руководитель занимают лидирующее место в России среди исследователей средневековой бухгалтерской практики.

**Ключевые слова:** научная школа КубГУ; теория бухгалтерского учета; исследование истории бухгалтерии; международное сотрудничество

**Для цитирования:** Гурская М.М., Оломская Е.В., Хот Ф.Т. Научная школа Кубанского государственного университета. *Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing.* 2023;10(4):84-96. DOI: 10.26794/2408-9303-2023-10-4-84-96

## ORIGINAL PAPER

## Scientific School of Kuban State University

M.M. Gurskaya, E.V. Olomskaya, F.T. Khot

Kuban State University, Krasnodar, Russia

### ANNOTATION

The history of the scientific school of Kuban State University (KubSU) is inextricably linked to the name of its founder and permanent head – Doctor of Economics, Professor M.I. Kuter. The Department of Accounting, Audit and Automated Data Processing headed by him has been successfully operating since 1991. The scientist and his followers chose as a priority one of the key areas of scientific research in the field of accounting – the study of its conceptual foundations, theory, methodology, organisation, and history of evolution and development. With the help of foreign colleagues, a unique library containing rare editions on the history of accounting was collected. Thanks to the patronage of M.I. Kuter's colleague and friend, the famous Italian economist G. Galassi, it became possible for Kuban scientists to have the opportunity for many years to visit the archives storing and preserving documents of medieval companies, to explore them and obtain unique data for research. They are studied using logical-analytical flow-chart and block diagram modelling – a scientific method developed by M.I. Kuter and modern digital technologies. At present, the Kuban Scientific School and its head occupy a leading place in Russia among the researchers of medieval accounting practices.

**Keywords:** KubSU scientific school; accounting theory; accounting history research; international co-operation

**For citation:** Gurskaya M.M., Olomskaya E.V., Khot F.T. Scientific school of Kuban state university. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing.* 2023;10(4):84-96. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2023-10-4-84-96

## ЗАРОЖДЕНИЕ НАУЧНОЙ ШКОЛЫ: ТЕОРИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Научная школа Кубанского государственного университета (КубГУ) берет свое начало с 1989 г., когда в университет в возрасте 44 лет на должность доцента пришел к.э.н. Михаил Исаакович Кутер, до этого долгое время занимавший должность заместителя начальника краевого управления статистики, курировавший вычислительную систему.

В сентябре 1991 г. в университете была образована кафедра бухгалтерского учета, аудита и автоматизированной обработки данных, возглавить которую предложили на тот момент уже профессору М.И. Кутеру, успешно защитившему докторскую диссертацию, который является ее бессменным руководителем на протяжении уже 32 лет (последнее избрание состоялось в марте 2023 г.). Кроме Кутера, на новой кафедре был лишь один сотрудник с ученой степенью по экономике и организации производства. Следовало все начинать с нуля.

В то время в научных кругах университета считалось, что теория учета является элементарным предметом, и читать лекции может любой аспирант. Учету в промышленности отводили более значимую роль, однако и эту дисциплину преподавал бывший студент-заочник.

Профессор Кутер начал с того, что взял на себя чтение лекций по базовому и самому важному теоретическому курсу профессии — теории учета. Основой для подготовки лекций послужили материалы учебников В.Ф. Палия и Я.В. Соколова<sup>1</sup>, А.В. Власова и Л.С. Зернова<sup>2</sup>. Для работы на кафедре и преподавания были приглашены выпускники, получившие специальность «бухгалтерский учет и аудит», учившиеся в аспирантуре и работавшие над диссертациями (это было обязательным условием).

В это время образовалось большое поле для творчества в связи с изменениями как в политической, так и экономической системе страны; в частности, начался переход на новый План счетов бухгалтерского учета (1992 г.), ориентированный на рыночные преобразования. Бухгалтерское экономическое сообщество столкнулось со многими сложностями.

Так, например, «убежденные рыночники», готовые в один час перейти на западные стандарты, не учитывая исторических и географических особенностей страны, предлагали исключить из Плана счетов счет 45 «Товары отгруженные, выполненные работы и услуги», обосновывая это тем, что после того, как признание дохода по кассовому методу в условиях плановой экономики перестало быть единственно доступным методом, нельзя останавливаться на половине пути — следует перейти к признанию дохода в момент отгрузки. В то же время мало кто реагировал на название счета 04 «Износ нематериальных активов».

В этой ситуации приглашение провинциального профессора войти в состав Методологического совета по бухгалтерскому учету Министерства финансов РФ было весьма эффективным.

Особое влияние на формирование теоретических взглядов М.И. Кутера оказало изучение трудов авторитетных ученых старшего поколения, а также общение с такими корифеями экономической мысли, как В.Ф. Палий, П.С. Безруких, Я.В. Соколов, В.И. Петрова, А.Д. Шеремет, А.Д. Ларионов, В.Д. Новодворский, В.Б. Ивашкевич, Е.А. Мизиковский, В.И. Подольский — дискуссии, случалось, иногда переходили в полемику.

Профессор активно сотрудничал и с молодыми, но не менее авторитетными М.В. Мельник, В.Г. Гетьманом, Н.П. Кондраковым, В.В. Ковалевым, А.С. Бакаевым, В.И. Бариленко, Н.Т. Лабынцевым, В.В. Панковым, Л.А. Чайковской.

Нельзя оставить без внимания и обучение М.И. Кутера в 1993 г. в Москве по программе АССА с последующей стажировкой в Великобритании, включающей лекции ведущих преподавателей и знакомство с британскими и американскими учебниками. Последнее оказало значительное влияние не столько на содержание, сколько на структуру и оформление будущих учебников кафедры.

Девяностые годы XX в. — интересный период в сфере высшего образования, особенно экономического. С одной стороны, многие преподаватели (как правило, доценты) нашли свое место в составе руководства банков или многочисленных бизнес-структур. С другой стороны, сотрудники вновь созданных предприятий и организаций массово стремились к обретению экономических знаний, причем особой популярностью пользовался бухгалтерский учет. Второе высшее образование получали представители различных профессий:

<sup>1</sup> Палий В.Ф., Соколов Я.В. Теория бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика; 1984. 297 с.

<sup>2</sup> Власов А.В., Зернов Л.С. и др. Бухгалтерский учет. М.: Финансы и статистика; 1986. 295 с.

физики, химики, математики, лингвисты, врачи различных направлений, и, хотя мало кто из них стал бухгалтером, образовался значительный пласт руководителей, имеющих хорошую экономическую подготовку.

В 1997 г. профессор В. Г. Гетьман пригласил профессора М. И. Кутера в команду разработчиков Образовательного стандарта по бухгалтерскому учету Второго поколения. В команду входили М. В. Мельник, А. Д. Шеремет, В. И. Петрова, З. В. Кирьянова, В. Д. Новодворский, А. Д. Ларионов, В. Б. Ивашкевич, Е. А. Мизиковский, С. И. Пучкова. Работа с такими авторитетными учеными давала новые знания и опыт, приносила профессиональное удовлетворение.

Новое время требовало новых учебников по теории бухгалтерского учета, а они не появлялись. В этой ситуации на кафедре было принято решение о подготовке собственного учебного пособия, ориентированного на контингент университета<sup>3</sup>, которое и было выпущено в 1995 г. одним из авторитетных центральных издательств. К слову, здесь же печатались работы А. Г. Грязновой, А. Д. Шеремета, Я. В. Соколова, М. В. Мельник, В. И. Петровой, О. В. Голосова, Вал. В. Ковалева, В. И. Подольского и других известных ученых.

В последующие годы учебники кафедры по теории бухгалтерского учета<sup>4</sup> или учебные пособия по финансовой (бухгалтерской) отчетности<sup>5</sup> выходили с грифами Министерства образования (в разных сочетаниях) или УМО.

Над учебной литературой в Научной школе велась серьезная работа, чему способствовала деятельность профессора Кутера в Методологическом совете по бухгалтерскому учету.

<sup>3</sup> Кутер М. И., Гайденов В. В., Костюкова И. Н., Таранец Н. Ф. Основы теории бухгалтерского учета. Учебное пособие. Краснодар: КубГУ, Ин-т экономики, права и естеств. специальностей; 1997. 219 с.; Кутер М. И. Бухгалтерский учет: основы процедуры. Учебное пособие. Краснодар: КубГУ; 1997. 271 с.; Кутер М. И. Бухгалтерский учет: основы теории. Учебное пособие. М.: ООО «Экспертное бюро-М»; 1997. 495 с.; Кутер М. И. Бухгалтерский учет: основы теории. Учебное пособие. М.: ООО «Экспертное бюро-М»; 1998. 744 с.

<sup>4</sup> Кутер М. И. Теория и принципы бухгалтерского учета. Учебное пособие. М.: Финансы и статистика; Экспертное бюро; 2000. 543 с.; Кутер М. И. Теория бухгалтерского учета. 2-е изд., перераб. и доп. Учебное пособие. М.: Финансы и статистика; 2002. 639 с.

<sup>5</sup> Кутер М. И., Таранец Н. Ф., Уланова И. Н. Бухгалтерская (финансовая) отчетность. Учебное пособие. М.: Финансы и статистика; 2005. 232 с.

В этот период перед аспирантами кафедры встала проблема защиты диссертаций, поскольку совет по специальности 08.00.12 Бухгалтерский учет, статистика в КубГУ отсутствовал. В разные годы диссертационные работы были защищены в ведущих советах страны. Поддержку молодым ученым оказали Я. В. Соколов и В. В. Ковалев (Санкт-Петербург); М. В. Мельник и О. В. Голосов (Финансовый университет при Правительстве РФ); В. И. Петрова (университет имени Г. В. Плеханова); В. Б. Ивашкевич (в то время Казанский финансово-экономический университет), В. С. Золотарев и Н. Г. Кузнецов (в разные годы ректоры Ростовского государственного экономического университета), Л. Н. Усенко (в бытность председателя Ученого совета); В. И. Бариленко (в то время заместитель председателя Ученого совета в Саратовском государственном социально-экономическом университете); О. А. Миронова (Йошкар-Ола).

Так, при поддержке коллег кафедрой за период 1998–2005 гг. поэтапно была решена самая важная проблема — подготовка научных кадров. К 2006 г. ее коллектив состоял из выпускников Кубанского государственного университета — бывших аспирантов кафедры, а ныне — сотрудников с учеными степенями. За период существования кафедры были успешно защищены тридцать семь кандидатских и одна докторская диссертация.

## УВЛЕЧЕНИЕ ИСТОРИЕЙ

В 1998 г. состоялась научная командировка представителей кафедры во главе с ее руководителем в университеты Нидерландов, Бельгии и Франции для изучения опыта зарубежных коллег.

А в следующем году произошло событие, оказавшее решающее влияние на развитие научной составляющей кафедры. Профессор Кутер принял участие в работе Конгресса Европейской бухгалтерской ассоциации (ЕАА) в Бордо (Франция). Особый интерес у него вызвали доклады по истории и развитию теории бухгалтерского учета. Многие участники обращались к трудам Луки Пачоли, часто звучали имена Вернера Зомбарта (Werner Sombart) и Базиля Ями (Basil Yamey). Тогда невозможно было предположить, что докладчики и их оппоненты станут друзьями и коллегами (или даже партнерами) на долгие годы. Личное знакомство М. И. Кутера с такими авторитетами, как Стивен А. Зефф (Stephen Zeff), Белл Нидлз (Belverd Needles), Джузеппе Галасси (Giuseppe Galassi), стало определяющим для формирования

научных взглядов и дальнейших направлений исследований кафедры. Не менее важную роль сыграло установление дружеских отношений с русскоговорящим профессором Жаком Ришаром (Jacques Richard)<sup>6</sup>, знакомство с которым произошло в 1998 г. во время командировки Михаила Исааковича в Париж.

В следующем, 2000 г. встречи состоялись на аналогичном Конгрессе в Афинах, а уже в 2003 г. в КубГУ читал лекции Ж. Ришар, а в 2004 г. — Дж. Галасси. Эти авторитетные ученые делились своими знаниями и опытом в области теории и истории бухгалтерии, в частности, говорили о возникновении двойной бухгалтерии и параллельном существовании двух бухгалтерий: дискретной (инвентаризация и оценка на конкретную дату) и перманентной (непрерывное отражение последствий всех свершившихся хозяйственных фактов). Дело в том, что после А. Галагана (умер в 1938 г.) в СССР не издавалась литература по истории бухгалтерии, а до 1990-х гг. в нашей стране имелся лишь один источник знаний — перевод главы Р. де Рувера (Raymond de Roover) [1] из книги Ч. Литлтона (C. Littlton) и Б. Ями (B. Yamey) [2], которая была издана в Англии и США в 1956 г., а в СССР — в 1958 г. (тиражом в 1000 экз.).

Спустя несколько лет для российских ученых «открылись» двери архивов, хранивших средневековые источники, интерес к которым у западных (в том числе итальянских) специалистов к тому времени уже угас, поскольку, по их словам, «все давно исследовано и описано ранними авторитетными авторами», а новые публикации основывались в большей степени на цитировании уже опубликованных. В нашей же стране не было ни работ «ранних авторов», ни современных исследований. Вышедшие в 1990-х гг. в издательстве «Финансы и статистика» переводы книг таких зарубежных ученых, как Б. Нидлз, Х. Андерсон и Д. Колдуэлл (B. Needls, Kh. Anderson, D. Caldwell) [3], М. Р. Мэтьюс и М.Х.Б. Перера (M. R. Mathews, M. H. V. Perera) [4], Э. С. Хендрексен и С. Ф. ВанБреда (E. S. Hendriksen, M. F. VanBreda) [5], содержали ограниченный объем информации по данному направлению. Здесь нельзя не вспомнить профессора Я. В. Соколова — главного редактора серии и А. Н. Звонову — директора издательства.

<sup>6</sup> Следует отметить, что книга Ж. Ришара «Бухгалтерский учет: теория и практика» была переведена на русский язык и издана в издательстве «Финансы и статистика» в 2000 г.

Основным источником сведений по истории бухгалтерии служила книга профессора Я. В. Соколова «От истоков до наших дней» [6]. Этот гигантский труд, который лежал на столе у каждого из нас (а некоторые умудрились создать оцифрованную копию, чтобы в любой момент получить ответ на интересующий вопрос или необходимую ссылку) способствовал интеллектуальному развитию не только ученых-исследователей, но и профессионалов-практиков. Однако детальных ответов на все интересующие вопросы относительно зарождения и развития бухгалтерии не было даже в нем.

Таким образом, приоритетной задачей научной школы на тот момент стал поиск зарубежной литературы, относящейся к данному направлению научной мысли. Несколько книг в дар кафедре преподнес Ж. Ришар, в том числе подлинник труда Ж. Савари (J. Savary) «Совершенный купец» (Le Parfait Negociant) [7]. Неоценимым стал вклад Дж. Галасси — первые переводы работ Луки Пачоли<sup>7</sup>, книга Л. Флори (L. Flori) и ряд важных изданий, касающихся изучения архива Ф. Датини (F. Datini). Ж.-Ф. Каваццони (G. Cavazzoni) и К. Антинори (C. Antinori) передали кафедре списки<sup>8</sup> книги Пачоли. Один из самых дорогих подарков — издание под редакцией Литлтона и Ями — кафедре сделал Алан Сангстер (Alan Sangster). И конечно, наиболее весомый вклад в собрание библиотеки внес сам М. И. Кутер, покупая издания, представляющие интерес для Кубанской научной школы.

В 2007 г. Дж. Галасси пригласил профессора Кутера в качестве лектора в Пармский исследовательский университет (Италия). Событиями, определившими будущее Кубанской научной школы, стало знакомство в ходе этой поездки с библиотеками университета, личным собранием Дж. Галасси, а также посещение архива средневековых бухгалтерских книг купца Франческо Датини в Прато.

С этого исторического визита началась новая жизнь М. И. Кутера, коллектива кафедры и в определенной степени российских ученых-экономистов. Была поставлена точка в споре о том, какими были первые балансы: сальдовые (выполняющие контрольные и информационные функции) или оборотные (подтверждающие достоверность

<sup>7</sup> Дж. Галасси был президентом ЕАА в 1994 г., когда в Италии проходил Европейский конгресс ЕАА, посвященный 500-летию выхода в свет Трактата Луки Пачоли «О счетах и записях».

<sup>8</sup> Списком называют текст, переписанный с оригинала.

переноса данных из Журнала в Главную книгу). Казалось, для доказательства абсурдности второго не требовалось посещать архивы, привозить фотокопии Пробных балансов — достаточно было прочитать Главу 32 Трактата, где для проверки достоверности переноса приглашался «помощник с четким голосом».

### ЛУКА ПАЧОЛИ

К 2007 г. «приоритет Пачоли» в изобретении двойной бухгалтерии для большинства российских экономистов не подлежал сомнению. И сегодня многие из них разделяют это мнение несмотря на то, что начиная с 1974 г. профессором Я. В. Соколовым были опубликованы четыре перевода Трактата о счетах и записях и комментариев к нему [8].

В 2004 г. делегация итальянских ученых посетила Московский государственный университет им. М. В. Ломоносова и два экземпляра списка Трактата были подарены кафедре бухгалтерского учета и экономического анализа. Составителем данного издания выступал один из самых авторитетных итальянских ученых Карло Антинори, который посвятил свою научную деятельность исследованию истории возникновения двойной бухгалтерии. Он известен как специалист по Трактату Пачоли и его переводчик (1959 и 1994 гг.). Последняя версия этой книги содержала как подлинный, так и современный варианты текста, а также подробный комментарий [9]. Всего было отпечатано 200 экземпляров, каждому из которых присвоен номер от 001 до 200. 200-й экземпляр хранится в семье К. Антинори вместе с подлинником «Суммы» (*Summa de arithmetica, geometria, proportioni et proportionalità*). Владелец 199-го экземпляра — его друг Дж. Галасси.

К тому времени в российском бухгалтерском сообществе среди интересующихся историей учета не было единого мнения о том, сколько балансов строил Пачоли. В отдельных диссертационных исследованиях встречались утверждения, что сначала — оборотный баланс, а только потом — сальдовый. Другие авторы заявляли, что баланс был один — оборотный.

К сожалению, не давал ответ на этот важный вопрос и русскоязычный перевод Трактата Э. Вальденберга (1893 г.) [10], выполненный с немецкого текста Э. Иегера (1876 г.) [11]. В Главе 34 Трактата предлагалось «сложить эти суммы дебета и эти суммы кредита». Что подразумевалось под «эти-

ми суммами»? Поэтому все спорные моменты «списывались» на недостатки непрямого перевода.

Основная проблема российских исследователей состояла в том, что никто из них никогда не был в архиве, не видел ни одной средневековой бухгалтерской книги и не представлял структуру итальянского сбалансированного счета. Все пытались объяснить процедуры, описанные в Трактате, на примере счета, применяемого на практике сегодня. Достаточно было взглянуть на структуру реального счета, описанного Пачоли, и сразу стало бы понятно, что правило «сумма оборотов по дебету равна сумме оборотов по кредиту» негласно действует только в рамках одного отдельного счета. Что касается контроля достоверности переноса данных из Журнала в Главную книгу, то «отец бухгалтерии» ограничился *помощью человека с громким голосом, который называл последовательно запись в Журнале с указанием страницы в Главной книге, сначала по дебету, затем по кредиту, а бухгалтер найдя эти записи, сверял ее сумму и содержание и, если все верно, отмечал эту запись галочкой* [12, с. 95]. В других случаях подобное правило в Трактате не употребляется. В то время подобное утверждение произвело бы на любого, кто знаком с постулатами двойной записи, носящими имя Пачоли, по изданным в нашей стране учебникам, эффект разорвавшейся бомбы.

Сегодня это очевидно, но в 2007 г. не было само собой разумеющимся; 15 лет назад задачу можно было решить следующим образом: посетить архив и собрать хотя бы ограниченный набор информации и подготовить новый перевод трактата. К сожалению, в то время российские исследователи еще не были знакомы с англоязычной книгой Базиля Ями [13], иначе ответы на многие вопросы можно было бы получить и без нового перевода.

Дж. Галасси предложил свою помощь. В качестве первого шага он прислал перевод Трактата, сделанный К. Антинори (1994 г.), а несколько позже — и перевод 1959 г. Таким образом, на кафедре появился подлинный текст Трактата.

К слову, крайне важно иметь такую книгу в библиотеке, чтобы студенты могли ее использовать при изучении темы «Возникновение двойной бухгалтерии». В наши дни личная библиотека профессора М. И. Кутера находится на кафедре и является достоянием исследователей истории бухгалтерии.

Необходимо отметить готовность итальянских коллег к бескорыстному сотрудничеству, всегда вызывающую чувство благодарности. К сожалению,



не состоялась запланированная на осень 2007 г. встреча исследователей Кубанской школы с К. Антинори — в июне 2006 г. после продолжительной болезни на 88-м году жизни ученый скончался. Его имя навсегда останется в списке выдающихся исследователей бухгалтерской истории и Трактата.

В 2007 г. было принято очень важное для того времени, можно сказать, политическое решение — подготовить новое издание Трактата и привлечь к этой работе профессора Я.В. Соколова. Его участие было необходимо: во-первых, Ярослав Вячеславович выступал в роли последовательного и принципиального оппонента Михаила Исааковича, и каждое «новшество» Кутера, вернувшегося после посещения средневекового архива, встречал словами: «Этого не может быть...»; далее начиналась полемика, в которой правой могла оказаться и та и другая сторона. Второй (и главный) аргумент состоял в том, что нельзя было отказаться от ценного материала, накопленного Я.В. Соколовым более чем за 30 лет.

Когда перевод Трактата был завершен, началась кропотливая работа по «переложению на бухгалтерский язык» переведенного с итальянского на русский текста, которая шла очень медленно: тщательно взвешивалось каждое слово, варианты формулировок согласовывались с Дж. Галасси, чтобы выбрать лучшую, наиболее соответствующую смыслу.

Что дало научному сообществу издание нового (2009 г.) варианта Трактата, и нужен ли он был вообще? Один короткий ответ ставит все на свои места. Балансов действительно было два, но оба — сальдовые. В Главе 34 Л. Пачоли описал вариант, когда незакрытые сальдо счетов Старой Главной напрямую переносятся в Новую Главную книгу (в том порядке, как они идут в регистре), а потом, чтобы убедиться в правильности их расчета, эти сальдо переносятся на чистый лист бумаги (дебетовые суммы на правую сторону, кредитовые — на левую). «Если обе Суммы сумм равны между собой, то в делах твоих полный порядок, в противном случае в твои дела вкралась ошибка» [12, с. 103]. Такой подход спорен, поскольку бухгалтер мог перенести в баланс правильные суммы, а при переносе на счета из книги в книгу — допустить ошибку.

В обобщающей Главе 36 Пачоли предлагает идеальный вариант, которым практики пользуются и по сей день: сначала сальдо переносятся в Баланс, а после проверки итогов уже из баланса разносятся на счета Новой Главной книги [12, с. 111].

Конечно, спустя пятнадцать лет после выхода перевода с учетом проведенных за это время архивных исследований, многочисленных полемик с зарубежными коллегами, наших серьезных публикаций в авторитетных изданиях и защищенных диссертаций, бесспорно, требуется современное переиздание книги, о чем на кафедре в последнее время задумываются.

## ИССЛЕДОВАНИЯ АРХИВОВ ИТАЛИИ

Как уже было сказано, первое посещение представителями научной школы итальянских архивов, где хранятся бухгалтерские книги и документы средневековых купцов и компаний, произошло в 2007 г. Во время визита в Италию будущие исследователи итальянской бухгалтерской практики работали в архивах Прато (куда они не раз возвращались во время следующих поездок) и Генуи. Позже изучались документы архивов Флоренции, Венеции, Тревизо.

Государственный архив Прато хранит самое полное собрание бухгалтерских книг, принадлежавшее одному бизнесу за весь период его существования. Это учетные регистры и документы за период с 1363 по 1411 г., имеющие отношение к деятельности индивидуальных предприятий и компаний Франческо ди Марко Датини (Francesco Datini).

Датини (1335–1410), житель Прато, с 1363 г. и до своей смерти возглавлял крупную торговую сеть, действовавшую в Авиньоне, Пизе, Флоренции, Прато, Генуе, Барселоне, Валенсии и на Майорке. Через своих корреспондентов и представителей он осуществлял торговую деятельность на многочисленных рынках Италии, Франции, Испании, Северной Африки, Фландрии и Англии [14].

Датини лично управлял разветвленным бизнесом и контролировал деятельность каждого предприятия посредством деловой переписки. Многие документы (письма, страховые полисы, векселя и т.д.) и около пятисот бухгалтерских книг в настоящее время находятся в Государственном архиве Прато [15].

На данном этапе представителями Кубанской школы исследованы учетные регистры бизнеса в Авиньоне, Пизе и Барселоне.

Торговая практика в Авиньоне (в то время резиденции папы римского и деловой столице Европы) стала первым коммерческим опытом Датини. Важно отметить, что бухгалтерский учет велся в его авиньонских компаниях не на самом

высоком уровне. Это объясняется в первую очередь существующей учетной практикой региона, а также недостаточным опытом самого Датини и его окружения. Двойная запись практически не применялась. Интересен расчет финансового результата деятельности за определенные периоды, ограниченные сроком действия партнерства. Для этих целей, а также для информирования удаленных партнеров, которым направлялись копии отчетных документов, формировался так называемый *saldi di ragione* — счет-баланс, построенный на основе инвентаризации и оценки имущества (товаров, наличности, запасов, продуктов питания и напитков), дебиторской задолженности, с одной стороны, и капитала, кредиторской задолженности — с другой. Разница между двумя суммированными показателями рассчитывалась как финансовый результат. Такой счет-баланс составлялся в Авиньоне с 1366 г. [16, 17].

Изучение бухгалтерских регистров индивидуальных предприятий и компаний Датини в Пизе позволило наиболее детально ознакомиться с практикой ведения учета и всеми этапами ее развития. Датини вернулся из Авиньона в Прато в 1382 г. и открыл свои торговые предприятия. Первое индивидуальное предприятие было создано им в Пизе в 1382 г. Фактически оно перестало существовать только в 1406 г. после продажи всех ранее приобретенных товаров, хотя их закупки были прекращены в 1386 г. [18]. С 1387 по 1393 г. Датини создал в Пизе второе индивидуальное предприятие (закупки товаров были прекращены в 1392 г.) [19], а в 1392 г. — партнерство. Именно на этом этапе исследователями было обнаружено применение многих учетных инструментов, характерных для современного бухгалтерского учета, таких как: двойная запись и счета "*alla veneziana*", расчет и отражение в учете обесценения [20], корректировочные записи [21], создание резервов из прибыли [22], выявление промежуточного финансового результата и формирование промежуточной отчетности [23] и др. Каждое из предприятий Датини в Пизе можно рассматривать как этап в развитии бухгалтерского учета, который в итоге привел к появлению двойной бухгалтерии.

Бухгалтерская практика в Барселоне, более поздняя и прогрессивная по отношению к используемой в Авиньоне и Пизе, подарила кубанским ученым одну из наиболее ярких находок — отражение в учете амортизации долгосрочного имущества линейным методом [20, 24]. Это единственный

сохранившийся пример в истории средневековой бухгалтерии.

Книга города-коммуны Генуи за 1340 г. (*Cartullarium Massariorum*), также подробно изученная исследователями, является примером средневекового бюджетного учета. Книга велась специальными людьми — массари, которые собирали государственные налоги, производили соответствующие платежи и должны были отчитываться обо всех деньгах, которые проходили через их руки, поэтому в их книгах отражался весь бюджет Генуэзской коммуны. Счета Массари функционировали как кассовые, т.е. движение денежных средств отражалось полностью на лицевых счетах служащих без использования счета Касса. Еще одной важной особенностью учетной системы Генуи было то, что город, закупая от своего имени товары, приобретал их с рассрочкой платежа и в дальнейшем продавал их с убытком. Исследователями не было обнаружено ни одной партии товаров, проданной с прибылью. Для того чтобы понять причины такого подхода к продажам, следовало изучить литературные и документальные источники, описывающие историю Генуэзской коммуны, политическую и экономическую ситуацию, систему налогообложения и финансирования. Детальный анализ бухгалтерской книги коммуны Генуи позволил установить, что имела место определенная хронология фактов хозяйственной жизни, способствующая своевременному осуществлению платежей, направленных на содержание города-коммуны в течение отчетного периода. Таким образом, оценка результатов хозяйственных операций на основе факторов временной стоимости денег объясняла, почему коммуна продавала товары в убыток [25, 26].

Не менее важным необходимо признать исследование Школой бухгалтерской книги, применение в которой двойной записи признано одним из первых. Книга принадлежала филиалу флорентийской торговой компании *Giovanni Farolfi e compagni*, деятельность которой велась в Провансе с 1299 по 1300 г. согласно всем канонам полномасштабной двойной бухгалтерии и может быть признана вершиной развития бухгалтерии на простых счетах (*sezzione sovrapposte*<sup>9</sup>). Подробное изучение регистра

<sup>9</sup> Изначально применяемый в тосканской системе бухгалтерского учета счет в форме *sezzione sovrapposte* (дебет сверху, кредит снизу). В конце XIV в. постепенно был заменен в учетных регистрах на форму *sezzione contrapposte* — счет с параллельно расположенным дебетом и кредитом — *alla veneziana*.

позволило обнаружить элементы динамической идеологии бухгалтерского учета, характерной для более поздних периодов: финансовый результат исчислялся с использованием метода начисления, на счетах отражалось обесценение стоимости долгосрочных активов и отнесения части отсроченных расходов (предоплата аренды дома и магазина) в состав расходов отчетного периода; а нераспределенная часть отсроченных расходов (затраты, обещающие будущие выгоды) переносились в пробный баланс, который, к сожалению, сохранился не полностью. Но исследователями была проведена работа по его компьютерной реконструкции [27–30].

В последнее время представители научной школы переориентировали свои интересы с Тосканы на Венецию. Подробно исследуются учетные книги двух венецианских купцов: Андреа Барбариго (Andrea Barbarigo) за 1430–1435 гг. и Джакомо Бадоеер (Giacomo Badoer) за период 1436–1440 гг., и уже выявлено немало интересных, ранее не описанных фактов применяемой учетной практики.

### МЕТОД ИССЛЕДОВАНИЯ

В качестве основного научного метода архивных исследований представители Кубанской научной школы используют разработанное ее руководителем М. И. Кутером уникальное логико-аналитическое блок-схемное моделирование (реконструкция комплексов учетных регистров), что позволяет увязать в единую диаграмму все хозяйственные операции, зарегистрированные во всех бухгалтерских регистрах, входящих в учетный комплекс конкретного предприятия. В тосканских компаниях, например, учетные комплексы зачастую содержат определенные комплекты связанных между собой бухгалтерских регистров, которые открываются на каждый учетный период и могут включать до десяти книг.

Рассмотрим применение логико-аналитического моделирования подробнее. Исследование ведется от главного счета в регистре — в большинстве случаев это или Пробный баланс, или счет Прибыли и убытки (*Avanzi e Dizavanzi*); составляется блок-схема счета, показывающая все бухгалтерские записи как по нему, так и внутри него, и корреспонденция с другим счетом. При этом идентифицируется регистр, в котором отражен корреспондирующий счет и номер страницы, на котором он расположен. На основании этого можно увидеть закономерности в источниках —

многие записи изначально сделаны в *Memoriale* (Памятная книга), или в *Entrata e uscita* (Кассовая книга), или в каком-либо другом источнике, служившем для формирования стоимости активов и обязательств до переноса в Главную книгу (*Libro Grande*). Блок-схемное моделирование позволяет увидеть, как была устроена система бухгалтерского учета, которая могла меняться от одного учетного периода к другому.

В ходе последних архивных исследований ученые впервые в научной практике применили цифровые технологии. При работе с учетными регистрами венецианских купцов Барбариго и Бадоеера на базе Microsoft Excel был создан программный продукт, позволяющий формировать бухгалтерские счета учетного регистра автоматически и генерировать необходимые отчеты по требованию, на основе показателей из оцифрованных регистров, занесенных предварительно в электронные таблицы.

Одно из основных достоинств такого подхода — возможность восстановления не только отдельных потерянных записей, но и целых страниц архивных источников.

Использование цифровых изображений, размещенных в таблицах вместо оригинальных источников, позволяет сэкономить месяцы работы над подобными проектами. Изображения, которые можно значительно увеличить, гораздо легче читать, особенно если это средневековые купеческие шрифты, причем не только слова, но и цифры. Электронная таблица дает возможность проверить показатели, бухгалтерские записи и выявить ошибки. Подобное применение цифровых технологий при исследовании средневековых бухгалтерских книг значительно упрощает последнее и делает более эффективными.

### МЕЖДУНАРОДНАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ

Представители научной школы КубГУ на протяжении последних двадцати лет принимали участие в большом количестве международных научных мероприятий.

Начиная с 2007 г. результаты исследований кубанских ученых представлены на собрании членов Американской ассоциации бухгалтерского учета [American Accounting Association (AAA) Annual Meeting], которое ежегодно проводится в августе в различных городах страны. Доклады и презентации представителей Школы всегда вызывают интерес и оживленные дискуссии в рамках секций Академии историков бухгалтерского учета, входящей

в состав ААА. Стоит отметить, что на протяжении многих лет ученые КубГУ являлись членами Академии, а профессор М.И. Кутер четыре раза (сроком на три года) переизбирался, и в настоящее время является попечителем (Truster) Академии, будучи единственным представителем России в составе Попечительского совета за все пятьдесят лет ее существования.

В 2008 г. в Роттердаме результаты исследований впервые были представлены на конгрессе Европейской ассоциации бухгалтерского учета (European Accounting Association, ЕАА). Впоследствии доклады Школы были включены в Программы мероприятий ЕАА, которые проходили в Париже (Франция) в 2013 г., Глазго (Великобритания) — в 2015 г., Маастрихте (Нидерланды) — в 2016 г., Валенсии (Испания) — в 2017 г., Милане (Италия) — в 2018 г., а также в Бухаресте (Румыния) — в 2021 г. Конгресс состоялся в режиме онлайн.

Наиболее важными представителями Школы признаются конгрессы и конференции, касающиеся непосредственно исторического направления развития бухгалтерского учета, в частности проходящие каждые четыре года Всемирные конгрессы историков бухгалтерского учета (WCAH). Впервые исследования кубанских ученых были представлены в рамках WCAH в 2008 г. в Стамбуле (Турция), далее в 2012 г. — в Ньюкасте (Великобритания). В 2016 г. в Пескаре (Италия) Россия участвовала в Конгрессе с 10 докладами (при общем количестве, равном 98) и уступила по их количеству лишь Италии, Турции и Великобритании [31, с. 138]; Кубанской школой было предложено три работы (принятые в качестве докладов), посвященные различным этапам развития двойной бухгалтерии [32, с. 86]. Слушателями Конгресса стали также студенты Кубанского государственного университета.

Начиная с 2013 г. команда КубГУ регулярно принимает участие в Международной конференции по истории бухгалтерского учета, которую в Севилье (Испания) проводит один из авторитетных журналов в области истории учета *De Computis*, *Revista Española de Historia de la Contabilidad* на базе Университета имени Пабло де Олавиде (Universidad Pablo de Olavide). В 2023 г. представители Школы также приняли участие в этом мероприятии с докладом, посвященном использованию современных технологий при проведении архивных исследований («The use of accounting system modelling for archival research») на примере Книги Массари коммуну Генуя за 1340 г.

Помимо этого, научные исследования были представлены на многочисленных международных конференциях: посвященных бухгалтерскому учету и его истории в 2010 и 2013 гг. в Стамбуле (Турция); организованных еще одним авторитетным журналом в области истории бухгалтерии *Accounting History* в 2017 г. в Вероне (Италия), в 2019 г. в Париже (Франция); конференции «Лука Пачоли в истории бухгалтерского учета» в 2019 г. в Неаполе (Италия); мероприятиях, проводимых Итальянским обществом истории бухгалтерского учета в 2018 и 2019 гг. и др.

Результаты исследований представителей Школы опубликованы во многих российских и зарубежных изданиях, в том числе двадцать пять работ в журналах, цитируемых в базах Web of Science и Scopus, и шесть из них — в зарубежных авторитетных журналах, посвященных истории бухгалтерского учета, таких как *Accounting History*, *Accounting Historians Journal* и *De Computis*.

## ВЫВОДЫ

В 2007 г. после первого посещения архива Датини профессор Кутер понял, что история бухгалтерии и работа с архивными материалами — это любовь и увлечение на всю жизнь. Но у него существовали сомнения, будет ли возможность посещать архивы в дальнейшем без протекции Дж. Галасси, удастся ли получать фотокопии средневековых книг для работы без регулярных поездок в Италию, будут ли доступны (и насколько) средневековые итальянские тексты пониманию российских ученых.

В рамках помощи в пополнении библиотеки научной школы профессор Дж. Галасси прислал статью, посвященную памяти австралийского ученого Раймонда Чамберса (Raymond J. Chambers), который сумел собрать собственный архив научных книг по бухгалтерии и создал одну из самых авторитетных в мире научных школ в то время, когда в далекую Австралию лайнеры плыли месяцами, самолеты летали редко и с несколькими посадками (а билеты были очень дорогими) и, самое главное, не существовало электронной почты. Статья вдохновила М.И. Кутера.

В настоящее время научную школу КубГУ можно признать одной из ведущих в области изучения истории бухгалтерской науки. Несмотря на сложную геополитическую обстановку, кубанские ученые продолжают исследования, результаты которых представляют на международном уровне в качестве докладов на научных мероприятиях и журнальных публикаций.

## СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Де Рувер Р. Как возникла двойная бухгалтерия. М.: Госфиниздат; 1958. 68 с.
2. Richard D. Irwin Studies in the History of Accounting. London: Sweet & Maxwell; 1956. 392 p.
3. Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуэлл Д. Принципы бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика; 1994. 497 с.
4. Мэтьюс М.Р., Перера М.Х.Б. Теория бухгалтерского учета. М.: ЮНИТИ; 1999. 664 с.
5. Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика; 1997. 567 с.
6. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет от истоков до наших дней. М.: Аудит; 1996. 638 с.
7. Savary J. Le Parfait Negociant, ou instruction général pour ce qui regarde le commerce de toute sorte de marchandises. 1675. (На французском языке).
8. Пачоли Л. Трактат о счетах и записях. М.: Статистика; 1974. 160 с.
9. Antinori C. Luca Pacioli. E la Summa de Arithmetica. Dopo 500 anni dalla stampa della 1a edizione (1494–1994). La vita, le opere, il Trattato XI de computis et scripturism. Roma: Istituto poligrafico e zecca dello stato; 1994. 175 p. (На итальянском языке).
10. Пачоли Л. Трактат о счетах и записях. Санкт-Петербург; 1893. 152 с.
11. Jager E. Lucas Pacioli und Simon Stevin, nebst einigen jungeren Schriftstellern uber Buchhaltung. Skizzen zur Geschichte der kaufmdnnischen, staatlichen und landwirtschaftlichen Buchfuhrung. Stuttgart; 1876. 216 p. (На немецком языке).
12. Пачоли Л. Трактат о счетах и записях. Краснодар: Просвещение-Юг; 2009. 308 с.
13. Yamey B. S. Luca Pacioli. Exposition of Double Entry Bookkeeping Venice 1494. Venice: Albrizzi Editore; 1994. 171 p.
14. Cecchi A. E. L'Archivio di Francesco di Marco Datini. Fondaco di Avignone. Roma: Inventario; 2004. 289 p. (На итальянском языке).
15. Luzzati M. Francesco Datini. In Dizionario Biografico degli Italiani. 1987. 33 p. URL: [https://www.treccani.it/enciclopedia/francesco-datini\\_%28Dizionario-Biografico%29/](https://www.treccani.it/enciclopedia/francesco-datini_%28Dizionario-Biografico%29/). (На итальянском языке).
16. Kuter M. I., Gurskaya M. M., Alenikov D. N. The earlier synthetic balance sheet of Datini's Company in Avignon (1410): The combined accounting system. *De Computis-Spanish Journal of Accounting History*. 2020;17(1):7–35.
17. Kuter M. I., Gurskaya M. M., Alenikov D. N. The Early Practice of Analytical Balances formation in F. Datini's Companies in Avignon. *Lecture notes in networks and systems*. 2020;(78):91–102.
18. Kuter M., Sangster A., Gurskaya M., Andreenkova A. The determination of profit in medieval times. Int. conf. on inform. tech. sci. URL: [https://link.springer.com/chapter/10.1007/978-3-319-74980-8\\_20](https://link.springer.com/chapter/10.1007/978-3-319-74980-8_20)
19. Kuter M., Baker C. R., Gurskaya M. Profit Calculation in a Late 14th Century Sole Proprietorship: The Case of Francesco Datini. *Accounting Historians Journal*. 2022;49(1):15–28.
20. Kuter M. et al. Asset impairment and depreciation before the 15th century. *Accounting Historians Journal*. 2018;45(1):29–44.
21. Kuter M., Gurskaya M., Bagdasaryan R. The correction of double entry bookkeeping errors in the late 14th century. *Contabilità e Cultura Aziendale*. 2019; XIX(1):7–30. URL: <https://doi.10.3280/CCA2019-001002>
22. Kuter M., Sangster A., Gurskaya M. The formation and use of a profit reserve at the end of the 14th century. *Accounting History*. 2020;25(1):69–88.
23. Kuter M., Gurskaya M., Andreenkova A., Bagdasaryan R. The early practices of financial statements formation in medieval Italy. *Accounting Historians Journal*. 2017;44(2):17–25.
24. Кутер М. И., Гурская М. М., Делиболтоян А. Э. Алгоритм линейной амортизации в средневековье. *Международный бухгалтерский учет*. 2012;(47):57–63.
25. Кутер М. И., Гурская М. М., Сидиропуло О. А. Бухгалтерская книга Генуэзской Коммуны за 1340 г.: начальный этап исследования. *Международный бухгалтерский учет*. 2011;(44):60–66.
26. Кутер М. И., Гурская М. М., Сидиропуло О. А. Кубанский университет исследует бухгалтерию муниципалитета Генуя. *Экономика устойчивого развития*. 2011;(7):75–81.
27. Кутер М. И., Гурская М. М., Мусаэлян А. М. Наследие Аматино Мануччи, партнера компании Джованни Фаролфи в Провансе — уроки истории двойной бухгалтерии (начало). *Вестник Адыгейского государственного университета*. 2014;3(150):84–104.

28. Кутер М. И., Гурская М. М., Мусаэлян А. М. Наследие Аматино Мануччи, партнера компании Джованни Фаролфи в Провансе — уроки истории двойной бухгалтерии (окончание). *Вестник Адыгейского государственного университета*. 2014;4(151):41–63.
29. Гурская М. М. Опыт флорентийской компании Джованни Фаролфи в Провансе. *Вестник Адыгейского государственного университета*. 2014;1(138):136–140.
30. Kuter M., Gurskaya M., Musaelyan A., Andreenkova A. The virtual reconstruction of the earliest double-entry accounting ledger. *Int. conf. on inform. tech. sci.* URL: [https://link.springer.com/chapter/10.1007/978-3-319-74980-8\\_16](https://link.springer.com/chapter/10.1007/978-3-319-74980-8_16)
31. Сидорова М. И. XIV Всемирный конгресс историков бухгалтерского учета. *Учет. Анализ. Аудит*. 2016;(5):137–141.
32. Гурская М. М., Зуга Е. И., Карельская С. Н. 14-й Мировой конгресс историков бухгалтерского учета. *Аудиторские ведомости*. 2016;(8):80–93.

## REFERENCES

1. Roover R. de. How double bookkeeping arose. Moscow: Gosfinizdat; 1958. 68 p. (In Russ.).
2. Richard D. Irwin Studies in the History of Accounting. London: Sweet & Maxwell; 1956. 392 p.
3. Needles B., Anderson H., Caldwell D. Principles of Accounting. Moscow: Finance and Statistics; 1994. 497 c. (In Russ.).
4. Mathews M. R., Perera M. H. B. Theory of Accounting. Moscow: UNITI; 1999. 664 p. (In Russ.).
5. Hendriksen E. S., Van Breda M. F. Theory of Accounting. Moscow: Finance and Statistics; 1997. 567 p. (In Russ.).
6. Sokolov Y. V. Accounting from the origins to the present day. Moscow: Audit; UNITI; 1996. 638 p. (In Russ.).
7. Savary J. Le Parfait Negociant, ou instruction général pour ce qui regarde le commerce de toute sorte de marchandises. 1675. (In French).
8. Pacioli L. Treatise of reckoning and writing. Moscow: Statistics; 1974. 160 p. (In Russ.).
9. Antinori C. Luca Pacioli. E la Summa de Arithmetica. Dopo 500 anni dalla stampa della 1a edizione (1494–1994). La vita, le opere, il Trattato XI de computis et scripturesm. Roma: Istituto poligrafico e zecca dello stato; 1994. 175 p. (In Italian).
10. Pacioli L. Treatise of reckoning and writing. St. Petersburg; 1893. 152 p. (In Russ.).
11. Jager E. Lucas Pacioli und Simon Stevin, nebst einigen jungeren Schriftstellern uber Buchhaltung. Skizzen zur Geschichte der kaufmdnnischen, staatlichen und landwirtschaftlichen Buchfuhrung. Stuttgart; 1876. 216 p. (In German).
12. Pacioli L. Treatise of reckoning and writing. Krasnodar: Prosveshchenie-South; 2009. 308 c. (In Russ.).
13. Yamey B. S. Luca Pacioli. Exposition of Double Entry Bookkeeping Venice 1494. Venice: Albrizzi Editore; 1994. 171 p.
14. Cecchi A. E. L'Archivio di Francesco di Marco Datini. Fondaco di Avignone. Roma. Inventario; 2004. 289 p. (In Italian).
15. Luzzati M. Francesco Datini. Dizionario Biografico degli Italiani. 1987. 33 p. URL: [https://www.treccani.it/enciclopedia/francesco-datini\\_%28Dizionario-Biografico%29/](https://www.treccani.it/enciclopedia/francesco-datini_%28Dizionario-Biografico%29/). (In Italian).
16. Kuter M. I., Gurskaya M. M., Alenikov D. N. The earlier synthetic balance sheet of Datini's Company in Avignon (1410): The combined accounting system. *De Computis-Spanish Journal of Accounting History*. 2020;17(1):7–35.
17. Kuter M. I., Gurskaya M. M., Alenikov D. N. The Early Practice of Analytical Balances formation in F. Datini's Companies in Avignon. *Lecture notes in networks and systems*. 2020;(78):91–102.
18. Kuter M., Sangster A., Gurskaya M., Andreenkova A. The determination of profit in medieval times. *Int. conf. on inform. techn. Sci.* URL: [https://link.springer.com/chapter/10.1007/978-3-319-74980-8\\_20](https://link.springer.com/chapter/10.1007/978-3-319-74980-8_20)
19. Kuter M., Baker C. R., Gurskaya M. Profit Calculation in a Late 14th Century Sole Proprietorship: The Case of Francesco Datini. *Accounting Historians Journal*. 2022;49(1):15–28.
20. Kuter M. et al. Asset impairment and depreciation before the 15th century. *Accounting Historians Journal*. 2018;45(1):29–44.

21. Kuter M., Gurskaya M., Bagdasaryan R. The correction of double entry bookkeeping errors in the late 14th century. *Contabilità e Cultura Aziendale*. 2019; XIX(1):7–30. URL: <https://doi.org/10.3280/CCA2019-001002>
22. Kuter M., Sangster A., Gurskaya M. The formation and use of a profit reserve at the end of the 14th century. *Accounting History*. 2020;25(1):69–88. URL: <https://doi.org/10.1177/1032373219870316>.
23. Kuter M., Gurskaya M., Andreenkova A., Bagdasaryan R. The early practices of financial statements formation in medieval Italy. *Accounting Historians Journal*. 2017;44(2):17–25.
24. Kuter M. I., Gurskaya M. M., Deliboltoyev A. E. Algorithm of linear amortisation in the Middle Ages. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*. 2012;(47):57–63. (In Russ.).
25. Kuter M. I., Gurskaya M. M., Sidiropulo O. A. Accounting Book of Commune Genoa for 1340: initial stage of research. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*. 2011;(44):60–66. (In Russ.).
26. Kuter M. I., Gurskaya M. M., Sidiropulo O. A. Kuban University investigates the accounting of the municipality of Genoa. *Economics of Sustainable Development*. 2011;(7):75–81. (In Russ.).
27. Kuter M. I., Gurskaya M. M., Musaelian A. M. Legacy of Amatino Manucci, partner of the company Giovanni Farolfi in Provence — lessons of the history of double entry bookkeeping (beginning). *Vestnik Adygeiskogo gosudarstvennogo universiteta = The Bulletin of the Adyghe State University*. 2014;3(150):84–104. (In Russ.).
28. Kuter M. I., Gurskaya M. M., Musaelian A. M. Legacy of Amatino Manucci, partner of the company Giovanni Farolfi in Provence — lessons from the history of double entry bookkeeping (completion). *Vestnik Adygeiskogo gosudarstvennogo universiteta = The Bulletin of the Adyghe State University*. 2014;4(151):41–63. (In Russ.).
29. Gurskaya M. M. Experience of the Florentine company Giovanni Farolfi in Provence. *The Bulletin of the Adyghe State University, Series "Economics"*. 2014;1(138):136–140. (In Russ.).
30. Kuter M., Gurskaya M., Musaelyan A., Andreenkova A. The virtual reconstruction of the earliest double-entry accounting ledger. Int. conf. on inform. tech. sci. URL: [https://link.springer.com/chapter/10.1007/978-3-319-74980-8\\_20](https://link.springer.com/chapter/10.1007/978-3-319-74980-8_20)
31. Sidorova M. I. XIV World Congress of Historians of Accounting. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analyses. Audit*. 2016;(5):137–141. (In Russ.).
32. Gurskaya M. M., Zuga E. I., Karelskaya S. N. 14th World Congress of Accounting Historians. *Auditors' Vedomosti = Audit Journal*. 2016;(8):80–93. (In Russ.).

## ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ / ABOUT THE AUTHORS

**Марина Михайловна Гурская** — доктор экономических наук, доцент, профессор кафедры бухгалтерского учета, аудита и автоматизированной обработки данных, Кубанский государственный университет, Краснодар, Россия

**Marina M. Gurskaya** — Dr. Sci. (Econ.), Associate Professor, Professor of the Department of Accounting, Audit and Automated Data Processing, Kuban State University, Krasnodar, Russia  
<https://orcid.org/0000-0002-6724-3854>

Автор для корреспонденции / Corresponding author:  
[marinagurskaya@mail.ru](mailto:marinagurskaya@mail.ru)

**Екатерина Владимировна Оломская** — кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры бухгалтерского учета, аудита и автоматизированной обработки данных, Кубанский государственный университет, Краснодар, Россия

**Ekaterina V. Olomskaia** — Cand. Sci. (Econ.), Associate Professor, Associate Professor, Department of Accounting, Audit and Automated Data Processing, Kuban State University, Krasnodar, Russia  
<https://orcid.org/0000-0001-8850-2109>  
[olomskie@mail.ru](mailto:olomskie@mail.ru)

**Фатима Теучежевна Хот** — кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры «Бухгалтерского учета, аудита и автоматизированной обработки данных», Кубанский государственный университет, Краснодар, Россия

**Fatima T. Khot** — Cand. Sci. (Econ.), Associate Professor, Associate Professor of Accounting, Audit and Automated Data Processing Department, Kuban State University, Krasnodar, Russia  
<https://orcid.org/0000-0001-8014-8053>  
khot-ft@yandex.ru

**Заявленный вклад авторов:**

**Гурская М. М.** — формулировка рабочей гипотезы исследования, постановка проблемы, разработка концепции статьи, подготовка текста статьи, критический анализ литературы.

**Оломская Е. В.** — сбор данных для подготовки статьи, подготовка текста статьи, описание результатов и формирование выводов исследования.

**Хот Ф. Т.** — сбор и обработка информации для подготовки статьи, подготовка текста статьи, обзор литературных источников и выводы, редактирование статьи.

**Authors' declared contribution:**

**Gurskaya M. M.** — formulation of the working hypothesis of the research, problem statement, development of the concept of the article, preparation of the text of the article, critical analysis of the literature.

**Olomskaya E. V.** — data collection for the preparation of the article, preparation of the text of the article, description of the results and formation of conclusions of the research.

**Khot F. T.** — collection and processing of information for the preparation of the article, preparation of the text of the article, literature review and conclusions, editing of the article.

*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 07.08.2023; после рецензирования 10.08.2023; принята к публикации 17.08.2023.*

*The article was submitted on 07.08.2023; revised on 10.08.2023 and accepted for publication on 17.08.2023.*

*Авторы прочитали и одобрили окончательный вариант рукописи.*

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



## ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2023-10-4-97-104  
УДК 339(045)  
JEL L81

## Методология категорийного подхода как базис сбалансированной модели закупочной деятельности

А.М. Левандовская

Финансовый университет, Москва, Россия

### АННОТАЦИЯ

Обоснованность и рациональная организация закупочной деятельности являются одним из наиболее весомых факторов успешного развития, повышения эффективности и результативности экономической деятельности как отдельного субъекта, так и крупных хозяйственных систем. В современных условиях проведена большая и достаточно успешная работа в области государственного регулирования закупок предприятиями разных организационно-правовых форм и специализации, однако, обосновывая траекторию своего развития и разрабатывая стратегию на средние и долгосрочные периоды, экономическим субъектам приходится формировать собственный механизм регулирования закупок, учитывая организационно-технологические особенности своего производства и возможности экономики. **Целью** настоящего исследования, основанного на **методах** анализа (в том числе системно-правового), экспертных оценок, сравнения, явилась разработка методологии категорийного подхода к осуществлению закупок, ориентированной на крупные государственные организации. Вместе с тем **результаты** работы, в связи с их универсальностью и адаптивностью, могут быть использованы экономическими субъектами любой специализации и организационных форм. По итогам исследования даны рекомендации по практическому применению предложенной методологии и произведена оценка ее эффективности при выборе поставщика (исполнителя, подрядчика), логистики получения заказов и их распределения между подразделениями хозяйствующего субъекта, что реально способствует росту продуктивности закупочной деятельности. В статье приведены конкретные примеры использования данного метода одним из крупнейших государственных заказчиков.

**Ключевые слова:** эффективность закупок; категорийная методология; контроль за разработкой стратегии; оценка эффективности закупочной деятельности

**Для цитирования:** Левандовская А.М. Методология категорийного подхода как базис сбалансированной модели закупочной деятельности. *Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing.* 2023;10(4):97-104. DOI: 10.26794/2408-9303-2023-10-4-97-104

## ORIGINAL PAPER

## Category Management Methods as a Basis for Organizing a Balanced Procurement Model

A. M. Levandovskaya

Financial University, Moscow, Russia

### ABSTRACT

The validity and rational organization of procurement activities is one of the most significant factors of successful development, increasing the efficiency and effectiveness of economic activity as an individual business entity and large economic systems. In modern conditions, a large and quite successful work has been carried out in the field of state regulation of procurement by organizations of various organizational and legal forms and specialization. However, each organization, justifying the trajectory of its development and developing a strategy for medium- and long-term periods, should form its own mechanism for regulating procurement, taking into account the organizational and technological features of its production and the possibilities of the economy. The **purpose** of this study, based on the methods of analysis (including system-legal), expert's assessments, comparisons – was to develop – as this article describes it – the methodology of the categorical approach to the organization of procurement activities, focused on large government organizations. At the same time, the **results** of the research show that the proposed categorical approach and methods based on it are quite adaptive and can be used by economic entities of any specialization and organizational forms.

© Левандовская А.М., 2023

Based on the results of the study, recommendations are given on the practical application of the proposed methodology and an assessment of the effectiveness of its application when choosing a supplier (contractor, contractor), logistics of the movement of orders received and their effective distribution between the divisions of an economic entity, which really contributes to the growth of procurement performance indicators. The proposed methodology for monitoring the effectiveness of procurement activities covers the full cycle as a whole: from the general assessment of the customer's needs, the allocation of the main categories of purchased goods (works, services), procurement categories and, in general, the actual development of a categorical procurement strategy, monitoring its implementation and evaluating the effectiveness of the use of a categorical strategy. The article presents specific results on the use of this method on the example of one of the largest state customers.

**Keywords:** procurement efficiency; categorical methodology; control over strategy development; evaluation of procurement efficiency

**For citation:** Levandovskaya A.M. Category management methods as a basis for a balanced procurement model. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing.* 2023;10(4):97-104. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2023-10-4-97-104

## ВВЕДЕНИЕ

Регулируя свою операционную и закупочную деятельность [последнюю — с помощью Федерального закона от 18.07.2011 № 223-ФЗ «О закупках товаров, работ, услуг отдельными видами юридических лиц» (далее — 223-ФЗ)<sup>1</sup>], Заказчик стремится к одновременному достижению нескольких целей: экономии денежных средств, строительству прочных и долгосрочных отношений с поставщиками внутри отрасли, работе на рынке по наиболее выгодным предложениям и повышению эффективности закупок.

Одним из прогрессивных методов организации предзакупочных и закупочных процедур (это в большей степени относится к крупным заказчикам) является внедрение категорийного подхода как способа организации и контроля осуществления закупок, который позволяет достигать существенной экономии благодаря:

- агрегации нескольких однотипных закупок товаров (а также работ, услуг) в одну большую (по принципу «чем больше — тем дешевле»);
- оптимизации портфеля поставщиков: покупка у производителя (а не у посредника) в больших объемах; сотрудничество только с надежными партнерами по принципу «прямой закупки у проверенного поставщика»;
- повышению эффективности формирования объема закупок (принцип «оптимальности запасов»): при этом не происходит затоваривания складов и не образуется дефицита товаров, работ, услуг (ТРУ).

Сущность категорийной стратегии в организации с точки зрения использования ресурсов

<sup>1</sup> Федеральный закон от 18.07.2011 № 223-ФЗ «О закупках товаров, работ, услуг отдельными видами юридических лиц» (последняя редакция). URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_116964/?ysclid=lksf8oqe27903904002](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_116964/?ysclid=lksf8oqe27903904002)

Категорийный подход — это подготовка и реализация плана действий для эффективного регулирования закупок, поставок, запасов и взаимодействия с поставщиками в рамках каждой категории. Его ключевым аспектом является установление стратегического сотрудничества розничного оператора и поставщика [1].

В случае категорийного подхода к организации закупок:

- заранее учитывается, что и к какому сроку необходимо поставить, разрабатывается стратегия закупки у надежных поставщиков с учетом специфики рынка и обеспечения баланса цена-качество;
- контролируется оборачиваемость запасов и организация складского хозяйства на основе сопоставления потребности с имеющимися ресурсами, внедрения необходимых нормативов;
- модель организации закупок адаптируется под вид деятельности предприятий; при этом развиваются профессиональные компетенции персонала, используется комплексная система ключевых показателей эффективности материально-технического обеспечения и последовательно совершенствуется ИТ-инфраструктура.

Одним из ключевых аспектов для Заказчика при использовании категорийного подхода является не только осуществление результативной ценовой политики, но и формирование запасов по категориям [2].

Таким образом, внедрение данной модели напрямую способствует повышению эффективности закупочной деятельности, но среди тех Заказчиков, кто работает по 223-ФЗ, ее используют не все. В числе причин можно назвать необходимость дополнительных затрат (людских и финансовых) на создание и актуализацию такого инструмента (либо на формирование среды для его функционирования) в нормативно-правовых актах [3], поскольку с точки зрения законодательства его применение не обязательно.

Вместе с тем опыт крупнейших заказчиков: ГК «Росатом», ГК «Ростех», ООО «Сибур» и др., работающих по 223-ФЗ, свидетельствует об эффективности данной модели. Согласно отчету ГК «Росатом» за 2018 г.<sup>2</sup> в рамках развития системы материально-технического обеспечения она внедрена в 85 организациях Госкорпорации, объем закупок в рамках категорийных стратегий которых составил более 80%.

Следует отметить, что работа категорийной команды, состоящей из сотрудников как закупочных, так и профильных подразделений, помогает преодолеть межфункциональные конфликты интересов и способствует изменению принципов закупок привычных товарных категорий [4].

### КАТЕГОРИЙНАЯ ФИЛОСОФИЯ: МЕТОДИКА «ПЯТИ ЭТАПОВ»

Категорийная стратегия должна содержать:

- перечень основных задач, ожидаемых результатов, сроки реализации;
- описание категории и указание сведений о текущем подходе к обеспечению потребности в ней (а также объема и структуры потребности Заказчика по данной категории);
- анализ конъюнктуры рынка заказчиков и поставщиков с отражением показателей матрицы спроса и предложения;
- описание целевой модели стратегии с указанием выявленных проблем и недостатков при реализации текущего подхода к обеспечению потребности и предложений по его изменению;
- перечень инициатив по внедрению целевой модели стратегии с отражением показателей планируемого экономического эффекта.

Для управления категориями продукции организации предлагается использовать метод категорийного подхода, состоящий из следующих шагов (методика «категорийной философии пяти этапов»):

Этап 1. Анализ исходных данных о поставках и выделение категорий.

Этап 2. Формирование аналитики затрат по категориям и общему состоянию рынка.

Этап 3. Разработка и утверждение категорийной стратегии.

Этап 4. Контроль за реализацией категорийной стратегии.

Этап 5. Контроль за эффективностью внедрения категорийной стратегии, обоснование ее обновления (при необходимости).

На каждом этапе выделяются определенные подэтапы, представляющие собой последовательный алгоритм развития и поступательного внедрения категорийного метода закупочной деятельности.

**Этап 1.** На основании анализа детализации закупаемых товаров, работ, услуг выделяются те, что имеют общий набор признаков и единую номенклатуру. После выделения таких категорий продукции определяется регулярная (либо за квартал, либо за год) потребность в каждой из них в отдельности. Применять категорийный подход целесообразно только к той номенклатуре, в которой у Заказчика возникает регулярная потребность. Определение регулярности приобретения номенклатуры разных видов продукции (работ, услуг) осуществляется на основании того, сколько раз в течение нескольких контрольных периодов происходило покрытие потребности, а также среднегодового объема потребности за эти же периоды, которые Заказчик определяет в соответствующем внутреннем документе в зависимости от своих объемов закупки.

**Этап 2.** Анализ затрат и рынка:

- проводится сбор исторических данных о затратах и запасах, в том числе определяются средние запасы (как половина суммы уровня запасов на начало и конец рассматриваемых периодов, в руб.) в части продукции, по которой применимо формирование запасов;
- вычисляется средний срок нахождения на складах продукции, по которой применимо формирование запасов как отношение объема закупок по потребности к средним запасам за один и тот период;
- анализируются потребности на основе исторических данных, а также информация о рынке поставщиков, их ценовая политика и номенклатура поставляемой ими продукции; определяются позиции категории на матрице спроса и предложения.

Получение наиболее объективных и полных сведений о рынке поставщиков возможно путем изучения таких показателей, как: объем производства продукции в Российской Федерации (в руб., в ед. изм.); объем экспорта и импорта (в руб.); изменение ситуации на рынке за последний год, тенденции к росту/падению рынка (в руб.); степень монополизированности/конкурентности рынка [наличие одного, двух или нескольких поставщиков с учетом различных факторов (например, географического положения и т.д.)]; сегментированность производства (наличие/отсутствие неконкурентных номенклатур); соотношение дилеров

<sup>2</sup> Итоги деятельности за 2018 год ГК Росатом. Официальный сайт. URL: <https://rosatom.ru/upload/iblock/fa7/fa759a96c90510116b0b0632519522cb.pdf> (дата обращения: 15.03.2023).

и производителей; количество потребителей продукции, их принадлежность к отраслям промышленности и примерные объемы их потребности; количество поставщиков, продукция которых удовлетворяет (либо потенциально может удовлетворить с учетом стратегии развития организации) требованиям структурных подразделений Заказчика; объем слияний и поглощений на рынке; барьеры для выхода на рынок новых поставщиков или новых продуктов.

**Этап 3.** Оценка силы предложений поставщиков и спроса со стороны Заказчиков для определения положения категории на матрице спроса и предложения. Ее предлагается проводить по 10-балльной шкале с учетом оценочных показателей, представленных в табл. 1, 2.

$$\text{Средний балл } (\Sigma = (N^{\circ} 1 + 2 + 3 + 4)/4) = X, \quad (1)$$

где  $X$  — сила спроса.

$$\begin{aligned} &\text{Средний балл} \\ (\Sigma = (N^{\circ} 1 + 2 + 3 + 4 + 5 + 6 + 7)/7) = Y, \quad (2) \end{aligned}$$

где  $Y$  — сила предложения.

Вычислив силу спроса и предложения с помощью инструментов, описанных выше, выставив баллы от 1 до 10 (где 1 — самый низкий, 10 — максимально высокий) по каждому из параметров, на основе матрицы соотношения силы спроса и предложения необходимо определить позицию категории на матрице по параметрам  $X$  и  $Y$  — она находится в точке пересечения их значений (рис. 1).

**Этап 4.** На основании данных, представленных в категорийной стратегии, контролируется текущий процесс обеспечения Заказчика продукцией. При этом учитываются следующие факторы: пересмотр потребности в части оптимизации требований к продукции категории и ее характеристик («что закупаем и как это улучшить»); выбор альтернативного варианта обеспечения потребности [аренда или поставка, комплексная услуга или отдельные договоры, обеспечение собственными силами (отказ от проведения закупочных процедур) или с помощью сторонних организаций и т.д.); возможность консолидации потребности по категории (определение уровня консолидации и оптимального подхода к формированию лотов); выявление и возможность оптимизации иных проблемных моментов в процессах планирования и обеспечения потребности; использование аналогов (наличие и целесообразность применения альтернативных вариантов обеспечения потребности по категории с возможностью полного

отказа от закупаемой продукции); пути оптимизации логистики поставки продукции; варианты сокращения и унификации номенклатуры потребности (с учетом потенциального охвата поставщиками всех типов продукции в составе планируемой потребности по категории); возможности консолидации планируемой потребности по территориальному признаку (на основании, в том числе, таких факторов, как вероятность и сроки поставки с учетом отдаленности мест доставки друг от друга, степени удорожания продукции за счет дополнительных накладных расходов).

**Этап 5.** Система контроля реализации категорийной стратегии, которая состоит из таких элементов, как: оценка выполнения перечня инициатив в ходе реализации стратегии; сравнительный анализ данных о фактическом экономическом эффекте от внедрения инициатив с плановыми величинами, обозначенным ранее; выработка рекомендаций по корректировке категорийной стратегии для последующих периодов обеспечения потребности по категории.

Способы экономического анализа итогов применения категорийного подхода должны использоваться при осуществлении контроля эффективности деятельности экономического субъекта, который выступает не только Заказчиком, но и продавцом товаров (работ, услуг), применяться для расчетов прогноза эффективности осуществляемого расходования денежных средств [5].

Финальный этап внедрения категорийной стратегии, включающий процессы контроля и мониторинга [6], является крайне важным для дублирования применения данной стратегии либо ведет к ее корректировке.

## ПРАКТИЧЕСКИЙ ПРИМЕР ПРИМЕНЕНИЯ КАТЕГОРИЙНОГО ПОДХОДА К ЗАКУПКАМ

Приведем практический пример закупки транспортных средств с применением категорийного подхода.

На первом этапе проводился анализ номенклатуры продукции Заказчика (выполняющего в том числе логистические функции) за 2 года, предшествовавшие проведению закупки. В результате была выявлена потребность в объединенных закупках (для дочерних организаций) по нижеуказанным категориям:

- дизельные автотранспортные легковые средства;
- бензиновые автотранспортные легковые средства.

В рассматриваемом временном интервале средние цены одного такого транспортного средства составили:

Таблица 1 / Table 1

## Показатели силы спроса / Demand strength indicators

№	Показатель силы спроса / Demand strength indicator	Характеристики показателя / Indicator characteristics
1	Процент на рынке	Доля потребности Заказчика в данной категории по отношению к общей потребности рынка. При расчете объемов используются данные в денежном выражении. Чем больше доля потребности общества в данной категории по отношению к общей потребности рынка, тем выше сила спроса
2	Будущие возможности развития поставщиков	Перспективы увеличения спроса общества на продукцию целевой категории. При расчете объемов используются данные в денежном выражении. Чем выше возможности роста потребности Заказчика, тем выше сила спроса
3	Будущие возможности повышения квалификации для поставщиков	Возможности расширения номенклатуры. Возможность расширения сотрудничества с поставщиком увеличит силу спроса
4	Престижность работы с Заказчиком	Дополнительное увеличение силы спроса увеличит перспективы работы с Заказчиком

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

Таблица 2 / Table 2

## Показатели силы предложения / Supply strength indicators

№	Показатель силы предложения / Supply strength indicator	Характеристики показателя / Indicator characteristics
1	Численность поставщиков	Чем больше производителей однотипной продукции на рынке, тем ниже сила предложения
2	Показатели фрагментированности рынка поставщиков	Чем выше совокупная доля рынка у нескольких первых производителей (например, на 5 компаний приходится 80% рынка), тем выше сила предложения
3	Изменения консолидации	В случае, если на рынке присутствует тренд консолидации поставщиков, это повышает силу предложения
4	Препятствия для входа на рынок новых поставщиков	Оценивается возможность входа на рынок новых поставщиков (необходимые инвестиции, возможное сопротивление существующих поставщиков, государственное регулирование и т.д.). При наличии существенных барьеров входа на рынок сила предложения увеличивается
5	Сложность поиска замены поставщику	Оценивается возможность замены текущего другими эффективными поставщиками: чем легче это осуществить, тем ниже сила предложения
6	Сложность входа на рынок аналогичных товаров, работ, услуг (ТРУ)	Оценивается возможность вывода на рынок новых товаров (необходимые инвестиции в разработку и маркетинг, государственное регулирование и т.д.). При наличии существенных барьеров на вход сила предложения увеличивается
7	Популярность и наличие ТРУ	Чем легче приобретение ТРУ, тем ниже сила предложения

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

- дизельный легковой автомобиль: 2 536 142 руб. с учетом НДС;
- бензиновый легковой автомобиль: 2 234 566 руб. с учетом НДС.

Следующим этапом стал анализ рынка, а именно — 12 потенциальных поставщиков: были опу-

бликованы запросы цен, получены коммерческие предложения, а также проведена оценка состояния рынка, в том числе определено соотношение сил спроса и предложения. Первая, согласно алгоритму и табл. 1, 2 составила 5 баллов, вторая — 4,7 балла. В результате наложения этих данных на матрицу



Рис. 1 / Fig. 1. Матрица спроса и предложения / Supply and Demand Matrix

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

базовой группы стратегий категория оказывается в группе «Регулирование спроса» (рис. 2).

На следующем этапе применения категорийной стратегии были осуществлены контроль, а затем и анализ конкурентной процедуры (аукциона) по закупке автотранспортных средств, двух переторжек и процесса заключения договора.

По итогам закупочной процедуры был выявлен положительный эффект, а именно — экономия денежных средств, достигнутая за счет централизованного определения потребности и проведения совместной закупки; при этом риски удалось минимизировать на основе подробного анализа рынка.

Показатели планового экономического эффекта по итогам реализации стратегии представлены в табл. 3.

## ВЫВОДЫ

Каждый государственный заказчик обязан обеспечивать эффективность закупочной деятельности в интересах своего основного стейкхолдера в лице государства. Категорийная стратегия — это один из инструментов повышения эффективности, направленный на выполнение заданий, поставленных перед предприятиями, путем применения экономичных методов.

Внедрение категорийного контроля сопряжено с затратами и требует определенных изменений в методологии и организации деятельности. Заказчиками, которые вводят категорийный подход,

выполняются масштабные работы по унификации нормативно-справочной информации, централизации (а в некоторых уникальных случаях — кросс-централизации) закупочной деятельности, созданию аналогов, оптимизации товарно-материальных складских запасов, реформированию управления складом (в том числе внедрению виртуального склада) и снабжения.

При разработке категорийной стратегии необходимо проанализировать состояние рынка, выявить соотношение сил спроса и предложения по покупаемым товарам, а также работам и услугам. К последним она также может быть успешно применена и позволяет оценить реализованные методы закупок и тенденции рынка, определяя положение поставщика и уровень его конкурентоспособности с позиций устойчивости развития.

Масштабный эффект категорийного подхода к закупкам, заключающийся в их централизации, а также упрощении администрирования единого договора и работе с крупными поставщиками с минимумом посреднических этапов, позволяет увеличить результативность закупок; философия категорийного подхода выступает базисом стратегического планирования и проектного управления закупками. Безусловно, данный подход особенно актуален для средних и крупных предприятий («эффект масштаба»), имеющих внешних и внутренних заказчиков; он применим для номенклатуры, покупаемой как для собственных нужд, так и для последующей перепродажи.

## Матрица базовой группы стратегий

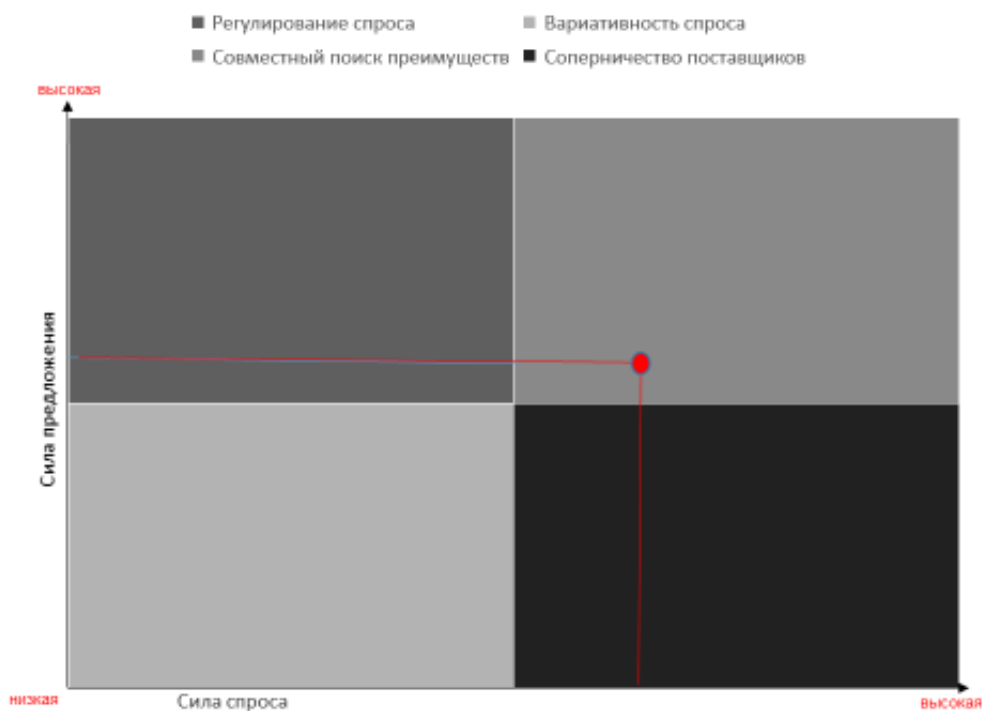


Рис. 2 / Fig. 2. Матрица базовой группы стратегий / The basic group of strategies' matrix

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

Таблица 3 / Table 3

## Показатели планового экономического эффекта по итогам реализации стратегии / Indicators of the planned economic effect based on the results of the strategies implementation

Наименование ТРУ / Name of goods, work, service	Ед. изм. / Unit of measure	Количество / Quantity	Цена за ед., базовых данных (руб., с НДС) / Price per unit, basic data (rubles, including VAT).	Корректирующий индекс / Correction index	База для анализа эффекта, с учетом корректирующего индекса (руб., с НДС) / Basis for the analysis of the effect, taking into account the correction index (rub. VAT included)	Цена за ед. в текущем расчете НМЦ (руб., с НДС) / Price per unit in the current calculation of the initial maximum price (rub. VAT included)	Эффект относительный, % / руб. с НДС / Relative effect, % / rub. VAT included
Дизельный легковой автомобиль	Шт.	330	2 536 142	1,21	92 061 954,6	2 499 998	18,5%
Бензиновый легковой автомобиль	Шт.	35	2 234 566	1,22	95 415 968,2	2 159 012	20,8%

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

## СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Буянова Е., Давыдов Н., Кельбах Л. и др. Категорийный менеджмент. Теория и практика в России. URL: [https://pl-e.ru/images/c/cc/%D0%9A%D0%B0%D1%82%D0%B5%D0%B3%D0%BE%D1%80%D0%B8%D0%B9%D0%BD%D1%8B%D0%B9\\_%D0%BC%D0%B5%D0%BD%D0%B5%D0%B4%D0%B6%D0%BC%D0%B5%D0%BD%D1%82\\_%D0%A2%D0%B5%D0%BE%D1%80%D0%B8%D1%8F\\_%D0%B8\\_%D0%BF%D1%80%D0%B0%D0%BA%D1%82%D0%B8%D0%BA%D0%B0\\_%D0%B2\\_%D0%A0%D0%BE%D1%81%D0%B8%D0%B8.pdf](https://pl-e.ru/images/c/cc/%D0%9A%D0%B0%D1%82%D0%B5%D0%B3%D0%BE%D1%80%D0%B8%D0%B9%D0%BD%D1%8B%D0%B9_%D0%BC%D0%B5%D0%BD%D0%B5%D0%B4%D0%B6%D0%BC%D0%B5%D0%BD%D1%82_%D0%A2%D0%B5%D0%BE%D1%80%D0%B8%D1%8F_%D0%B8_%D0%BF%D1%80%D0%B0%D0%BA%D1%82%D0%B8%D0%BA%D0%B0_%D0%B2_%D0%A0%D0%BE%D1%81%D0%B8%D0%B8.pdf)
2. Che H., Chen X., Yuxin C. Investigating effects of out-of-stock on consumer stockkeeping unit choice. *Journal of Marketing Research*. 2012;49(4):502–513.
3. Сергеев В.И., Эльяшевич И.П. Логистика снабжения. М.: Рид Групп; 2011. 416 с.
4. Бурлакова И.В., Карх Д.А., Ружанская Л.С. Применение категорийного менеджмента в процессе закупок на производственных предприятиях. *Управленец*. 2019;10(6):54–66.
5. Кустова Е.М. Развитие аналитического инструментария внутреннего контроля эффективности брендового бизнеса. Автореф. дисс. ... канд. экон. наук. Воронеж: ФГБОУ ВО «ВГУ»; 2022. 28 с.
6. Космуратов Б.К. Обоснование внедрения категорийной стратегии закупок на уранодобывающих предприятиях. *Горные науки и технологии*. 2020;5(4):318–335.

## REFERENCES

1. Buyanova E., Davydov N., Kelbakh L. et al. Category management. Theory and practice in Russia. URL: [https://pl-e.ru/images/c/cc/%D0%9A%D0%B0%D1%82%D0%B5%D0%B3%D0%BE%D1%80%D0%B8%D0%B9%D0%BD%D1%8B%D0%B9\\_%D0%BC%D0%B5%D0%BD%D0%B5%D0%B4%D0%B6%D0%BC%D0%B5%D0%BD%D1%82\\_%D0%A2%D0%B5%D0%BE%D1%80%D0%B8%D1%8F\\_%D0%B8\\_%D0%BF%D1%80%D0%B0%D0%BA%D1%82%D0%B8%D0%BA%D0%B0\\_%D0%B2\\_%D0%A0%D0%BE%D1%81%D0%B8%D0%B8.pdf](https://pl-e.ru/images/c/cc/%D0%9A%D0%B0%D1%82%D0%B5%D0%B3%D0%BE%D1%80%D0%B8%D0%B9%D0%BD%D1%8B%D0%B9_%D0%BC%D0%B5%D0%BD%D0%B5%D0%B4%D0%B6%D0%BC%D0%B5%D0%BD%D1%82_%D0%A2%D0%B5%D0%BE%D1%80%D0%B8%D1%8F_%D0%B8_%D0%BF%D1%80%D0%B0%D0%BA%D1%82%D0%B8%D0%BA%D0%B0_%D0%B2_%D0%A0%D0%BE%D1%81%D0%B8%D0%B8.pdf) (In Russ.).
2. Che H., Chen X., Yuxin C. Investigating effects of out-of-stock on consumer stockkeeping unit choice. *Journal of Marketing Research*. 2012;49(4):502–513.
3. Sergeev V.I., Elyashevich I.P. Supply logistics. Moscow: Read Group Publ.; 2011. 416 p. (In Russ.).
4. Burlakova I.V., Karkh D.A., Ruzhanskaya L.S. Application of category management in the procurement process at manufacturing enterprises. *Upravlenec = The Manager*. 2019;10(6):54–66. (In Russ.).
5. Kustova E.M. Development of analytical tools for internal control of brand business efficiency. Cand. econ. sci. diss. Synopsis. Voronezh: VSU; 2022. 28 p. (In Russ.).
6. Kosmuratov B.K. Justification of category procurement strategy implementation at uranium mining enterprises. *Gornye nauki i tekhnologii = Mining Science and Technology (Russia)*. 2020;5(4):318–335. (In Russ.).

## ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ / ABOUT THE AUTHOR

**Анастасия Михайловна Левандовская** — аспирантка факультета налогов, аудита и бизнес-анализа, Финансовый университет, Москва, Россия

**Anastasiia M. Levandovskaia** — postgraduate student of the department of Taxes, Audit and Business Analysis, Financial University, Moscow, Russia

<https://orcid.org/0009-0001-5398-6913>

9003838@gmail.com

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

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

*Статья поступила в редакцию 20.07.2023; после рецензирования 04.08.2023; принята к публикации 11.08.2023.*

*The article was submitted on 20.07.2023; revised on 04.08.2023 and accepted for publication on 11.08.2023.*

*Автор прочитала и одобрила окончательный вариант рукописи.*

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