

УЧЕТ. АНАЛИЗ. АУДИТ

Научно-практический журнал

DOI: 10.26764/2408-9303

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

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

Периодичность издания – 6 номеров в год

Publication frequency – 6 issues per year

Учредитель: «Финансовый университет»,
Москва Россия

Founder: “Financial University”,
Moscow, Russia

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

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

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

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

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

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

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

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

Vol. 8 • No. 6 • 2021

ACCOUNTING. ANALYSIS. AUDITING

[UCHET. ANALIZ. AUDIT]

Scientific and Practical Journal

DOI: 10.26764/2408-9303



ГЛАВНЫЙ РЕДАКТОР

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

РЕДАКЦИОННАЯ КОЛЛЕГИЯ

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Л.З. Шнейдман, доктор экономических наук, профессор, директор Департамента регулирования бухгалтерского учета,

финансовой отчетности и аудиторской деятельности Министерства финансов Российской Федерации, Москва, Россия

М.А. Эскиндаров, д.э.н., профессор, академик Российской академии образования –

председатель редакционного совета, президент Финансового университета

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

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

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

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

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

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

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

EDITOR-IN-CHIEF

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

MEMBERS OF THE EDITORIAL BOARD

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

«Учет. Анализ. Аудит»
2021, Т. 8, № 6

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

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

Учредитель

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

Главный редактор

Р.П. Булыга

Заведующий редакцией
научных журналов

В. А. Шадрин

Выпускающие редакторы

А.М. Пересыпкина,
В.П. Косарев

Корректор

С.Ф. Михайлова

Переводчики

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

Верстка

С.М. Ветров

Оформление подписки
в редакции по тел.:

8 (499) 553-10-71 (вн. 10-80),
е-mail: sfmihajlova@fa.ru
С.Ф. Михайлова

Адрес редакции:

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

Тел.: 8 (499) 553-10-84

(вн. 10-84)

Е-mail: an5er@mail.ru
www.accounting.fa.ru

Подписано в печать:

24.12.2021

Формат 60 × 84 1/8

Объем 12,25 п.л.

Заказ № 1112

Отпечатано

в Отделе полиграфии

Финансового университета

(Москва, Ленинградский пр-т, д. 51)

© Финансовый университет

ТЕОРИЯ И МЕТОДОЛОГИЯ УЧЕТНО-КОНТРОЛЬНЫХ И АНАЛИТИЧЕСКИХ ПРОЦЕССОВ

О.В. Ефимова, О.В. Рожнова

**Методология исследования корпоративного раскрытия
социальной ответственности бизнеса: информационная
база и этапы проведения 6**

МЕТОДИКИ И ПРАКТИЧЕСКИЙ ОПЫТ

Д.А. Смирнов, А.А. Заворыкин

**Налоговый аспект поддержки внедрения наилучших
доступных технологий. 21**

ОТЧЕТНОСТЬ ОРГАНИЗАЦИЙ

Н.В. Малиновская

Проблемы дефиниции «корпоративная отчетность» 31

Ю.Н. Киркач

Интегрированная отчетность в коммерческих организациях . . . 42

ПОДГОТОВКА КАДРОВ ДЛЯ НОВОЙ ЭКОНОМИКИ

М.Н. Толмачев, А.П. Цыпин

**Статистический анализ тенденций на рынке труда
постсоветских стран в 1990–2020 годах. 58**

РАЗВИТИЕ НАУЧНЫХ ШКОЛ УЧЕТА, АНАЛИЗА И АУДИТА

М.В. Мельник

**Памяти ведущего ученого, любимого учителя,
основоположника аналитической школы Финансового
университета, доктора экономических наук, профессора
Сарры Бенциановны Барнгольц 68**

ФОРУМ МОЛОДЫХ

Т.Т.К. Фан

**Влияние атрибутов корпоративного управления
на эффективность внутреннего аудита в компаниях
с государственным участием 77**

НАУЧНАЯ ЖИЗНЬ

**Возможности использования наследия российской
бухгалтерско-аналитической школы в современных
условиях 89**

Содержание журнала за 2021 г. 94

THEORY AND METHODOLOGY OF ACCOUNTING, ANALYTICAL AND CONTROL PROCESSES	
<i>O.V. Efimova, O.V. Rozhnova</i>	
Methodology for Researching Corporate Disclosure of Business Social Responsibility: Information Base and Stages of Implementation	6
METHODS AND PRACTICAL EXPERIENCE	
<i>D.A. Smirnov, A.A. Zavorykin</i>	
Tax Aspect of Supporting the Implementation of the Best Available Technologies	21
REPORTING ORGANIZATIONS	
<i>N.V. Malinovskaya</i>	
Problems of the Definition of Corporate Reporting	31
<i>Yu.N. Kirkach</i>	
Integrated Reporting in Commercial Organizations	42
STAFF TRAINING FOR THE NEW ECONOMY	
<i>M.N. Tolmachev, A.P. Tsypin</i>	
Statistical Analysis of Labor Market Trends of Post-Soviet Countries in 1990–2020	58
DEVELOPMENT OF SCIENTIFIC SCHOOLS OF ACCOUNTING, ANALYSIS AND AUDIT	
<i>M.V. Mel'nik</i>	
In Memory of the Leading Scientist, Beloved Teacher, Founder of the Analytical School of the Financial University Sarah B. Barngolts, Dr. Sci. (Econ.), Professor	68
YOUTH FORUM	
<i>T.T.Q. Phan</i>	
The Impact of Corporate Governance Attributes on the Internal Audit Efficiency in Companies with State Participation	77
ACADEMIC LIFE	
Capability of Application the Legacy of the Russian Accounting and Analytical School Nowadays	89
Contents of the Journal for 2021	94

**Accounting. Analysis. Auditing
2021, vol. 8, no. 6**

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

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

Editor-in-Chief
R.P. Bulyga

Head of Scientific Journals
Editorial Department
V.A. Shadrin

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

Proofreader
S.F. Mikhaylova

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

Design, Layout
S.M. Vetrov

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

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

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

Signed off to printing:
24.12.2021
Format 60 × 84 1/8
Size 12,25 printer sheets
Order № 1112

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

© Financial University

DOI: 10.26794/2408-9303-2021-8-6-6-20
УДК 336.717(045)
JEL C12, C51, L66, M21

Методология исследования корпоративного раскрытия социальной ответственности бизнеса: информационная база и этапы проведения

О.В. Ефимова^а, О.В. Рожнова^б

Финансовый университет, Москва, Россия

^а <https://orcid.org/0000-0002-3574-6916>; ^б <https://orcid.org/0000-0002-8955-5904>

АННОТАЦИЯ

Данной статьей авторы продолжают цикл публикаций, изучающих проблемы учета, анализа и оценки социальной ответственности экономических субъектов в условиях быстро меняющейся среды и возникающих новых вызовов для общества и бизнеса. В статье изложены методологические решения для исследования социальной ответственности российских публичных компаний различного рода деятельности на основе анализа данных, раскрываемых в их финансовой и нефинансовой отчетности. При этом использовались методы абдукции; логического анализа; логико-контентного, экспертного анализа стандартов финансовой и нефинансовой отчетности в части требований к раскрытиям социальных аспектов; анализа социальной отчетности российских компаний различного рода деятельности, а также лингвистического анализа с целью выявления практики использования отдельных терминов и понятий в финансовой и нефинансовой отчетности компаний. Изучение стандартов корпоративной отчетности позволило предложить новую модель анализа раскрытий в области корпоративной социальной ответственности. На основе оценки тенденций в социальной сфере, а также выявления возможностей и угроз для ее дальнейшего развития (обусловленных эволюцией общества, экономики и экологии, процессов цифровизации) идентифицированы наиболее важные проблемы, участие в решении которых характеризует социальную ответственность бизнеса, а также предложены и подробно описаны все этапы ее исследования. В качестве документарной базы использованы Международные стандарты финансовой отчетности, Стандарты отчетности в области устойчивого развития, Базовые индикаторы результативности Российского союза промышленников и предпринимателей (РСПП); финансовая и нефинансовая отчетность компаний отраслей материального производства. Итогом проведенных исследований стали предложения о применении многоэтапного подхода, позволяющего оценивать социальную ответственность отдельных экономических субъектов сквозь призму глобальных задач, стоящих перед страной и мировым сообществом. Анализ комплексных проблем бизнеса и цивилизации в целом позволил выделить пять топ-проблем, в свете которых следует оценивать социальную ответственность крупных компаний, а также прослеживать логическую связь этих топ-проблем с ключевыми темами раскрытий в корпоративной отчетности.

Ключевые слова: социальная ответственность; социальная отчетность; раскрытия в корпоративной отчетности; глобальные социальные проблемы; социальная деятельность экономических субъектов; социальные риски

Для цитирования: Ефимова О.В., Рожнова О.В. Методология исследования корпоративного раскрытия социальной ответственности бизнеса: информационная база и этапы проведения. *Учет. Анализ. Аудит. = Accounting. Analysis. Auditing.* 2021;8(6):6-20. DOI: 10.26794/2408-9303-2021-8-6-6-20

Methodology for Researching Corporate Disclosure of Business Social Responsibility: Information Base and Stages of Implementation

O.V. Efimova^а, O.V. Rozhnova^б

Financial University, Moscow, Russia

^а <https://orcid.org/0000-0002-3574-6916>; ^б <https://orcid.org/0000-0002-8955-5904>

ABSTRACT

This article continues a series of publications on the issues of accounting, analysis and assessment of the corporate social responsibility in a rapidly changing environment when society and business face new challenges. The authors

provide methodological solutions to the problem of studying the social responsibility of Russian public companies based on the analysis of data disclosed in their financial and non-financial statements. The research uses abduction methods; logical analysis; logical content analysis of financial and non-financial reporting standards in terms of requirements for disclosure of social aspects; expert analysis of social reporting of Russian companies; linguistic analysis in order to identify the practice of using certain terms and concepts in the financial and non-financial reporting. The analysis of corporate reporting standards made it possible to propose a new model for analyzing disclosures in the field of corporate social responsibility. The authors reveal the most important issues of the corporate social responsibility by assessing the trends in the social sphere, identifying opportunities and threats for its further development connected with the evolution of society, economy and ecology, ongoing digitalization processes. Procedures of researching business social responsibility are developed and fully described. The documentary base of the research includes International Financial Reporting Standards, Sustainable Development Reporting Standards, Basic Performance Indicators of the Russian Union of Industrialists and Entrepreneurs (RSPP) as well as financial and non-financial reports of Russian companies operating in production industries. The results of the research are the proposals to apply the multi-stage approach, which makes it possible to assess the social responsibility of certain economic entities through the prism of global tasks the country and the world community face with. The analysis of the complex problems of business and civilization allows us to identify five top problems in the light of which the social responsibility of large companies should be assessed, as well as to build a logical connection between these top problems and the key topics of disclosures in corporate reports.

Keywords: social responsibility; social reporting; disclosures in corporate reporting; global social problems; social activities of economic entities; social risks

For citation: Efimova O.V., Rozhnova O.V. Methodology for researching corporate disclosure of business social responsibility: Information base and stages of implementation. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2021;8(6):6-20. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2021-8-6-6-20

ВВЕДЕНИЕ

В последние годы существенно возросли требования стейкхолдеров¹ к раскрытию политики и действий в области социальной ответственности, предъявляемые к крупным компаниям. С учетом пристального внимания, которому они все чаще подвергаются в связи с возникающими и прогрессирующими социальными проблемами [1], такого рода предприятия начали все более активно и развернуто публиковать информацию о деятельности в области корпоративной социальной ответственности (КСО).

Внедрение и раскрытие подобной информации вносит значительный вклад в повышение конкурентоспособности организации [2]. Как показывают исследования зарубежных и отечественных ученых, социальная ответственность бизнеса способна повлиять на его финансовую эффективность за счет улучшения взаимодействия заинтересованных сторон [2–6].

Раскрытие политики в области КСО — это самостоятельное, но в то же время тесно связанное с финансовой информационной системой предоставление заинтересованным сторонам сведений о бизнес-стратегии, социальных инвестициях,

воздействии на окружающую среду и общество [3]. С одной стороны, оно является ответом на запросы извне различных заинтересованных сторон, а с другой — инструментом управления репутационными рисками, что, в свою очередь, оказывает влияние на рыночные риски и стоимость компании [4, 5].

Социальная отчетность становится важной частью раскрытия информации, отражающей ответственность бизнеса перед стейкхолдерами за деятельность в области устойчивого развития. Эмпирические исследования, связанные с изучением тенденций в данной области, раскрытия информации социального характера, как правило, базируются на «теории заинтересованных сторон». Когда компания признает интересы законных заинтересованных сторон, она добровольно или в силу обязательных требований предоставляет экологическую и социальную информацию [6].

Публичное раскрытие такого рода экологической и социальной информации становится способом выполнения организациями принципа непрерывности своей деятельности при формировании отчетности [5, 7, 8]. Экономические субъекты готовы представлять больше информации об окружающей среде и обществе, чтобы справиться с давлением заинтересованных сторон и сохранить имидж законопослушной компании, что помогает им получить доступ к ресурсам общества. Показательно, что компании таких отраслей промышленности, как

¹ Стейкхолдер — это физическое или юридическое лицо, группа лиц, чьи действия и решения могут влиять на деятельность бизнеса, процессы в нем и прибыль.

нефтегазовая, химическая, горнодобывающая и металлургическая, традиционно воспринимающиеся как негативно влияющие на окружающую среду, стремятся раскрывать больше информации о КСО, поскольку они подвергаются наиболее сильному давлению и контролю со стороны стейкхолдеров, а также связаны с соблюдением трудовых норм, требований местных сообществ и общества в целом. Следовательно, этим компаниям необходимо собирать и предоставлять больше информации о социальной ответственности [9–11]. Отсутствие или задержка в предоставлении информации социального характера может явиться сигналом о том, что компания не соблюдает социальное законодательство и принятые в стране принципы корпоративного поведения, а это ведет к увеличению коммерческих и финансовых рисков данного экономического субъекта [12, 13].

Объем и содержание раскрытий о КСО в немалой степени зависят от отраслевой принадлежности компании. Исследование Ньюсона и Дигана [4] отчетливо показывает, что компании, работающие в разных секторах, имеют неодинаковый уровень раскрытий в данной области. Так, экономические субъекты, ориентированные на потребителя (финансовые организации, предприятия сферы торговли), уделяют, как правило, особое внимание тем аспектам социальной ответственности, которые связаны с клиентами [5, 14]; а компании производственного сектора — вопросам экологических требований и безопасности персонала. В силу отмеченных особенностей одними из основных целей статьи стали изучение требований, предъявляемых к раскрытию информации о социальной ответственности бизнеса в корпоративных отчетах, и оценка соответствия данного вида отчетности публичных компаний этим требованиям.

МЕТОДОЛОГИЯ ИССЛЕДОВАНИЯ

Настоящее исследование и его результаты базируются на основах методологии, изложенных авторами ранее в статье [15], посвященной анализу требований и выработке рекомендаций по раскрытию различных аспектов социального и человеческого капитала в рамках глобальных инициатив, международных стандартов, рекомендаций профессиональных организаций и ассоциаций в области устойчивого развития и КСО для выявления ключевых тем и требований к их представлению в финансовой и нефинансовой отчетности. Был проведен обзор литературы для: выявления

основных тем, связанных с состоянием и развитием человеческого капитала и социальных отношений; освещения в академических исследованиях анализа методологии отражения этих тем в отчетности.

На данном этапе для изучения были отобраны документы, непосредственно затрагивающие аспекты социальной ответственности и ее раскрытия для заинтересованных сторон (рис. 1).

Целью анализа данных инициатив, стандартов и руководств было выявление значимых для раскрытия тем и аспектов, т.е. приоритетных в настоящее время для характеристики уровня социальной ответственности компании.

Сформулированные государствами — членами Организации Объединенных Наций 17 целей в области устойчивого развития (далее — ЦУР) на период до 2030 г.² характеризуют самые неотложные в мире экологические, социальные и экономические вопросы и представляют наиболее полный перечень существенных факторов, которые должны принимать во внимание все заинтересованные стороны. Следует отметить, что эта повестка дня универсальна и касается всех стран.

Бизнес и занятые в нем экономические агенты являются критически важными силами в достижении ЦУР. Ожидается, что предприятия не только минимизируют свое негативное воздействие на среду, но и внесут свой положительный вклад путем разработки стратегии устойчивого развития и внедрения на этой основе ответственных практик. Достижение ЦУР предполагает создание устойчивых сообществ, надежного доступа к природным ресурсам и формирование здорового и образованного населения для обеспечения субъектов хозяйствования работниками необходимой квалификации. В результате создается среда, в которой бизнес может продуктивно развиваться и преумножать стоимость для заинтересованных сторон.

Показатели ЦУР охватывают экономическую, экологическую, социальную и институциональную области и формируются на основе индикаторов, отобранных для осуществления мониторинга достижений в следовании целям устойчивого развития на макроуровне, т.е. уровне отдельных государств и регионов, которые могут быть декомпозированы на уровень отдельных экономических субъектов. Демонстрируя связь между микро- (основные по-

² Sustainable Development Goals. URL: <https://sdgs.un.org/goals>.



Рис. 1 / Fig. 1. Документарная база исследования / Documentary base of the study

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

казатели на уровне компании) и макроуровнем (показатели ЦУР на национальном и глобальном уровнях), корпоративные отчеты помогают понять влияние отдельных экономических субъектов на реализацию ЦУР. Данные могут рассматриваться в качестве основы для формирования отчетности в области устойчивого развития и, следовательно, представляют минимальный объем раскрываемой информации, который необходим, чтобы ответственные государственные структуры могли оценить вклад бизнеса в достижение ЦУР. При этом организации имеют возможность раскрыть большой объем информации в качественной или количественной форме с учетом ее значимости для заинтересованных сторон.

Практически все цели устойчивого развития имеют социальную направленность. Согласно исследованиям PwC³ компании во всем мире в числе приоритетных указывают следующие:

№ 8 — «Содействие поступательному и устойчивому экономическому росту, полной и производительной занятости и достойной работе для всех»;

№ 13 — «Действия по борьбе с изменениями климата и их последствиями»;

№ 12 — «Переход к рациональным моделям потребления и производства»;

№ 3 — «Обеспечение здорового образа жизни и содействие благополучию людей любого возраста»;

№ 9 — «Создание устойчивой инфраструктуры, содействие всеохватной и устойчивой индустриализации и стимулирование инноваций»⁴.

Достойный труд и экономический рост (ЦУР № 8) большинство компаний назвали наиболее приоритетными. Данная тенденция является вполне объяснимой, поскольку достижение более высокого уровня экономической эффективности предполагает высокую мотивацию, обеспечение безопасных условий труда, технологическую модернизацию и внедрение инноваций.

По результатам проведенного авторами анализа большинство корпоративных отчетов публичных компаний в России и в мире содержат сведения о целях в области устойчивого развития и значимых показателях эффективности. Это означает,

³ PricewaterhouseCoopers (PwC) — международная сеть компаний, предлагающих услуги в области консалтинга и аудита.

⁴ From promise to reality: Does business really care about the SDGs? <https://www.pwc.com/gx/en/sustainability/SDG/sdg-reporting-2018.pdf> (дата обращения: 24.08.2021).

что все большее количество компаний стремится согласовывать свою стратегию с ЦУР.

Среди значимых для настоящего исследования положений стандартов GRI⁵, концептуальных основ интегрированной отчетности⁶ и ISO 26000⁷ были выявлены рекомендации для раскрытия информации о: признании социальной ответственности и взаимодействии с заинтересованными сторонами; способах интеграции социально ответственного поведения в стратегию организации; создании ценности; трудовых практиках. Подобные рекомендации явно или опосредованно содержатся во всех трех стандартах (руководящих основах).

Проведенный анализ перечисленных документов позволил сделать вывод о том, что, хотя их структура и контент различаются, элементы и содержание в части раскрытия социальных аспектов взаимосвязаны и не противоречат друг другу. Принципы, сформулированные в данных стандартах (руководствах), также коррелируются друг с другом и отражают непрерывный процесс развития корпоративной отчетности и ее гармонизации.

С учетом значимости и глобального характера проблемы пандемии COVID-19 в процессе проведения исследования особое внимание было уделено анализу рекомендаций руководства в отношении роли бизнеса и его влияния на здоровье и благополучие сотрудников, их семей и сообществ (The Culture of Health for Business (COH4B))⁸.

И наконец, изучение Рекомендаций по учету климатических изменений Task Force on Climate-related Financial Disclosures (TCFD)⁹ позволило авторам статьи сделать вывод о возможности использования разработанной в данном документе структуры климатических раскрытий для представления социальной отчетности [9, 10].

В целях расширения границ исследования, имеющегося положительного опыта формирования и анализа хозяйствующими субъектами информации социального характера была детально изучена

⁵ The global standards for sustainability reporting. URL: <https://www.globalreporting.org/standards/>.

⁶ Value Reporting Foundation. URL: <https://www.integratedreporting.org/resource/international-ir-framework/>.

⁷ Guidance on social responsibility. URL: <https://www.iso.org/standard/42546.html>.

⁸ Culture of Health for Business. URL: https://healthforhumanityreport.njj.com/_document/gri-culture-of-health-for-business-coh4b-framework?id=00000179-e942-db75-a97b-ebe2a5260000 (дата обращения: 22.08.2021).

⁹ Task Force on Climate-related Financial Disclosures (TCFD). URL: <https://www.fsb-tcfid.org/>.

«Типовая методика разработки техпромфинплана¹⁰ производственного объединения (комбината), предприятия» советского времени¹¹ и прежде всего ее раздел «Разработка плана социального развития коллектива». Данная методика предусматривала использование развернутой и сбалансированной между разделами этого документа системы показателей, характеризующих социально-демографическую структуру производственного коллектива, условия труда, мероприятия по укреплению здоровья работников, улучшению их социально-культурных и жилищно-бытовых условий.

Для разработки плана социального развития коллектива формировались данные, позволяющие:

- классифицировать членов коллектива по социально-демографическим признакам (в целом и по группам);
- составлять социальный паспорт, консолидирующий большинство итоговых аналитических показателей;
- хранить и обрабатывать социальную информацию;
- использовать социальную информацию при определении эффективности мероприятий плана социального развития;
- определять степень влияния мероприятий по внедрению технического прогресса на социально-демографическую структуру работающих;
- выполнять комплексный анализ и прогноз развития занятости и вовлечения трудоспособного населения;
- формировать систему социальной информации на уровне предприятия, района, города;
- получать информацию для организации работы органов социального обеспечения.

Для планирования и анализа мероприятий по изменению социально-демографической структуры работников использовалась система показателей, характеризующих структуру персонала по таким параметрам, как возраст, пол, уровень квалифи-

кации, образование, стаж, социальное положение. Социально-квалификационный состав коллектива (и его изменение) утверждался на длительный период в тесной увязке с другими разделами техпромфинплана.

С учетом потребностей производства и социальных задач на основе вышеперечисленных данных о сотрудниках разрабатывался план повышения квалификации и образования кадров. Особенно важным представляется опыт учета уровня образования и квалификации по так называемым «исчезающим» профессиям, наличие которых приводит к высвобождению работников. На основе расчетных данных выявлялся контингент для прохождения подготовки для овладения более перспективными профессиями.

Мероприятия по улучшению условий и охране труда планировались по следующим основным группам условий труда:

- общие;
- технические;
- санитарно-гигиенические;
- психофизиологические и санитарно-бытовые;
- условия безопасности.

Состав мероприятий по каждой из перечисленных выше групп зависел от отраслевых особенностей и характера деятельности и включал в себя в том числе меры по предупреждению производственного травматизма и профессиональных заболеваний.

С целью планирования социально-культурных и жилищно-бытовых условий разрабатывалась типовая форма, состоящая из двух частей. В первой части — «Показатели» — отражался достигнутый и намечаемый на планируемый год уровень по приведенным в форме показателям. Во второй части — «Мероприятия» — отражались задания и работы, обеспечивающие предусмотренный в первой части формы уровень показателей, в том числе по таким направлениям, как жилищно-бытовые условия, базы отдыха для работающих и членов их семей, транспортное обслуживание, коммунальные услуги. Изучение опыта формирования и анализа информации социального характера по Типовой методике разработки техпромфинплана производственного объединения (комбината) привело к обоснованному выводу о возможности:

- проецировать использованный в ней подход комплексного решения социальных вопросов в рамках экономического субъекта на построение

¹⁰ Техпромфинплан предприятия — комплексный текущий план производственной, технической и финансовой деятельности, а также социального развития коллектива промышленного предприятия, конкретизирующий показатели перспективного плана и предусматривающий выполнение плановых заданий с наибольшей эффективностью.

¹¹ Типовая методика разработки техпромфинплана производственного объединения (комбината), предприятия советского времени (одобрена Постановлением Госплана СССР от 19.10.1977 № 125). URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?base=ESU&n=30893&req=doc#HLqthlSm8wDJ3tab2> (дата обращения: 24.08.2021).

социальных раскрытий современными российскими бизнес-структурами;

- непосредственно использовать ряд конкретных показателей.

Проведенное исследование стандартов нефинансовой отчетности (и иных документов) для формирования социальной информации и ее анализа, обзора литературы и изучения лучшей практики социальных раскрытий в корпоративных отчетах компаний позволило выделить наиболее значимые для оценки КСО темы (раскрытия), совокупность которых, как мы полагаем, дает представление о работе предприятия по каждой топ-проблеме (рис. 2).

Разумеется, данные темы в дальнейшем могут быть декомпозированы на более мелкие в зависимости от их значимости для конкретной организации с учетом ее отраслевых особенностей и целей в области развития социального и человеческого капитала.

В качестве объектов исследования были выбраны крупные российские и зарубежные компании с различными видами деятельности на основе предварительного изучения их отчетности. Основное внимание было уделено отечественным организациям; отчетность иностранных компаний изучалась для лучшего понимания возможных проблем с информированием заинтересованных лиц в нашей стране. Кроме того, использование стандартов нефинансовой отчетности уже распространено среди крупных предприятий, и они заинтересованы в ее качестве, так как являются участниками фондовых рынков, конкурентной борьбы на международном уровне, имеют ресурсы для подготовки соответствующей информации будучи (в основном) публичными субъектами, всегда находящимися на виду мирового сообщества.

На следующем этапе отобранные для изучения существенные темы были соотнесены с топ-проблемами. Данное распределение не является однозначным, однако полагаем, что оно позволяет дать общую оценку раскрытию предприятиями информации о вкладе в решение каждой из топ-проблем (рис. 3).

Несомненно, что при формировании системы показателей в разрезе выбранных существенных тем следует учитывать отраслевые особенности, поскольку для разных сфер деятельности важны свои категории информации о деятельности в области социальной ответственности.

Например, сетевой ритейл сталкивается с проблемами в цепочке поставок, в особенности в обла-

сти закупок у местных поставщиков, а также упаковки и продвижения продуктов, отвечающих целям и задачам устойчивого развития; предприятия металлургической, горнодобывающей, нефтяной и газовой отраслей часто встречаются с вопросами охраны окружающей среды, соблюдения интересов местных сообществ, производственной безопасности и т.д. Определение ключевых показателей эффективности (КПИ)¹² по отраслям позволяет отразить конкретные аспекты, наиболее актуальные для отдельной организации, и в то же время обеспечить сопоставимость между компаниями отрасли как в одной стране, так и во всем мире.

Подход к разработке ключевых показателей в области социальной ответственности бизнеса дополняет и конкретизирует сведения различных видов отчетности компаний, в первую очередь финансовой. Интеграция социальных показателей с показателями финансовой отчетности может помочь компаниям решить одну из главных проблем корпоративной отчетности в настоящее время — недостаток доверия к ней со стороны заинтересованных лиц. Такая интеграция позволяет бизнесу информировать стейкхолдеров о предпринимаемых действиях в области социальной ответственности, их финансовых последствиях, рисках и выгодах.

Для решения комплексной задачи обеспечения обоснованного формирования системы сопоставимых и уместных ключевых показателей эффективности по отраслям авторами разработан соответствующий алгоритм действий и аналитических процедур (рис. 4).

Представленная на рис. 4 схема дает возможность сформировать систему ключевых показателей эффективности (КПЭ), которая будет согласована, с одной стороны, с отмеченными топ-проблемами, а с другой — с показателями финансовой отчетности. Предлагаемый подход позволяет выделить области наибольших рисков и возможностей для решения отмеченных топ-проблем.

Следующий этап исследования связан с установлением критериев для оценки качества раскрытия тем применительно к участию в решении топ-проблем. Исходя из требования простоты оценки и ее большей однозначности, предлагаем использовать всего лишь два значения по критерию «глубина рас-

¹² KPI (Key Performance Indicators), или ключевые показатели эффективности — числовые выраженные в абсолютных или относительных (процентных) значениях показатели для измерения результативности и эффективности принятых действий.



Рис. 2 / Fig. 2. Существенные темы для раскрытия социальных аспектов в корпоративной отчетности /
Material topics for the disclosure of social aspects in corporate reporting

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

крытия»: «упоминание» или «раскрытие». Эксперт, определяя оценку, должен руководствоваться представляемой пользователю отчетности возможностью уяснить конкретные действия по направлению социальной деятельности; ее планируемый объем и уровень выполнения плана; увидеть связанные с данной деятельностью риски; понесенные затраты; полученный эффект от принятых мер и ожидаемые в близком и отдаленном будущем последствия; степень влияния принимаемых мер на каждую топ-проблему, затраты на ее решение, вклад в ее решение; способы достижения этого решения; влияние на экономические показатели предприятия и, соответственно, влияние экономических показателей на социальные и экологические показатели.

Далее, на этапе эмпирических исследований, проводимый анализ и интерпретация полученных результатов должны привести к получению общей картины и выявлению основных тенденций в отношении раскрытия компанией социальной ответственности, а также ее отражению в отчетности. Важным результатом данного этапа является заключение эксперта о вкладе предприятия в решение каждой из конкретных топ-проблем и его описания.

На заключительном этапе формируются рекомендации по повышению социальной ответст-

венности предприятий и качеству ее раскрытия в отчетности. На основе активных диалогов с заинтересованными сторонами и анализа полученной обратной связи дается оценка воспринимаемости информации и выявляются существенные темы и показатели, по которым компания обладает потенциалом повышения своей социальной ответственности.

Более подробно эмпирические этапы исследования будут раскрыты авторами в отдельной статье практического характера, освещающей реализацию всех предложенных методологических решений.

РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

В результате проведенного исследования разработаны и предложены методологические решения, необходимые для анализа и оценки социальной ответственности российских экономических субъектов, относящихся к крупному бизнесу, на основе информации, содержащейся в их финансовой и нефинансовой отчетности (см. таблицу).

Предлагаемая методология исследования имеет комплексный характер и позволяет системно проанализировать содержание соответствующей информации, качество ее раскрытия, соотнести установленные топ-проблемы с существенными для раскрытия темами и разработать рекоменда-

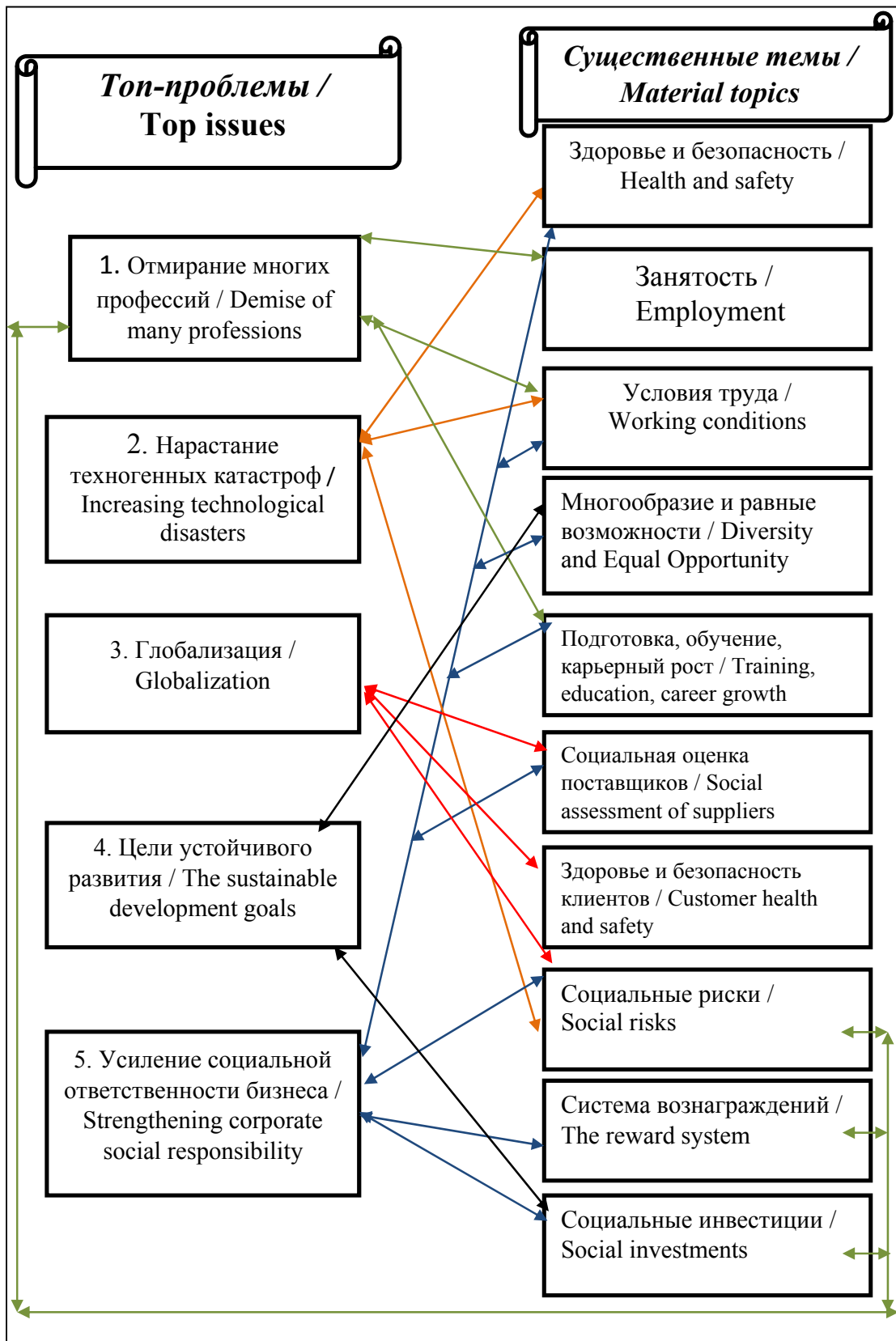


Рис. 3 / Fig. 3. Соотношение топ-проблем и тем / Correlation between top issues and topics

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

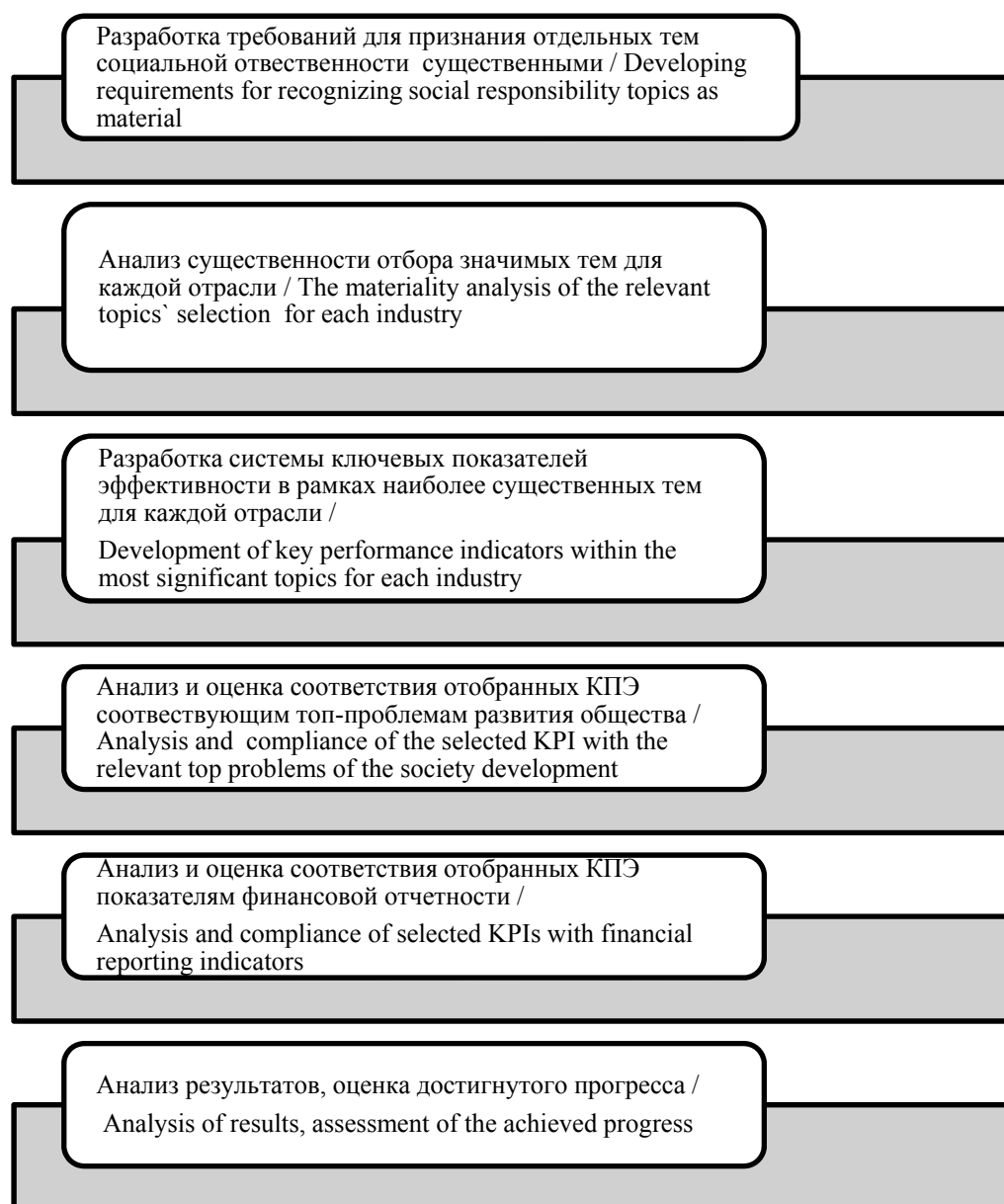


Рис. 4 / Fig. 4. Принципиальная схема формирования системы КПЭ / Schematic diagram of the formation of the KPI system

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

ции по повышению социальной ответственности предприятий и качеству ее отражения в финансовой и нефинансовой отчетности.

Предложенные методологические решения по изучаемой теме имеют определенные ограничения, главное из которых — отсутствие обширной практики применения, хотя отдельные их элементы уже многократно использовались при научном изучении социальной деятельности субъектов экономики. Для разработки предложений применялся метод абдукции, позволивший сформулировать

научную гипотезу, посредством которой можно было бы раскрыть внутренний механизм, лежащий в основе корреляции социальной деятельности предприятий, ее отражения в их отчетности и решения актуальных, значимых для общества, страны, региона социальных проблем. То есть на основе наблюдаемых событий и фактов, связанных с социальной деятельностью, объяснить роль бизнеса в продвижении человечества к решению важнейших социальных вопросов, в свою очередь позволяющих решать экономические и экологические проблемы.

Таблица / Table
 Этапы исследования социальной ответственности экономических субъектов и ожидаемые результаты /
 Stages of researching economic entities social responsibility and expected results

Этап / Stage	Содержание этапа / Stage content	Метод анализа / Method of analysis	Результат этапа / Stage result
1. Предварительный анализ / Preliminary analysis			
1	Установление наиболее значимых требований для идентификации социальной ответственности экономических субъектов / Establishment of the most significant requirements for the identification of social responsibility of economic entities	Абдукция* экспертный метод / Abduction, an expert method	Представление информации стейкхолдерам об участии в решении наиболее актуальных топ-проблем социальной сферы / Providing information to stakeholders about participation in solving the most pressing top problems of the social sphere
2	Содержание требований / Content of requirements	Абдукция, экспертный метод / Abduction, an expert method	Идентификация топ-проблем социальной сферы / Identification of the top problems of the social sphere
2. Конкретизация объекта исследования и тем для оценки содержания и качества раскрытия информации об участии в решении топ-проблем / Specification of the research object and topics for assessing the content and quality of information about participation in solving top problems			
.1	Определение группы, кластера экономических субъектов / Definition of a group, cluster of economic entities	Абдукция, экспертный метод / Abduction, an expert method	Крупные российские компании / Large Russian companies
2	Определение существенных тем, прежде всего соответствующих требованиям стандартов нефинансовой отчетности либо самостоятельно включаемых предприятием в отчетность (возможно агрегирование либо дезагрегирование тем, указанных в отчетности) / Identification of significant topics, primarily those that meet the requirements of non-financial reporting standards, or are independently included by the enterprise in the reporting (aggregation or disaggregation of topics specified in the reporting is possible)	Абдукция, экспертный метод / Abduction, an expert method	Отбор наиболее важных тем в соответствии со стандартами нефинансовой отчетности и стратегией экономического субъекта / Selection of the most important topics in accordance with non-financial reporting standards and the strategy of an economic entity
3. Соотнесение установленных топ-проблем с существенными для раскрытия темами / Correlation of established top issues with topics essential for disclosure			
	Определение отобранных тем раскрытий, характеризующих участие предприятия в решении каждой из пяти топ-проблем / Identification of selected topics that reveal the company's participation in solving each of the top five problems	Абдукция, экспертный метод / Abduction, an expert method	Соотношение тем и топ-проблем (рис. 3) / The correlation between topics and top issues (Fig. 3)
4. Выбор критериев для оценки качества раскрытия тем применительно к участию в решении топ-проблем / Selection of criteria for assessing the quality of disclosure of topics with regard to participation in solving top problems			
	Определение критериев для оценки качества раскрытий / Definition of criteria for assessing the quality of disclosures	Экспертная оценка, сравнительный анализ / Expert assessment, comparative analysis	Установление критериев оценки / Establishment of evaluation criteria

Окончание таблицы / Table (continued)

Этап / Stage	Содержание этапа / Stage content	Метод анализа / Method of analysis	Результат этапа / Stage result
5. Анализ и интерпретация полученных результатов / Analysis and interpretation of the results obtained			
1	Характеристика общей картины социальной ответственности предприятий / Characteristics of the general picture of corporate social responsibility	Социально-экономический анализ / Social and economic analysis	Описание тенденций и их развития в отношении социальной ответственности предприятий и ее отражения в их отчетности / Description of trends and their development in relation to the social responsibility of enterprises and its reflection in their reporting
2	Анализ показателей социальной ответственности бизнеса / Analysis of social responsibility indicators	Социально-экономический анализ / Social and economic analysis	Анализ динамики показателей в разрезе выявленных существенных тем, оценка сопоставимости показателей, полноты раскрытия, эффективности предпринимаемых усилий / Analysis of the dynamics of indicators in the context of identified significant topics, assessment of comparability of indicators, completeness of disclosure, effectiveness of the efforts undertaken
3	Выявление сильных и слабых сторон в части раскрытия социальной ответственности отдельных предприятий / Identification of strengths and weaknesses in terms of disclosure of social responsibility of individual enterprises	SWOT-анализ / SWOT-analysis**	Описание вклада предприятия в решение каждой из конкретных топ-проблем, оценка вклада и его описание / Description of the company's contribution to the solution of each of the specific top problems, assessment of the contribution and evaluation of its description
6. Разработка рекомендаций по повышению социальной ответственности предприятий и качеству ее раскрытия в отчетности / Development of recommendations to improve the social responsibility of enterprises and the quality of its disclosure in the financial statements			
1	Определение тем, по которым компания имеет потенциал для усиления своей социальной ответственности / Identification of topics where the company has the potential to strengthen its social responsibility	Социально-экономический анализ, методы сравнительного анализа / Socio-economic analysis, comparative analysis	Перечень тем и подтем, по которым возможно повышение эффективности социальной деятельности / A list of topics and sub-topics for which it is possible to increase the effectiveness of social activities
2	Определение способов, методов, инструментов повышения качества раскрытия информации о социальной ответственности (ответственности) / Defining methods and tools for improving the quality of social responsibility disclosure	Анализ восприятия информации, диалоги с заинтересованными сторонами, анализ обратной связи / Analysis of information perception, dialogues with stakeholders, feedback analysis	Перечень способов, методов, инструментов повышения качества раскрытия информации о социальной ответственности (ответственности) / List of methods, tools for improving the quality of social responsibility disclosure
3	Определение направлений, возможных пояснений и расширений к стандартам отчетности / Identification of directions, possible explanations and extensions to reporting standards	Анализ покрытия темами топ-проблем / Analysis of coverage of top issues with topics	Перечень направлений возможных пояснений и расширений к стандартам отчетности в части представления информации социального характера / The list of directions of possible explanations and extensions to the reporting standards regarding the presentation of social information

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

Примечание / Note: * Абдукция – познавательная процедура, направленная на поиск правдоподобных объяснительных гипотез в процессе рассуждения

** SWOT-анализ – метод стратегического планирования, заключающийся в выявлении факторов внутренней и внешней среды организации и разделении их на четыре категории: Strengths (сильные стороны), Weaknesses (слабые стороны), Opportunities (возможности), Threats (угрозы).

ВЫВОДЫ

Резкий рост во всем мире добровольной отчетности в области устойчивого развития дает основание заключить, что и сами отчитывающиеся корпорации, и их заинтересованные стороны видят и достаточно высоко оценивают полезность публичного представления подобных отчетов. Однако отсутствие обязательных требований к их представлению приводит к избирательному характеру и многовариантной структуре раскрытий отчетной информации. В целом в отчетах компаний прослеживается стремление подчеркнуть положительный эффект от своей деятельности, а нерешенным проблемам уделяется незначительное внимание. В этой связи следует полагать, что без обязательной отчетности по ключевым показателям эффективности КПЭ (определяемым и раскрываемым на основе общепринятой методики), соответствующей конкретным целям устойчивого развития и индикаторам, учитывающим отраслевые особенности, проблема удовлетворения важнейших информационных потребностей заинтересованных сторон не может быть решена.

Подход КПЭ, фокусируемый на ограниченном количестве наиболее актуальных тем устойчивого развития для предприятий конкретных отраслей, имеет свои преимущества, поскольку он может помочь:

- выявить аспекты результатов деятельности компаний, как отрицательно, так и положительно воздействующих на решение важнейших социальных проблем;
- установить наиболее актуальную информацию, которую экономический субъект может формировать и раскрывать;
- представлять данные в удобном стандартизированном формате, позволяющем сравнивать показатели социальной ответственности.

Такой подход должен опираться на уже имеющийся обширный опыт и лучшую практику разработки корпоративных отчетов, а также результаты выполненных исследований и диалогов с заинтересованными сторонами. Несомненно, он будет служить ориентиром для корпораций, поскольку его использование дает им возможность сосредотачивать внимание на освещении в отчетности более существенных и важных вопросов, представляющих наибольший интерес для ключевых заинтересованных сторон.

Подход к разработке КПЭ в области социальной ответственности бизнеса дополняет и конкретизи-

рует сведения иных видов отчетности (в том числе о следовании целям устойчивого развития и собственно финансовую). С одной стороны, ключевые показатели эффективности должны быть согласованы с показателями иных видов отчетности; и в то же время они позволяют улучшать раскрытие информации за счет отражения тех индикаторов, которые важны и являются наиболее существенными для определенных отраслей экономики, поскольку проистекают из особенностей основной деятельности и бизнес-моделей компании в этом секторе. В результате они могут восполнить пробелы в формировании информационного образа компании в других видах отчетности. Так, если в своих корпоративных отчетах компания сообщает о конкретных мерах в области следования целям устойчивого развития и их последствиях для бизнес-процессов, то финансовая отчетность в таком случае должна подтвердить данные сведения или, по крайней мере, не быть противоречивой. Интеграция КПЭ с показателями финансовой отчетности может способствовать решению одной из главных проблем корпоративной отчетности в настоящее время — недостатку доверия к ней со стороны заинтересованных лиц. Такая интеграция помогает компаниям информировать стейкхолдеров о предпринимаемых действиях в области ЦУР, их финансовых последствиях, рисках и выгодах. Разумеется, решению данной проблемы должна предшествовать большая исследовательская и методическая работа, чтобы сделать обоснованный выбор КПЭ и затем интегрировать (гармонизировать) их с показателями финансовой отчетности.

Полагаем возможным использовать полученные результаты и для исследования иных сфер, значимых для устойчивого развития общества, например экологической и экономической. Также считаем важным получение практических результатов и их обобщение в целях применения сделанных рекомендаций. Возможно углубление каждого этапа и его развитие за счет внимания к смежным вопросам. Универсальность предложенной методики состоит в ее относительной простоте и возможности актуализации, но с учетом понимания того, что с течением времени выделенные топ-проблемы могут видоизмениться. Также следует учитывать быстро развивающиеся технологии представления информации, ее визуализации, обработки, анализа и использования.

Авторы приглашают научное сообщество к обсуждению представленных ими результатов и продолжению научной дискуссии для поиска новых решений.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Godfrey P. C., Hatch N. W. Researching Corporate Social Responsibility: An Agenda for the 21st Century. *Journal of Business Ethics*. 2007;(70):87–98.
2. Cheng B., Ioannou I., Serafeim G. Corporate social responsibility and access to finance. *Strategic Management Journal*. 2014;35(1):1–23.
3. Amel-Zadeh A., Serafeim G. Why and How Investors Use ESG Information: Evidence from a Global Survey. *Financial Analysts Journal*. 2018;74(3):87–103.
4. Newson M., Deegan C. Global expectations and their association with corporate social disclosure practices in Australia, Singapore, and South Korea. *The International Journal of Accounting*. 2002;37(2):183–213.
5. Parker L., Cowen S. S., Feretti L. B. The impact of corporate characteristics on social responsibility disclosure: A typology and frequency-based analysis. *Accounting, Organizations and Society*. 1987;(12):111–122.
6. Когденко В.Г., Мельник М.В. «Интегрированная отчетность: вопросы формирования и анализа». *Международный бухгалтерский учет*. 2017;10(304):2.
7. Вахрушина М.А. К вопросу о связи бухгалтерского и статистического видов учета. *Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях*. 2018;1(433):32–48.
8. Малиновская Н.В. Тенденции развития публичной отчетности в условиях цифровизации. *Международный бухгалтерский учет*. 2020;5(23):484–502.
9. Ефимова О.В., Рожнова О.В. Стратегия гармонизации финансовой и нефинансовой отчетности в области раскрытий климатических рисков (часть 1). *Учет-анализ-аудит*. 2020;7(3):18–25.
10. Ефимова О.В., Рожнова О.В. Стратегия гармонизации финансовой и нефинансовой отчетности в области раскрытий климатических рисков (часть 2). *Учет-анализ-аудит*. 2020;7(4):6–17.
11. Nguyen T. H., Vu Q. T., Nguyen D. M., Le H. L. Factors Influencing Corporate Social Responsibility Disclosure and Its Impact on Financial Performance: The Case of Vietnam. *Sustainability*. 2021;13(15):8197.
12. Вавилина А.В., Комарова Т.В., Веленси И.Р., Райх Р.С. Корпоративная социальная ответственность как элемент бизнес-стратегии компании. *Лидерство и менеджмент*. 2019;6(4):425–436.
13. Гущина И.Э. Управленческий учет корпоративной социальной ответственности. *Финансовый вестник. Финансовый вестник: финансы, налоги, страхование, бухгалтерский учет*. 2019;(9):54–62.
14. Coffie W., Aboagye-Otchere F., Musah A. Corporate social responsibility disclosures (CSR), corporate governance and the degree of multinational activities: Evidence from a developing economy. *Journal of Accounting in Emerging Economies*. 2018;8(21):106–123.
15. Ефимова О.В., Рожнова О.В. Методология исследования корпоративного раскрытия социальной ответственности бизнеса: концептуальный подход. *Учет. Анализ. Аудит*. 2021;8(5):28–40.

REFERENCE

1. Godfrey P. C., Hatch N. W. Researching Corporate Social Responsibility: An Agenda for the 21st Century. *Journal of Business Ethics*. 2007;(70):87–98.
2. Cheng B., Ioannou I., Serafeim G. Corporate social responsibility and access to finance. *Strategic Management Journal*. 2014;35(1):1–23.
3. Amel-Zadeh A., Serafeim G. Why and How Investors Use ESG Information: Evidence from a Global Survey. *Financial Analysts Journal*. 2018;74(3):87–103.
4. Newson M., Deegan C. Global expectations and their association with corporate social disclosure practices in Australia, Singapore, and South Korea. *The International Journal of Accounting*. 2002;37(2):183–213.
5. Parker L., Cowen S. S., Feretti L. B. The impact of corporate characteristics on social responsibility disclosure: A typology and frequency-based analysis. *Accounting, Organizations and Society*. 1987;(12):111–122.
6. Kogdenko V. G., Mel'nik M. V. "Integrated reporting: issues of generation and analysis". *International accounting*. 2017;10(304):2. (In Russ.).
7. Vahrushina M. A. To the issue of relationship between accounting and statistical reporting. *International accounting*. 2018;1(433):32–48. (In Russ.).
8. Malinovskaya N. V. Trends in development of public reporting under conditions of digitlization. *International accounting 2020*. 2020;5(23):484–502. (In Russ.).

9. Efimova O.V., Rozhnova O.V. Strategy of harmonization of financial and non-financial reporting disclosures of climate risk (part 1). *Accounting. Analysis. Audit.* 2020;7(3):18–25. (In Russ.).
10. Efimova O.V., Rozhnova O.V. Strategy of harmonization of financial and non-financial reporting in the field of climate risk disclosures (part 2). *Accounting. Analysis. Audit.* 2020;7(4):6–17. (In Russ.).
11. Nguyen T.H., Vu, Q.T., Nguyen D.M., Le H.L. Factors Influencing Corporate Social Responsibility Disclosure and Its Impact on Financial Performance: The Case of Vietnam. *Sustainability.* 2021;13(15):8197
12. Vavilina A.V., Komarova T.V., Velensi I.R., Rajh R.S. Corporate social responsibility as an element of a company's business strategy. *Leadership and Management.* 2019;6(4):425–436. (In Russ.).
13. I.E. Gushchina. Managerial accounting of corporate social responsibility. *Financial Newsletter: finance, taxes, insurance, accounting.* 2019;(9):54–62. (In Russ.).
14. Coffie W., Aboagye-Otchere F., Musah A. Corporate social responsibility disclosures (CSRD), corporate governance and the degree of multinational activities: Evidence from a developing economy. *Journal of Accounting in Emerging Economies.* 2018;8(21):106–123.
15. Efimova O.V., Rozhnova O.V. Methodology for researching corporate social responsibility of a business: conceptual approach. *Accounting. Analysis. Auditing.* 2021;8(5):28–40. (In Russ.).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ

Ольга Владимировна Ефимова — доктор экономических наук, профессор, профессор Департамента бизнес-аналитики, Финансовый университет. Москва, Россия
OEfimova@fa.ru efimova@mail.ru

Ольга Владимировна Рожнова — доктор экономических наук, профессор, профессор Департамента корпоративной отчетности и аудита, Финансовый университет, Москва, Россия
ORozhnova@fa.ru | rognova@mail.ru

ABOUT THE AUTHORS

O'lga V. Efimova — Dr. Sci. (Econ.), Professor, Professor of the Business Analytics Department, Financial University, Moscow, Russia
oefimova@fa.ru

O'lga V. Rozhnova — Dr. Sci. (Econ.), Professor, Professor of the Department of Corporate Reporting and Auditing, Financial University, Moscow, Russia
rognova@mail.ru

Статья поступила в редакцию 04.10.2021; после рецензирования 01.11.2021; принята к публикации 22.11.2021.

Авторы прочитали и одобрили окончательный вариант рукописи.

The article was submitted on 04.10.2021; revised on 01.11.2021 and accepted for publication on 22.11.2021.

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

ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2021-8-6-21-30
УДК 336.226.4,336.225.66,336.221.4(045)
JEL H23, H25, E61

Налоговый аспект поддержки внедрения наилучших доступных технологий

Д.А. Смирнов^а, А.А. Заворыкин^б

Финансовый университет, Москва, Россия

^а <https://orcid.org/0000-0003-3112-0585>; ^б <https://orcid.org/0000-0002-2426-8488>

АННОТАЦИЯ

Статья посвящена исследованию налогового аспекта поддержки внедрения наилучших доступных технологий (НДТ) в России. Авторами выполнено сравнение отечественного и зарубежного опыта использования экономических инструментов (в частности, фискальных) для поддержания устойчивого развития и внедрения инновационных технологий в природоохранную деятельность и приведены аргументы в их пользу. На основе гипотезы «множественного выигрыша» от применения фискальных инструментов в данной области обосновывается более широкого подхода к анализу многофакторности воздействия корректирующих налогов на различные социально-экономические показатели. Доказано, что современная фискальная схема поддержки наилучших доступных технологий должна служить множественным целям, опираться не только на методы снижения нагрузки для внедряющих инновации предприятий. Предложены изменения существующего алгоритма поддержки НДТ и системы корректирующих фискальных платежей, которые соответствуют идеям «множественного выигрыша» и должны способствовать ускорению внедрения необходимых экологически ориентированных инноваций.

Ключевые слова: экологическое налогообложение; наилучшие доступные технологии; экстерналии; налоговое стимулирование; налоговое администрирование; устойчивое развитие

Для цитирования: Смирнов Д.А., Заворыкин А.А. Налоговый аспект поддержки внедрения наилучших доступных технологий. *Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing*. 2021;8(6):21-30. DOI: 10.26794/2408-9303-2021-8-6-21-30

ORIGINAL PAPER

Tax Aspect of Supporting the Implementation of the Best Available Technologies

D.A. Smirnov^а, A.A. Zavorykin^б

Financial University, Moscow, Russia

^а <https://orcid.org/0000-0003-3112-0585>; ^б <https://orcid.org/0000-0002-2426-8488>

ABSTRACT

The article is dedicated to the study of the tax aspect of supporting the implementation of best available technologies (BAT) in Russia. The authors compare domestic and foreign experience of using environmental protection tools to support sustainable development and implementation of innovative technologies. The article provides arguments in favor of using fiscal instruments to support BAT and sustainable development goals and draws some conclusions based on the results of the recent application of fiscal instruments for environmental protection and sustainable development. The “multiple win” hypothesis is used to justify the application of fiscal instruments for environmental protection, in particular the need for a broader approach to the analysis of multifactor impact of corrective taxes on various socioeconomic indicators. It is assumed that a modern fiscal scheme for supporting BAT should serve broad purposes, relying not only on the methods to reduce the burden on enterprises implementing innovations. The authors propose several changes to the existing scheme of supporting BAT and fiscal payments. These changes are in line with the “multiple win” idea and should qualitatively contribute to the acceleration of the introduction of environmentally oriented innovations.

Keywords: environmental taxation; best available techniques; externalities; tax incentives; tax administration; sustainable development

For citation: Smirnov D.A., Zavorykin A.A. Tax aspect of supporting the implementation of the best available technologies. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2021;8(6):21-30. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2021-8-6-21-30

© Смирнов Д.А., Заворыкин А.А., 2021

ВВЕДЕНИЕ

На протяжении последних пятидесяти лет международное сообщество в лице Организация Объединенных Наций (ООН) пыталось выработать широкий спектр мер по ликвидации социального неравенства, выравниванию темпов экономического роста стран, поддержке здравоохранения, защите населения от последствий изменений состояния окружающей среды, стимулированию возобновляемых источников энергии — преодолению трудностей, обусловленных рыночными экстерналиями [1, 2]. Указанные проблемы легли в основу Целей устойчивого развития (ЦУР) ООН и программ ООН по окружающей среде (ЮНЕП)¹, Таким образом, государственные органы, научное сообщество и предприниматели различных стран разрабатывают и реализуют элементы экономической политики, направленные на достижение ЦУР, но не влияющие отрицательно на уровень национального благосостояния, конкурентоспособность и состояние окружающей среды. Формируются различные подходы к экономической, энергетической и экологической эффективности производственных процессов.

Важными элементами системы регулирования природоохранной деятельности и реализации целей устойчивого развития становятся механизмы коррекции экологических экстерналий. Если концепция наилучших доступных технологий впервые нашла применение в Швеции [3], то российский опыт ее использования ведет свое начало только с 2014 г., хотя его корни лежат в проектах конца XX в. НДТ в данном случае определяется как комплекс решений в области современных технологий, позволяющих создать такой уровень экологической, экономической и технической эффективности, который позволит преодолеть сложившиеся «провалы рынка». При применении НДТ речь идет об опережении темпов роста ВВП над темпами потребления энергетических ресурсов при сохранении должного уровня благосостояния населения за счет передовых производственных технологий² [4].

Внедрение НДТ может обеспечиваться различными средствами экономического механизма коррекции экстерналий, а прежде всего — фискальными инструментами и субсидированием. Подобный опыт формирует дискуссию по вопросу эффективности, целесообразности и пропорциональности применения одних инструментов перед другими [5–9].

Исходя из вышесказанного, можно обозначить цель данного исследования как анализ практики применения различных средств поддержки НДТ для выработки рекомендаций по формированию современных экономических мер поддержки устойчивого развития и коррекции экстерналий. Для ее достижения использовались методы синтеза, сравнительного и логического анализа. Сочетание методов позволило всесторонне оценить эффективность и перспективность применяемых инструментов.

МЕТОДОЛОГИЯ И РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

В последние годы в России (по аналогии с ведущими зарубежными странами) можно наблюдать тенденцию, связанную с повышенным вниманием к крупным программам экологизации производства. Такие проекты получают особый инвестиционный статус и налоговые льготы на внедрение новых технологий.

С одной стороны, эти процессы можно назвать положительным явлением, но с другой стороны, есть поводы для беспокойства.

В России данная тенденция берет начало в 2014 г., когда были приняты изменения в Федеральный закон «Об охране окружающей среды», которые определили понятие «наилучшие доступные технологии», методы разработки информационно-технических справочников, меры государственной поддержки внедрения НДТ³.

Введенные новации направлены на соответствие нормам европейского экологического законодательства — Директивам Европарламента и Совета Евросоюза 2008/1/ЕС от 15.01.2008 «О комплексном предупреждении и контроле

¹ Цели устойчивого развития. URL: <https://www.un.org/sustainabledevelopment/ru/sustainable-development-goals/> (дата обращения: 5.09.2021). ООН. Программа по окружающей среде. URL: <https://www.unep.org/ru> (дата обращения: 05.09.2021).

² Transformations to Achieve the Sustainable Development Goals. URL: <https://iiasa.ac.at/web/home/research/twi/>

TWI2050_Report_web-small-071018.pdf (дата обращения: 05.09.2021).

³ Федеральный закон от 21.07.2014 № 219-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон «Об охране окружающей среды» и отдельные законодательные акты Российской Федерации». URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_165823/ (дата обращения: 25.07.2021).

загрязнений»⁴ и 2010/75/ЕС от 24.11.2010 «О промышленных эмиссиях (комплексное предупреждение и контроль)»⁵.

В нормативных актах появилось описание критериев НДТ: минимальный уровень негативного воздействия на окружающую среду (НВОС) в расчете на единицу времени или объем производимой продукции (товара), выполняемой работы, оказываемой услуги либо другие предусмотренные международными договорами Российской Федерации показатели; экономическая эффективность внедрения и эксплуатации НДТ; применение ресурсо- и энергосберегающих методов; промышленное внедрение этой технологии на двух и более объектах, оказывающих НВОС. При этом определено, что господдержка внедрения НДТ осуществляется при помощи:

- предоставления льгот в соответствии с законодательством о налогах и сборах;
- предоставления льгот в отношении платы за НВОС;
- выделения средств федерального бюджета и бюджетов субъектов Российской Федерации в соответствии с бюджетным законодательством⁶.

В рамках данных мер поддержки при применении НДТ в Налоговом кодексе Российской Федерации⁷ установлена возможность применения ускоренной амортизации с учетом повышающего коэффициента в отношении основных средств, относящихся к основному технологическому оборудованию. Меры налоговой поддержки НДТ также включают предоставление инвестиционного налогового кредита, что предусмотрено НК РФ⁸.

⁴ Директива Европейского Парламента и Совета Европейского Союза 2008/1/ЕС от 15.01.2008 о комплексном предотвращении и контроле загрязнений. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32008L0001> (дата обращения: 25.07.2021).

⁵ Директива Европейского парламента и Совета Европейского Союза 2010/75/ЕС от 24.11.2010 «о промышленных выбросах (о комплексном предотвращении загрязнения и контроле над ним)». URL: <http://base.garant.ru/70161770/> (дата обращения: 05.10.2021).

⁶ Федеральный закон от 10.01.2002 № 7-ФЗ «Об охране окружающей среды». URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_34823/9c0483e7ceb410b7f80bb26442dd36fc696866e7/ (дата обращения: 25.07.2021).

⁷ Налоговый кодекс Российской Федерации. (НК РФ). Ст. 259.3, п. 1, пп. 5. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/ (дата обращения: 25.07.2021).

⁸ Там же. Ст. 67, п. 1, пп. 1.

В России с 2020 г. действуют стимулирующие коэффициенты (0, 1, 25 и 100) к ставкам платы за НВОС: нулевой коэффициент применяется с 01.01.2020 г. при внедрении НДТ на объекте⁹. Коэффициент, равный 100, предусматривается в случае выбросов, превышающих установленные нормы (с учетом стандартов НДТ) для объектов I категории, а также превышающих указанные в декларации¹⁰ для объектов II категории. Наконец, при внедрении НДТ предусматривается уменьшение платы за НВОС на фактически произведенные затраты на реализацию мероприятий по снижению НВОС¹¹. Согласно Федерального закона «О промышленной политике в Российской Федерации»¹² возможно предоставление субсидий на финансирование создания или модернизации промышленной инфраструктуры, в том числе при применении НДТ.

В качестве мер стимулирования наилучших доступных технологий также выступают субсидии, в том числе на компенсацию расходов (уплата процентов по кредитам в рамках инвестиционных проектов) и части затрат на НИОКР [10]. Начиная с 01.01.2019 г. законодательством РФ установлена возможность заключения специального инвестиционного контракта в целях внедрения НДТ¹³.

Отметим, однако, что совокупность мер по стимулированию перехода предприятий на использование НДТ в нормативных документах выражена недостаточно четко. Вместе с тем, несмотря на внушительный прирост инвестиций в экологические программы российских компаний

⁹ Федеральный закон от 10.01.2002 № 7-ФЗ «Об охране окружающей среды». Ст. 16.3, п. 5. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_34823/9c0483e7ceb410b7f80bb26442dd36fc696866e7/ (дата обращения: 25.07.2021).

¹⁰ Декларация о плате за негативное воздействие на окружающую среду (Утверждена приказом Минприроды России от 10.12.2020 № 1043). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_373329/e82b1c2d4d04c362836804909bc3eaf97d4bf525/#dst100047 (дата обращения: 25.07.2021).

¹¹ Там же. П. 11. Ст. 16.3 (дата обращения: 25.07.2021).

¹² Федеральный закон от 31.12.2014 № 488-ФЗ «О промышленной политике в Российской Федерации». Ст. 10. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_173119/.

¹³ Постановление Правительства РФ от 16.07.2015 № 708 «О специальных инвестиционных контрактах для отдельных отраслей промышленности» (В редакции постановления Правительства Российской Федерации от 27.12.2016 № 1501, от 16.12.2017 № 1564, от 01.08.2018 № 895, от 15.01.2020 № 8, от 01.10.2020 № 1585, от 03.12.2020 № 2018). URL: <http://pravo.gov.ru/proxy/ips/?docbody=&nd=102376302> (дата обращения: 25.07.2021).

(по официальным подсчетам в последние годы превысивших 150 млрд руб.), вызывает сомнение значимость для них льготы в части снижения платы за НВОС¹⁴.

Не менее важной проблемой внедрения НДТ является недостаточность, а вернее, практическое отсутствие полноценной системы индикаторов оценки реализации программ внедрения инноваций¹⁵. Например, градообразующие предприятия заинтересованы в экологизации инфраструктуры на территориях присутствия с учетом вносимой платы за НВОС. Однако Бюджетный кодекс Российской Федерации¹⁶ не предусматривает создания целевых экологических внебюджетных фондов, а Министерство финансов РФ не предоставило возможности целевого расходования средств в счет платы за НВОС, что позволило бы увидеть движение средств на минимизацию негативного экологического воздействия в отдельно взятом регионе и показать прозрачность экологических мероприятий, и тем самым повысить доверие бизнеса и населения.

Представляется более разумным усилить акцент в части применения фискальных стимулов, побуждая при этом предприятия к созданию полноценных схем рециклинга. Очевидно, что абсолютное большинство инструментов коррекции природоохранной деятельности как в части экономических, так и административно-командных (командно-контрольных) носят характер обременения для изменения поведения плательщика в сторону экологизации (исключение, пожалуй, составляет субсидирование). При этом еще А. Пигу и П. Сэмюэльсон [1, 2] в прошлом веке отдавали ведущую роль фискальным инструментам, в частности корректирующим налогам.

Международное сообщество также декларирует использование фискальных инструментов в сочетании с субсидиями, но именно на первые

возложена роль основного стимулятора. Субсидии же играют роль дополняющего фактора, который должен содействовать производителю в самых сложных отраслях, требующих господдержки. Чрезмерное поощрение без создания фискального бремени, ускоряющего принятие решения субъектами экономики, не помогает достигнуть нужного эффекта. При этом, как показывает практика стран ЕС, с помощью данных экономических инструментов можно добиться перераспределения обязательных (от налогов на доходы к экологической сфере) и сократить совокупные общественные издержки.

Отметим негативный эффект от субсидирования, который испытывают многие страны — члены Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) и группы из пяти стран: Бразилии, России, Индии, КНР, ЮАР (БРИКС), когда данного вида дотациями подменяется сама идея стимулирования производителей к приходу на экологичные технологии. Зачастую такие программы, схожие с отечественной НДТ, помогают либо поддерживать конкурентоспособность национального производителя (что и делают страны ОЭСР, одобряя низкоэкологичные технологии), либо находятся в руках промышленного лобби, далекого от целей снижения общественных издержек. В долгосрочной перспективе такая политика может негативно сказаться не только на связанных с экологией общественных издержках, но и на цене товаров или услуг, производимых по «старым» технологиям, например на топливных ценах.

Складывающаяся с начала 2021 г. позитивная конъюнктура мирового нефтяного рынка стимулирует российских производителей расширять поставки сырой нефти на экспорт вместо переработки на отечественных нефтеперерабатывающих заводах (НПЗ); при этом применяемые в течение последних трех лет Правительством Российской Федерации меры поддержки отрасли не обеспечивают компаниям достаточной доходности даже в условиях государственной компенсации более 60% разницы между экспортной и оптовой ценами¹⁷. Указанная проблема актуальна не только для сложного отечественного топливного

¹⁴ Паспорт национального проекта «Экология» [утв. президиумом Совета при Президенте РФ по стратегическому развитию и национальным проектам (протокол от 24.12.2018 № 16)]. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_316096/ (дата обращения: 25.07.2021).

¹⁵ Энергетический бюллетень Аналитического центра при Правительстве РФ. URL: https://ac.gov.ru/uploads/2-Publications/energo/2021/%D0%B1%D1%8E%D0%BB%D0%BB%D0%B5%D1%82%D0%B5%D0%BD%D1%8C_%E2%84%96_99.pdf (дата обращения: 25.07.2021).

¹⁶ Бюджетный кодекс Российской Федерации (с изменениями на 15.07.2021). URL: <https://docs.cntd.ru/document/901714433> (дата обращения: 25.07.2021).

¹⁷ Энергетический бюллетень Аналитического центра при Правительстве РФ. URL: https://ac.gov.ru/uploads/2-Publications/energo/2021/%D0%B1%D1%8E%D0%BB%D0%BB%D0%B5%D1%82%D0%B5%D0%BD%D1%8C_%E2%84%96_99.pdf (дата обращения: 28.07.2021).

рынка, но вполне соответствует общемировым трендам, что свидетельствует о том, что топливный переход может оказаться слишком резким явлением для большинства национальных производителей, и государство должно стремиться к стимулированию новых технологий, способных сочетать в себе не только высокую экологичность, но и большую инновационность, энергоемкость и энергоэффективность [11].

В этой связи во многих публикациях [12–18] критически оценивается курс стран ОЭСР на чрезмерную поддержку производителей низкоэкологичной продукции без адекватного стимула к внедрению НДТ. Эффективные ставки выбросов углерода (т.е. «цена» выбросов углерода с учетом налогов на них, акцизов на использование энергии и продаваемых разрешений на выбросы) в странах ОЭСР за пределами транспортного сектора составляет 7,90 евро за тонну CO₂¹⁸. Это показывает, что политика этих стран в значительной степени не учитывает «ценообразование» на выбросы вредных веществ, но при этом в рамках лояльности по отношению к производству низкоэкологичной энергии они выборочно снижают налоги на активы, владельцами которых являются государственные предприятия, субсидируют бизнес без должной «экологической» мотивации. Поддержка производителей ископаемого топлива в странах ОЭСР составляет более 60 млрд долл. США в год. В своем реестре они определили около 800 особых налоговых механизмов поддержки ископаемого топлива.

В противовес такой практике, руководящими принципами экологизации в ЕС являются положения «налоговой» теории «двойного выигрыша», что означает это улучшение состояния окружающей среды в результате воздействия фискальных инструментов (первый «выигрыш») и возникновение новых источников доходов от этих инструментов, позволяющие уменьшить уровень налоговой нагрузки в ряде значимых отраслей, например путем снижения ставок НДС (второй «выигрыш») [19–22].

Однако, базируясь на опыте реализации теории «двойного выигрыша», России следует принять за основу гипотезу «множественного

выигрыша», предполагающую, что в результате внедрения фискальных инструментов возникают положительные эффекты, связанные не только с состоянием окружающей среды и перераспределением налоговой нагрузки, но и затрагивающие здравоохранение, развитие инноваций и инвестиций, создание новых видов производства и рабочих мест, повышение уровня жизни населения, снижение общественных издержек (расходов на воспроизводство, здравоохранение и т.п.). Элементы гипотезы представлены на рис. 1, а ее положения были подтверждены с помощью средств экономико-статистического анализа [17].

Перспективность фискальных инструментов при этом является для России не только теоретической максимой, но и подтверждается практически. Так, например, в государственном докладе «О состоянии и об охране окружающей среды Российской Федерации в 2018 году»¹⁹ подчеркивается роль данных инструментов, применяемых в области охраны окружающей среды, которые признаются одними из наиболее действенных факторов, стимулирующих природоохранные и энергосберегающие инвестиции.

Вместе с тем существенным препятствием для достижения эффективности уже имеющихся фискальных и административных мер являются частые нарушения законодательства на местах. Результаты мероприятий, проводимых прокуратурой, свидетельствуют о том, что повсеместно распространены факты: загрязнения объектов окружающей среды хозяйствующими субъектами; незаконного распоряжения природными ресурсами и их использования; нарушения органами государственной власти и местного самоуправления порядка выдачи разрешительной документации; администрирования платежей, требований при осуществлении контрольных и надзорных функций.

Остается неудовлетворительным состояние законности в сфере обращения с отходами производства и потребления. Органами государственной власти и местного самоуправления не в полной мере обеспечивается исполнение нормативных актов в данной области, не принимаются

¹⁸ OECD Inventory of Support Measures for Fossil Fuels: Country Notes. URL: <https://www.oecd.org/environment/oecd-companion-to-the-inventory-of-support-measures-for-fossil-fuels-country-notes-5a3efe65-en.htm> (дата обращения: 22.10.2021).

¹⁹ Государственный доклад «О состоянии и об охране окружающей среды Российской Федерации в 2018 году». URL: https://www.mnr.gov.ru/docs/gosudarstvennyye_doklady/o_sostoyanii_i_ob_okhrane_okruzhayushchey_sredy_rossiyskoy_federatsii/ (дата обращения: 22.11.2021).

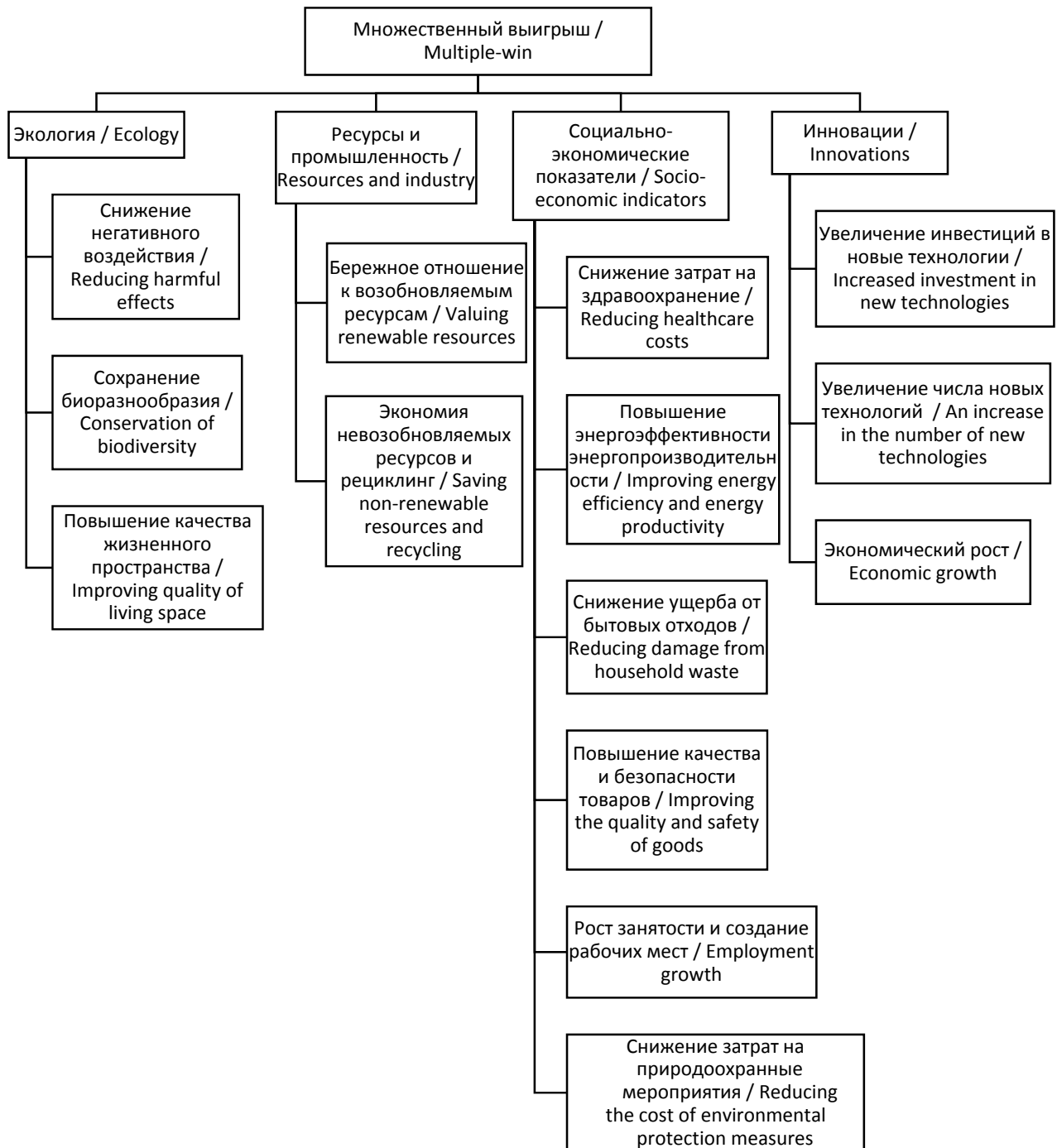


Рис. / Fig. Элементы «множественного выигрыша» от использования фискальных инструментов в природоохранной деятельности / Elements of the “multiple win” from the use of fiscal instruments in environmental protection

Источник / Source: разработано А.А. Заворыкиным [18] / developed by A.A. Zavorykin [18].

меры по реализации внесенных в федеральное законодательство изменений, внедрению механизмов и нового подхода, обусловленных реформой отрасли. В ряде субъектов Российской Федерации отсутствовали региональные программы по обращению с отходами (или не были выделены

средства региональных бюджетов на их реализацию), не соблюдались сроки внедрения новой системы в этой области. Зачастую присвоение статуса «региональных операторов», регулирование их деятельности и установление предельных тарифов на услуги, утверждение инвестиционных

и производственных программ по части обращения с отходами проводились с нарушением установленных требований.

Подчеркнем дополнительно, что территориальными органами Росприроднадзора должным образом не обеспечивались ни федеральный государственный экологический надзор, ни лицензирование и лицензионный контроль, ни взимание платы за негативное воздействие на окружающую среду. Зачастую не принимались исчерпывающие меры по устранению выявленных нарушений законодательства.

Стоит отметить, что эффективность мер поддержки НДТ, как и системы фискальных инструментов природоохранной деятельности в целом, неразрывно связана с открытостью экономических субъектов в части информационного взаимодействия с налоговыми и иными контролирующими структурами. Существенную трудность в данном вопросе может представлять не столько нежелание предприятий делиться своими достижениями в области энергоэффективности или снижения негативного воздействия на окружающую среду, сколько необходимость раскрытия нюансов технологий и процессов, внедренных на производстве. В результате наблюдается стремление компаний сохранить в тайне информацию, которая лежит в основе их конкурентоспособности на рынке. Данный процесс фактически влечет за собой низкую верифицируемость ряда показателей, важных для стимулирования внедрения НДТ и экологического налогообложения. В этой связи при всестороннем рассмотрении вопроса поддержки НДТ необходимо уделить внимание цифровым информационным системам контроля за исполнением экологических нормативов на предприятиях.

ВЫВОДЫ

Анализ действующей системы поддержки НДТ в России позволяет сделать вывод о том, что фактически отсутствуют: единая линия по регу-

лированию экологических платежей, их системность, показатели значимости и целевой характер. Следовательно, необходимыми элементами реформы станут:

- кодификация в рамках налогового законодательства значительного спектра платежей в рамках ограниченного (двумя-тремя пунктами) перечня фискальных инструментов, базовым из которых должен стать экологический налог;
- формирование отдельных элементов платежей на базе опыта реализации ранее применявшихся фискальных инструментов, а также установление целевого характера расходования получаемых средств;
- централизация администрирования значимых фискальных экологических инструментов в руках одного контрольного органа.

При этом отдельное внимание должно быть уделено использованию современных цифровых технологий сбора и анализа данных об исполнении экологических нормативов на предприятиях в целях улучшения качества администрирования действующих фискальных платежей и мер поддержки НДТ.

Указанные меры предназначены прежде всего для реализации в рамках деятельности Правительства Российской Федерации и способны органично дополнить план мероприятий по повышению качества состояния окружающей среды согласно Указу Президента Российской Федерации «О национальных целях и стратегических задачах развития Российской Федерации на период до 2024 года»²⁰, в рамках которого был утвержден национальный проект «Экология», направленный на улучшение экологической обстановки в Российской Федерации и объединяющий 11 федеральных проектов.

²⁰ Указ Президента Российской Федерации от 07.05.2018 № 204. «О национальных целях и стратегических задачах развития Российской Федерации на период до 2024 года». URL: <http://www.kremlin.ru/acts/bank/43027>.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Пигу А.С. Экономическая теория благосостояния. М.: Прогресс; 1985. 512 с.
2. Samuelson P. Foundations of Economic Analysis. Harvard University Press; 1947:311–317.
3. Скобелев Д.О., Микаэльссон О., Бхимани Ш. Наилучшие доступные технологии в условиях международных соглашений. *Вестник Евразийской науки* 2020;(5). URL: <https://esj.today/PDF/20ECVN520.pdf>.
4. Sanyé-Mengual E., Secchi M., Corrado S., Beylot A., Sala S. Assessing the decoupling of economic growth from environmental impacts in the European Union: A consumption-based approach. *Journal of Cleaner*

- Production*. 2019;(236):117535. URL: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0959652619323431?via%253Dihub>.
5. Богачев С. В., Гончаренко Л. И., Гурнак А. В. и др. Налоговые инструменты в реализации инвестиционной политики регионов. М.: Дашков и К; 2021. 232 с.
 6. Ложкина С. Л., Четвертакова Е. В. Использование принципа наилучших доступных технологий в рамках обеспечения эколого-экономической эффективности деятельности предприятия. *Управленческий учет*. 2021;8(1):43–48.
 7. Кузнецов Н. Г., Тяглов С. Г., Пономарева М. А., Поролло Е. В. Усиление стимулирующего воздействия экологического налогообложения при внедрении наилучших доступных технологий переработки и утилизации отходов. *Вестник Самарского государственного экономического университета*. 2020;8(190):41–51.
 8. Hjort M., Skobelev D., Almgren R., Guseva T., Koh T. Best Available Techniques and Sustainable Development Goals. 19th International Multidisciplinary Scientific GeoConference SGEM. 2019;(4.2):185–192.
 9. Evrard D., Laforest V., Villot J., Gaucher R. Best Available Techniques as a Sustainability Tool in Manufacturing: Case Study in the Dairy Sector. *Procedia CIRP*. 2016;(48):520–525.
 10. Тяглов С. Г. Воскресова Г. Н. Особенности определения технологии в качестве НДТ: российский и зарубежный опыт. *Journal of Economic Regulation*. 2019;2(10):96–112.
 11. Гончаренко Л. И., Пинская М. Р., Родионова О. А. и др. Финансовая поддержка аграрного сектора экономики как фактор обеспечения импортозамещения и продовольственной безопасности. М.: КноРус; 2018. 206 с.
 12. Enevoldsen M., Ryelund A., Andersen M. S. The Impact of Energy Taxes on Competitiveness: A Panel Regression Study of 56 European Industry Sectors. In M. S. Andersen & P. Ekins, eds. *Carbon Energy Taxation – Lessons from Europe*. Oxford: Oxford University Press; 2010. 342 p.
 13. Заворыкин А. А. Недостатки и перспективы совершенствования современной классификации фискальных инструментов экономического механизма природоохранной деятельности. *Российский экономический интернет-журнал*. 2018;(4):42.
 14. Withana S., ten Brink P., Kretschmer B., Mazza L., Hjerp P., Sauter R. Evaluation of environmental tax reforms: International experiences. A report by the Institute for European Environmental Policy (IEEP) for the State Secretariat for Economic Affairs (SECO) and the Federal Finance Administration (FFA) of Switzerland. Final Report. Brussels: 2013. 73 p.
 15. Charveriat C., Holme C. European Green Deal Barometer Institute for European Environmental Policy and GlobeScan. Brussels and Paris: 2021. 38 p.
 16. Kopsieker L., Gerritsen E., Stainforth T., Lucic A., Costa Domingo G., Naumann S., Röschel L., Davis M. Nature-based solutions and their socio-economic benefits for Europe's recovery: Enhancing the uptake of nature-based solutions across EU policies. Institute for European Environmental Policy (IEEP). 2021. 23 p.
 17. Pirlot A. Exploring the Impact of EU Law on Environmental Taxation. *Research Handbook in European Union Taxation Law*. Edward Elgar Publishing: 2020:359–388.
 18. Заворыкин А. А. Гипотеза множественного выигрыша от использования фискальных инструментов природоохранной деятельности. *Российский экономический интернет-журнал*. 2018;(3):31.
 19. Заворыкин А. А., Смирнов Д. А. Экологизация Российской налоговой системы: предпосылки, риски, возможности. Приоритетные направления налоговой и таможенно-тарифной политики России в современных экономических условиях. Сборник научных статей аспирантов и магистрантов Департамента налоговой политики и таможенно-тарифного регулирования Финансового университета, Гончаренко Л. И., Савина О. Н., ред. М.: Дашков и К; 2017:53–59.
 20. Смирнов Д. А., Заворыкин А. А. Фискальные инструменты в сфере регулирования природоохранной и экологической деятельности: зарубежный опыт. *Экономика. Налоги. Право*. 2016;6(9):122–128.
 21. Baumol W. J., Oates W. E. The theory of environmental policy: Second edition. Cambridge University Press; 1988. 299 p.
 22. Bovenberg A. L., Van der Ploeg F. Consequences of environmental tax reform for unemployment and welfare. *Environmental and Resource Economics*. 1998;2(12):137–150.

REFERENCES

1. Pigou A. C. The economic theory of welfare. Moscow: Progress; 1985. 512 p.
2. Samuelson P. Foundations of Economic Analysis (Cambridge, Mass., Harvard University Press; 1947:311–317.
3. Skobelev D. O., Mickaelson O., Bkhimani S. The best available technologies under conditions of international agreements. *Newsletter of Eurasian Science*. 2020;(5). URL: <https://esj.today/PDF/20ECVN 520.pdf>.
4. Sanyé-Mengual E., Secchi M., Corrado S., Beylot A., Sala S. Assessing the decoupling of economic growth from environmental impacts in the European Union: A consumption-based approach. *Journal of Cleaner Production*. 2019;(236):117535. URL: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S 09596526193 23431?via%253Dihub>.
5. Bogachev S. V., Goncharenko L. I., Gurnak A. V. et al. Tax instruments in the implementation of the investment policy of the regions. Moscow: Dashkov and K; 2021. 232 p. (In Russ.).
6. Lozhkina S. L., Chetvertakova E. V. Using the principle of the best available technologies in the framework of ensuring the ecological and economic efficiency of the enterprise. *Management accounting*. 2021;8(1):43–48. (In Russ.).
7. Kuznetsov N. G., Tyaglov S. G., Ponomareva M. A., Porollo E. V. Strengthening the stimulating effect of environmental taxation in the implementation of the best available technologies for processing and waste disposal. *Bulletin of the Samara State University of Economics*. 2020;8(190):41–51. (In Russ.).
8. Hjort M., Skobelev D., Almgren R., Guseva T., Koh T. Best Available Techniques and Sustainable Development Goals. Best Available Techniques and Sustainable Development Goals. 19th International Multidisciplinary Scientific GeoConference. SGEM. 2019;(4.2):185–192.
9. Evrard D., Laforest V., Villot J., Gaucher R. Best Available Techniques as a Sustainability Tool in Manufacturing: Case Study in the Dairy Sector. *Procedia CIRP*. 2016;(48):520–525.
10. Tyaglov S. G., Voskresova G. N. Peculiarities of defining technology as BAT: Russian and foreign experience. *Journal of Economic Regulation*. 2019;2(10):96–112. (In Russ.).
11. Goncharenko L. I., Pinskaya M. R., Rodionova O. A. et al. Financial support of the agricultural sector of the economy as a factor in ensuring import substitution and food security. Moscow: KnoRus; 2018. 206 p. (In Russ.).
12. Enevoldsen M., Ryelund A., Andersen M. S. The Impact of Energy Taxes on Competitiveness: A Panel Regression Study of 56 European Industry Sectors. In M. S. Andersen & P. Ekins, eds. *Carbon Energy Taxation – Lessons from Europe*. Oxford, UK: Oxford University Press; 2010. 342 p.
13. Zavorykin A. A. Disadvantages and prospects for improving the modern classification of fiscal instruments of the economic mechanism of environmental protection. *Russian Economic Internet journal*. 2018;(4):42. (In Russ.).
14. Withana S., ten Brink P., Kretschmer B., Mazza L., Hjerp, P., Sauter R. Evaluation of environmental tax reforms: international experiences, A report by the Institute for European Environmental Policy (IEEP) for the State Secretariat for Economic Affairs (SECO) and the Federal Finance Administration (FFA) of Switzerland. Final Report. Brussels; 2013. 73 p.
15. Charveriat C. and Holme C. European Green Deal Barometer 2021. Institute for European Environmental Policy and GlobeScan, Brussels and Paris; 2021. 38 p.
16. Kopsieker L., Gerritsen E., Stainforth T., Lucic A., Costa Domingo G., Naumann S., Röschel L. and Davis Mc. “Nature-based solutions and their socio-economic benefits for Europe’s recovery: Enhancing the uptake of nature-based solutions across EU policies”. Policy briefing by the Institute for European Environmental Policy (IEEP) and the Ecologic Institute; 2021. 23 p.
17. Alice Pirlot, Exploring the Impact of EU Law on Environmental Taxation. *Research Handbook in European Union Taxation Law*. Edward Elgar Publishing: 2020:359–388.
18. Zavorykin A. A. The “multiple win” hypothesis from the use of fiscal instruments for environmental protection. *Russian Economic Internet magazine*. 2018;(3):31 (In Russ.).
19. Zavorykin A. A., Smirnov D. A. Greening the Russian tax system: prerequisites, risks, opportunities. Priority areas of tax and customs-tariff policy of Russia under modern conditions. Collection of

- scientific articles by postgraduates and undergraduates of the Department of Tax Policy and Customs and Tariff Regulation of the Financial University under the Government of the Russian Federation. Goncharenko L.I., Savina O.N., eds. Moscow: Dashkov and K; 2017:53–59. (In Russ.).
20. Smirnov D.A., Zavorykin A.A. Fiscal instruments in the sphere of regulation of environmental protection and ecological, activity: foreign experience. *Economics. Taxes. Law.* 2016;6(9):122–128. (In Russ.).
 21. Baumol W.J. and Oates W.E. The theory of environmental policy: Second edition. — Cambridge University Press; 1988. 299 p.
 22. Bovenberg A. L., Van der Ploeg F. Consequences of environmental tax reform for unemployment and welfare. *Environmental and Resource Economics.* 1998;2(12):137–150.

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ

Денис Александрович Смирнов — доктор экономических наук, доцент, профессор Департамента налогов и налогового администрирования Факультета налогов, аудита и бизнес-анализа, Финансовый университет, Москва, Россия

DASmirnov@fa.ru

Алексей Алексеевич Заворыкин — соискатель, специалист по учебно-методической работе 1-й категории Департамента налогов и налогового администрирования Факультета налогов, аудита и бизнес-анализа, Финансовый университет, Москва, Россия

AAZavorykin@fa.ru

ABOUT THE AUTHORS

Denis A. Smirnov — Dr. Sci. (Econ.), Professor, Associate Professor of the Department of Taxes and Tax Administration of the Faculty of Taxes, Audit and Business Analysis, Financial University, Moscow, Russia
DASmirnov@fa.ru

Alexsey A. Zavoryikin — postgraduate student, specialist of the 1st category in educational and methodological work of the Department of Taxes and Tax Administration of the Faculty of Taxes, Audit and Business Analysis, Financial University, Moscow, Russia

AAZavorykin@fa.ru

Статья поступила в редакцию 01.10.2020; после рецензирования 22.10.2020; принята к публикации 01.12.2021.

Авторы прочитали и одобрили окончательный вариант рукописи.

The article was submitted on 01.10.2020; revised on 22.10.2020 and accepted for publication on 01.12.2021.

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

ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ

DOI: 10.26794/2408-9303-2021-8-6-31-41
УДК 657.37(045)
JEL M40, M41

Проблемы дефиниции «корпоративная отчетность»

Н.В. Малиновская

Финансовый университет, Москва, Россия
<http://orcid.org/0000-0001-8153-2233>

АННОТАЦИЯ

В последние десятилетия наблюдается общий тренд, направленный на развитие и внедрение в управленческую практику новых видов отчетности, базирующихся на иных концептуальных основах, нежели финансовая, меняющих представление о корпоративной отчетности и ее целевой направленности, но для выстраивания системы корпоративной отчетности требуется упорядочение понятийно-категориального аппарата. Целью исследования стало выявление и систематизация подходов к дефиниции «корпоративная отчетность», определение роли и места различных видов отчетности в этой системе; при этом был применен библиометрический анализ, а также такие общенаучные методы познания, как анализ, синтез, обобщение, абстрагирование, системный подход. На основе библиометрического анализа установлена динамика научных публикаций, размещенных на платформе eLibrary.Ru за период 2000–2021 гг. по данной теме. Исходя из целевой направленности корпоративной отчетности и состава компонентов, включаемых в ее систему, обобщены и систематизированы подходы к определению термина «корпоративная отчетность»; выявлены факторы, оказывающие влияние на трансформацию данного понятия; определены виды отчетности, входящие в эту систему; рассмотрены возможные форматы ее представления. На основе рассмотрения основных сущностных характеристик корпоративной отчетности уточнена ее дефиниция. Предложено проведение дальнейших научных исследований и дискуссий для выработки общего подхода к дефиниции не только термина «корпоративная отчетность», но и других видов отчетности, входящих в ее систему, с целью развития института корпоративной отчетности в России.

Ключевые слова: корпоративная отчетность; дефиниции корпоративной отчетности; виды корпоративной отчетности; финансовая отчетность; нефинансовая отчетность

Для цитирования: Малиновская Н.В. Проблемы дефиниции «корпоративная отчетность». Учет. Анализ. Аудит. 2021;8(6):31-41. DOI: 10.26794/2408-9303-2021-8-6-31-41

ORIGINAL PAPER

Problems of the Definition of Corporate Reporting

N.V. Malinovskaya

Financial University, Moscow, Russia
<http://orcid.org/0000-0001-8153-2233>

ABSTRACT

In recent decades, there has been a general trend aimed at the development and introduction of new types of reporting into the management practice. These methods were based on a different conceptual framework than financial statements, changing the perception of corporate reporting and its target orientation. There has to be streamlined the conceptual and categorical apparatus which is necessary for building a corporate reporting system. The aim of the study is to identify and systematize approaches to the definition of corporate reporting in order to determine the role and place of various types of statements in the corporate reporting system. There were used bibliometric analysis, general scientific methods of cognition, such as analysis, synthesis, generalization, abstraction, and a systematic approach. There were established the dynamics of scientific publications based on the bibliometric analysis which had been posting on the eLibrary. Ru platform for the period 2000–2021 by the keyword “corporate reporting”. Approaches to the definition of the term “corporate reporting” are generalized and systematized, based on the target of corporate reporting, the composition of the components included in the corporate reporting system. There were identified factors influencing the transformation

© Малиновская Н.В., 2021

of the corporate reporting concept and considered its possible formats. The definition of corporate reporting was clarified based on the main essential characteristics of reporting. It is proposed to conduct further scientific research and discussions to develop a common approach to the definition of the term “corporate reporting”, as well as to the definitions of other types of reporting included in the corporate reporting system with the intention of development of its institution in Russia.

Keywords: corporate reporting; definitions of corporate reporting; types of corporate reporting; financial statements; non-financial statements

For citation: Malinovskaya N.V. Problems of the definition of corporate reporting. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2021;8(6):31-41. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2021-8-6-31-41

ВВЕДЕНИЕ

Усиление конкуренции на глобальном и страновом уровнях приводит к необходимости интеграции экономических субъектов различных секторов экономики, финансовых институтов, органов государственной власти в различные сетевые структуры (кластеры, холдинги и др.) для развития отдельных отраслей экономики, создания инновационных продуктов, социально-экономического развития регионов с целью повышения экономической эффективности участников этого процесса, достижения положительного социального и экологического эффекта.

В условиях усложнения бизнеса, ведущего к росту информационной асимметрии, необходимости адекватного ответа на глобальные вызовы современности, стремительного развития цифровой экономики, существенное значение приобретает информационная прозрачность деятельности отдельных экономических субъектов, сетевых структур, регионов [в том числе различных институтов регионального развития (корпораций регионального развития, территорий опережающего социально-экономического развития)] и страны в целом.

Одним из инструментов реализации информационной прозрачности является публичная отчетность. Повышение требований различных групп-заинтересованных сторон к информационной прозрачности, желание более глубокого понимания стратегии организации и инструментов ее реализации, возможностей и рисков компании, а также ее реагирования на них, бизнес-модели создания ценности на протяжении времени, характера взаимоотношений со стейкхолдерами привели к трансформации подходов к публичной отчетности. Появление достаточно большого разнообразия ее видов отчетности [1–2], направленных на удовлетворение информационных запросов заинтересованных сторон, различие между которыми не всегда понятно составителям и пользователям и для формирования которых используются свои национальные

или международные стандарты (рекомендации, основы) [3–4], усилило фрагментарность раскрытия информации. В результате несвязного представления данных информационная ценность публичной отчетности значительно снижается.

Учитывая вышеизложенное, важной научной задачей является выстраивание системы публичной отчетности, определение роли и места в ней различных видов отчетности, для чего необходима однозначная и четкая трактовка используемого понятийно-категориального аппарата, отсутствие которой тормозит развитие научного знания. Данная публикация нацелена на решение этой характерной для российской практики проблемы, так как до недавнего времени понятие корпорации в России не было определено. В этой связи исследование проведено исключительно на отечественных опубликованных материалах.

МЕТОДОЛОГИЯ И РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

Методологической основой исследования стали научные труды российских ученых, занимающихся проблемами бухгалтерского учета, анализа и аудита в части дефиниции термина «корпоративная отчетность», формулирования ее цели, определения состава отчетов, входящих в систему корпоративной отчетности, размещенные на платформе eLibrary.Ru — крупнейшем в России электронном библиотечном ресурсе. Поскольку на этой платформе по диссертациям и авторефератам диссертаций, как правило, размещаются только метаданные, для доступа к полноценным текстам была использована электронная платформа Российской государственной библиотеки.

Результаты проведенного библиометрического анализа научных трудов, размещенных на платформе eLibrary.Ru за период 2000–2021 гг. по ключевому слову «корпоративная отчетность», приведены в *таблице*.

Таблица / Table

Количество научных публикаций на платформе eLibrary.Ru, отобранных по ключевому слову «корпоративная отчетность» / The number of scientific publications on the eLibrary.Ru platform by the keyword “corporate reporting”

Год / Year	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Количество публикаций / Number of publications	0	1	2	6	19	14	22	36	46	58	62
Год / Year	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021 на 01.10 / 2021 on 01.10
Количество публикаций / Number of publications	63	82	114	162	203	267	251	238	243	234	118

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

Как видно из таблицы, с 2013 г. ежегодный прирост публикаций составлял от 40 до 50, достигнув максимума в 2016 г. Затем их количество стабилизировалось на уровне 230–240 публикаций в год; поскольку содержащиеся в таблице данные за 2021 г. отражают количество размещенных в информационной базе материалов по состоянию на 01.10.2021 г., говорить о снижении интереса к исследованиям в области корпоративной отчетности преждевременно, учитывая, что информация на платформе eLibrary.Ru размещается с некоторым временным лагом.

В результате качественного анализа контента выяснилось, что значительное количество попавших в выборку научных работ в действительности не имело словосочетания «корпоративная отчетность» или же слов «отчетность» и «корпоративная» в составе ключевых слов.

Эти публикации затрагивали вопросы, связанные с учетно-оценочными аспектами отдельных объектов бухгалтерского учета при составлении отчетности (бухгалтерской и финансовой), социальной ответственностью, экономической безопасностью, прозрачностью деятельности экономических субъектов и др. В то же время ряд работ посвящен роли отдельных видов отчетности, проблемам и особенностям их формирования, аналитическим возможностям при обосновании инвестиционных решений, методическому инструментарию внутреннего контроля и аудита, взаимосвязи качества корпоративной отчетности и корпоративного управления и ряду других аспектов, не связанных с темой исследования.

Результаты проведенного нами исследования показали, что, несмотря на широкое применение термина «корпоративная отчетность», в настоящее время среди российских ученых в отношении дефиниции «корпоративная отчетность» единства мнений не существует. Большинство исследователей (Е.В. Никифорова, И.Ф. Ветрова, Н.Г. Сапожникова, О.В. Ефимова, М.В. Фомин, Л.А. Кузьмишкина, Л.З. Шнейдман, И.В. Алексеева, Р.Г. Осипова и др.) рассматривают корпоративную отчетность как систему или комплекс отчетов корпоративных структур различного вида. При этом целевая направленность отчетности и состав отчетов, включаемых в систему корпоративной отчетности исследователями, значительно различаются.

В исследовании Е.В. Никифоровой, посвященном развитию теории и методологии составления, представления, анализа и интерпретации корпоративной публичной отчетности, она рассматривается, прежде всего, как публичная отчетность, цель которой — предоставление «заинтересованным пользователям полезной информации о финансовой, производственной деятельности корпорации для принятия экономических решений о дальнейшем развитии делового партнерства, оценки деятельности менеджмента хозяйствующего субъекта по управлению вверенными ему ресурсами, снижении риска от взаимодействия с ним» [5]. Структура корпоративной публичной отчетности, предлагаемая автором, включает отчет совета директоров; бухгалтерский отчет; аудиторское заключение.

По мнению И.Ф. Ветровой, цель корпоративной отчетности состоит не только в возможности

пользователей на ее основе «увидеть стоимостное выражение потенциала и порядок его финансирования, но и понять, каким образом компания собирается извлечь выгоды от него, в каком направлении и насколько эффективно будет осуществляться управление этим потенциалом» [6].

Корпоративная отчетность должна включать финансовые отчеты и стратегический отчет компании.

В исследовании Н. Г. Сапожниковой, также посвященном развитию методологии и практики корпоративного учета и отчетности, цель корпоративной отчетности определена как формирование «информации об экономическом потенциале корпорации, стратегии развития и существенных рисках, обеспечивающей достаточную степень привлекательности в глазах инвесторов для устойчивого роста ее стоимости и способствующей минимизации конфликта интересов у различных агентских групп» [7]. В состав корпоративной отчетности предлагается включать финансовую отчетность, пояснительную записку и аудиторское заключение. В пояснительной записке к финансовой отчетности, по утверждению автора, следует раскрывать достаточно большой объем дополнительной информации, не связанной с пояснениями в отношении показателей, раскрытых в основных формах финансовой отчетности, в частности:

- перечень дочерних обществ, включая место их государственной регистрации или ведения хозяйственной деятельности; долю участия головной организации; долю принадлежащих головной организации голосующих акций; стоимостную оценку влияния на финансовое положение и на показатели деятельности группы операций, связанных с приобретением и выбытием дочерних и зависимых обществ;
- перечень зависимых обществ с указанием практически такого же перечня информации, как и для дочерних обществ;
 - риски корпорации;
 - кадровый потенциал и социальную политику;
 - информацию о видах вознаграждений персоналу, системе вознаграждения совета директоров;
 - методы и структуру корпоративного управления;
 - стратегию корпорации и результаты ее реализации;
 - оценку стоимости корпорации на основе дисконтированных денежных потоков (DCF) и экономической добавленной стоимости (EVA) и др.

По мере развития знаний в области корпоративной отчетности, появления и внедрения новых видов отчетности, поддержки концепции устойчивого развития, теории заинтересованных сторон и ряда других прогрессивных экономических теорий, в том числе и в области менеджмента, понятие корпоративной отчетности стало изменяться.

Так, сформулированное И. В. Алексеевой и Р. Г. Осиповой уточненное понятие корпоративной отчетности предлагает понимать под ней комплексную синтезированную отчетность, «которая аккумулирует и раскрывает всю информацию о финансово-хозяйственном положении организации на данное время, а также на перспективу, позволяя вести диалог с заинтересованными сторонами и укрепить их доверие» [8]. Авторы поддерживают мнение Н. Г. Сапожниковой в отношении целевой направленности корпоративной отчетности, приводя аналогичную формулировку ее цели.

В своем более позднем исследовании Р. Г. Осипова предлагает следующее ее модифицированное определение: «система взаимосвязанных показателей в составе комплексной синтезированной отчетности, интегрирующей финансовую и нефинансовую информацию, обеспечивающую достоверное и полное представление об экономическом потенциале и тенденциях развития деятельности коммерческой организации на текущий момент, а также на перспективу, во всех существенных аспектах, позволяющая вести диалог с заинтересованными сторонами и укрепить их доверие» [9].

Другие исследователи (Ю. Е. Чистякова, Р. Г. Каспина, Т. А. Рудакова, М. Н. Семиколенова и др.) определяют корпоративную отчетность как систему показателей:

- «смоделированную по принципу и требованиям МСФО¹, дополненную сбалансированной системой показателей деятельности корпораций» [10];
- «отражающих деятельность компании за определенный период и являющуюся инструментом наблюдения и контроля собственниками, инвесторами и другими пользователями за работой корпорации. Указанная система показателей определяется, исходя из интересов пользователей, которые могут быть различными» [11];

¹ МСФО — международные стандарты финансовой отчетности, разрабатываемые Советом по международным стандартам финансовой отчетности.



Рис. 1 / Fig. 1. Соотношение концепций и видов корпоративной отчетности / Relation of concepts and types of corporate reporting

Источник / Source: разработано автором на основе [13] / developed by the author based on [13].

• «совокупность учетно-отчетной, дополнительной и сопутствующей информации, формируют хозяйствующие субъекты, имеющие название корпорации» [12].

Однако такое определение корпоративной отчетности обладает существенным недостатком, поскольку не содержит указания на то, что же является системообразующим фактором, а именно какая концепция или концепции будут лежать в основе этой системы показателей. По нашему мнению, сбалансированная система показателей является лишь одним из инструментов управления бизнесом, инструментом стратегического управленческого учета, а не концептуальной основой построения корпоративной отчетности.

Как известно, в основе бухгалтерской и финансовой отчетности лежит концепция капитала

(финансового или физического) и поддержания капитала. Концепции, лежащие в основе других видов отчетности, представлены на рис. 1.

Однако сравнительный анализ предлагаемых Р.Г. Каспиной и Ю.Е. Чистяковой моделей корпоративной отчетности показал, что авторы вместе с финансовой (Р.Г. Каспина [14]) или бухгалтерской отчетностью (Ю.Е. Чистякова), отвечающими требованиям российского законодательства и МСФО, включают в состав корпоративной отчетности также внутреннюю управленческую отчетность, содержащую систему финансовых и нефинансовых показателей. По сути, несмотря на определение ими корпоративной отчетности как системы показателей, она также отождествляется с системой публичных отчетов корпорации.

Профессор М.А. Вахрушина в свою очередь полагает, что одной из составляющих корпоративной отчетности выступает внутренняя управленческая отчетность [15].

В то же время в ряде исследований (Г.Е. Крохичева, Л.А. Кузьмишкина и др.) корпоративной признается любая отчетность, составляемая экономическим субъектом, признаваемым корпорацией. Так, Г.Е. Крохичева, исследуя теорию, методологию и организацию корпоративного сетевого учета и отчетности, полагает, что корпоративная финансовая отчетность включает в себя все виды отчетности: бухгалтерскую, управленческую, по фракталам времени, по внутренним сегментам деятельности, налоговую и т.д. [16].

Схожей точки зрения придерживается и Л.А. Кузьмишкина, рассматривающая корпоративную отчетность холдинга как «комплекс отчетов дочерних структур холдинговой компании, содержащих финансовую, налоговую и управленческую информацию о финансово-хозяйственной деятельности дочерних предприятий, консолидированную на уровне корпорации, позволяющую произвести анализ и дать оценку экономического потенциала и тенденций развития корпорации в целом в условиях окружающей рыночной среды» [17]. На наш взгляд, при таком понимании корпоративной отчетности происходит замена понятия «корпоративная отчетность» на понятие «отчетность корпорации», а также изменяется ее целевое предназначение.

Однако если обратиться к международной практике, в частности к методике оценки инфраструктуры корпоративной отчетности, разработанной в рамках Конференции по торговле и развитию ООН и рекомендованной к использованию Межправительственной рабочей группой экспертов по международным стандартам учета и отчетности ООН, ни налоговая, ни статистическая, ни управленческая отчетность в состав корпоративной не включаются. Как отмечает Л.З. Шнейдман, освещая результаты оценки инфраструктуры корпоративной отчетности, впервые проведенной в России в 2012 г., для этих целей «понятие корпоративной отчетности применяется в широком смысле, как вся совокупность финансовой и нефинансовой информации об экономическом субъекте, предоставляемой внешним пользователям, включая государственные органы. Корпоративная отчетность включает консолидированную и индивидуальную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, экологическую отчет-

ность, отчетность о социальной ответственности, отчетность о корпоративном управлении» [18]. Таким образом, не все виды отчетности, составляемые корпорациями, входят в корпоративную отчетность. Корпоративная отчетность — это публичная отчетность, адресованная широкому кругу заинтересованных сторон, направленная на удовлетворение их законных интересов и требований, и которая, как справедливо отмечал В.В. Ковалев, является «наиболее информативной и приемлемо достоверной исходной базой для принятия управленческих решений» [19].

Ряд авторов не дают собственной трактовки корпоративной отчетности, занимаясь развитием ее новых направлений (моделей), форматов их представления. В частности, М.В. Фомин, обосновывая основные направления совершенствования составления, представления и аудита корпоративной отчетности, определяет следующие характерные для нее признаки:

- наличие совокупности финансовых и нефинансовых, системных и несистемных показателей, итоговой и плановой информации, сведений об объектах, процессах, операциях;
- отражение прозрачности (транспарентности) деятельности корпорации;
- использование широкими группами стейкхолдеров с целью принятия управленческих решений, которые зависят от степени достоверности и полноты данных об экономическом потенциале, тенденциях показателей, перспективах устойчивого развития [20].

Особое внимание он уделяет интегрированной отчетности как новому направлению развития корпоративной отчетности, ставящему «своей целью предоставление разнообразным стейкхолдерам, включающим существующих и потенциальных инвесторов, информации о ключевых факторах настоящего и будущего создания стоимости компанией» [20].

В исследовании А.А. Абоянцевой обосновано влияние концепций корпоративного управления на формирование информации, отражаемой в корпоративной отчетности, предложена модель корпоративной отчетности, построенная на основе концепции устойчивого развития организаций [21].

В научной работе М.А. Вахрушиной и Н.В. Малиновской, посвященной новым требованиям и направлениям развития корпоративной отчетности, рассматриваются три ее вида (финансовая

отчетность, отчетность в области устойчивого развития и интегрированная отчетность), исследуются их существенные характеристики (цель отчетности, ее пользователи, фундаментальные концепции, ведущие принципы, регулирование) и структурные элементы; подчеркивается, что эти «виды корпоративной отчетности взаимно дополняют друг друга» [22].

И. С. Пивоваров и Д. А. Островский особое внимание уделяют такому динамично развивающемуся сегменту корпоративной отчетности, как нефинансовая отчетность, которая «позволяет менеджменту компаний донести рынку и иным внешним стейкхолдерам собственную стратегическую позицию по ключевым социальным, гендерно-демографическим, природоохранным и иным вопросам, имеющим признанную общественную значимость, а также отразить отличительные особенности, которые влияют на восприятие такой компании не только рынком, но и внешними стейкхолдерами в широком смысле» [23].

Корпоративная отчетность в формате годового отчета рассматривается в исследовании О. В. Ефимовой [24], посвященном развитию корпоративной отчетности в инновационной экономике. Автор отмечает, что годовые отчеты, наряду с собственно финансовой отчетностью, включают большой объем дополнительной информации, представляемой в виде финансового обзора руководства, отчетов, касающихся: сотрудников, взаимодействия с местным сообществом, вопросов экологии, корпоративного управления, вознаграждения совета директоров и др.

Анализируя развитие корпоративной отчетности сферы услуг, Л. Н. Парамонова предлагает включать в годовой отчет следующие разделы:

- раскрытие информации в бухгалтерской финансовой отчетности компании в формате, регламентированном приказом Минфина РФ²;
- раскрытие нефинансовой информации, включающей цели компании, структуру капитала и корпоративного контроля над собственностью, информацию о правилах и процедурах приобретения корпоративного контроля на рынках капиталов, об экстраординарных сделках, процессе проведения общих собраний, составе

совета директоров, кодексе корпоративной этики и механизмах обеспечения его соблюдения, вознаграждении директоров, кадровой политике, социальной ответственности, экономической и экологической безопасности, прогнозируемых существенных рисках, процедурах привлечения и взаимодействия с внешними аудиторами и другая существенная информация [25].

Своеобразный с научных позиций подход к структурированию корпоративной отчетности сформулирован Т. В. Бобровской. Автор рассматривает корпоративную отчетность как информационную модель, выполняющую «ряд важнейших функций: основное средство коммуникации между компанией и внешней средой; механизм повышения прозрачности и информационной открытости; элемент информационного обеспечения анализа и оценки рисков для пользователей; способ повышения вероятности реальности прогнозов», отмечая, что она «может быть представлена различными моделями. Первая модель — традиционный годовой отчет, включающий отдельные элементы информации об устойчивом развитии. Вторая модель — комбинированный годовой отчет, содержащий как годовой отчет, так и отчет об устойчивом развитии либо тематические отчеты. Третья модель — интегрированный отчет» [26].

Таким образом, после анализа множества научных работ по заявленной проблеме мы пришли к выводу, что корпоративная отчетность представляет собой систему отчетов, взаимосвязь которых представлена на рис. 2.

Учитывая вышеизложенное, а также основные существенные характеристики отчетности (наличие систематизированной информации, формируемой в учетной системе; установленных стандартов представления информации; заинтересованных в ее получении сторон; цели, на удовлетворение которой будет направлена отчетность [27]) предлагаем следующую дефиницию корпоративной отчетности: **«Корпоративная отчетность — система публичных отчетов, сформированных на основе национальных и международно признанных стандартов и предназначенных для удовлетворения информационных запросов ключевых заинтересованных сторон».**

Системообразующим фактором является предоставление релевантной информации для принятия экономических решений различными группами заинтересованных пользователей.

² 11 Приказ Минфина России от 02.07.2010 № 66н (ред. от 19.04.2019) «О формах бухгалтерской отчетности организаций». URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_103394 (дата обращения: 12.10.2021).

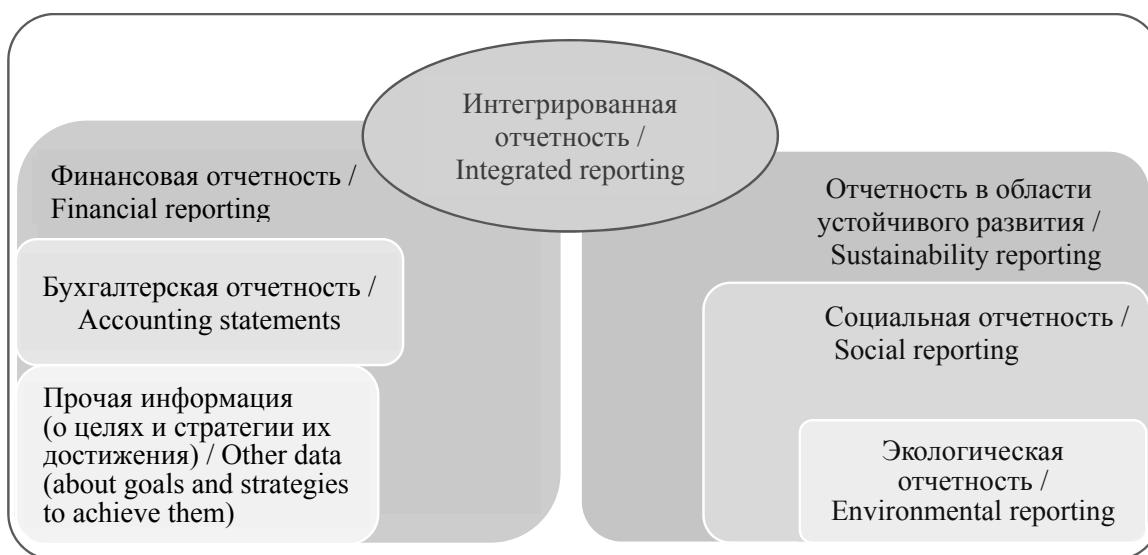


Рис. 2 / Fig. 2. Система корпоративной отчетности / Corporate reporting system

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

РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

Корпоративная отчетность является основным информационным каналом, связывающим организацию и заинтересованные стороны, и ее цель — удовлетворение различных информационных потребностей ключевых заинтересованных сторон.

Существуют различные подходы к пониманию корпоративной отчетности: одни исследователи определяют ее как систему публичных отчетов, формируемых корпорациями и предназначенных для принятия управленческих решений ключевыми заинтересованными сторонами; другие — как систему показателей; третьи понимают под ней все виды отчетности, которые составляются в корпорации и предназначаются для информационного обеспечения как внешних, так и внутренних пользователей.

В 2000-х гг. корпоративная отчетность рассматривалась как система отчетов крупных корпораций и холдингов, представленная в основном консолидированной финансовой отчетностью, дополненной отчетом совета директоров (стратегическим отчетом, пояснительной запиской и т.п.) вместе с аудиторским заключением, подтверждающим достоверность представленной информации.

Наблюдается тенденция к постоянному развитию корпоративной отчетности под влиянием изменений информационных запросов ключевых заинтересованных сторон, что требует постоянного развития учетных систем.

По мере эволюции экономических теорий в области менеджмента и внедрения их в управленческую практику состав видов отчетности, включаемых

в систему корпоративной отчетности, значительно расширился. В связи с закреплением в российском гражданском законодательстве понятия «корпорация» также существенно расширился состав корпоративных структур, поскольку определяющими признаками корпорации стали, во-первых, право участия (членства) в них, во-вторых, правила управления ими (формирование их членами высшего органа управления в виде общего собрания участников корпорации), а не масштабы деятельности, формы объединения и др. Корпоративная отчетность может выходить за границы отдельного юридического лица.

Меняется состав и формат представления корпоративной отчетности, на которые в значительной степени оказали влияние: требования общества в части достижения целей устойчивого развития и раскрытия информации об этом; процессы цифровой трансформации и возможности применения цифровых технологий» [28].

Результаты данного исследования показали, что требуется проведение дальнейших научных работ и дискуссий в части выработки общего подхода к дефиниции термина «корпоративная отчетность», определения роли и места различных видов отчетности в системе корпоративной отчетности, что необходимо для развития института корпоративной отчетности в России. Считаем, что сделанные нами выводы могли бы быть использованы Министерством финансов РФ при проведении научно-методических мероприятий и подготовке новых инструктивно-директивных документов.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Zhou S., Simnett R., Green W. Does Integrated Reporting Matter to The Capital Market? *Abacus*. 2017;53(1):94–132.
2. Busco C., Grana F., Izzo M.F. Sustainable Development Goals and Integrated Reporting. London: Routledge; 2018. 136 p.
3. Girella L. The Boundaries in Financial and Non-Financial Reporting. A Comparative Analysis of their Constitutive Role. London: Routledge; 2018.
4. Abhayawansa S., Adams C.A., Neesham C. Accountability and governance in pursuit of Sustainable Development Goals: conceptualising how governments create value. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. 2021;34(4):923–945.
5. Никифорова Е.В. Методология корпоративной публичной отчетности. Автореф. дис. ... д-ра экон. наук. М.: Финансовая академия при Правительстве РФ; 2004. 48 с.
6. Ветрова И.Ф. Корпоративная отчетность организаций АПК. Автореф. дис. ... канд. экон. наук. М.: Финансовая академия при Правительстве РФ; 2005. 26 с.
7. Сапожникова Н.Г. Развитие методологии и практики корпоративного учета и отчетности. Автореф. дис. ... д-ра экон. наук. Воронеж: Воронежский государственный университет; 2009. 48 с.
8. Алексеева И.В., Осипова Р.Г. Развитие ключевых характеристик дефиниции «корпоративная отчетность». *Международный бухгалтерский учет*. 2015;12(354):25–34.
9. Макаренко Е.Н., Лабынцев Н.Т., Алексеева И.В. и др. Современные тенденции развития отчетности хозяйствующих субъектов. Монография. Ростов-на-Дону: РГЭУ (РИНХ); 2019:202–211.
10. Чистякова Ю.Е. Концепция корпоративной отчетности, ее учетно-аналитическое обеспечение и внутренний контроль. Автореф. дис. ... канд. экон. наук. Йошкар-Ола: Марийский государственный технический университет; 2010. 18 с.
11. Каспина Р.Г. Концепция формирования корпоративной отчетности. Аналитическое и контрольное обеспечение управления инновационным развитием. Бариленко В.И., Мельник М.В., ред. М.: Финансовый университет; 2012:56–60.
12. Рудакова Т.А., Семиколенова М.Н. Интегрированная отчетность как результат информационных ожиданий пользователей. *Вестник Южно-Уральского государственного университета. Серия: Экономика и менеджмент*. 2017;11(3):101–107.
13. Малиновская Н.В., Гордова М.А., Ермакова М.Н. и др. Корпоративная отчетность: проблемы и перспективы. Монография. М.: КНОРУС; 2021:25–35.
14. Каспина Р.Г. Бухгалтерская отчетность в системе корпоративного управления. Автореф. дис. ... д-ра экон. наук. Казань: Казанский финансово-экономический институт; 2004. 52 с.
15. Вахрушина М.А. Новые ориентиры формирования корпоративной отчетности. *Корпоративная финансовая отчетность. Международные стандарты*. 2009;6(34):34–43.
16. Крохичева Г.Е. Корпоративный сетевой учет и отчетность: концепция, методология и организация. Автореф. дис. ... д-ра экон. наук. М.: Московский государственный университет им. М.В. Ломоносова; 2004. 48 с.
17. Кузьмишкина Л.А. Совершенствование системы корпоративной управленческой отчетности федерального торгового холдинга. Автореф. дис. ... канд. экон. наук. Ставрополь: Северо-Кавказский государственный технический университет; 2011. 23 с.
18. Шнейдман Л.З. Оценка инфраструктуры корпоративной отчетности в России. *Бухгалтерский учет*. 2012;(11):6–9.
19. Ковалев В.В. О новых моделях корпоративной отчетности: обзор материалов форума по отчетности бизнеса и экономическому развитию. *Вестник Санкт-Петербургского университета. Сер. 5*. 2014;(3):165–173.
20. Фомин М.В. Особенности позиционирования и аудита корпоративной отчетности. Автореф. дис. ... канд. экон. наук. М.: Финансовый университет при Правительстве РФ; 2013. 28 с.
21. Абоянцева А.А. Развитие методического инструментария формирования корпоративной отчетности. Автореф. дис. ... канд. экон. наук. Йошкар-Ола: Марийский государственный технический университет; 2012. 19 с.

22. Вахрушина М.А., Малиновская Н.В. Корпоративная отчетность: новые требования и направления развития. *Международный бухгалтерский учет*. 2014;(16):2–9.
23. Пивоваров И.С., Островский Д.А. Эволюция нефинансовой корпоративной отчетности компаний в контексте корпоративного управления. *Наука и бизнес: пути развития*. 2020;5(107):139–144.
24. Ефимова О.В. Развитие корпоративной отчетности в инновационной экономике. *Школа университетской науки: парадигма развития*. 2010;1(1):76–81.
25. Парамонова Л.А. Корпоративная отчетность организаций сферы услуг: тенденции развития. *Экономика и управление: новые вызовы и перспективы*. 2010;(1):194–195.
26. Бобровская Т.В. Корпоративная отчетность: современные требования и модели. XI Международная научно-практическая конф. «Современный менеджмент: проблемы и перспективы». СПб.: Санкт-Петербургский государственный экономический университет; 2016:128–133.
27. Малиновская Н.В. Интегрированная отчетность: теория, методология и практика. Автореф. дис. ... д-ра экон. наук. М.: Финансовый университет при Правительстве РФ; 2017. 46 с.
28. Богатая И.Н. Будущее корпоративной отчетности. *Проблемы экономики и юридической практики*. 2021;17(2):131–137.

REFERENCES

1. Zhou S., Simnett R., Green W. Does integrated reporting matter to the capital market? *Abacus*. 2017;53(1):94–132.
2. Busco C., Grana F., Izzo M.F. Sustainable development goals and integrated reporting. London: Routledge; 2018. 136 p.
3. Girella L. The boundaries in financial and non-financial reporting. A Comparative Analysis of their Constitutive Role. London: Routledge; 2018.
4. Abhayawansa S., Adams C.A., Neesham C. Accountability and governance in pursuit of sustainable development goals: Conceptualizing how governments create value. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. 2021;34(4):923–945.
5. Alekseeva I.V., Osipova R.G. Developing the key characteristics of the corporate reporting definition. *International Accounting*. 2015;12(354):25–34. (In Russ.).
6. Nikiforova E.V. Methodology of corporate public reporting: Abstract. Diss. Dr. Sci. (Econ.). Moscow: Financial University; 2004. 48 p. (In Russ.).
7. Vetrova I.F. Corporate reporting of agribusiness organizations: Abstract. Diss. Cand. Sci. (Econ.). Moscow: Financial University; 2005. 26 p. (In Russ.).
8. Sapozhnikova N.G. Development of methodology and practice of corporate accounting and reporting. Abstract. Diss. Dr. Sci. (Econ.). Voronezh: Voronezh State University; 2009. 48 p. (In Russ.).
9. Modern development trends in the development of business entities' reporting. Monograph. Rostov-on-Don: RSUE; 2019:202–211. (In Russ.).
10. Chistyakova Yu.E. The concept of corporate reporting, its accounting and analytical support and internal control: Abstract. Diss. Cand. Sci. (Econ.). Yoshkar-Ola: Mari State Technical University; 2010. 18 p. (In Russ.).
11. Kaspina R.G. The concept of corporate reporting formation. In: Analytical and control support of innovative development management: collection of scientific tr. Barilenko V.I., Melnik M.V., eds. Moscow: Financial University; 2012:56–60. (In Russ.).
12. Rudakova T.A., Semikolenova M.N. Integrated reporting as a result of information expectations of users. *Bulletin of the South Ural State University. Ser. Economics and Management*. 2017;11(3):101–107. (In Russ.).
13. Corporate reporting: problems and prospects. Monograph. Malinovskaya N.V., ed. Moscow: Knorus; 2021:25–35. (In Russ.).
14. Kaspina R.G. Accounting reporting in the corporate governance system: Abstract. Diss. Dr. Sci. (Econ.). Kazan: Kazan Institute of Finance and Economics; 2004. 52 p. (In Russ.).
15. Vakhrushina M.A. New guidelines for the formation of corporate reporting. *Corporate financial statements. The international standards*. 2009;6(34):34–43. (In Russ.).
16. Krokhicheva G.E. Corporate network accounting and reporting: Concept, methodology and organization: Abstract. Dis. Dr. Sci. (Econ.). Moscow: Lomonosov Moscow State University; 2004. 48 p. (In Russ.).

17. Kuzmishkina L.A. Improvement of the system of corporate management reporting of the federal trade holding: Abstract. Diss. Cand. Sci. (Econ.). Stavropol: North Caucasus State Technical University; 2011. 23 p. (In Russ.).
18. Shneidman L.Z. Assessment of corporate reporting infrastructure in Russia. *Accounting*. 2012;(11):6–9. (In Russ.).
19. Kovalev V.V. On new models of corporate reporting: An overview of the materials of the forum on business reporting and economic development. *Bulletin of Saint Petersburg University Ser.5*. 2014;(3):165–173. (In Russ.).
20. Fomin M.V. Features of positioning and auditing of corporate reporting. Abstract. Diss. Cand. Sci. (Econ.). Moscow: Financial University; 2013. 28 p. (In Russ.).
21. Aboyantseva A.A. Development of methodological tools for the formation of corporate reporting: Abstract. Diss. Cand. Sci. (Econ.). Yoshkar-Ola: Mari State Technical University; 2012. (In Russ.).
22. Vakhrushina M.A., Malinovskaia N.V. Corporate reporting: New requirements and lines of development. *International Accounting*. 2014;(16):2–9. (In Russ.).
23. Pivovarov I.S., Ostrovskiy D.A. Evolution of companies non-financial corporate reporting in the corporate governance context. *Science and business: Development ways*. 2020;5(107):139–144. (In Russ.).
24. Efimova O.V. Development of corporate reporting in the innovative economy. *School of University Science: A development Paradigm*. 2010;1(1):76–81. (In Russ.).
25. Paramonova L.A. Corporate reporting of service sector organizations: Development trends. Economics and management: new challenges and prospects. *Economics and Management: New Challenges and Prospects*. 2010;(1):194–195. (In Russ.).
26. Bobrovskaya T.V. Corporate reporting: Modern requirements and models. XI International Sci.-pract. conf. «Modern Management: Problems and Prospects» St. Petersburg: St. Petersburg State University of Economics; 2016:128–133. (In Russ.).
27. Malinovskaya N.V. Integrated reporting: Theory, methodology and practice. Abstract. Dis. Dr. Sci. (Econ.). Moscow: Financial University; 2017. 46 p. (In Russ.).
28. Bogataya I.N. The future of corporate reporting. *Economic problems and legal practice*. 2021;17(2):131–137. (In Russ.).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ

Наталья Владимировна Малиновская — доктор экономических наук, доцент, профессор Департамента аудита и корпоративной отчетности Факультета налогов, аудита и бизнес-анализа, Финансовый университет, Москва, Россия
nvmali@mail.ru

ABOUT THE AUTHOR

Natal'ya V. Malinovskaya — Dr. Sci. (Econ.), Associate Professor, Professor of the Department of audit and corporate reporting of the faculty of taxes, audit and business analysis, Financial University, Moscow, Russia
nvmali@mail.ru

Статья поступила 12.10.2021; после рецензирования 01.12.2021; принята к публикации 09.12.2021.

Автор прочитала и одобрила окончательный вариант рукописи.

The article was received 12.10.2021; revised on 01.12.2021; accepted for publication 09.12.2021.

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

ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2022-8-6-42-57
УДК 657.37(045)
JEL M490

Интегрированная отчетность в коммерческих организациях

Ю.Н. Киркач

Ростовский государственный экономический университет (РИНХ), Ростов-на-Дону, Россия
<https://orcid.org/0000-0002-6655-102X>

АННОТАЦИЯ

Статья посвящена исследованию сущности интегрированной отчетности (далее – ИО). Показано, что нерешенность экологических проблем, рост численности населения в мире, дефицит природных ресурсов побуждают к изменению информационных запросов стейкхолдеров и, как следствие, содержательности отчетности компаний. Заинтересованные пользователи нуждаются в отчетных документах, системно отражающих создание ценности компании через комплексную взаимосвязь стратегии, организационного управления, операционной, финансовой и инвестиционной деятельности, а также рисков среды для реализации поставленных бизнес-целей. Предоставить такие данные способна интегрированная отчетность, объединяющая финансовую и нефинансовую информацию. Основное предназначение создаваемой ИО заключается в обобщении ретроспективных и перспективных сведений, демонстрирующих процесс создания стоимости. В ходе исследования выявлено отсутствие единства в понимании и идее создания ИО в целом; а также установлена нынешняя тождественность понятий «интегрированная отчетность» и «интегрированный отчет», что противоречит Международному стандарту ИО. Полученные результаты, определив место каждого вида отчета в его общем составе, доказывают, что публикуемые «интегрированные отчеты» российских компаний являются «интегрированными отчетностями», поскольку в их состав входят консолидированная финансовая отчетность и интегрированный отчет, что соответствует Международному стандарту ИО.

Ключевые слова: консолидированная финансовая отчетность; интегрированная отчетность; интегрированный отчет; элементы содержания; шесть видов капитала

Для цитирования: Киркач Ю.Н. Интегрированная отчетность в коммерческих организациях. Учет. Анализ. Аудит. = *Accounting. Analysis. Auditing*. 2021;8(6):42-57. DOI: 10.26794/2408-9303-2022-8-6-42-57

ORIGINAL PAPER

Integrated Reporting in Commercial Organizations

Yu.N. Kirkach

Rostov State Economic University (RINH), Rostov-on-Don, Russia
<https://orcid.org/0000-0002-6655-102X>

ABSTRACT

The article is devoted to the study of the essence of integrated reporting (IR). It shows that the unresolved environmental problems, the growth of the world's population, the shortage of natural resources result in changes in the information requirements of stakeholders and, as a consequence, to the contents of companies' reporting. In order to achieve the business goals interested parties need reports that systematically reflects the creation of company value through the complex interconnection of strategy, organizational management, operating, financial and investment activities, as well as the risk environment. Integrated reporting is capable of providing such information, combining financial and non-financial information about the company's strategy, its achievements and management style. The main purpose of the IR is to summarize retrospective and prospective data demonstrating the process of value creation. The research reveals the problem of the lack of common understanding what IR is and the very idea of generating IR, along with the identity of the concepts of "integrated reporting" and "integrated report", which does not comply with the International Standard for Integrated Reporting. The results of the research make it possible to determine the place of each type of report in the reporting composition and prove that the published integrated reports of Russian companies are actually integrated reporting, as they include consolidated financial statements and an integrated report, which meets the requirements of the International Integrated Reporting Standard.

Keywords: consolidated financial statements; integrated reporting; integrated report; elements of the content; six types of capital

For citation: Kirkach Yu.N. Integrated reporting in commercial organizations. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2021;8(6):42-57. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2022-8-6-42-57

© Киркач Ю.Н., 2021

ВВЕДЕНИЕ

Цифровизация общества, оказывающая возрастающее влияние на политику, экономику, управление, науку и другие сферы жизнедеятельности в рамках национальных границ и в мире в целом — современная мировая тенденция. Степень применения цифровых технологий является одним из главных факторов экономического роста и повышения конкурентоспособности, социально-экономического и производственно-технического развития не только государства, но и определенного экономического субъекта. В процессе расширения международного сотрудничества и информатизации общества возникли новые возможности увеличения стоимости бизнеса в виде инновационных исследований и информационных технологий, обеспечивающих рост валового продукта развитых стран.

Многоаспектность такой экономики сопровождается всевозможными процессами информационной интеграции, охватывающими разнообразные сферы нашей жизни. Нестабильность кредитно-денежной системы, государственное влияние на частный бизнес, формирование и приумножение капитала в результате удачных инновационных проектов стали причиной возникновения коммерческих организаций, способных защищать себя от непредсказуемости экономики. «В период господства того или иного технологического уклада формируется совокупность ресурсов (материальных, технических, кадровых, научных, финансовых, цифровых), характеризующих состояние инновационного потенциала. Чем выше количественные характеристики и чем разнообразнее и более развита его структура, тем выше способность социально-экономических систем перейти в новое качество» [1, с. 41].

Повышение инновационного потенциала неразрывно связано не только с созданием стоимости, но также с привлечением инвестиций и увеличением рисков. Осуществляя вложения, инвесторы оценивают информацию, раскрытую в отчетности коммерческой организации, и вероятность получения выгоды от будущих инвестиций. Демонстрируя в отчетности способность создавать стоимость, компания внушает заинтересованным пользователям уверенность, что их инвестиции будут не только возвращены, но и увеличены.

Традиционно процесс создания стоимости раскрывался в показателях финансовой отчетности компании для демонстрации информации ретроспективного характера, но со временем рост

потребностей заинтересованных пользователей привел к возникновению новых дополнительных видов отчетности, из которых наиболее распространенными являются управленческая, социальная, экологическая и отчетность в области устойчивого развития (далее — ОУР) которые содержали данные о финансовых и нефинансовых аспектах деятельности компании. Так, в нефинансовой отчетности появилась информация о влиянии деятельности компании на собственную систему управления, социальную и экологическую среду, на общество в целом.

Нестабильность международной экономики, возникшая по причине наложенных санкций и пандемии коронавируса (COVID-19), привела к ухудшению товарооборота между странами и, как следствие, снижению уровня доверия стейкхолдеров. При принятии инвестиционных решений данных ретроспективного характера становится недостаточно, а потому возникает необходимость в повышении информативности финансовой отчетности за счет новых видов отчетов с раскрытием показателей перспективных направлений деятельности компании, позволяющих оценить не только ее стратегию и риски, но и процесс создания стоимости, разность сделанных ранее финансовых вложений.

Пробелы в информационной составляющей несколько разрешила предложенная в 2010 г. концепция интегрированной отчетности, состоящая в раскрытии организацией процесса создания стоимости в краткосрочной, среднесрочной и долгосрочной перспективе. В настоящее время этот вид отчетности не только актуален, но и популярен среди компаний, поскольку содержит все перечисленные выше необходимые данные. Ключевым документом, используемым при составлении ИО, является Международный стандарт интегрированной отчетности (МСИО), содержащий информацию о капиталах и элементах содержания, а также о принципах, соблюдение которых является обязательным условием при ее составлении¹. Стандарт не предлагает методики ее формирования как в описательной части (отражение в отчете элементов содержания), так и в количественной (о минимуме стандартных показателей деятельности организации по шести видам капитала), но предоставляет возможность

¹ Международный стандарт ИО. URL: https://www.integratedreporting.org/wp-content/uploads/2014/04/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK.docx_en-US_ru-RU.pdf.

специалисту использовать свое профессиональное суждение в процессе создания отчетности. Заметим, что ныне не все компании различают понятия «интегрированная отчетность» и «интегрированный отчет»: даже на сайте Российского союза промышленников и предпринимателей² опубликованы различные виды нефинансовых отчетов, в том числе интегрированного. При изучении отчетов, находящихся в открытом доступе, выявлено разнообразие в их названиях: например, АО «СУЭК» называет нефинансовый отчет «интегрированным», а у ГНЦ НИИАР в разделе «Интегрированный отчет» размещен Годовой. Разнообразие понятийного аспекта искажает понимание и предназначение ИО в целом и интегрированного отчета в частности и является камнем преткновения в развитии методического обеспечения ее формирования (даже при сопоставимости документов организаций одной отраслевой направленности в силу субъективных предпочтений компаний). В этой связи считаем необходимым уточнить понятийный аппарат, который будет использоваться в исследовании.

Изучению интегрированной отчетности, ее методического инструментария и содержательности посвящены труды многих известных ученых, среди которых И. В. Алексеева, М. А. Вахрушина, О. В. Ефимова, И. В. Зенкина, И. Е. Калабихина, В. Г. Когденко, Н. В. Малиновская, М. В. Мельник, В. С. Плотников, О. В. Плотникова, У. Ю. Рощектаева и др. [2–10]. Их исследования позволили изучить природу происхождения ИО, способы составления интегрированного отчета и перспективы его применения в российской практике, а также негативные последствия отсутствия единого понятийного аппарата, нормативно-правовой базы формирования ИО, системы показателей, объединяющей финансовую и нефинансовую информацию, и методов раскрытия и оценки представленных в таком отчете данных.

В процессе исследования проанализирован исторический аспект становления и развития интегрированной отчетности, целесообразность ее использования российскими компаниями. Установлено, что наибольший практический опыт по ее формированию имеют компании энергетической отрасли. Кроме того, на основе трудов российских ученых проведен анализ дефиниции «интегрированная отчетность».

² Официальный сайт Российского союза промышленников и предпринимателей. URL: <https://rspp.ru/activity/social/registr/> (дата обращения: 01.04.2021).

В ходе работы использовались общенаучные методы, в том числе анализ определений, формирующих понятийный аппарат интегрированной отчетности.

РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

Существуют разнообразные виды отчетностей, формирование которых носит обязательный и инициативный характер. Наиболее востребованные из них представлены в *табл. 1*.

В зависимости от целей составления отчетности формируется ее содержание. В случае ее обязательного составления по утвержденным законодательством РФ формам, отчеты могут быть дополнены нефинансовой информацией, раскрываемой в пояснениях; при инициативном составлении — дополнительной информацией, которая, согласно профессиональному суждению ее авторов, может удовлетворить информационные потребности стейкхолдеров. Однако самой информативной является интегрированная отчетность, поскольку в ней содержатся показатели по видам учета, а также данные о стратегии и рисках компании, внешней среде и бизнес-процессах, перспективах на будущее.

Согласно трактовке Международного стандарта ИО она представляет собой «процесс, основанный на интегрированном мышлении, в результате которого создается периодический интегрированный отчет организации о создании стоимости в течение долгого времени и связанные с ним документы, относящиеся к аспектам создания стоимости», т. е. в ее состав входит как интегрированный отчет, так и иные формы документов. В стандарте дается и определение интегрированного отчета: «краткая информация о том, как стратегия, управление, результаты деятельности и перспективы организации в контексте внешней среды ведут к созданию стоимости на протяжении краткосрочного, среднесрочного и долгосрочного периода», откуда вытекает, что именно он информирует пользователей о процессе создания стоимости, а дополнительные виды документов лишь подтверждают указанные в нем сведения, расширяя его информационную базу и формируя интегрированную отчетность.

Ряд российских ученых признают ИО новой моделью корпоративной отчетности [7, 11], причем начальным периодом ее создания считают момент возникновения корпораций. Основные этапы становления и развития интегрированной отчетности представлены в *табл. 2*.

Из *табл. 2* видно, что предшественницей ИО была консолидированная отчетность, в настоящее

Таблица 1 / Table 1

Классификация видов отчетности / Classification of reporting types

Классификационный признак / Classification	Виды отчетности / Reporting types	Финансовая отчетность / Financial Reporting	Управленческая отчетность / Management reporting	Статистическая отчетность* / Statistical reporting*	Социальная отчетность / Social Reporting	Экологическая отчетность / Environmental Reporting	Отчетность в области устойчивого развития / Sustainability report	Интегрированная отчетность / Integrated reporting
1. Степень принуждения / By reforce	Обязательная / Mandatory	+	X	+	T	T	X	X
	Инициативная / Initiative	T	+	T	+	+	+	+
2. Назначение / By purpose	Управленческая / Managerial	X	+	+	+	+	+	+
	Финансовая / Financial	+	X	+	X	X	X	+
	Налоговая / Tax	X	X	X	X	X	X	X
	Статистическая / Statistical	X	X	+	+	+	X	X
3. Периодичность составления / Frequency of formation	Промежуточная / Interim	+	+	+	T	+	X	X
	Годовая / Annual	+	+	+	+	+	+	+
4. Степень обобщения данных / By the degree of data generalization	Индивидуальная / Individual	+	+	+	+	+	+	+
	Консолидированная / Consolidated	+	X	+	+	+	+	+
5. Объем представляемой информации / By the amount of information provided	Общая / General	+	+	+	+	+	+	+
	Специализированная / Specialized	X	+	+	+	+	+	+
6. Круг пользователей / By the circle of users	Внешняя / External	+	T	+	+	+	+	+
	Внутренняя / Internal	T	+	T	T	T	X	X
7. Источники информации / According to information sources	Финансовый учет / Financial accounting	+	+	+	+	+	+	+
	Управленческий учет / Management accounting	+	+	+	+	+	+	+
	Социальный учет / Social accounting	T	+	+	+	+	+	+
	Экологический учет / Environmental accounting	T	+	+	+	+	+	+
	О внешней среде компании / About the external environment of the company	T	T	X	+	+	+	+
	О стратегии компании / Company strategy	T	T	X	X	X	X	+
	О рисках компании / Company risk	T	T	X	X	X	T	+
Описание бизнес-процессов / Description of business processes	X	T	X	X	X	X	+	
О перспективах компании / About the prospects of the company	T	T	T	X	X	X	T	

Примечание / Note: «+» — как правило, формируется для удовлетворения информационных потребностей пользователей; «T» — информация раскрывается дополнительно на усмотрение компании; «X» — как правило, не формируется / «+» — as a rule, it is formed to meet the information needs of users; «T» — information is disclosed additionally at the discretion of the company; «X» — usually not formed.

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

* Первый Бит URL: <https://rostov.1cbit.ru/blog/statisticheskaya-otchetnost/> (дата обращения: 01.04.2021).

Таблица 2 / Table 2
 Эволюция корпоративной отчетности / Evolution of corporate reporting

		В России / In Russia	
Название этапа / Stage name	За рубежом / Abroad		
1. Становление корпораций как форм объединенной собственности – зарождение корпоративной отчетности / The emergence of corporations as forms of joint ownership – the emergence of corporate reporting	1602 г. – создание Ост-Индской компании – первой в мире акционерной компании и прообраза современных корпораций / 1602 – Creation of the East India Company – the world's first joint stock company and the prototype of modern corporations	XVII–XVIII вв. – зарождение корпоративной формы предпринимательства, становление форм предпринимательской деятельности (компании, артели, эмесие товарищества на вере) / XVII–XVIII centuries – the emergence of a corporate form of entrepreneurship, the formation of forms of entrepreneurial activity (companies, artels, simple partnerships, limited partnerships)	
2. Формирование консолидированной отчетности / Formation of consolidated reporting	Начало XX в. (1903 г.) – формирование консолидированной отчетности американской сталелитейной корпорации (U.S. Steel Corporation) за 1902 г. При консолидации показателей была использована концепция экономического единства взаимодействующих компаний. Начало процесса унификации правил составления отчетности и разработки международных стандартов финансовой отчетности / The beginning of the XX century (1903) – the formation of the consolidated reporting of the American steel corporation (U.S. Steel Corporation) for 1902. When consolidating the indicators, the concept of economic unity of interacting companies was used. The beginning of the process of unification of the rules for the preparation of reporting and the development of international financial reporting standards	Конец XIX – начало XX в. – формирование административно-командной системы, проведение национализации предприятий выявило потребность в создании отчетности группы предприятий, которая носила название сводной отчетности вплоть до распада СССР. В конце 90-х гг. XX в. в России начали развиваться рыночные отношения, на смену сводной отчетности пришла консолидированная, составление которой регламентировалось МСФО и Федеральном законом от 27.07.2010 № 208-ФЗ «О консолидированной (финансовой) отчетности» / Late 19th – early 20th centuries – the formation of an administrative-command system, the nationalization of enterprises revealed the need for the creation of reporting for a group of enterprises, which was called consolidated reporting until the collapse of the USSR. In the late 90s XX century market relations began to develop in Russia, consolidated reporting was replaced by consolidated reporting, the preparation of which was regulated by IFRS and Federal Law No. 208-FZ of July 27, 2010 "On Consolidated (Financial) Statements"	
3. Становление социальной и экологической отчетности / The rise of social and environmental reporting	1980-е гг. – развитие принципов социально ответственного инвестирования / 1980s – development of the principles of socially responsible investment	Конец 90-х гг. XX в. – развитие принципов социально ответственного инвестирования / The end of the 90s of the XX century. – development of the principles of socially responsible investment	
4. Создание отчетности в области устойчивого развития / Reporting in the field of sustainable development	1997 г. – разработка концепции «триединой отчетности», включающей показатели экономической, экологической и социальной составляющей деятельности корпораций, а также раскрывающей описание производимой продукции или услуги / 1997 – Development of the concept of "triple reporting", including indicators of the economic, environmental and social components of corporations, as well as disclosing a description of the products or services produced	Середина 2000-х гг. – применение в российской практике нефинансовой отчетности, в частности, отчетности в области устойчивого развития для удовлетворения информационных потребностей заинтересованных пользователей / Mid 2000s – the use in Russian practice of non-financial reporting, in particular, reporting in the field of sustainable development to meet the information needs of interested users	
5. Становление и развитие интегрированной отчетности / Formation and development of integrated reporting	2000–2007 гг. – появление на международном конкурсе по годовой отчетности Corporate Register номинации «Лучший интегрированный отчет» / 2000–2007 – appearance at the international competition for annual reporting Corporate Register of the nomination "Best Integrated Report" 2007 г. – публикация документа «Система взаимосвязанной отчетности» / 2007 – publication of the document "System of interconnected reporting" 2009 г. – выход в свет документа Connected Reporting "how to" guide / 2009 – publication of the document "System of interconnected Reporting" 2009 – Published the Connected Reporting "how to" guide	2010 г. – участие российских компаний в разработке МСИО / 2010 – participation of Russian companies in the development of the IIRS 2012 г. – подготовка российских компаниями интегрированных отчетов для тестирования принципов, изложенных в МСИО; 2019 г. – законопроект «О публичной нефинансовой отчетности» (ПНО), согласно которому компании должны предоставлять информацию не только о финансовых показателях, но и о социальной ответственности, экологических аспектах работы и предупреждении коррупции / 2012 – preparation of integrated reports by Russian companies to test the principles set out in the IIRS 2019 – the draft law "On public non-financial reporting" (PNR), according to which companies must provide information not only on financial indicators, but also on social responsibility, environmental aspects of work and prevention of corruption	

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

время ставшая обязательной для многих российских компаний. Финансовая информация является основополагающей в деятельности любого хозяйствующего субъекта, однако в конце 80-х гг. прошлого века инвесторов стали интересовать принципы социально ответственного инвестирования. Очевидным стал факт, что деятельность крупных компаний оказывает огромное влияние на социальную сферу и экологическую обстановку, и это способствовало разработке концепции «триединой отчетности», включающей показатели экономической, экологической и социальной направленности деятельности компаний, а также раскрывающей описание производимой продукции или услуги — она стала первой в мире отчетностью, объединившей в себе показатели финансового и нефинансового характера. В период апробации Руководство по отчетности в ОУР претерпело не одну редакцию: каждая последующая позволяла усовершенствовать методику ее составления и повысить информативность. Однако нестабильная экономическая ситуация, увеличение социальной напряженности и стремительное развитие различных видов мошенничества породили интерес пользователей к обнародованию в отчетности данных о перспективах компании, прогнозах ее развития, который был удовлетворен с появлением в 2010 г. Международного стандарта ИО и интегрированного отчета³. Пройдя путь эволюции, отчетность стала отвечать современным требованиям рынка, раскрывать данные о конкурентоспособности компании и ее финансовой устойчивости, а также процессе создания стоимости в рамках реализуемой стратегии.

Наряду с видами нефинансовых отчетов, изменениям подверглись стандарты, регламентирующие порядок их составления. Процесс стандартизации таких отчетов начался в конце XX в. и осуществлялся преимущественно в некоммерческих организациях (табл. 3).

Представленная в табл. 3 информация свидетельствует о том, что в целом все стандарты направлены на достижение одной цели — формирования у бизнеса социальной ответственности и представления об устойчивом развитии компании. Однако каждый из них предписывает раскрывать информацию определенного характера: GRI — экономического, экологического и социального; AA1000

AS — социального и этического, и лишь Международный стандарт ИО направлен на формирование общего представления о деятельности компании и задействует все аспекты ее работы в разрезе шести капиталов (финансового, производственного, социально-репутационного, природного, человеческого, интеллектуального, см. табл. 4).

Обзор видов капитала (табл. 4) позволяет формировать систему показателей интегрированного отчета. Согласно Международному стандарту ИО представленные «категории капиталов не являются равнозначными и могут не использоваться всеми организациями, могут быть изменены и реструктурированы, однако весь пласт информации, заложенный в этих капиталах, должен быть отражен в интегрированном отчете, в зависимости от степени влияния того или иного показателя на создание стоимости»⁴.

Информация о различных видах капитала представлена в интегрированном отчете посредством выделения в нем таких элементов, как внешняя среда, бизнес-модель, риски, стратегия распределения ресурсов и т.д., характеристика которых представлена в табл. 5.

Характеристика элементов интегрированного отчета подтверждает высокие требования к уровню его информативности, но при этом стандарт позволяет бухгалтерам самостоятельно определять форму представления информации.

В российской практике интегрированный отчет начал экспериментально составляться лишь в 2009 г.: сначала компаниями энергетической отрасли, а затем и другими. Согласно данным табл. 6 энергетики и сегодня являются лидерами по частоте составления данного вида отчета, в силу чего исследование практики его составления проведено на базе компаний этой отрасли.

В связи с высоким уровнем информативности интегрированный отчет за десятилетие минимизировал потребность в иных видах подобных документов, а его главным конкурентом стал отчет в ОУР, методика составления которого совершенствовалась десятилетиями, в отличие от интегрированного в силу его «молодости». Сравнительная характеристика данных видов отчетов представлена в табл. 7.

⁴ Международный стандарт интегрированной отчетности. URL: https://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2015/03/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK.docx_en-US_ru-RU.pdf (дата обращения: 01.04.2021).

³ Руководство по отчетности в области устойчивого развития (GRI 4). URL: <https://rspp.ru/document/1/9/c/9c2e77522792061b9ca40337d6225623.pdf> (дата обращения: 01.04.2021).

Таблица 3 / Table 3

**Развитие стандартизации нефинансовых отчетов / Development
of standardization of non-financial reports**

Название / Title	Период / Period	Разработчики / Developers	Особенности / Features of the
1. Стандарт корпоративной социальной ответственности / Corporate Social Responsibility Standard	1997 г.	Международная некоммерческая организация Social Accountability International / International non-profit organization Social Accountability International	Узкая направленность на соблюдение компаниями прав человека и совершенствование условий труда наемных работников, т.е. социально ответственная деятельность компании направлена на сотрудников организации, а затем – на акционеров и клиентов / A narrow focus on companies respecting human rights and improving the working conditions of employees, i.e. the socially responsible activity of the company is aimed at the employees of the organization, and then at the shareholders and clients
2. Стандарт социальной отчетности компаний AA1000 AS / Social reporting standard for companies AA1000 AS	1999 г.	Британский Институт социальной и этической отчетности (Institute of Social and Ethical Accountability / British Institute of Social and Ethical Accountability)	Предназначен для измерения результатов деятельности компаний с этических позиций и предоставляет процедуру и набор критериев, при помощи которых может быть осуществлен социальный и этический аудит их деятельности / Designed to measure the performance of companies from an ethical standpoint and provides a procedure and a set of criteria by which a social and ethical audit of their activities can be carried out
3. Руководство по отчетности в области устойчивого развития / Sustainability reporting guidelines	2000 г.	Международная организация «Глобальная инициатива по отчетности» (Global Reporting Initiative, GRI) / International organization "Global Reporting Initiative" (GRI)	Отражены показатели рекомендательного характера, отражающие социальную, экологическую и экономическую деятельность корпорации. Также требования, отраженные в данном Руководстве, компании имеют право выполнять поэтапно, используя лишь его общие принципы / Reflected indicators of a recommendatory nature, reflecting the social, environmental and economic activities of the corporation. Also, the requirements reflected in the Company's Guidelines have the right to be carried out in stages, using only the general principles of the document
4. «Бухгалтерский учет для обеспечения устойчивости» (A4S) / Accounting for Sustainability (A4S)	2004 г.	Проект «Учет устойчивости» (Accounting for Sustainability, A4S) / Accounting for Sustainability (A4S) project	Собирает лидеров в финансовом и бухгалтерском сообществах для стимулирования фундаментального перехода к устойчивым бизнес-моделям и устойчивой экономике. У A4S есть две глобальные сети – Сеть бухгалтерских органов (ABN), членами которой являются примерно две трети мировых бухгалтеров, и Лидерская сеть финансовых директоров A4S – группа финансовых директоров из ведущих компаний, стремящихся трансформировать финансы и бухгалтерский учет / Gathers leaders in the finance and accounting communities to drive a fundamental shift towards sustainable business models and a sustainable economy. A4S has two global networks – the Accounting Authorities Network (ABN), of which roughly two-thirds of the world's accountants are members, and the A4S CFO Leadership Network, a group of CFOs of leading companies seeking to transform finance and accounting.
5. Руководство по социальной ответственности ISO 26000 / ISO 26000 Social Responsibility Guidelines	2010 г.	Международная организация по стандартизации (ICO) / International Organization for Standardization (ISO)	Отражает принципиальные основы реализации деятельности по социальной ответственности бизнеса, предлагает руководство по социально ответственному поведению и возможным действиям / Reflects the fundamental principles of the implementation of activities on social responsibility of business, offers guidance on socially responsible behavior and possible actions
6. Международный стандарт интегрированной отчетности / International Integrated Reporting Standard	2010 г.	Международный совет по интегрированной отчетности, совместно созданный A4S и GRI / International Council for Integrated Reporting, jointly created by A4S and GRI	Определяет информацию, которая должна быть включена в интегрированный отчет для оценки способности организации создавать стоимость; не устанавливает сравнительные показатели для таких аспектов, как качество стратегии организации или результаты ее деятельности / Defines the information that should be included in an integrated report in order to assess an organization's ability to create value; does not establish benchmarks for aspects such as the quality of the organization's strategy or performance

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

Таблица 4 / Table 4

Капиталы, раскрываемые в интегрированном отчете / Capitals disclosed in an integrated report

Наименование капитала / Capital name	Определение капитала / Definition of capital
1. Финансовый / Financial	Резерв имеющихся у организации средств для использования при производстве товаров или оказании услуг; поступают через финансирование (долговое, доленое финансирование и гранты) или создаются в результате операций или инвестиций / A reserve of funds that an organization has for use in the production of goods or the provision of services and that comes through financing (debt, equity and grants) or is created as a result of operations or investments
2. Производственный / Industrial	Физические объекты организации для производства товаров или оказания услуг, включая здания, оборудование, инфраструктуру (например, дороги, порты, мосты, мусороперерабатывающие заводы и водоочистные сооружения и т.д.). Производственный капитал часто создается другими компаниями, но включает активы, произведенные самой организацией, ведущей подготовку отчета, для продажи или собственного пользования / Manufacturing physical facilities held by an organization for the production of goods or the provision of services, including: buildings; equipment; infrastructure (for example, roads, ports, bridges, waste treatment plants and water treatment plants). Manufactured capital is often created by other organizations, but includes assets produced by the reporting organization itself for sale or for own use
3. Интеллектуальный / Intellectual	Организационные нематериальные активы, основанные на знаниях, включая интеллектуальную собственность, (например, патенты, авторские права, программное обеспечение, права и лицензии), организационный капитал, (например, подразумеваемые знания, системы, процедуры и протоколы) / Knowledge-based organizational intangible assets, including: intellectual property such as patents, copyrights, software, rights and licenses; "Organizational capital", such as tacit knowledge, systems, procedures and protocols
4. Человеческий / Human	Компетенции сотрудников, их способности и опыт, а также их мотивация к внедрению инноваций, в том числе их соответствие структуре управления организации и ее поддержка, подход к управлению рисками и этические ценности, способность понимать, разрабатывать и реализовывать стратегию организации, лояльность и мотивация для совершенствования процессов, товаров и услуг, включая их способность руководить, управлять и сотрудничать / The competencies of employees, their abilities and experience, as well as their motivation to introduce innovations, including their: compliance with the organization's management structure and its support, approach to risk management and ethical values; the ability to understand, develop and implement the organization's strategy; loyalty and motivation to improve processes, products and services, including their ability to lead, manage and collaborate
5. Социально-репутационный / Social-reputational	Институты и отношения в рамках сообществ и между ними, а также между группами (включающими заинтересованные стороны и др.), способность делиться информацией для повышения индивидуального и коллективного благосостояния. Социально-репутационный капитал включает: общие нормы, ценности и образцы поведения; отношения между основными заинтересованными сторонами; нематериальные активы, связанные с брендом и репутацией, созданными организацией, и т.д. / Institutions and relationships within and between communities, and between stakeholders groups and other groups, and the ability to share information to enhance individual and collective well-being. Social and reputation capital includes: general norms, values and patterns of behavior; relationships between key stakeholders; intangible assets associated with the brand and reputation created by the organization, etc.
6. Природный / Natural	Все возобновляемые и невозобновляемые природные ресурсы и процессы, позволяющие создавать товары или услуги, поддерживающие прошлое, настоящее или будущее организации: воздух, вода, земля, полезные ископаемые и леса; биологическое разнообразие и здоровье экосистемы / All renewable and non-renewable natural resources and processes that enable the creation of goods or services that support the past, present, or future prosperity of an organization — includes air, water, land, minerals, and forests; biodiversity and ecosystem health

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

Таблица 5 / Table 5

**Характеристика элементов интегрированного отчета /
Characteristics of the elements of the integrated report**

Наименование элемента интегрированного отчета / Name of the integrated report element	Характеристика элемента интегрированного отчета / Characteristics of an integrated report element
1. Обзор организации и внешняя среда / Organization overview and external environment	Включает миссию и стратегическое видение, экономические условия, технологический прогресс, общественные и экологические вопросы; создает контекст, в рамках которого работает организация / Includes mission and strategic vision, economic conditions, technological progress, social and environmental issues; creates the context within which the organization operates
2. Управление / Management	Информация о лицах, наделенных управленческими функциями, отвечающих за создание надлежащей надзорной структуры, поддерживающей способность организации создавать стоимость / Information about those charged with governance who are responsible for establishing an appropriate oversight structure to support the organization's ability to create value
3. Бизнес-модель / Business model	Является ядром организации, основывается на ресурсах разных видов капитала, преобразуемых в результате деятельности в продукты (товары, услуги, побочные продукты и отходы) / Is the core of the organization, based on resources of different types of capital, converted as a result of activities into products (goods, services, by-products and waste)
4. Риски и возможности / Risks and opportunities	Раскрывает риски и возможности организации, связанные с ее стратегией и бизнес-моделью / Discloses the risks and opportunities of the organization related to its strategy and business model
5. Стратегия и распределение ресурсов / Strategy and resource allocation	Устанавливаются стратегические цели и способы их достижения, реализуемые с помощью планов распределения ресурсов / Strategic goals and a strategy for achieving them are established, the implementation of which is carried out using resource allocation plans
6. Результаты деятельности / Performance results	Раскрывается информация о результатах деятельности компании / Disclosed information on the results of the company
7. Перспективы на будущее / Prospects for the future	Демонстрируется информация о пересмотре и доработке процесса создания стоимости с целью совершенствования всех компонентов / Demonstrates information on revising and refining the value creation process in order to improve all components
8. Основные принципы презентации / Basic principles of presentation	Структура документа, вопросы, которые следует включить в интегрированный отчет; их оценка: количественная или качественная / Document structure, issues to be included in an integrated report; their assessment: quantitative or qualitative

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

Таким образом, отчет в ОУР является ключевым информационным источником, синтезирующим в себе экономические, экологические и социальные результаты, а также положительные и негативные последствия от финансово-хозяйственной деятельности компании. При его подготовке учитывается концепция устойчивого развития, ее основные проблемы и приоритеты с акцентом на тенденции, риски и возможности устойчивого развития в долгосрочной перспективе и финансовые результаты компании. Подчеркнем, что Руководство по отчетности в ОУР содержит не только принципы, соблюдение которых обязательно при создании отчета, но и его стандартные элементы, и инструкцию по применению.

Анализ МСИО показал наличие разногласий среди российских экономистов — мнения ученых расходятся по поводу изложенной в стандарте трактовки интегрированной отчетности (табл. 8).

Исходя из информации, приведенной в табл. 8, О.А. Кузьменко и М.В. Абросимова [14] полагают, что ИО должна объединять всевозможные виды отчетности: финансовую, управленческую, в области устойчивого развития и т.д. Безусловно, согласно МСИО, в ее состав могут входить, помимо интегрированного отчета, иные документы, но те, что предлагают эти ученые, отображать в составе интегрированной отчетности нецелесообразно, поскольку в этом случае комплект отчетностей будет

Таблица 6 / Table 6

**Анализ востребованности интегрированного отчета среди отраслей
российской экономики в 2018 г. / Analysis of the demand for an integrated
report among the sectors of the Russian economy in 2018**

Наименование отрасли / Industry name	2018	В процентном соотношении / Percentage
Энергетика / Energy	17	42,5
Химическая, нефтехимическая, парфюмерная / Chemical, petrochemical, perfumery	3	7,5
Металлургическая и горнодобывающая / Metallurgical and mining	4	10
Производство машин и оборудования / Manufacture of machinery and equipment	2	5
Финансы и страхование / Finance and insurance	4	10
Нефтегазовая / Oil and gas	2	5
Телекоммуникационная / Telecommunication	1	2,5
Жилищно-коммунальное хозяйство / Housing and utilities	2	5
Транспорт и дорожное хозяйство / Transport and road facilities	3	7,5
Ритейл / Retail	1	2,5
Производство пищевых и других потребительских товаров / Manufacture of food and other consumer goods	1	2,5
Итого: / Result	40	100

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

содержать повторяющиеся данные, что затруднит понимание информации, которую содержит итоговый документ. Наше исследование доказывает, что в состав ИО в обязательном порядке должен входить интегрированный отчет и консолидированная финансовая отчетность. Именно последняя является отправной точкой для формирования представления об инвестиционной привлекательности компании, а интегрированный отчет содержит дополнительную информацию о процессе создания стоимости.

По утверждению проф. О.В. Соловьевой [16], ИО заменит традиционную финансовую отчетность, с чем трудно согласиться, поскольку финансовая от-

четность обязательна и должна составляться компаниями в силу законов РФ. К тому же, согласно МСИО, идея интегрированной отчетности заключается не в замене ею какого-либо вида отчетного документа, а в расширении информационной базы, содержащейся в традиционной финансовой отчетности, как за счет отражения информации о видах капитала, так и о стратегии развития и перспективах.

Учитывая, что однозначного представления об ИО до сих пор не сложилось, для развития методического обеспечения ее формирования считаем необходимым уточнить ее понятийный аппарат.

По мнению В.Г. Когденко и М.В. Мельник, интегрированная отчетность призвана информировать

Таблица 7 / Table 7
Сравнительная характеристика интегрированного отчета и отчета в области устойчивого развития / Comparative characteristics of the integrated report and the report in the field of sustainable development

Параметры сравнения / Comparison parameters	Интегрированный отчет / Integrated Report	Отчет в области устойчивого развития / Sustainable Development Report
1. Стандарт / Standard	Международный стандарт интегрированной отчетности / International Standard for Integrated Reporting	Руководство по отчетности в области устойчивого развития (GRI) / Guide to Sustainable Development Reporting (GRI)
2. Цель / Purpose	Предоставление сведений о том, каким образом создается стоимость в течение долгого времени / Providing information about how value is created over time	Оказание помощи специалистам в подготовке отчетности, содержащей значимую и ценную информацию о наиболее актуальных проблемах организации, связанных с устойчивым развитием / Assistance to specialists in the preparation of reports containing meaningful and valuable information about the most pressing issues of the organization related to sustainable development
3. Подход / Approach	Основан на применении принципов подготовки отчета, не предписывает конкретные показатели деятельности, методы оценки или перечень отражаемых фактов / Based on the application of the principles of preparation of the report, does not prescribe specific performance indicators, assessment methods or a list of reflected facts	Содержит принципы подготовки отчетности, стандартные элементы отчетности и инструкции по применению / Contains reporting principles, standard reporting elements and instructions for use
4. Потенциал компании для целей отражения в отчетности / The company's potential for reporting purposes	Виды капитала: финансовый, производственный, интеллектуальный, человеческий, социально-репутационный и природный. Организации, готовящие интегрированный отчет, не обязательно должны применять эту категоризацию или структурировать отчет по капиталам / Types of capital: financial, production, intellectual, human, social and reputation and natural. Organizations preparing an integrated report do not need to apply this categorization or structure the capital report	Категории: экономическая (экономическая результативность, присутствие на рынке и т.д.); экологическая (материалы, выбросы, продукты и услуги и т.д.); социальная (права человека, практика трудовых отношений и достойный труд, общество, ответственность за продукцию) / Categories: economic (economic performance, market presence, etc.); environmental (materials, emissions, products and services, etc.); social (human rights, labor practices and decent work, society, product responsibility)
5. Сфера применения / Scope of application	Предназначен для применения в сфере частного предпринимательства коммерческими компаниями любого масштаба, но может использоваться в адаптированном виде в государственном секторе, а также некоммерческими организациями / It is intended for use in the field of private entrepreneurship by commercial companies of any size, but can be used in an adapted form in the public sector, as well as non-profit organizations	Любые организации, независимо от их размера, отраслевой принадлежности или местонахождения / Any organization, regardless of its size, industry affiliation, or location

Окончание таблицы 7 / Table 7 (continued)

Параметры сравнения / Comparison parameters	Интегрированный отчет / Integrated Report	Отчет в области устойчивого развития / Sustainable Development Report	
6. Принципы / Principles	Стратегический фокус и ориентация на будущее / Strategic focus and future orientation	Контекст устойчивого развития / The context of sustainable development	
	Связность информации / Connectivity of information	Точность / Accuracy	
	Взаимодействие с заинтересованными сторонами / Interaction with stakeholders	Взаимодействие с заинтересованными сторонами / Interaction with stakeholders	
	Существенность / Materiality	Существенность / Materiality	
	Краткость / Brevity	Сопоставимость / Comparability	
	Достоверность и полнота / Accuracy and completeness	Полнота / Completeness	
	Постоянство и сопоставимость / Consistency and comparability	Сбалансированность / Balance	
	-	Своевременность / Timeliness	
	-	Ясность / Clarity	
	-	Надежность / Reliability	
	7. Элементы содержания / Content elements	Обзор организации и внешняя среда / Organization overview and external environment	Стратегия и анализ / Strategy and analysis
		Управление / Management	Профиль организации / Organization profile
		Бизнес-модель / Business model	Выявленные существенные аспекты и границы / Identified significant aspects and boundaries
Риски и возможности / Risks and opportunities		Взаимодействие с заинтересованными сторонами / Interaction with stakeholders	
Стратегия и распределение ресурсов / Strategy and resource allocation		Общие сведения об отчете / Overview of the report	
Результаты деятельности / Performance results		Корпоративное управление / Corporate governance	
Перспективы на будущее / Future prospects		Этика и добросовестность / Ethics and integrity	
Основные принципы презентации / Basic presentation principles			Специфические элементы: подходы в области менеджмента; ключевые показатели / Specific elements: Management approaches; Key indicators

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

Анализ дефиниции «интегрированная отчетность» / Analysis of the integrated reporting definition

Автор / Author	Содержание / Content
1. М.А. Вахрушина / M.A. Vahrushina [12]	Интегрированный отчет (ИО) должен раскрывать характер воздействия менеджмента на шесть видов капитала компании (финансовый, производственный, человеческий, интеллектуальный, природный и социальный) / An integrated report (IR) has to disclose the nature of the management impact on six types of the company capital (financial, production, human, intellectual, natural and social)
2. Н.В. Малиновская / N.V. Malinovskaya [7]	Систематизированная фактическая и прогнозная финансовая и нефинансовая информация отчитывающегося субъекта о способности создания ценности для организации и ее заинтересованных сторон (в кратко-, средне- и долгосрочном периодах) и ее бизнес-модели, сформированная на основе национальных или международно признанных стандартов и признанная для удовлетворения публичных интересов заинтересованных пользователей / Systematized actual and projected financial and non-financial information of the reporting entity about the ability to be valuable for the company and its shareholders (in the short, medium and long term); its business model, which is formed on the basis of national or international standards and recognized to meet the public interest of the concerned users
3. В.Г. Когденко, М.В. Мельник / V.G. Kogdenko, M.V. Mel'nik [6]	Периметр интегрированной отчетности гораздо шире, чем периметр финансовой отчетности, определяемый стандартами ее составления / The integrated reporting perimeter is much wider than the one of financial statements, determined by the standards for its preparation
4. Т.Ю. Серебрякова / T. Yu. Serebryakova [13]	ИО – не совокупность финансовой, нефинансовой и корпоративной отчетности, а результат интегрированного учета, т.е. это представление собранных, учтенных и обобщенных данных определенного вида, обеспечивающее раскрытие информации об эффективности функционирования финансового капитала для создания и поддержания стоимости компании в разрезе ее элементов в кратко-, средне- и долгосрочной перспективе / IR is not a set of financial, non-financial and corporate reporting, but the result of integrated accounting, i.e. this is a presentation of collected, recorded and generalized data of a certain type, providing an information disclosure on the effectiveness of the financial capital functioning to create and maintain the company's value in the context of its elements in the short, medium and long term
5. О.А. Кузьменко, М.В. Абросимова / O.A. Kuz'menko, M.V. Abrosimova [14]	Интегрированная отчетность сочетает в себе различные направления отчетности (финансовая отчетность, примечания руководства, отчет о корпоративном управлении и вознаграждения, отчет об устойчивом развитии), объединяя их в единое целое, что дает представление о способности организации создавать и поддерживать свою ценность / IR combines different reporting streams (financial statements, management notes, corporate governance and remuneration report, sustainability report), consolidating them as a whole that proves a company's ability to create and maintain its value
6. Ю.В. Новожилова / Yu.V. Novozhilova [15]	Интегрированная отчетность – отчетность более высокого уровня, поскольку она выходит за рамки простой констатации фактов: в ней отражаются сведения о бизнес-среде организации (внутренней и внешней), прогнозные данные предполагаемых изменений, отчетные результаты деятельности во взаимосвязи с обуславливающими их причинами с целью показать процесс создания стоимости компании / IR is a higher level reporting since it goes beyond a simple statement of facts: it reflects an information about the business community in the company (internal and external), forecast data of expected changes, reporting results of activities in conjunction with their underlying reasons in order to show the process creating company's value
7. О.В. Соловьева / O.V. Solov'eva [16]	Новая методика предоставления информации стейкхолдерам о корпорации, которая должна заменить ее традиционную финансовую отчетность / A new methodology for providing the information about the corporation to shareholders that supposed to be replaced instead of its traditional financial statements
8. Л.Н. Герасимова / L.N. Gerasimova [17]	Вектор развития финансовой отчетности на международном уровне. Составление интегрированных отчетов позволит организациям выводить прозрачность своей производственно-хозяйственной, социальной и общественной деятельности на абсолютно новый уровень / There is the development vector of financial statements at the international level. Compilation of integrated reports would allow companies to bring the transparency of their production, economic, social and public activities to a completely new stage
9. О.Б. Фомина, М.В. Фомина / O.B. Fomina, M.V. Fomin [18]	Новое направление развития корпоративной отчетности, ставящее своей целью представление разнообразным стейкхолдерам информации о ключевых факторах настоящего и будущего создания стоимости компанией; представляет комплексный обзор механизма генерирования стоимости стратегией, эффективностью управления и возможностями компании в длительном периоде / A new direction in the development of corporate statements which is going to provide various shareholders with information about the key factors of the current and future value creation of the company; it presents a comprehensive overview of the mechanism for generating value by strategy, management efficiency and company capabilities over the long term

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

ровать «о стратегическом направлении развития организации, в частности о том, как она работает с ресурсами, что позволяет сделать прогноз на будущее относительно ее возможностей, рисков и стоимости, создаваемой в интересах всех стейкхолдеров организации» [6]. В данном определении авторы делают акцент на том, что в ИО организации должны отчитываться перед пользователями об использовании ресурсов, поскольку ресурсный потенциал компании играет ключевую роль в формировании стоимости бизнеса и лежит в основе всех видов капитала интегрированного отчета. М.В. Мельник и Е.Б. Герасимова заявляют в [19], что ресурсный потенциал — это совокупность резервов организации (трудовых и производственных), обеспечивающих непрерывность и эффективность ее деятельности, а по убеждению Ю.В. Маркиной — это объем ресурсов, взятый в сопоставлении с народнохозяйственными потребностями, с учетом возможностей расширения и пополнения этих ресурсов в долгосрочной перспективе (включая природные, материальные, финансовые, информационные), а также население [20]. По мнению А.М. Комарова, ресурсный потенциал — это взаимосвязанная совокупность материально-вещественных, энергетических, информационных средств, а также самих работников, которые используют (или могут использовать) их в процессе производства материальных благ и услуг [21].

В приведенных определениях внимание акцентировано на материально-вещественных ресурсах без учета вопросов экологии, социального и репутационного развития. Между тем, понятие «ресурсный потенциал» (с учетом концепции интегрированной отчетности) должно включать совокупность материально-вещественных и интеллектуально-технологических ресурсов компании, выраженную в натуральных и денежных единицах, использование которой способствует удовле-

творю потребностей заинтересованных лиц данной организации; к числу заинтересованных пользователей следует отнести ее сотрудников, потребителей и общество в целом.

При составлении интегрированного отчета необходимо раскрывать именно итоговые показатели ресурсного потенциала. Способы же, с помощью которых он был создан, являются конфиденциальной информацией, от которой напрямую зависит и его состояние, и уровень конкурентоспособности и рентабельности компании в целом.

По итогам реализации ресурсного потенциала организации дается оценка эффективности его использования через информационно-аналитические показатели результативности. Отличительной чертой последних является наличие в их составе не только аналитических и оценочных данных, но и таких, которые характеризуют результаты деятельности компании посредством описания событий.

Таким образом, под интегрированной отчетностью компании (вне зависимости от ее отраслевой принадлежности и специфики ее работы) следует понимать комплексную информацию, включающую в себя интегрированный отчет и консолидированную финансовую отчетность. Интегрированным следует называть отчет, содержащий набор показателей, отражающих процесс создания стоимости через информацию о состоянии компании в разрезе ресурсного потенциала и информационно-аналитических показателей результативности, характеризующих эффективность его использования и позволяющих сформулировать тактические цели на краткосрочную перспективу.

Результаты данного исследования призваны совершенствовать систему бухгалтерской отчетности и рекомендуются для использования научным работникам и специалистам Министерства финансов РФ.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Алпеева Е.А., Рябцева И.Ф. Прогресс и инновации: анализ системной взаимообусловленности. *Экономический анализ: теория и практика*. 2012;18(273):37–41.
2. Алексеева И.В. Развитие содержания интегрированной отчетности в условиях устойчивого развития экономики. *Научный вестник Волгоградского филиала РАНХиГС. Серия: Экономика*. 2015;(1):87–91.
3. Ефимова О.В. Матричный подход к формированию и раскрытию информации о ресурсах в интегрированной отчетности организации. *Аудиторские ведомости*. 2017;(3):23–34.
4. Зенкина И.В. Влияние передовых управленческих концепций на периметр и содержание интегрированной отчетности. *Аудит и финансовый анализ*. 2019;(4):37–46.
5. Калабихина И.Е., Галушкина М.В, Волошин Д.А. Интегрированная отчетность — современная корпоративная отчетность XXI века. *Проблемы теории и практики управления*. 2017;(9):106–115.

6. Когденко В.Г., Мельник М.В. Интегрированная отчетность: вопросы формирования и анализа. *Международный бухгалтерский учет*. 2014;(10):2–15.
7. Малиновская Н.В. Интегрированная отчетность — инновационная модель корпоративной отчетности. *Международный бухгалтерский учет*. 2013;38(284):12–17.
8. Мельник М.В. Система показателей для интегрированной отчетности. *Экономика и управление: проблемы, решения*. 2019;15(3):58–64.
9. Плотников В.С., Плотникова О.В. Качественные характеристики информации интегрированной отчетности. *Учет. Анализ. Аудит*. 2018;5(1):6–17.
10. Рошкетаяева У.Ю. Интегрированная отчетность как инновационная модель корпоративной отчетности. *Научный вестник ЮИМ*. 2018;(2):44–49.
11. Фадейкина Н.В., Сапрыкина О.А. Теория и практика подготовки и представления интегрированной и корпоративной отчетности. *Сибирская финансовая школа*. 2018;(6):155–165.
12. Вахрушина М.А. Парадигма бухгалтерского учета и отчетности в условиях глобальной экономики: проблемы России и пути их решения. *Международный бухгалтерский учет*. 2014;(25):38–46.
13. Серебрякова Т.Ю. Интегрированный учет и отчетность: институциональный подход. *Учет. Анализ. Аудит*. 2016;(2):24–33.
14. Кузьменко О.А., Абросимова М.В. Интегрированная отчетность — новая модель отчетности для российских корпораций. *Академический вестник*. 2014;1(27):102–113.
15. Новожилова Ю.В. Интегрированная отчетность и ее место в системе корпоративных отчетов. *Социальные и гуманитарные знания*. 2015;(4):248–255.
16. Соловьева О.В. Тенденции развития корпоративной отчетности: интегрированная отчетность. *Международный бухгалтерский учет*. 2013;35(281):2–16.
17. Герасимова Л.Н. Необходимость отражения в бухгалтерском учете информации нефинансового характера. *Учет. Анализ. Аудит*. 2015;(1):77–81.
18. Фомина О.Б., Фомин М.В. Современные тенденции развития корпоративной отчетности. *Вестник ТвГУ. Серия «Экономика и управление»*. 2014;(23):153–154.
19. Мельник М.В., Герасимова Е.Б. Анализ финансово-хозяйственной деятельности предприятия. М.: ИНФРА-М; 2007. 192 с.
20. Маркина Ю.В. Ресурсный потенциал инновационного развития экономики региона. *Креативная экономика*. 2011;5(5):76–81.
21. Комаров М.А. и др. Ресурсный потенциал экономического роста. М.: Путь России; 2002. 567 с.

REFERENCES

1. Alpeeva E.A., Ryabceva I.F. Progress and innovation: analysis of systemic interdependence. *Economic Analysis: Theory and Practice*. 2012;18(273):37–41. (In Russ.).
2. Alekseeva I.V. Development of the content of integrated reporting under conditions of sustainable development of economy. *Scientific Newsletter of Volgograd branch of the Russian Academy of National Economy and Public Service. Series: Economics*. 2015;(1):87–91. (In Russ.).
3. Efimona O.V. Matrix approach to forming and disclosing the information about resources in integrated reporting of an organization. *Auditing Newsletter*. 2017;(3):23–34. (In Russ.).
4. Zenkina I.V. Influence of advanced management concepts on the perimeter and contents of integrated reporting. *Audit and Financial analysis*. 2019;(4):37–46. (In Russ.).
5. Kalabirhina I.E., Galushkina M.V., Voloshin D.A. Integrated reporting — modern corporate reporting of the 21st century. *Issues of Management Theory and Practice*. 2017;(9):106–115. (In Russ.).
6. Kogdenko V.G., Mel'nik M.V. Integrated reporting: formation and analysis matters. *International accounting*. 2014;(10):2–15. (In Russ.).
7. Malinovskaya N.V. Integrated reporting — innovative model of corporate reporting. *International accounting*. 2013;38(284):12–17. (In Russ.).
8. Mel'nik M.V. A system of indicators for integrated reporting. *Economics and Management: Problems and Solutions*. 2019;15(3):58–64. (In Russ.).

9. Plotnikov V. S., Plotnikova O. V. Qualitative characteristics of the information in integrated reporting. *Accounting. Analysis. Auditing*. 2018;5(1):6–17. (In Russ.).
10. Roshchektaeva U. Yu. Integrated reporting as an innovative model of corporate reporting. *Scientific newsletter of UIM*. 2018;(2):44–49. (In Russ.).
11. Fadiiekina N. V., Sapryikina O. A. Theory and practice of preparation and presentation of integrated and corporate reporting. *Siberian Financial School*. 2018;(6):155–165. (In Russ.).
12. Vakhrushina M. A. A paradigm of accounting and reporting under conditions of global economy: problems of Russia and the ways of solving them. *International Accounting*. 2014;(25):38–46. (In Russ.).
13. Serebryakova T. Yu. Integrated accounting and reporting: institutional reporting. *Accounting. Analysis. Auditing*. 2016;(2):24–33. (In Russ.).
14. Roshchektaev S. A. Globalization at financial markets: crisis consequences and direction of transformation. *Finance*. 2011;(10):69–71. (In Russ.).
15. Kuz'menko O. A., Abrosimova M. V. Integrated reporting — a new model of reporting for Russian corporations. *Academic newsletter*. 2014;1(27):102–113. (In Russ.).
16. Novodjilova Yu. V. integrated reporting and its place in the system of corporate reporting. *Social and Humanitarian Knowledge*. 2015;(4):248–255. (In Russ.).
17. Solovi'eva O. V. Trends in the development of corporate reporting: integrated reporting. *International accounting*. 2013;35(281):2–16. (In Russ.).
18. Gerasimova L. N. Necessity of reflecting non-financial information in accounting. *Accounting. Analysis. Auditing*. 2015;(1):77–81. (In Russ.).
19. Fomina O. B., Fomin M. V. Modern trends in corporate reporting development. Newsletter of TGU. Series: "Economics and Management". 2014;(23):153–154. (In Russ.).
20. Mel'nik M. V., Gerasimova E. B. Analysis of financial and economic activity of an enterprise. Moscow: INFRA-M; 2007. 192 p. (In Russ.).
21. Markina Yu. V. Resource potential of innovative development of region's economy. *Creative economy*. 2011;5(5):76–81. (In Russ.).
22. Komarov M. A. et all. Resource potential of economic growth. Moscow: Way of Russia; 2002. 567 p.

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ

Юлия Николаевна Куркач — старший преподаватель кафедры аудита, Ростовский государственный экономический университет (РИНХ), Ростов-на-Дону, Россия
kirkach-ulya@mail.ru

ABOUT THE AUTHOR

Yuliya N. Kirkach — Senior Lecturer, Audit Department, Rostov State Economic University (RINH), Rostov-on-Don, Russia
kirkach-ulya@mail.ru

Статья поступила в редакцию 01.04.2021; после рецензирования 23.04.2021 принята к публикации 17.11.2021.

Автор прочитала и одобрила окончательный вариант рукописи.

The article was submitted on 01.04.2021; revised on 23.04.2021; and accepted for publication on 17.11.2021.

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

ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2021-8-6-58-67
УДК 331.5(045)
JEL J21

Статистический анализ тенденций на рынке труда постсоветских стран в 1990–2020 годах

М.Н. Толмачев^а, А.П. Цыпин^б

Финансовый университет, Москва, Россия

^а <https://orcid.org/0000-0002-1068-1343>; ^б <https://orcid.org/0000-0003-1914-0719>

АННОТАЦИЯ

Наличие и качественный состав рабочей силы считаются одними из основных аспектов регулирования рынка труда, от параметров которых во многом зависят темпы развития экономики и рост благосостояния граждан. Цель проводимого исследования – выявление закономерностей развития рынка труда постсоветских стран на основе ретроспективного анализа временных рядов. Для достижения поставленной цели к основным индикаторам рынка труда бывших советских республик были применены общенаучные методы (исторический и сравнения), а также статистический инструментарий. Это позволило выявить следующие закономерности: колоссальный рост числа занятых в народном хозяйстве, наблюдавшийся до 1991 г., был прерван в результате трансформации экономик; в итоге лишь некоторые среднеазиатские республики смогли удержать этот показатель за счет высокой рождаемости и низкой смертности; на начальном этапе развития экономических систем постсоветских стран были зафиксированы низкие значения уровня безработицы, но уже к 2000-м гг. его средняя величина по совокупности существенно превышала среднемировую; по причине отсутствия достойной работы наблюдается значительная эмиграция из некоторых стран постсоветского пространства, что указывает на необходимость пересмотра их экономической политики. Полученные результаты и методологические подходы могут быть полезны исследователям в области рынка труда стран постсоветского пространства, а также государственным служащим для формирования внутристрановой трудовой политики.

Ключевые слова: постсоветские страны; рабочая сила; занятые в экономике; безработица; труд; трудовая миграция; тенденция; кризисы

Для цитирования: Толмачев М.Н., Цыпин А.П. Статистический анализ тенденций на рынке труда постсоветских стран в 1990–2020 годах. *Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing*. 2021;8(6):58-67. DOI: 10.26794/2408-9303-2021-8-6-58-67

ORIGINAL PAPER

Statistical Analysis of Labor Market Trends of Post-Soviet Countries in 1990–2020

M.N. Tolmachev^а, A.P. Tsypin^б

Financial University, Moscow, Russia

^а <https://orcid.org/0000-0002-1068-1343>; ^б <https://orcid.org/0000-0003-1914-0719>

ABSTRACT

The availability and quality of the labor force are considered as ones of the main aspects of labor market regulation, its parameters largely depend on the growth rate of the economy and the growth of people's well-being. The goal of the research is to identify the patterns of the labor market development of the post-Soviet countries based on the analysis of retrospective time series. These general scientific methods as historical and comparison, as well as statistical tools were used for that goal achievement. The application of a set of scientific methods to the main indicators of the labor market of post-Soviet countries revealed the following patterns: The huge increase in the number of people employed in the national economy which occurred before 1991, had been interrupted by the transformation of economies. As a result, a few Central Asian countries only were able to maintain the growth due to the high fertility and low mortality. Also, the unemployment rate showed low values at the initial stage of the development of the economic systems in the post-Soviet countries. In spite of that, in the 2000s its average value in the aggregate was significantly higher than

© Толмачев М.Н., Цыпин А.П., 2021

the global average, as well as due to the lack of decent work in some countries of the post-Soviet space, there was a significant emigration which indicates the need to revise the economic policies of these republics. The obtained results and methodological approaches will be useful to researchers in the field of the labor market in the countries of the post-Soviet space, as well as specialists of the Ministry of Labor and Social Protection of the Russian Federation to formulate policies on the labor migration from the former Soviet republics.

Keywords: post-Soviet countries; labor force; employment in the economy; unemployment; labor; labor migration; trend; crises

For citation: Tolmachev M.N., Tsyplin A.P. Statistical analysis of labor market trends of post-soviet countries in 1990–2020. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing.* 2021;8(6):58-67. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2021-8-6-58-67

ВВЕДЕНИЕ

Несмотря на стремительное развитие информационных технологий и их повсеместное внедрение в экономику, роль живого труда по-прежнему остается актуальной и востребованной. Тем не менее вызовы времени предъявляют к трудящимся новые требования — в результате во многих регионах мира возникает избыток рабочей силы и, как следствие, растет безработица. Также ее уровень значительно увеличивается и в развитых, и в развивающихся странах в период шоковых воздействий внутреннего и международного характера, как это случилось, в частности, в кризисные 1998 и 2008 гг. В этой связи считаем, что статистический анализ долгосрочных тенденций на рынке труда постсоветских стран является актуальной задачей, поскольку позволяет обнаружить схожие тенденции и выявить проблемы, характерные для некоторых из них.

Обращаясь к теоретико-методологическим разработкам по теме исследования, мы обнаружили среди открытых источников ряд научных публикаций, посвященных вопросам занятости и безработицы на территории бывших советских республик: так, G.R. Ayrapetyan [1] и P.A. Казарян [2] посвятили свои исследования проблемам Армении; A.A. Kazimov [3] и Л.В. Каширская [4] — рынку труда Азербайджана; ситуация в Беларуси обсуждалась Е.В. Богдановой [5], А.О. Васильченко [6], О.А. Паршутичем [7], А.А. Сидоровичем [8]; положение работников в Казахстане рассматривалось в работах S. Jumambayeva [9], S.A. Kaliyeva [10], A.V. Verdibekova [11]; избыточная численность работников и трудовая миграция Таджикистана нашла отражение в публикациях А.Д. Гадоева [12], С.М. Гоибназарзодовой [13], Т.Р. Ризокулова [14], М.Б. Сафаровой [15]; близость рынка труда Евросоюза и Украины рассматривались в работах таких ученых, как М. Olishevych [16], О. Zelenska [17], И.В. Аксенова [18], Е.В. Ксенова [19], Т.В. Чатченко [20]. Стоит отметить, что публикаций, в которых

одновременно рассматривалась бы ситуация на рынке труда всех 15 бывших республик, среди открытых источников авторам найти не удалось, что указывает на необходимость заполнения данного информационного пробела.

МЕТОДЫ И РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

В рамках данного раздела рассмотрены три блока, входящие в этап подготовки исследования:

- показатели, прямо или косвенно характеризующие рынок труда 15 стран, объединенных единым прошлым и на протяжении последних 30 лет развивающихся в одном направлении, а именно путем трансформации плановой экономики в рыночную. В нашем случае выбор объектов для формирования рабочей совокупности обусловлен несколькими причинами: во-первых, страны, попавшие в поле зрения, объединены историческим прошлым и имеют относительно равные начальные условия для перехода к рыночной экономике; во-вторых, сформированные экономические модели рассматриваемых стран проявляют одинаковые отклики на внешние шоковые воздействия, что свидетельствует об относительной конвергенции экономик; в-третьих, рынок труда Российской Федерации как основного регионального игрока является основным для стран ближайшего зарубежья;

- для формирования набора данных, на основе которых выявлены закономерности тридцатилетнего развития рынка труда и построены выводы, взяты показатели «численности рабочей силы» и «уровень безработных» Всемирного банка. Помимо этого, сведения о миграции (в том числе чистой миграции) получены с порталов национальных статистических служб постсоветских стран и Евростата (сведения по Латвии, Литве и Эстонии);

- с целью выявления закономерностей развития рынка труда в постсоветских странах использованы методы описательной статистики, а для

проведения межстранового сопоставления такие общенаучные методы, как сравнения и исторический. Помимо этого, некоторые методологические подходы проводимого исследования были заимствованы из ранее опубликованных работ [21–23].

Рабочую гипотезу исследования можно сформулировать следующим образом: проходя трансформационный период своего развития, экономика постсоветских стран выработала механизмы противодействия кризисам, а их рынки труда становятся все более похожим на рынки развитых стран.

Как было заявлено выше, выводы по результатам исследования построены на рассмотрении динамических временных рядов, охватывающих продолжительное время наблюдения: в нашем случае по 15 республикам СССР в полном объеме доступны лишь данные о численности рабочих и служащих начиная с 1940 г. (*табл. 1*).

Сведения, приведенные в *табл. 1*, наглядно показывают рост анализируемого показателя по всем республикам Советского Союза, что объясняется несколькими факторами: во-первых, значительный вклад в увеличение числа занятых внесло повышение численности населения Союза в результате естественных демографических процессов, а также улучшение качества жизни; во-вторых, положительные процессы в обществе привели к увеличению доли женщин в структуре занятых, особенно в среднеазиатских странах, в которых традиционно женщины не работали.

Значительных успехов в рассматриваемом временном периоде добились такие страны, как Молдова (рост занятых в 15 раз) и Армения (рост в 9 раз), что связано с низкой базой сравнения. Отметим, что, несмотря на бурный рост этого показателя, на большую часть республик приходилось незначительное количество работников, а их максимальный удельный вес во всем рассматриваемом временном интервале наблюдался в РСФСР (около 60% от общего количества всех рабочих и служащих СССР).

Переход к рыночным отношениям в начале 1990-х гг. породил новые процессы в экономике, что повлекло за собой соответствующие изменения на рынке труда постсоветских стран, а именно: увеличилась востребованность наиболее квалифицированных сотрудников; выросли заработные платы для профессионалов; произошло перераспределение работников между отраслями, регионами и странами (в том числе между бывшими республиками СССР). Изменения численности занятых

в рассматриваемой совокупности стран в период 1990–2020 гг. приведены в *табл. 2*.

Данные, приведенные в *табл. 2*, свидетельствуют, что после распада Советского Союза рост численности занятых в экономике рассматриваемых республик уже не наблюдается, а его увеличение за 30 прошедших лет не выглядит таким внушительным, как за советский период развития. Наибольшие успехи наблюдаются в среднеазиатских странах, что связано с ростом численности населения и, как следствие, выходом на рынок труда все большего количества работников.

Также стоит отметить, что, несмотря на незначительный прирост занятых в России (13% за рассматриваемый период), на ее долю все же приходится около 50% (это максимальный удельный вес) всех участников рынка труда постсоветских стран.

Сопоставление данных за период с 1990 по 2020 г. указывает на снижение количества занятых в таких странах, как Молдова, Латвия и Грузия. Если основной причиной уменьшения данного показателя в первых двух странах является отток работников в страны Евросоюза, то в последней — сокращение численности населения на 31,5% (1710 тыс. чел).

Развитие рыночных отношений в рассматриваемых странах одновременно стало причиной возникновения в них такого явления, как безработица (*табл. 3*). Хотя справедливости ради отметим, что, несмотря на расхожее мнение о 100%-ной занятости населения в СССР, безработица в те времена существовала, однако в виде «теневой» (или «скрытой»): некто числился на незначительной должности, но фактически не исполнял трудовых обязанностей.

Приведенные в *табл. 3* сведения наглядно отражают события, происходящие на рынке труда постсоветских стран. По инерции экономическая система в 1991 г. сохраняла относительное равновесие, и уровень безработицы был незначителен (меньше среднемирового значения, равного 4,8%); но уже в 2000 г. в результате рыночных преобразований ее средний уровень (по совокупности рассматриваемых стран равный 11,7%) превышал мировой показатель на 5,9 процентных пункта.

Отметим, что в Армении и Грузии наблюдается рост этого показателя, что связано с шоковым воздействием на их экономику кризисов 2008 и 2020 гг., а также с напряженной внутривнутриполитической обстановкой. Остальные страны (в том числе Россия) выравнивают ситуацию на внутренних рынках труда, что приводит значения показателя безработицы к среднемировым. Данная ситуация свидетель-

Таблица 1 / Table 1

**Среднегодовая численность рабочих и служащих по республикам СССР, тыс. чел. /
Average annual number of workers and employees in the USSR republics, thousand people**

Республики / Republics	1940	1950	1960	1970	1980	1990	Темп роста 1990 г. к 1940 г. / Growth rate 1990 to 1940
СССР / USSR	31877	39976	62032	90186	112498	112936	3,5
Армянская ССР / Armenian SSR	142	234	427	838	1192	1283	9,0
Азербайджанская ССР / Azerbaijan SSR	456	568	748	1273	1802	2053	4,5
Белорусская ССР / Byelorussian SSR	1032	999	1887	3075	4046	4236	4,1
Эстонская ССР / Estonian SSR	179	289	453	613	700	626	3,5
Грузинская ССР / Georgian SSR	454	622	940	1490	1978	2091	4,6
Казахская ССР / Kazakh SSR	917	1465	2942	4692	6043	6476	7,1
Киргизская ССР / Kyrgyz SSR	165	249	434	780	1102	1253	7,6
Литовская ССР / Lithuanian SSR	187	338	674	1166	1461	1459	7,8
Латвийская ССР / Latvian SSR	264	442	725	1033	1202	1094	4,1
Молдавская ССР / Moldavian SSR	95	262	439	944	1511	1422	15
РСФСР / RSFSR	20625	26172	39505	54376	65612	63878	3,1
Таджикская ССР / Tajik SSR	139	174	320	586	927	1159	8,3
Туркменская ССР / Turkmen SSR	173	203	314	478	711	862	5,0
Украинская ССР / Ukrainian SSR	6173	6926	10659	16200	20042	19886	3,2
Узбекская ССР / Uzbek SSR	693	848	1565	2642	4169	5158	7,4

Источник / Source: составлено авторами на основе* / composed by the authors based on *.

Примечание / Note: *Ежегодники «Народное хозяйство СССР». М.: Центральное статистическое управление; 1956–1990 гг. / The series of the yearbook "National Economy of the USSR", (1956–1990) in the Central Statistical Office.

ствует о формировании экономических систем, устойчивых к негативным внешним воздействиям.

Важной проблемой, на которую в рамках проведенного исследования обращено особое внимание, стала трудовая миграция, зародившаяся в 1990-х гг. Данные, характеризующие движение населения через границы постсоветских стран, приведены в табл. 4.

Миграционные потоки на постсоветском пространстве можно условно разделить на три части:

- во-первых, миграция в период с 1990-х до 2000-х гг. Она была связана с переселением по национальному и отчасти религиозному признаку, в результате чего из бывших советских республик в Россию прибыли высококвалифицированные специалисты, в результате чего некоторые сектора экономики в этих странах испытывали дефицит

в рабочей силе (к примеру, здравоохранение, образование, промышленность, строительство и т.д.);

- во-вторых, отток деятелей науки в страны запада (Евросоюз, США, Канаду и т.д.), что в итоге привело к некоторому упадку в сфере науки и инноваций;

- в-третьих, перманентное переселение в Россию низкоквалифицированных работников из стран Средней Азии, что позволяет «закрывать» вакантные низкооплачиваемые позиции, но в то же время повышает уровень преступности в РФ.

Данные по чистой миграции за последние десятилетия, приведенные в табл. 4, показывают значительный отток рабочей силы из Узбекистана, Армении и Латвии. Эта тенденция, порожденная избыточной численностью работников в этих странах и близостью емких рынков труда, в частности России

Таблица 2 / Table 2

Динамика численности рабочей силы постсоветских стран, тыс. чел. /
Labor force dynamics of post-Soviet countries, thousand people

Страна / Country	1990	2000	2010	2015	2020	Темп роста (снижения) 2020 г. к 1990 г. / Growth (decline) rate 2020 to 1990
Республика Армения / Republic of Armenia	1283	1473	1451	1398	1176	0,92
Азербайджанская Республика / Republic of Azerbaijan	2053	3556	4512	4873	4882	2,38
Республика Беларусь / Republic of Belarus	4236	4763	4453	5114	4910	1,16
Эстонская Республика / Estonian Republic	626	672	694	686	699	1,12
Республика Грузия / Republic of Georgia	2091	2194	2087	2058	1892	0,90
Республика Казахстан / Republic of Kazakhstan	6476	7549	8848	9110	8778	1,36
Киргизская Республика / Kyrgyz Republic	1253	2067	2533	2562	2441	1,95
Литовская Республика / Republic of Lithuania	1459	1691	1552	1470	1465	1,00
Латвийская Республика / Latvian republic	1094	1091	1062	1011	983	0,90
Республика Молдова / Republic of Moldova	1422	1669	1219	1321	873	0,61
Российская Федерация / Russian Federation	63878	72750	76594	76288	71904	1,13
Республика Таджикистан / Republic of Tajikistan	1159	2349	3290	3283	2329	2,01
Туркменистан / Turkmenistan	862	1735	2162	2533	2361	2,74
Украина / Ukraine	19886	23 685	23 148	20 930	19 462	0,98
Республика Узбекистан / Republic of Uzbekistan	5158	9279	12 320	14 722	14 451	2,80

Источник / Source: составлено авторами на основе сведений Всемирного банка. URL: <https://data.worldbank.org/indicator/SL.TLF.TOTL.IN> (дата обращения: 18.08.2021) / compiled by the authors based on the World Bank information. URL: <https://data.worldbank.org/indicator/SL.TLF.TOTL.IN> (accessed on 18.08.2021).

и Евросоюза, отчасти подтверждается значениями итогового показателя по России, которая приняла на свою территорию в совокупности 2,5 млн мигрантов.

ВЫВОДЫ

До начала исследования была заявлена следующая рабочая гипотеза: проходя трансформационный период своего развития, экономика постсовет-

ских стран выработала механизмы противодействия кризисам, и рынок труда этих республик по своему характеру стал приближаться к рынкам развитых стран. Проведенное исследование подтвердило эту гипотезу, о чем свидетельствуют следующие положения:

- Численность занятых в народном хозяйстве СССР на протяжении временного интервала 1940–

Таблица 3 / Table 3

**Динамика численности безработных в постсоветских странах, % от рабочей силы /
Dynamics of unemployment in post-Soviet countries, % of the labor force**

Страна / Country	1991	2000	2005	2010	2015	2020	Изменения в 2020 г. к 1991 г. / Changes in 2020 to 1991
Республика Армения / Republic of Armenia	1,6	11,1	10,3	19,0	18,3	20,2	18,6
Азербайджанская Республика / Republic of Azerbaijan	0,9	11,8	7,3	5,6	5,0	6,3	5,4
Республика Беларусь / Republic of Belarus	0,6	12,0	8,4	6,1	5,9	5,3	4,7
Эстонская Республика / Estonian Republic	1,5	13,4	8,0	16,7	6,2	6,5	5,0
Республика Грузия / Republic of Georgia	2,7	10,8	13,8	20,2	16,5	12,1	9,4
Республика Казахстан / Republic of Kazakhstan	0,9	12,8	8,1	5,8	4,9	6,1	5,2
Киргизская Республика / Kyrgyz Republic	1,0	7,5	8,1	8,6	7,6	7,9	6,9
Литовская Республика / Republic of Lithuania	1,1	15,9	8,3	17,8	9,1	8,4	7,3
Латвийская Республика / Latvian republic	2,7	14,2	10,0	19,5	9,9	8,2	5,5
Республика Молдова / Republic of Moldova	1,9	8,5	7,3	7,5	3,7	4,7	2,8
Российская Федерация / Russian Federation	5,1	10,6	7,1	7,4	5,6	5,7	0,6
Республика Таджикистан / Republic of Tajikistan	1,9	15,0	12,9	10,9	7,5	7,5	5,6
Туркменистан / Turkmenistan	1,4	11,7	7,3	4,0	3,9	4,4	3,0
Украина / Ukraine	1,9	11,7	7,2	8,1	9,1	9,5	7,6
Республика Узбекистан / Republic of Uzbekistan	1,9	12,1	6,8	5,4	5,2	6,0	4,1

Источник / Source: составлена авторами на основе сведений Всемирного банка. URL: <https://data.worldbank.org/indicator/SL.UEM.TOTL.ZS> (дата обращения: 18.08.2021) / compiled by the authors based on the World Bank information. URL: <https://data.worldbank.org/indicator/SL.UEM.TOTL.ZS> (accessed on 18.08.2021).

1990 гг. неуклонно росла, что связано с появлением на рынке труда все большего числа новых работников (следствие демографических процессов), а также вовлечением в трудовую деятельность женщин (следствие социальных процессов в обществе). После распада Советского Союза большинству его бывших республик не удалось удержать прежний темп роста (за исключением ряда среднеазиатских

стран, где наблюдалась высокая рождаемость в интервале с 1991 по 2020 г.).

- В начале 1990-х гг. в постсоветских странах наблюдался низкий показатель безработицы, не превышающий общемирового значения; с развитием новых экономических институтов он достиг мирового уровня, а в ряде стран (Армении и Грузии) значительно превысил его, что указывает на

Таблица 4 / Table 4

Динамика чистых международных миграционных потоков в постсоветских странах, млн человек /
Dynamics of the net international migration to the post-Soviet countries, millions of people

Страна / Country	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	Итого / Total
Республика Армения / Republic of Armenia	-37,3	-28,5	-9,4	-24,4	-21,8	-25,9	-24,8	-24,0	-18,3	-15,4	-229,8
Азербайджанская Республика / Republic of Azerbaijan	1,4	1,7	2,0	2,3	1,1	1,1	1,5	1,2	1,6	0,4	14,3
Республика Беларусь / Republic of Belarus	10,3	9,9	9,3	11,6	15,7	18,5	7,9	3,9	9,4	13,9	110,4
Эстонская Республика / Estonian Republic	-2,5	-2,5	-3,7	-2,6	-0,7	2,4	1,0	5,3	7,1	5,5	9,2
Республика Грузия / Republic of Georgia	-30,4	-36,0	-21,5	-2,6	-6,5	-3,4	-8,1	-2,2	-10,8	-8,2	-129,8
Республика Казахстан / Republic of Kazakhstan	15,5	5,1	-1,4	-0,3	-12,2	-13,5	-21,1	-22,1	-29,1	-33,0	-112,1
Киргизская Республика / Kyrgyz Republic	-50,6	-39,4	-7,5	-7,2	-7,8	-4,2	-4,0	-3,9	-5,4	-6,2	-136,1
Литовская Республика / Republic of Lithuania	-77,9	-38,2	-21,3	-16,8	-12,3	-22,4	-30,2	-27,6	-3,3	10,8	-239,1
Латвийская Республика / Latvian republic	-35,6	-20,1	-11,9	-14,3	-8,7	-10,6	-12,2	-7,8	-4,9	-3,4	-129,4
Республика Молдова / Republic of Moldova	-2,2	-1,2	0,0	0,8	1,8	2,0	1,6	1,6	2,0	1,2	7,5
Российская Федерация / Russian Federation	158,1	319,8	294,9	295,9	280,3	245,4	261,9	211,9	124,9	285,1	2478,1
Республика Таджикистан / Republic of Tajikistan	-6,5	-6,2	-5,1	-4,0	-5,7	-4,8	-4,3	-3,7	-3,0	-13,6	-56,9
Туркменистан / Turkmenistan	н.с. / nd	н.с. / nd	н.с. / nd	н.с. / nd	н.с. / nd	н.с. / nd	н.с. / nd	н.с. / nd	н.с. / nd	н.с. / nd	н.с. / nd
Украина / Ukraine	16,1	17,1	61,8	31,9	21,1	9,3	7,8	8,1	15,1	18,2	206,6
Республика Узбекистан / Republic of Uzbekistan	-44,1	-47,6	-41,0	-34,6	-38,6	-29,3	-26,2	-18,6	-14,7	-10,7	-305,3

Источник / Source: составлено авторами на основе сведений официальных национальных статистических служб и агентств постсоветских стран (дата обращения: 18.08.2021) / compiled by the authors based on the information of official national statistical services and agencies of the post-Soviet countries (accessed on 18.08.2021).

избыточное количество рабочей силы и высокую вероятность трудовой миграции населения из этих республик.

- В последнее десятилетие предсказуемо высок отток трудоспособных граждан (особенно в возрасте до 25 лет) из тех стран:

- где наблюдается их переизбыток;
- со слабой экономикой;
- с политическими проблемами.

На этот процесс также влияет наличие близкого емкого рынка труда (в государствах Евросоюза и Российской Федерации).

- Положение РФ относительно других постсоветских стран по трем рассматриваемым показате-

лям можно охарактеризовать как доминирующее: являясь одной из крупнейших экономик в регионе, Россия обладает многочисленной рабочей силой, но при этом вовлекает в экономическую деятельность трудовых мигрантов из среднеазиатских стран.

- Некоторые республики (в частности Армения и Грузия), на протяжении всего рассматриваемого периода отличающиеся высоким уровнем безработицы и значительным оттоком населения и испытывающие воздействие мировых кризисов, еще не сформировали экономическую систему, способную предоставить всем гражданам достойно оплачиваемые рабочие места, а потому миграция трудоспо-

собного населения из этих стран, как в государства Евросоюза, так и в РФ, может нарастать.

Теоретико-методологические подходы, использованные в проведенном исследовании, а также его практические наработки могут быть полезны

тем, кто изучает рынок труда стран постсоветского пространства, а также специалистам Министерства труда и социальной защиты РФ при формировании политики в области трудовой миграции из стран, входивших в состав Советского Союза.

БЛАГОДАРНОСТИ

Исследование выполнено при финансовой поддержке Российского фонда фундаментальных исследований (РФФИ) в рамках научного проекта № 20-010-00681.

ACKNOWLEDGMENTS

The research was carried out with the financial support of the Russian Foundation for Basic Research (RFBR) in the framework of the scientific project No. 20-010-00681.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Ayrapetyan G. R. Labour market developments and economic growth in the Republic of Armenia. *Научные ведомости Белгородского государственного университета. Серия: Экономика. Информатика.* 2019;46;(3):467–473.
2. Казарян Р.А. Рынок труда и безработица в Республике Армения. *Регион и мир.* 2020;11;(1):138–142.
3. Kazimov A. A. Problems of institutional regulations of labour market and staff training in the education system of Azerbaijan. *Экономика и предпринимательство.* 2021;1(126):494–497.
4. Каширская Л.В., Ситнов А.А., Шамашева К.О. Прогноз развития рынка труда в Азербайджане. *Проблемы экономики и юридической практики.* 2018;(6):283–288.
5. Богданова Е.В., Ходунова Е.С., Сосиновская И.В. Трудовая эмиграция на рынке труда Республики Беларусь в условиях устойчивого развития экономики. *Вестник Полоцкого государственного университета. Серия D. Экономические и юридические науки.* 2019;(13):70–76.
6. Васильченко А.О., Гречишкина Е.А. Рынок труда и проблема занятости в Республике Беларусь. *Современные аспекты экономики.* 2019;6(262):44–48.
7. Паршутич О.А., Шпак Я.О. Пути решения проблем занятости и безработицы на рынке труда в Республике Беларусь. *Интернаука.* 2019;19–3(101):65–66.
8. Сидорович А.А. Миграция как фактор трансформации региональных рынков труда Беларуси. *Весці БДПУ. Серія 3. Фізика. Матэматыка. Інфарматыка. Біялогія. Геаграфія.* 2020;1(103):69–76.
9. Jumambayev S. Vaimukhanova S., Dosmbek A. The ratio of the growth rate of labor productivity and wages as an important characteristic of the modernized labor market in Kazakhstan. *Статистика, учет и аудит.* 2020;2(77):72–76.
10. Kaliyeva S. A., Buitek E. K., Meldakhanova M. K. Analysis of the youth labor market in the Republic of Kazakhstan in the context of global challenges. *Экономика: стратегия и практика.* 2020;15(4):81–88.
11. Berdibekov A. B., Kaigorodtsev A. A., Bordiyanu I. V., Christian H. Brauweiler The labor market of the Republic of Kazakhstan in the context of global challenges. *Bulletin of Karaganda University. Economy Series.* 2020;100(4):15–23.
12. Гадоев А.Д. Структурные изменения рынка труда в условиях мобильности трудовых ресурсов (мобильности в Республике Таджикистан). *Вестник Технологического университета Таджикистана.* 2020;1(40):88–100.
13. Гоибназарзода С.М. Глобализация и тенденции мобильности рынка труда в Республике Таджикистан. *Государственное управление.* 2021;1(50):15–25.
14. Ризокулов Т.Р., Акрамов Ш.Ю., Акрамов Ф.Ш. Влияние трудовой эмиграции на национальный рынок труда Таджикистана. *Наука. Культура. Общество.* 2018;(4):106–114.
15. Сафарова М.Б. Внешняя трудовая миграция в системе трёхкомпонентного рынка труда Республики Таджикистан. *Экономика Таджикистана.* 2019;(2):126–130.
16. Oliskevych M., Tokarchuk V. Dynamic modelling of nonlinearities in the behaviour of labour market indicators in Ukraine and Poland. *Економічний часопис — XXI.* 2018;169(1–2):35–39.

17. Zelenska O., Alieshuhina N., Krasnianska Yu. Labor market and external labor migrations in Ukraine. *Проблемы и перспективы экономики и управления*. 2017;4(12):76–82.
18. Аксенова И. В. Статистическое оценивание давления на рынке труда Украины. *Проблемы экономики (Харьков)*. 2019;4(42):33–40.
19. Ксенова Е. В., Колесник М. А. Основные проблемы современного рынка труда Украины. *Территория науки*. 2017;(1):121–127.
20. Чатченко Т. В., Давыдова И. А. Рынок труда в Украине: современное состояние и перспективы развития. *Бизнес информ*. 2019;7(498):170–175.
21. Цыпин А. П., Шайлиева М. М., Сорокин А. С., Хмелев И. Б. Ретроспективный статистический анализ рынка труда на постсоветском пространстве. *Вестник евразийской науки*. 2019;11(6):57.
22. Petrov A., Tolmachev M., Shlychov D., Basova M., Turishchev, T. Analysis of current trends of employment diversification at the international level. *Case study of pharmacy industry Systematic Reviews in Pharmacy*. 2020;11(12):1383–1390.
23. Firsova A. A., Tsypin A. P. Assessment of structural changes in the spatial innovative development of Russian region. *Journal of Physics: Conference Seriesthis*. 2021;1784(1):012011.

REFERENCES

1. Ayrapetyan G. R. Labor market developments and economic growth in the Republic of Armenia. Scientific statements of Belgorod State University. Series: *Economics. Computer science*. 2019;46(3):467–473.
2. Kazaryan R. A. Labor market and unemployment in the Republic of Armenia. *Region and peace*. 2020;11(1):138–142. (In Russ.).
3. Kazimov A. A. Problems of institutional regulations of labor market and staff training in the education system of Azerbaijan. *Economics and entrepreneurship*. 2021;1(126):494–497.
4. Kashirskaya L. V., Sitnov A. A., Shamashveva K. O. Forecast of labor market development in Azerbaijan. *Problems of economics and legal practice*. 2018;(6):283–288. (In Russ.).
5. Bogdanova E. V., Khodunova E. S., Sosinovskaya I. V. Labor emigration to the labor market of the Republic of Belarus in the conditions of sustainable economic development. *Bulletin of Polotsk State University. Series D. Economic and legal sciences*. 2019;(13):70–76. (In Russ.).
6. Vasilchenko A. O., Grechishkina E. A. Labor market and employment problem in the Republic of Belarus. *Modern aspects of the economy*. 2019;6(262):44–48. (In Russ.).
7. Parshutich O. A., Shpak Y. O. Ways to solve the problems of employment and unemployment in the labor market in the Republic of Belarus. *Internauka*. 2019;19–3(101):65–66. (In Russ.).
8. Sidorovich A. A. Migration as a factor in the transformation of regional labor markets in Belarus. *Wesci BDPU. Seryya 3. Physics. Mathematics. Informatics. Biology. Geography*. 2020(1(103):69–76. (In Russ.).
9. Jumambayev S. Baimukhanova S., Dosmbek A. The ratio of the growth rate of labor productivity and wages as an important characteristic of the modernized labor market in Kazakhstan. *Statistics, accounting and auditing*. 2020;2(77):72–76.
10. Kaliyeva S. A., Buitek E. K., Meldakhanova M. K. Analysis of the youth labor market in the Republic of Kazakhstan in the context of global challenges. *Economics: Strategy and practice*. 2020;15(4):81–88.
11. Berdibekov A. B., Kaigorodtsev A. A., Bordiyanu I. V., Christian H. Brauweiler. The labor market of the Republic of Kazakhstan in the context of global challenges. *Bulletin of Karaganda University. Economy Series*. 2020;100(4):15–23.
12. Gadoev A. D. Structural changes in the labor market in the conditions of labor mobility (mobility in the Republic of Tajikistan). *Bulletin of the University of Technology of Tajikistan*. 2020;1(40):88–100. (In Russ.).
13. Goibnazarzoda S. M. Globalization and labor market mobility trends in the Republic of Tajikistan. *Public administration*. 2021;1(50):15–25. (In Russ.).
14. Rizokulov T. R., Akramov Sh. Yu., Akramov F. Sh. Influence of labor emigration on the national labor market of Tajikistan. *Science. Culture. Society*. 2018;(4):106–114. (In Russ.).
15. Safarova M. B. External labor migration in the system of the three-component labor market of the Republic of Tajikistan. *The economy of Tajikistan*. 2019;(2):126–130. (In Russ.).

16. Oliskevych M., Tokarchuk V. Dynamic modelling of nonlinearities in the behaviour of labour market indicators in Ukraine and Poland. *Economic Chapopis* — XXI. 2018;169(1–2):35–39.
17. Zelenska O., Alieshuhina N., Krasnianska Yu. Labor market and external labor migrations in Ukraine. *Economic and governance challenges and prospects*. 2017;4(12):76–82. (In Russ.).
18. Aksionova I.B. Statistical assessment of labour market pressures in Ukraine. *Economic problems (Kharkov)*. 2019;4(42):33–40. (In Russ.).
19. Ksenova E. V., Kolesnik M. A. The main problems of the modern labor market of Ukraine. *The territory of science*. 2017;(1):121–127. (In Russ.).
20. Chatchenko T. V., Davydova I. A. Labor market in Ukraine: Current state and development prospects. *Business inform*. 2019;7(498):170–175. (In Russ.).
21. Tsy-pin A. P., Shailieva M. M., Sorokin A. S., Khmelev I. B. Retrospective statistical analysis of the labor market in the post-Soviet space. *Bulletin of Eurasian Science*. 2019;11(6):57. (In Russ.).
22. Petrov A., Tolmachev M., Shlychov D., Basova M., Turishchev T. Analysis of current trends of employment diversification at the international level. *Case study of pharmacy industry Systematic Reviews in Pharmacy*. 2020;11(12):1383–1390.
23. Firsova A. A., Tsy-pin A. P. Assessment of structural changes in the spatial innovative development of Russian region. *Journal of Physics: Conference Series*. 2021;1784(1):012011.

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ

Михаил Николаевич Толмачев — доктор экономических наук, доцент, профессор Департамента бизнес-аналитики, Финансовый университет, Москва, Россия
mntolmachev@fa.ru

Александр Павлович Цыпин — кандидат экономических наук, доцент, доцент Департамента бизнес-аналитики, Финансовый университет, Москва, Россия
aptsy-pin@fa.ru

ABOUT THE AUTHORS

Mikhail N. Tolmachev — Dr. Sci. (Econ.), Associate Professor, Professor of Department of business analytics, faculty of taxes, audit and business analysis, Financial University, Moscow, Russia
mntolmachev@fa.ru

Aleksandr P. Tsy-pin — Cand. Sci. (Econ.), Associate Professor, Associate Professor of Department of business analytics, faculty of taxes, audit and business analysis, Financial University, Moscow, Russia
aptsy-pin@fa.ru

Статья поступила в редакцию 05.09.2021; после рецензирования 08.10.2021; принята к публикации 06.12.2021.

Авторы прочитали и одобрили окончательный вариант рукописи.

The article was submitted on 05.09.2021; revised on 08.10.2021 and accepted for publication on 06.12.2021.

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

Памяти ведущего ученого, любимого учителя, основоположника аналитической школы Финансового университета, доктора экономических наук, профессора Сарры Бенциановны Барнгольц / In memory of the leading scientist, beloved teacher, founder of the analytical school of the Financial University Sarah B. Barngolts, Dr. Sci. (Econ.), Professor

16 – 17 декабря Департамент корпоративной отчетности и аудита провел XIII научно-практическую конференцию, посвященную памяти ведущего аналитика России, основоположника аналитической школы Финансового университета, известного ученого и выдающегося учителя Сарры Бенциановны Барнгольц.

Мы гордимся тем, что она в течение многих лет работала в нашем университете: заведовала кафедрой, была профессором-консультантом у большого количества докторов и кандидатов наук, которые в настоящее время работают не только на территории нашей страны, но и в ближайшем зарубежье — странах СНГ, Прибалтики и Восточной Европы. Ее имя помнят, а ее работы постоянно цитируют специалисты, занимающиеся экономическим анализом и аудитом. Универсальность этого ученого состоит в том, что независимо от области деятельности (будь то промышленность, банковская или некоммерческая сфера), ее разработки всегда опережали время и касались практически всех тех сегментов бизнеса, которые по-настоящему развиваются только сегодня, в условиях рыночной экономики. Занимаясь аналитикой в централизованной экономике, она сумела найти те рычаги, которые позволяют и сегодня повышать заинтересованность организации в эффективности своей деятельности и могут быть использованы для получения наибольшей отдачи от вложенных ресурсов.

Профессор Барнгольц была одним из самых принципиальных специалистов, отстаивающих позиции экономического анализа, и во многом благодаря ей в российской бухгалтерской школе аналитика считалась самостоятельным направлением исследований. Она всегда подчеркивала

значимость не просто бухгалтерской, а бухгалтерско-аналитической школы, обосновывая это тем, что философия бухгалтерского учета, сущность бухгалтерских проводок состоит в понимании экономического содержания хозяйственных операций и, следовательно, базируется на выводах экономического анализа.

В этой связи дальнейшее изучение наследия Сарры Бенциановны имеет огромное значение. Совершенно очевидно, что проведение ежегодных декабрьских конференций, посвященных ее памяти, способствует не только сохранению памяти об этом большом ученом, не только изучению ее наследия, а прежде всего выделению тех поднятых ею проблем, которые могут стать объектом современных научных исследований. Их продолжают ученики Барнгольц — те, кто лично ее знал и учился у нее, и ученики ее учеников. Количество ее последователей множится благодаря тому, что от поколения к поколению передается любовь к науке, которую всю жизнь исповедовала Барнгольц, свойственная ей тщательность в проведении научных исследований и, самое главное, то зерно сомнения, которое она сумела сохранить до конца дней, несмотря на свой почетный возраст и широчайшую эрудицию. Сомнение, которое порождало стремление к поиску наиболее эффективных решений поставленных задач в конкретных условиях.

Профессор Барнгольц известна в качестве ведущего аналитика, но ее научные труды доказывают, что она глубоко знала экономическую теорию в целом и владела ею. Очень интересны ее оценки основных этапов развития экономики СССР и постановки задач, связанных с переходом на рыночную экономику. Ее работы всегда опережали время,

и именно поэтому они и сегодня остаются актуальными. Более того, трактовки некоторых проблем становятся понятными только сейчас, с учетом новых явлений, характерных для современного этапа развития экономики.

Ученый не ставила прямо вопросы о роли экономического анализа при выборе вариантов развития и обосновании управленческих решений, но фактически она рассматривала их при формировании системы показателей, используемых для описания хозяйственной деятельности экономических субъектов, поиска резервов и обоснования повышения эффективности конкретных предприятий. Кроме того, Сарра Бенциановна поддерживала исследования, связанные с использованием экономического анализа для обоснования управленческих решений, которые активно проводились в МГУ им. М. В. Ломоносова (проблемы развития хозяйственного расчета) и в МИНХ им. Г. В. Плеханова (совершенствование системы управления в рамках предприятия). Особо следует отметить, насколько органично она совмещала работу по развитию аналитических методов исследования со стремлением использовать все новое на практике, активно сотрудничая при этом с молодежью.

Барнгольц стремилась использовать в аналитических исследованиях экономико-математические методы и модели. Любовь к математике была свойственна ей с ранней юности, когда, еще учась в гимназии, она занималась репетиторством с ребятами младших классов. Сарра Бенциановна активно применяла математические методы, когда работала ревизором, и позднее, перейдя на работу в Московский финансовый институт, когда активно сотрудничала с группой ученых вуза, занимающихся информационным обеспечением управления и методами механизации и автоматизации учетных процессов, — д.э.н., проф. В. С. Рожновым, д.э.н., проф. В. Б. Либерманом, д.э.н., проф. И. Б. Шнейдерманом, д.э.н., проф. В. П. Косаревым и другими специалистами. Позднее к этим работам активно подключился д.э.н., проф. О. В. Голосов, возглавлявший Всесоюзный государственный проектно-технологический институт методологии и механизации бухгалтерского учета и участвующий совместно с ГВЦ Госплана СССР в разработке информационного и аналитического обеспечения, постановке задач для автоматизированных систем технологических процессов (АСУ ТП) и управления (АСУ).

О. В. Голосов привлек к этим разработкам коллектив кафедры С. Б. Барнгольц в части формирования

системы учетно-аналитических показателей (для их использования в первичных учетных документах, в бухгалтерских регистрах, организации управленческого учета и формировании отчетности). Это стало началом многолетнего сотрудничества двух неординарных личностей, больших ученых в весьма сложной и актуальной до сих пор области информационного обеспечения учетных процессов как основы надежной информации, которая использовалась при принятии управленческих решений не только в рамках отдельных предприятий, но и в органах государственного управления.

Следует отметить, что именно благодаря этим проектам разработчики информационных систем и создатели первых АСУ испытывали глубокое уважение к личности Сарры Бенциановны и ее работам.

Оценка новаторских качеств профессора Барнгольц была бы неполной без анализа тех усилий, которые она приложила к созданию нового направления аналитической школы по функционально-стоимостному анализу (ФСА) в Московском финансовом институте. В России это направление в большей степени связано с именами д.э.н., профессора Б. И. Майданчика и д.э.н., проф. Н. К. Моисеевой, что совершенно справедливо, однако именно С. Б. Барнгольц, оценив значимость и научную новизну данной работы, способствовала переводу Б. И. Майданчика из Свердловска в Московский финансовый институт, создав все необходимые условия для проведения исследований, хотя сама не всегда принимала в них участие. Эти работы стали широко известными и активно применялись в практической работе промышленных министерств и ведомств благодаря Сарре Бенциановне, руководству МФИ, и прежде всего проректору института по научной работе (а затем ректору в течение 22 лет), д.э.н., профессору Алле Георгиевне Грязновой. В 70-е гг. в Финансовом институте был создан научно-консультационный центр, который в области использования ФСА работал напрямую со многими предприятиями, а особенно активно — с электротехническими и рядом других организаций машиностроительной отрасли. Профессор Барнгольц популяризировала эту деятельность, подключала к ней молодых ученых, что способствовало, с одной стороны, расширению использования ФСА для решения актуальных задач по поиску наиболее эффективных и экономичных решений, росту эффективности их деятельности, а с другой — повышению квалификации молодежи. Именно в это время на кафедре успешно защитили диссертации

Г.В. Кулинина, Г.В. Сергеева, Г.Н. Пушкарева и ряд других.

Будучи активным членом всесоюзного совета научно-технических обществ (ВСНТО) и возглавляя аналитическую комиссию Комитета экономики (руководителем которой был д.э.н., проф. А.Д. Шеремет), Барнгольц добилась создания специальной комиссии по ФСА, которую возглавили Б.И. Майданчик и Н.К. Моисеева. Это содействовало активизации усилий ученых из регионов страны и признанию лидерства СССР в развитии этого направления аналитической науки в странах Восточной Европы [в прошлом — в странах — членах Совета Экономической Взаимопомощи (СЭВ)]. В годы становления рыночной экономики многие специалисты способствовали внедрению ФСА и работали совместно с представителями ведущих мировых государств (США, ФРГ, Австрии).

В это же время бурно развивалось сотрудничество российских вузов с университетами зарубежных стран, и кафедра экономического анализа была одним из лидеров этого движения.

Следует отметить, что в 50–70 гг. прошлого века сложилась система партнерства вузов, в которых готовили экономистов разной направленности; был создан соответствующий Комитет и согласован план их совместной научно-исследовательской работы. В области учетно-аналитических дисциплин в роли координатора выступал МФИ (в лице С.Б. Барнгольц), а затем эта функция перешла к кафедре бухгалтерского учета и анализа в МГУ им. Ломоносова (в лице А.Д. Шеремета). Учитывая, что по учетно-аналитическому направлению не было специализированных академических институтов, его развитие в вузах имело особое значение. В этом процессе практически отсутствовала конкурентная борьба за первенство. Многие преподаватели, будучи членами диссертационных советов, как правило, работали одновременно в нескольких вузах, подключаясь к написанию учебников и подготовке методических материалов. Тесно дружили представители МГУ и МФИ. Расхожая фраза С.Б. Барнгольц «мы с Шереметом» очень четко отражала единство взглядов и стремление двух самостоятельных научных школ развивать науку. Аналогично складывались отношения и с другими вузами, в частности с институтами народного хозяйства, которые функционировали во многих регионах страны. Это был период активного становления Всесоюзного заочного финансово-экономического института (ВЗФЭИ), в котором готовили тысячи бухгалтеров

и работников других экономических подразделений промышленных предприятий не только для России, но и для многих республик СССР, а также для стран — членов СЭВ. Как правило, выпускники этого вуза активно подключались к научным исследованиям у себя в институте, становились участниками прикладных исследований на промышленных предприятиях, выполняя, по существу, консультационную работу и проверяя реализуемость и эффективность собственных разработок, а затем возвращались не только в свой ВЗФЭИ, но и в другие экономические вузы для повышения квалификации, написания научных работ и т.д. К исследованиям часто подключались специалисты из Болгарии, Венгрии, Чехословакии и других стран Восточной Европы.

В 70-е гг., когда был восстановлен отраслевой принцип управления и велась динамичная работа по структурной перестройке экономики на основе создания производственных, научно-производственных и промышленных объединений, особенно энергично проводились исследования по укреплению хозяйственного расчета. Лидером этого направления был МГУ им. М.В. Ломоносова (кафедра д.э.н., проф. С.К. Татура). Большая работа велась и А.Д. Шереметом. Этот этап исследований был связан с изучением рациональности управленческих расходов разной направленности, и прежде всего с оценкой их эффективности. Значение этого нового направления анализа было оценено С.Б. Барнгольц. Она активно изучила публикации российских и зарубежных ученых — специалистов в данной области. В это время работы по анализу и проектированию управленческих процессов активно проводились в Московском институте управления (в настоящее время — Государственный университет управления). Сарра Бенциановна с энтузиазмом подключилась к ним и подготовила нескольких аспирантов к защите диссертационных работ, которые достаточно активно обсуждались управленцами и получили признание и поддержку, а самое главное — использовались на конкретных производственных объектах. К развитию этого направления удалось вернуться, через десятилетия, используя и восстанавливая престиж ФСА как метода поиска результативных управленческих решений.

В последующем С.Б. Барнгольц активно поддерживала специалистов в данной области и подчеркивала, что для эффективного управления необходимы анализ и учет, активно способствовала признанию учетно-аналитического сектора важнейшим эле-

ментом функций управления. Такую поддержку постоянно чувствовала и я, когда в 1997 г. пришла работать в Финансовую академию в качестве заведующей кафедрой экономического анализа и аудита. Мы активно сотрудничали с государственными управленческими органами, которые уделяли большое внимание именно комплексному совершенствованию учетно-контрольной функции управления.

При изучении наследия этого крупного ученого становится очевидным, что она, опережая время, в своих работах сумела показать те стороны экономических процессов, которые становятся особо важными в наши дни при рыночной экономике.

Первая научная работа С. Б. Барнгольц, вышедшая в 1938 г., была посвящена анализу финансово-хозяйственной деятельности промартели. Ее отличала нацеленность на оценку обеспечения организации финансовыми ресурсами, в ней практически впервые были определены современные понятия кредитоспособности и рассмотрена система взаимоотношений предприятий с банками. Эта тематика обсуждалась в то время весьма ограниченно, а истинная ее актуальность была признана только при формировании рыночной экономики.

Опираясь и развивая позиции Н. Р. Вейцмана по анализу баланса, Барнгольц отстаивала позицию расширения границ экономического анализа от производственно-хозяйственной деятельности к финансово-экономической, включающей обеспечение производства необходимыми ресурсами и реализацию готовой продукции, т. е. подключая к исследованию внешние связи предприятия, что было нетипичным в эпоху централизованного управления. Именно поэтому, когда перед страной встала задача перехода на рыночную экономику, эти вопросы стали по-настоящему актуальными, а работы С. Б. Барнгольц — востребованными.

Особо следует отметить, что, опираясь на труды российских ученых 20–30-х гг. прошлого века (Н. Р. Вейцмана, Р. Н. Вейцмана, А. М. Галагана, Н. А. Кипарисова, И. А. Шиламовича), специалисты в области экономического анализа начали развивать финансовую (бухгалтерскую) отчетность и расширить ее интерпретацию. Это направление полностью интегрируется с исследованиями в области модернизации контрольно-ревизионной работы (проведение аудиторских проверок и соблюдение требований к созданию систем внутреннего контроля), которые позволяют выделить наиболее непредсказуемые зоны деятельности организации,

оценить возможные искажения отчетности и выбрать наиболее надежные методы предупреждения и минимизации негативных последствий этих рисков. Это обосновывает актуальность дальнейшей разработки аналитических процедур, используемых на всех стадиях управления производством. Таким образом, практическая работа С. Б. Барнгольц как ревизора стала неотъемлемой частью ее аналитических исследований.

Важное место в ее исследованиях занимают вопросы анализа формирования необходимых и достаточных оборотных средств и эффективности их использования. Этот круг проблем лег в основу ее докторской диссертации и вызвал острую дискуссию, так как потребовал развития темы анализа взаимоотношений предприятий с банками и партнерами, повлекшей за собой вопросы анализа и оценки допустимого уровня дебиторской и кредиторской задолженности, а также развития межпартнерских отношений между предприятиями. По существу, актуальность этой работы была оценена по-настоящему опять же только при становлении рыночной экономики.

Сарра Бенциановна исследовала множество проблем экономического анализа, но ее имя связано прежде всего с проблемами управления именно оборотным капиталом (или «оборотными средствами предприятия» — по формулировке времен централизованной экономики) и с развитием методов поиска резервов производства, т. е. с оценкой возможностей для их использования в деятельности предприятия.

Когда речь шла об оборотных активах, Барнгольц рассматривала не только пути их использования, но и источники формирования, что стало обязательным для предприятий только в условиях рыночной экономики. При этом, прекрасно зная банковскую систему страны, она доказывала значимость правильной кредитной политики, объясняла функцию кредита сначала в централизованной, а затем в рыночной экономике как важнейшего фактора контроля за использованием ресурсов. В качестве примера профессор приводила торговые организации, потребительскую кооперацию и др., которые хотя и не были ключевыми элементами в централизованной экономике, но стали очень важными в наше время.

Не менее значимым направлением ее исследований является изучение резервов производства. Она впервые поставила вопрос о том, что резервы необходимо искать целенаправленно и при этом

оценивать их комплексность, поскольку реализация какого-то одного направления совершенствования деятельности предприятия может привести к диспропорциям и не даст синергетического эффекта. В этой связи вопрос необходимости выравнивания качественного и количественного состава элементов производства превращает поиск резервов в реальный источник повышения эффективности. Барнгольц оставила серьезный научный след в этой области, и на ее точку зрения до сих пор ссылаются не только многие ученые, но и, что очень важно, практические работники. Даже сейчас никто из аналитиков не ставит этот вопрос так остро и четко, как она это сделала в своих работах.

Многогранность исследований профессора Барнгольц вытекает из разносторонности ее научных интересов. Все те работы, которые касаются резервов производства, С.Б. Барнгольц в большой мере связывала с процессом обоснования управленческих решений и подчеркивала, что управленческий анализ в полном смысле слова — это алгоритмы обоснования управленческих решений, дающие возможность выбрать те варианты, которые являются, с одной стороны, реальными для конкретного субъекта хозяйствования, а с другой стороны, дают ожидаемый эффект. Именно поэтому мы рекомендуем вспомнить ее основные тезисы по этому направлению и оценку роли управленческого анализа как залога транспарентности не только отчетных документов, но и тактических, и стратегических планов.

Как уже говорилось выше, многие положения аналитических разработок С.Б. Барнгольц ориентированы на сегодняшнюю ситуацию. Это касается и темы маркетингового анализа, который также затрагивался в ее статьях при рассмотрении операций по реализации продукции. Интересно, что в работах ученого очень часто делался акцент на необходимость конкурентного преимущества предприятия. При этом всегда подчеркивались не только направления его укрепления, но и были показаны риски, с которыми связаны новые сложные методы работы. Это еще раз подтверждает значимость исследований С.Б. Барнгольц для современных условий хозяйствования. В последующем, когда четко выделился финансовый и управленческий анализы, она неоднократно подчеркивала, что главным является не их разделение, а раскрытие взаимодействия и интеграции, позволяющее выстроить иерархию целевых показателей и формирующих их факторов, что обеспечивает реальную транспарентность отчетности.

Именно в этих вопросах наиболее полно проявился ее талант аналитика, хорошо знающего математику. Она своими работами прокладывала дорогу к построению экономико-математических моделей для долгосрочного планирования и прогнозирования производства.

С.Б. Барнгольц внесла существенный вклад и в становление аудита в России. Начиная с перестройки экономики в СССР, а затем и в России, перед МФИ встала принципиально новая задача по подготовке нормативных документов для участия в формировании новых направлений деятельности организаций. Это было связано прежде всего с существенным расширением инвестиционной деятельности. Необходимо было отрегулировать взаимоотношения российских предприятий с зарубежными партнерами при создании совместных предприятий или получении от них инвестиций для реализации поставленных ими задач. Это потребовало существенного изменения постановки учета, адекватного международным требованиям, совершенствования методов контроля за использованием финансовых средств и достоверностью отражения деятельности в отчетных документах. Конечно, основная часть по выполнению данной задачи деятельности легла на специалистов, работающих в соответствующих организациях и учреждениях, но, тем не менее, определенную работу выполняли и вузы: в частности, МФИ активно проводил консультационную работу. Но особое внимание было уделено подготовке кадров по этому направлению для нового типа организаций. Кроме того, ведущие работники Финансового института принимали активное участие в подготовке проектов нормативных документов, утверждающихся высшими органами власти. В это время было принято решение о преобразовании МФИ в Финансовую академию при Правительстве Российской Федерации. Ректор Академии, д.э.н., профессор А.Г. Грязнова сумела сформировать рабочие группы по подготовке нормативных и методических материалов по разным направлениям совершенствования бухгалтерского учета, контроля и анализа, которыми были разработаны новый План счетов, новые стандарты ведения бухгалтерского учета. Созданные документы в большой мере соответствовали требованиям Международных стандартов финансовой отчетности, американских стандартов GAAP. Большое внимание уделялось формированию новой инфраструктуры рыночной экономики — системы контрольных органов, и формированию новой инфраструктур-

ной области — аудита. Особенно активно развернулась эта работа с 1993 г. после принятия Указа Президента о развитии аудиторской деятельности в России. Требовалась подготовка специалистов нового профиля — аудиторов с направленностью на новые финансовые институты: коммерческие банки, страховые компании, инвестиционные фонды, биржи и т.п., а также на проверки коммерческих организаций нового типа, возникающих в процессе приватизации: открытых и закрытых акционерных обществ, обществ с ограниченной ответственностью, предприятий малого бизнеса. Кроме того, необходимо было быстро составить методические документы, регламентирующие деятельность аудиторов и аудиторских организаций, определить их взаимоотношения с экономическими субъектами, с государственными органами контроля и между собой. Были созданы две центральные аттестационно-лицензионные комиссии по аудиту общего типа при Минфине России и по банковскому аудиту и другим организациям финансового сектора экономики при Центробанке России. Для лучшей организации аудиторской деятельности при Президенте РФ была учреждена Комиссия по аудиторской деятельности. Практически во всех этих органах самое активное участие принимали профессор Финансовой академии. С целью быстрой подготовки квалифицированных аудиторских кадров были организованы учебно-методические центры (УМЦ), аккредитация которых проводилась силами соответствующих комиссий. Комиссия при Президенте сосредоточила свое внимание на разработке стандартов аудита и достаточно быстро сумела сформировать портфель нормативно-методических документов, который помог российским аудиторским фирмам быстро вписаться в мировое профессиональное сообщество. Эту работу в большой мере выстроила Алла Георгиевна Грязнова при активном участии преподавателей Финансовой академии, в первую очередь профессора Барнгольца.

Финансовая академия (ФА) вела большую работу не только в области разработки регламентационных документов и формирования программ подготовки и последующего повышения квалификации аудиторов всех направлений, но и активного их обучения. Вуз одним из первых создал учебно-методические центры, пользовавшиеся большой популярностью у специалистов. В качестве одной из основных своих задач ФА считала популяризацию аудиторской деятельности, воспитывая у руководителей экономических субъектов уважение

и доверие к специалистам новой профессии. Для этого необходимо было разъяснить основные задачи и методы работы аудиторских организаций, цели деятельности специалистов в этой области, участвующих в проверках экономических субъектов. На эту тему в ведущих СМИ было опубликовано большое количество материалов с разъяснением задач, описанием опыта работы российских и зарубежных аудиторских фирм, определением перспективы развития этой важной профессии. Автором многих статей была Сарра Бенциановна, которая сама к этому времени была аттестованным аудитором и вела активную профессиональную деятельность в области банковского аудита, привлекая к ней сотрудников своей кафедры, которые также получали эту новую специальность, расширяя свою квалификацию. Большинство статей, написанных А.Г. Грязновой и С.Б. Барнгольц, были серьезным дополнением к тем нормативным документам, которые принимались высшими органами государственного управления. Когда стали формироваться саморегулируемые организации аудиторов, был оформлен статус Единой аттестационной комиссии (ЕАК) по подготовке аудиторов разного направления, основа методических документов часто формировалась в стенах Финансовой академии под их же руководством. Эти ученые, преподававшие в Финансовой академии, были в курсе не только всех происходящих изменений в данной области, но и раньше других специалистов улавливали новые тенденции этой деятельности, что способствовало повышению качества специалистов этой новой профессии.

Профессор Барнголец, имея огромный опыт работы в государственных и коммерческих банках, была одной из первых, кто подключился к развитию аудита в банковской сфере; учитывая специфику и значимость развития методов проведения аудиторских проверок в этой области, обосновала систему аудиторских доказательств, сумела разработать интересные результативные тесты, которые позволяли выявить не только резервы банковской деятельности, но и более четко показать позиции, дающие возможность усовершенствовать формы взаимодействия банков с реальным сектором экономики. В частности, важные предложения были сделаны по совершенствованию деятельности кредитных подразделений банка.

Сарра Бенциановна была чрезвычайно ответственным и добросовестным человеком. Любая работа, которая выполнялась под ее руководством или

с ее участием, должна была быть выполнена точно в срок и проверена всеми участниками, обсуждена на общем совещании с участием специалистов, занимающихся данной проблемой. Это касалось как содержания работы, так и ее оформления: графики, таблицы, схемы должны были быть ясными и четкими, соответствовать требованиям ГОСТов. Только после многократных проверок финального материала можно было передавать его заказчику. Это относилось к документам любого уровня: от курсовой студенческой работы до материалов в правительство и министерство.

Именно поэтому трудиться под руководством Барнгольц было «сладкой мукой»: исполнитель получал очень много замечаний, по несколько раз все переделывал, но затем получал высокие похвалы от заказчиков, принимающих комиссий, коллег и, конечно, гордился своими успехами, иногда забывая, какая доля из этих заслуг принадлежала «мучителю»-руководителю. К своим трудам и докладом профессор относилась очень строго и, что удивительно, несмотря на все свои знания, эрудицию и опыт, всегда советовалась с коллегами, выясняя, как лучше выстроить и оформить работу, каким вопросам необходимо уделить больше внимания. Она ждала советов, помощи и очень часто подчеркивала, что кое-кто из коллег лучше знает отдельные вопросы, глубже погружен в определенную проблему и т.д. От ее любимой фразы: «Я часто сомневаюсь, точно ли я сформулировала проблему? Не пропустила ли я что-то важное, особенно по последним документам», — мы все вздрагивали: она зачастую звучала, как на экзамене. Но ответить на ее вопросы значило большее, чем просто сдать экзамен, и все были готовы оставить свои дела и приобщиться к тому, что делала Барнгольц, потому что это была особая форма обучения, знакомство с новыми интересными проблемами, обоснованием подходов к их решению и т.п.

Сарра Бенциановна никогда ничего не делала формально. Ее поступки всегда были обдуманными, действия — организованными и направленными на выполнение поставленной задачи. Ее девиз — «важно все уметь организовать, тогда дело спорится». Она никогда не стремилась все сделать сама, ставила перед исполнителями конкретные задачи и стремилась обеспечить четкость исполнения. Отстаиваешь свои взгляды — получаешь задание; но приняв его — полностью выполняй свои обязательства, не подводи товарищей. Это был не лозунг, а стиль жизни истинно великого ученого

и организатора. Приведу несколько примеров, на мой взгляд, весьма доказательных. 1993 г. — становление аудиторской работы в России, необходимость получения аттестатов. Барнгольц 85 лет. Общественность ее знает не только как ведущего аналитика, но и как специалиста в банковской сфере, прошедшего закалку в период проведения послевоенной денежной реформы. Но она, и об этом уже говорилось выше, проходит курс обучения для сдачи экзамена на получение аттестата аудитора в области банковской деятельности. Конечно все, в том числе преподаватели курсов подготовки, были в шоке: они готовились к лекции, как к экзамену, а она — прилежная ученица — посещала все занятия, писала все контрольные работы, детально изучала документы, указывая на нечеткости и делая предложения по их исправлению. Представители Центрального банка России готовы были вручить ей почетный аттестат аудитора в любой момент. Ответ был всегда один и тот же: я пока еще могу сама сдать экзамен. И, конечно, сдала, и нервничала, как все, а группа и экзаменаторы смотрели и волновались, выдержит ли самый знающий экзаменуемый все испытания, сидя три часа на скамье студенческой аудитории. Но, к всеобщему удивлению, все прошло спокойно и без эксцессов.

Второй пример. 90-летие Барнгольц, зал полон: представители министерств, ведомств, предприятий, преподаватели из других вузов, работники Финансовой академии, студенты. По регламенту юбиляр выступает с отчетом о своей научной работе. Все просят: выступайте, сидя за столом президиума. Но она захотела стоять за трибуной, как все. Сарра Бенциановна была очень маленького роста, и пришлось принести специальную подставочку, чтобы ее было видно. А ведь это опасно. Организаторы в напряжении. Все просят уступить — доклады-вайте сидя! Но не тут то было. Почти часовой был прочитан блестяще — без запинки, без единого глотка воды, с темпераментом, с любовью к экономическому анализу. Зал слушал, затаив дыхание, долго звучали аплодисменты. Многие вытирали слезы, понимая недостижимость уровня докладчика. А затем каждый поздравлявший подчеркивая, что все то, что содержалось в докладе, стало толчком, путеводной звездой к дальнейшему развитию его собственной работы. В результате чествование превратилось в настоящую полноценную научную конференцию. И, что самое удивительное, юбиляр обращалась к выступающим с просьбой принести новые материалы и документы, которые упоми-

нались в их поздравительных речах. Стремление к знаниям оставалось у Барнгольц до последнего дня жизни. Она работала на компьютере, хорошо владела английским и немецким языками, прекрасно знала поэзию и любила читать стихи, освоила работу с моделями и экономико-математическими методами обработки статистических данных и активно использовала эти знания, требуя того же от ее учеников. И это все до последнего дня жизни.

Особо следует отметить отношение Сарры Бенциановны к своим аспирантам и докторантам: жесткая требовательность сочеталась с материнской нежностью. Не могу удержаться от шутки, которая она очень показательна. Когда я приняла заведывание кафедрой, было принято решение активизировать подготовку докторских диссертаций. Кафедра состояла из весьма квалифицированных кандидатов наук, у которых были большие заделы по докторским работам. По решению ректората мы сразу отпустили в докторантуру 3-х человек: два докторанта закрепили за Барнгольц, а одного — за мной. Все трое успешно защитились практически вовремя. Конечно, мы постоянно советовались с Саррой Бенциановной и совместно обсуждали многие вопросы. Однако она часто обращалась ко мне с тем, что докторанты не выполняют задания и не всегда заканчивают работы в запланированные сроки, редко обращаются за консультациями: «Скажи им, что так нельзя! Они тебя боятся, скажи строго». А я не знала, что мне делать, но нашла выход. Звонит Сарра Бенциановна, жалуется, я соглашаюсь и делаю вывод: отзываем докторанта из докторантуры, раз не хотят работать над диссертацией, пусть выходят в аудиторию. Сарра Бенциановна тут же: «Нет так нельзя, они же работают, но просто не успевают, они способные и хорошие девочки, им просто надо помочь». И она звонила родителям, мужьям, искала способ апробации результатов исследования, объекты, где они могут быть применены, помогала установить контакты с пользователями (для этого брала на себя заботу по подготовке конференций, редактированию сборников трудов и т.д.).

А как она гордилась победами своих учеников, какие теплые и умные оценки давала их работам. В разговоре один на один ее замечания могли быть жесткими, резкими, но по выпущенным работам отзывы были корректными, в форме пожеланий, а не прямой критики. И так во всем. Строгая, но справедливая, жесткая, когда высказывает мнение, мягкая и трепетная, когда надо решить какой-либо вопрос.

Барнгольц всегда уделяла большое внимание методической работе кафедры, стараясь оптимизировать время аудиторных занятий и заинтересовать студентов самостоятельной работой. Важно подчеркнуть, что методические разработки не лежали на полке в шкафу и не демонстрировались в парадных папках. Это были реальные рабочие документы — инструменты преподавателя, особенно молодого, которые помогали правильно организовать учебный процесс. Сарра Бенциановна и сама, и привлекая опытных коллег, постоянно контролировала молодежь: посещала их лекции, семинарские занятия, участвовала в принятии зачетов и экзаменов.

Можно привести десятки интересных случаев на примере методических разработок, но ограничусь только двумя, которые до сих пор часто вспоминают и выпускники вуза, и преподаватели — бывшие аспиранты, ныне возглавляющие кафедры в других вузах как России, так и за рубежом.

Легендарным стал «альбом наглядных пособий», подготовленный по дисциплинам «Теория экономического анализа» и «Комплексный анализ хозяйственной деятельности промышленных предприятий» (он был наиболее известным, так как использовался при чтении курса экономического анализа на всех факультетах). В те годы не было возможности демонстрировать слайды в каждой аудитории. В распоряжении преподавателя была только доска и мел. Кстати, это совсем не мало, но, во-первых, очень трудоемко, а во-вторых, преподаватель не всегда может четко выписать на доске график, таблицу, формулу и т.д. Как уже было сказано, Барнгольц была небольшого роста, и ей это было особенно трудно. Она решила вопрос кардинально: издала альбом наглядных пособий, который студент брал с собой, и мог использовать как дополнение к устной лекции. Многие боялись, что этот альбом станет источником шпаргалок, но жизнь доказала обратное: его использование усилило визуальное восприятие излагаемого материала, дополнило устный рассказ. Его можно было дополнять специальными вкладками по новым документам, не отраженных в учебниках (которых в то время было существенно меньше, чем сейчас). Кроме того, издание наглядных пособий предполагало их тщательную проверку и в большой мере исключало, с одной стороны, ошибки, а с другой стороны, субъективный подход к излагаемому материалу, так как состав наглядных пособий полностью соответствовал принятой программе, и, что очень важно, стандарту. Индивидуальные подходы, безусловно,

могут быть адресованы конкретной аудитории (например, учитывать специфику факультета), но они должны быть наложены на базовую основу. У нас до сих пор сохранилось несколько экземпляров альбома и, о чудо, многие из включенных в него наглядных пособий актуальны до сих пор и незаслуженно забыты, т.е. Сарра Бенциановна до сих пор помогает правильно излагать наши дисциплины.

Особого внимания и глубокого уважения заслуживает разработка самостоятельных заданий для студентов. Это прежде всего относится к производственной практике, где они получают согласованные со специалистами предприятия задания, которые выполняют в течение практики. У Барнгольц чаще всего были задания по поиску резервов повышения эффективности деятельности определенного участка, цеха, предприятия. Это было целевое задание, за которое приходилось отчитываться не только перед преподавателем, но и перед сотрудниками предприятия, и часто — перед комиссией, которая специально создавалась для защиты работ по практике. Профессор сформировала целую библиотеку отчетов, составленных нашими студентами. Более глубокие экономические материалы включались в специальные проекты кафедры и способствовали формированию дополнительных методических документов. Ежегодно на встречах памяти Сарры Бенциановны кто-нибудь из гостей, бывших студентов, вспоминает работу студенческого бюро экономического анализа, которое существовало многие годы, и до сих пор живо в памяти не только студентов и преподавателей, но и работников предприятий. Особенно интересные работы кафедры использовала в качестве экспонатов выставки, регулярно проводимой на ВДНХ, и часто получала за это призовые места и, соответственно, золотые и серебряные медали. Среди лауреатов были и студенты, работающие в бюро экономического анализа.

Важное место в деятельности Барнгольц занимала подготовка научно-практических конференций, способствовавших популяризации экономического анализа. Эта работа активно велась в сообществе вузов, а также во Всесоюзном совете научно-технических обществ (ВСНТО), в которое входили представители научных и производственных организаций всех регионов СССР, руководители и ведущие специалисты промышленных предприятий и организаций разных сфер деятельности, руководители региональных и государственных органов управления. Одной из задач ВСНТО было регулярное проведение всесоюзных конференций,

которые посвящались отдельным направлениям управления экономикой: планированию, учету, организационным структурам, активизации работы отдельных подразделений и т.д. В каждом из таких мероприятий обязательно работала специальная секция экономического анализа, где модератором была Сарра Бенциановна. В ее задачу входило определение основных вопросов для обсуждения и поиск соответствующего докладчика для раскрытия каждого из них. Им мог быть представитель предприятия, имеющего достижения в том или ином виде деятельности, учреждения, разрабатывающего новый нормативный документ; ведущий ученый, имеющий интересные разработки. В задачи модератора входили организация дискуссии, четкое выделение тех проблем, которые могли быть интересны многим предприятиям, а также обращение внимания ее участников на то, какую пользу они могут получить от использования освещаемого опыта. Среди присутствующих на конференции всегда было много представителей научно-исследовательских институтов, предлагавших новые разработки по готовой продукции, технологиям и организации производственных процессов. Здесь они могли найти заказчиков, а представители предприятий — исполнителей тех проектов, в которых нуждалось производство. Конечно, на такое научное мероприятие приглашались аспиранты и студенты.

Следует отметить, что на этих конференциях всегда присутствовали представители органов государственного управления, которые также принимали участие в обсуждении всех вопросов. Очень часто предложения, сформулированные докладчиком, включались в заключительный документ — рекомендации конференции, и в дальнейшем попадали в нормативные документы и плановые задания, доводимые до соответствующих министерств и ведомств. С.Б. Барнгольц активно участвовала в подготовке рекомендаций и всегда очень аргументированно защищала позиции, выдвинутые своей секцией, что значительно повышало интерес к ней участников мероприятия.

Это лишь очень небольшие штрихи к личности ученого, высококвалифицированного специалиста, гениального преподавателя и великого Человека, быть последователем которого — почетная миссия!

*Материал подготовлен доктором
экономических наук, профессором, профессором
Департамента аудита и корпоративной
отчетности Финансового университета
М.В. Мельник*

ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2021-8-6-77-88
УДК 657.633.5(045)
JEL M43, M48

Влияние атрибутов корпоративного управления на эффективность внутреннего аудита в компаниях с государственным участием

Т.Т.К. Фан

Финансовый университет, Москва, Россия
<https://orcid.org/0000-0003-4179-5906>

АННОТАЦИЯ

Целью исследования является изучение влияния атрибутов корпоративного управления на эффективность внутреннего аудита. Актуальность рассмотрения этого вопроса обусловлена необходимостью совершенствования положений законодательной базы, относящихся к корпоративному управлению, в том числе касающихся состава совета директоров в компаниях с государственным участием. В процессе научной проработки проблемы в качестве статистического инструментария использовались факторный и множественный линейный регрессионный анализы. Данные получены из системы отчетности 34 компаний Вьетнама с государственным участием. По результатам исследования предложен ряд мер для построения эффективной системы корпоративного управления в компаниях такого типа. Утверждается, что вмешательство государства через его представителей в совете директоров и поддержание высокой концентрации собственности оказывают негативное влияние на деятельность внутреннего аудита, особенно если эти представители являются государственными служащими, занимающими различные должности в органах исполнительной власти.

Ключевые слова: корпоративное управление; совет директоров; представитель государства; независимый директор; концентрация собственности; эффективность внутреннего аудита

Для цитирования: Фан Т.Т.К. Влияние атрибутов корпоративного управления на эффективность внутреннего аудита в компаниях с государственным участием. *Учет. Анализ. Аудит.* 2021;8(6):77-88. DOI: 10.26794/2408-9303-2021-8-6-77-88

ORIGINAL PAPER

The Impact of Corporate Governance Attributes on the Internal Audit Efficiency in Companies with State Participation

T.T.Q. Phan

Financial University, Moscow, Russia
<https://orcid.org/0000-0003-4179-5906>

ABSTRACT

The paper aim is to study the impact of corporate governance attributes on the internal audit effectiveness. The relevance of the issues is due to the need to improve the provisions of the legislative framework on corporate governance, including the composition of the board of directors in companies with state participation. In the scientific research process of the problem, exploratory factor analysis and multiple linear regression analysis were used as statistical tools. The data is obtained from the reporting system published by 34 companies with state participation in Vietnam. As a result, several solutions have been proposed to build an effective corporate governance system in companies with state participation. It is approved that the government's interference through its representatives on the board of directors and maintaining a high ownership concentration have a negative impact on the activities of internal audit, especially if these representatives are civil servants holding various positions in executive authorities.

Keywords: corporate governance; board of directors; government representative; independent director; ownership concentration; internal audit efficiency

For citation: Phan T.T.Q. The impact of corporate governance attributes on the internal audit efficiency in companies with state participation. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing.* 2021;8(6):77-88. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2021-8-6-77-88

© Фан Т.Т.К., 2021

ВВЕДЕНИЕ

Одну из решающих ролей в успешной деятельности любого предприятия играет корпоративное управление, что доказано многими научными исследованиями. Согласно выводам китайского экономиста К. Ку невысокая эффективность компаний с государственным участием на первой фазе процесса приватизации в Китае могла быть вызвана именно слабостью механизмов корпоративного управления, а не какими-либо другими внешними факторами [1]. Примечательно, что совет директоров и внутренний аудит являются двумя из четырех столпов корпоративного управления, вызывающими наибольший интерес у научного сообщества. На основе систематического обзора литературы по этой теме в период 1998–2017 гг. известный греческий экономист С. Лемонакис и его коллеги пришли к выводу, что большинство исследований было направлено на выяснение положительных эффектов влияния совета директоров и внутреннего аудита (как части корпоративного управления) на деятельность предприятия через изучение таких их атрибутов, как независимость, состав, размер и проч. [2]. В своем исследовании путем опроса 100 высших руководителей и сотрудников подразделения внутреннего аудита, работающих в коммерческих банках Омана, О.Б. Заруг и его коллеги также доказывают, что профессионализм в сочетании с качеством работы совета директоров и внутреннего аудита значительно повышает ценность системы корпоративного управления [3].

К тому же, по мнению таких ученых, как К. Барак и М. ван Штаден, между корпоративным управлением и внутренним аудитом, являющимся неотъемлемой составляющей системы управления, всегда существуют двусторонние отношения [4]. Это означает, что не только внутренний аудит влияет на качество корпоративного управления, но и наоборот: компоненты корпоративного управления оказывают влияние на его эффективность. Иными словами, «поддержка заинтересованных сторон», включая совет директоров, правление, комитет по аудиту и т.д., становится одним из важных факторов, положительно влияющих на эффективность внутреннего аудита [5]. Опираясь на результаты статистического анализа данных, полученных при проведении интервью с внутренними

аудиторами и бухгалтерами частных компаний в Ираке, Ф.А.А.С. Алараджи заключает, что соблюдение принципов корпоративного управления в странах — участниках Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) будет способствовать совершенствованию и развитию функций внутреннего аудита [6], из чего следует, что улучшение отдельных компонентов корпоративного управления является актуальным направлением исследования для поиска решений, способных повысить эффективность последнего. Однако действенную прямую взаимосвязь между внутренним аудитом и атрибутами совета директоров, наблюдательного совета или правления компании еще предстоит изучить.

Механизм корпоративного управления, особенно для компаний с государственным участием, сталкивается со многими существенными проблемами, связанными с системой правового регулирования деятельности представителей государства, независимых директоров [7], их заработной платой и премиями [8]. В результате систематического анализа литературы по корпоративному управлению государственных предприятий П. Дайзер и его коллеги выяснили, что структура и состав совета директоров занимают лишь седьмое место из 17 ключевых тем, вызывающих наибольший интерес научного сообщества, а тема собственности — второе место (с 14% от общего количества проанализированных исследований по сравнению с атрибутами корпоративного управления) [9]. Таким образом, для закладки фундамента разработки предложений, направленных на повышение качества внутреннего аудита, а также пополнения научной литературы по проблемам корпоративного управления в компаниях с государственным участием, следует досконально изучить влияние атрибутов корпоративного управления (состава совета директоров и концентрации собственности) на эффективность внутреннего аудита.

МАТЕРИАЛЫ И МЕТОДЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

В качестве основного инструмента выявления факторов, которые могут повлиять на качество внутреннего аудита, был использован метод систематического обзора литературы.

Первые рассматриваемые атрибуты относятся к размеру совета директоров и значимости его властных полномочий. В различных стра-

нах действующее законодательство не содержит конкретных правил о количестве членов совета, а также периодичности его заседаний. Предприятия могут сами принимать гибкие решения, основанные на масштабах своей деятельности, стратегии развития, количестве акционеров и т.д. К примеру, в работе П. Шамса показано, что существует множество различных точек зрения на влияние размера совета директоров на результаты его работы (как положительных, так и отрицательных) [10], а вот экономист В. Туткевич и его коллеги убеждены, что количество заседаний влияет на силу полномочий и власть совета директоров в области принятия решений на предприятии [11].

При гибридной организации компаний с государственным участием в системе корпоративного управления, как правило, должны присутствовать представители государства. Эти уполномоченные лица могут быть как служащими, работающими в органах государственной власти, так и физическими лицами, привлекаемыми на основе гражданско-правовых договоров. Это является характерным отличием таких компаний от частных предприятий, однако действующие нормативно-правовые акты, устанавливающие требования к процессу подбора и назначения представителей государства, имеют множество недостатков, что находит отражение в научных дискуссиях; в частности, скептическое отношение к целесообразности участия государства в деятельности компании выражает Н. Н. Сланова [12]. Известный экономист Н.Г. О'Коннор и его коллеги также утверждают, что политическое вмешательство представителей государства в совете директоров или наблюдательном совете может негативно повлиять на экономические результаты деятельности предприятия [13].

Результаты систематического изучения и анализа литературы по данной проблеме показывают, что во многих исследованиях наиболее значимыми факторами часто (по сравнению с остальными) признаются независимость и дальность директоров. Отмечается, что в Китае независимые директора вносят свой вклад в ограничение внутренних сделок и повышение эффективности инвестиций, особенно на предприятиях с существенной долей государственного участия [14], а в Великобритании независимые члены совета директоров положительно влияют на внедрение принципа консерватизма в бух-

галтерском учете при применения МСФО¹ [15]. Экономист Х. А. Аннуар также доказывает, что участие неисполнительных членов в совете директоров способствует улучшению результативности бизнес-операций [16].

В последние годы многие компании с тенденцией устойчивого развития стали обращать серьезное внимание на проблемы гендерного равенства, а также расового, этнического разнообразия, что отразилось и на их кадровой политике. Ряд исследований западных ученых, в том числе Х. Фатъя в контексте Малайзии [17], продемонстрировали, что такое разнообразие может повлиять на результаты деятельности предприятия. К примеру, Л. Чен показывает, что уровень концентрации собственности как доли государства в совокупной величине уставного капитала отрицательно влияет на ключевые показатели компании, в то время как повышение доли миноритарных акционеров (работников, иностранных акционеров и проч.) дает положительный эффект [18].

Основываясь на результатах проведенного анализа, одиннадцать конкретных наблюдаемых переменных с учетом их связи с различными атрибутами совета директоров и собственностью, а также в зависимости от их влияния на работу внутренних аудиторов были разделены нами на 4 группы (рис. 1).

Так как количество переменных изначально довольно велико и они коррелируют друг с другом, в ходе исследования было решено перейти к факторам, объединяющим несколько из них. Для этого были использованы методы факторного анализа (EFA) и главных компонент.

Полученная множественная линейная регрессионная модель между зависимой факторной переменной «эффективность внутреннего аудита» и независимыми факторными переменными в дальнейшем подверглась верифицированию с помощью статистического программного обеспечения SPSS.

Напомним, что все данные были получены из открытых источников в виде системы отчетности и других документов 34 компаний Вьетнама с государственным участием, а конвертированные баллы по эффективности внутреннего аудита —

¹ МСФО — международные стандарты финансовой отчетности, разрабатываемые Советом по международным стандартам финансовой отчетности.

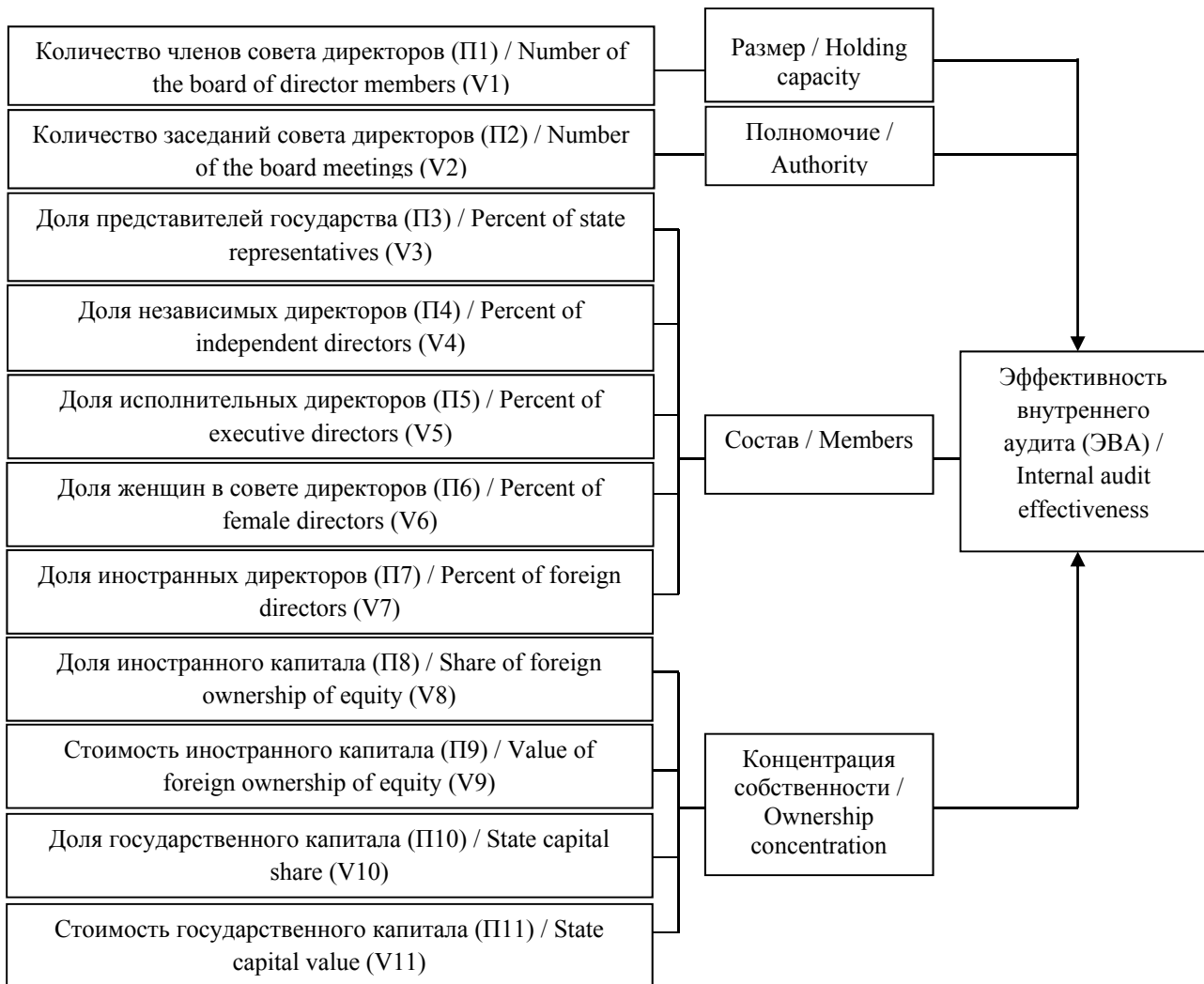


Рис. 1 / Fig. 1. Предлагаемые наблюдаемые переменные, связанные с атрибутами совета директоров и собственности / Proposed observable variables related to a board of directors attributes and ownership

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

в результате исследования модели оценки уровня достижения целей, определенных на основе концепции внутреннего контроля COSO² и теории заинтересованных сторон Эдварда Фримена³.

² Комитет организаций — спонсоров Комиссии Тредвея (The committee of sponsoring organizations of the treadway commission — COSO) разработал общую модель внутреннего контроля, в сравнении с которой компании и организации, в том числе и банки, могут оценить собственные системы управления.

³ Теория заинтересованных лиц (стейкхолдеров), разработанная философом и преподавателем менеджмента Эдвардом Фриманом, подразумевает, что рациональное использование ресурсов и устойчивое развитие организации зависят от разнообразных взаимоотношений с (разными) группами заинтересованных лиц.

РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ И ОБСУЖДЕНИЕ

В ходе работы, во-первых, проводился первичный анализ исходных данных для проведения ЕФА: значение КМО составило 0,678 (> 0,5), что свидетельствует об удовлетворительной адекватности факторной модели (табл. 1). Уровень значимости (Сиг.) менее 0,05 указывает на то, что наблюдаемые переменные коррелируют друг с другом в генеральной совокупности и данные вполне приемлемы для проведения факторного анализа.

Затем происходило извлечение факторов методом главных компонент следующим образом: на основе критерия Кайзера отбирались только те, собственные значения которых больше 1. Та-

Таблица 1 / Table 1

КМО и критерий сферичности Бартлетта / Kaiser-Meyer-Olkin (КМО) and Bartlett's Test

	Первый EFA / The first EFA	Последний EFA / The last EFA
Мера адекватности выборки Кайзера-Мейера-Олкина / KMO measure of sampling adequacy.	0,678	0,547
Прибл. Хи-Квадрат / Approx. Chi-Square	169,432	30,065
Тест сферичности Бартлетта / df	55	10
Bartlett's sphericity test Sig. / Сиг.	0,000	0,001

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

ким образом были выявлены четыре фактора, объясняющие 72,94% всей дисперсии (табл. 2).

На третьем этапе было проведено вращение факторов методом Варимакс с нормализацией Кайзера по следующему принципу: в целях выявления значительных наблюдаемых переменных были оставлены только те, значения факторной нагрузки которых больше 0,5.

В случае, если одна переменная зависит от нескольких факторов, можно исключить те из них, величина разницы коэффициента нагрузки между факторами которых меньше 0,3. Процедура вращения осуществлялась в 7 этапов, и из факторной модели были удалены следующие переменные «П11 — Стоимость государственного капитала», «П5 — Доля исполнительных директоров», «П1 — Количество членов совета директоров», «П2 — Количество заседаний совета директоров», «П8 — Доля иностранного капитала» и «П7 — Доля иностранных директоров».

После последовательного исключения переменных, не удовлетворяющих требованиям, в последней факторной модели осталось 5 выбранных переменных, значение факторной нагрузки у которых было больше 0,75 (табл. 3), и они, в свою очередь, были сведены к трем факторам.

На основе результатов вращения факторов десятая переменная «Доля государственного капитала (П10)» и третья переменная «Доля представителей государства (П3)» объединены в один фактор, названный «Вмешательство государства в деятельность совета директоров (Ф1)»; девятая переменная «Стоимость иностранного капитала (П9)» и четвертая переменная «Доля независимых директоров (П4)» объединены в один фактор — «Намерение к корпоративной прозрачности (Ф2)»; третий фактор назван «Гендерное равенство (Ф3)».

Для установления наличия корреляции между выявленными факторами с зависимой переменной

«Эффективность внутреннего аудита (ЭВА)» среднее значение каждого из них рассчитано на основе начального значения. Результаты показали, что только первый и второй факторы коррелируют с зависимой переменной «Эффективность внутреннего аудита (ЭВА)» при уровне статистической значимости менее 0,05 (табл. 4). Эта взаимосвязь может быть записана в виде следующего множественного регрессионного уравнения:

$$\text{ЭВА} = \beta_0 + \beta_1 \Phi_1 + \beta_2 \Phi_2 + \varepsilon,$$

где: ЭВА — эффективность внутреннего аудита; Φ_1 — вмешательство государства в деятельность совета директоров; Φ_2 — намерение к корпоративной прозрачности.

Результаты углубленного анализа 40 различных опубликованных и доступных для изучения исследований по эффективности внутреннего аудита в период 2000–2020 гг. показали, что рассматриваемые учеными факторы объясняют около 70–80% изменений зависимой переменной; остальные 20–30% приходятся на не включенные в модель величины, рассматриваемые как случайные [5]. Эти выводы сопоставимы со сделанными нами по итогам проведенного многомерного регрессионного анализа (табл. 5).

Значение скорректированного коэффициента детерминации, равное 0,331, говорит о целесообразности поиска новых переменных, отличных от рассмотренных, с целью введения их в факторные модели зависимости. Коэффициент Дурбина-Уотсона равен 1,378 и находится в диапазоне от 1 до 3, что говорит об отсутствии автокорреляции.

Учитывая, что значение Сиг. теста F, рассчитанное в SPSS, равно 0,001 (это меньше принятого уровня значимости 0,05), можно сделать вывод,

Таблица 2 / Table 2

Полная объясненная дисперсия * / Total Variance Explained*

Компонент / Component	Первичные собственные значения / Initial eigenvalues			Извлечение суммы квадратов нагрузок / Extraction sums of squared loadings			Вращение суммы квадратов нагрузок / Rotation of sums of squared loadings		
	Итого / Total	% Дисперсии / % of variance	Кумулятивный % / Cumulative %	Итого / Total	% Дисперсии / % of variance	Кумулятивный % / Cumulative %	Итого / Total	% Дисперсии / % of Variance	Кумулятивный % / Cumulative %
1	3,91	35,524	35,524	3,90	35,524	35,524	2,58	23,463	23,463
2	1,84	16,763	52,287	1,84	16,763	52,287	2,47	22,423	45,885
3	1,22	11,095	63,382	1,22	11,095	63,382	1,78	16,165	62,050
4	1,05	9,558	72,940	1,05	9,558	72,940	1,2	10,890	72,940
5	0,911	8,280	81,220						
6	0,612	5,566	86,786						
7	0,558	5,074	91,860						
8	0,374	3,397	95,257						
9	0,276	2,506	97,763						
10	0,178	1,618	99,381						
11	0,068	0,619	100,000						

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

Примечание / Note: * Метод извлечения: Анализ главных компонент / * Extraction method: Principal component analysis.

Таблица 3 / Table 3

Повернутая матрица компонентов* / Rotated Component Matrix*

Первый EFA / The first EFA	Компонент / Component				Последний EFA / The last EFA	Компонент / Component		
	1	2	3	4		1	2	3
П10 / V10	0,902				П10 / V10	0,927		
П3 / V3	0,705		0,336		П3 / V3	0,871		
П11 / V11	0,631		-0,378	-0,355	П4 / V4		0,820	
П4 / V4		0,835			П9 / V9		0,818	0,315
П9 / V9		0,681		0,331	П6 / V6			0,956
П8 / V8	-0,605	0,630						
П7 / V7	-0,610	0,629						
П5 / V5		-0,485	0,451					
П2 / V2			0,869					
П1 / V1		0,450	-0,704					
П6 / V6				0,885				

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

Примечание / Note: * Метод извлечения: анализ главных компонент; метод вращения: варимакс с нормализацией Кайзера; вращение сошлось за 10 итераций / Extraction method: Principal component analysis; rotation method: Varimax with Kaiser normalization; rotation converged in 10 iterations.

что полученная модель линейной регрессии адекватна и может быть использована для дальнейшего анализа (табл. 6).

Так как коэффициент VIF меньше 2, можно говорить об отсутствии мультиколлинеарности. Множественное уравнение регрессии имеет вид:

$$\text{ЭВА} = -0,496 \Phi_1 + 0,273 \Phi_2.$$

Значение Сиг. коэффициента регрессии первой независимой переменной меньше 0,05, поэтому изменение зависимой переменной «ЭВА»

интерпретировалось переменной Φ_1 (табл. 7). Переменная Φ_2 может быть принята на уровне статистической значимости 0,1 (уровень значимости равен 0,069, что больше 0,05).

На основе выполненных расчетов можно сделать выводы, что вмешательство государства в деятельность совета директоров в целом и в компании с государственным участием в частности (через механизм избрания и назначения представителя государства) в системе корпоративного управления и концентрация собственности самым явным образом оказывает негативное

Таблица 4 / Table 4

Корреляции / Correlations

	Ф1 / F1	Ф2 / F2	Ф3 / F3	ЭВА / IAE
Ф1 / F1 Корреляция Пирсона / Pearson Correlation	1	-0,189	-0,132	-0,548**
Сиг. (2-стороны) / Sig. (2-tailed)	34	0,284	0,458	0,001
N	-0,189	34	34	34
Ф2 / F2 Корреляция Пирсона / Pearson Correlation	0,284	1	0,205	0,367*
Сиг. (2-стороны) / Sig. (2-tailed)	34	0,245	0,245	0,033
N	-0,132	34	34	34
Ф3 / F3 Корреляция Пирсона / Pearson Correlation	0,458	0,205		0,169
Сиг. (2-стороны) / Sig. (2-tailed)	34	0,245	34	0,340
N	-0,548**	34	1	34
ЭВА / F4 Корреляция Пирсона / Pearson Correlation	0,001	0,367*	34	1
Сиг. (2-стороны) / Sig. (2-tailed)	34	0,033	0,169	
N		34	0,340	34
			34	34

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

Примечание / Note: * Корреляция значима на уровне 0,05 (2-сторон.). / * Correlation is significant at the 0,05 level (2-tailed).

** Корреляция значима на уровне 0,01 (2-сторон.). / ** Correlation is significant at the 0,01 level (2-tailed).

Таблица 5 / Table 5

Краткое описание модели** / Model Summary**

Модель / Model	R	Квадрат R / R Square	Скорректированный квадрат R / Adjusted R Square	Стандартная погрешность оценки / Std. Error of the Estimate	Критерий Дарбина-Уотсона / Durbin-Watson
1	0,610*	0,372	0,331	9,18224	1,387

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

Примечание: * Предикторы: (Константа), Ф1, Ф2 / * Predictors: (Constant), F1, F. ** Зависимая переменная: ЭВА / ** Dependent variable: IAE.

Таблица 6 / Table 6

Дисперсионный анализ / Analysis of variance (ANOVA)*

Модель / Model	Сумма квадратов / Sum of Squares	df	Средний квадрат / Mean Square	F	Сиг. / Sig.
1 Регрессия / Regression	1547,946	2	773,973	9,180	0,001**
Остаточный / Residual	2613,722	32	84,314		
Итого / Total	4161,667	33			

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

Примечание / Note: * Зависимая переменная: ЭВА / * Dependent variable: IAE.

** Предикторы: (Константа), Ф1, Ф2 / ** Predictors: (Constant), F1, F2.

влияние на эффективность внутреннего аудита, в особенности, когда эти представители являются государственными служащими, которые одновременно занимают различные должности в органах исполнительной власти. Данное утверждение также подтверждается результатами многомерной регрессии между двумя независимыми переменными: «Представители государства, яв-

ляющиеся государственными служащими (Ф1.1)» и «Представители государства, не являющиеся государственными служащими (Ф1.2)», и зависимой переменной «Эффективность внутреннего аудита» (табл. 8).

Даже при наличии опыта, компетентности эти представители работают и получают зарплату от государства, а потому на все их решения влия-

Таблица 7 / Table 7

Коэффициенты* (Ф1 и Ф2) / Coefficients* (F1 and F2)

Модель / Model	Нестандартизированные коэффициенты / Unstandardized coefficients		Стандартизированные коэффициенты / Standardized coefficients	t	Сиг. / Sig.	Статистика коллинеарности / Collinearity statistics	
	Бета / Beta	Стандартная ошибка / Standard Error	Бета / Beta			Толерантность / Tolerance	VIF
1 (Констант) / (Constant)	77,783	3,861		20,147	0,000		
Ф1 / F1	-20,888	6,102	-0,496	-3,423	0,002	0,964	1,037
Ф2 / F2	0,003	0,002	0,273	1,882	0,069	0,964	1,037

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

Примечание / Note: * Зависимая переменная: ЭВА / * Dependent variable: IAE.

Таблица 8 / Table 8

Коэффициенты* (Ф1.1 и Ф1.2) / Coefficients* (F1.1 and F1.2)

Модель / Model	Нестандартизированные коэффициенты / Unstandardized coefficients		Стандартизированные коэффициенты / Standardized coefficients	t	Сиг. / Sig.	Статистика коллинеарности / Collinearity statistics	
	Бета / Beta	Стандартная ошибка / Standard Error	Бета / Beta			Толерантность / Tolerance	VIF
1 (Константа) / (Constant)	77,408	3,495		22,381	0,000		
Ф1.1	-25,548	7,338	-0,551	-3,482	0,002	0,913	1,096
Ф1.2	13,572	7,572	-0,284	-1,795	0,083	0,913	1,096

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

Примечание / Note: * Зависимая переменная: ЭВА / * Dependent variable: IAE.

ет руководящий орган. Кроме того, их слишком глубокое вмешательство в деятельность совета директоров может косвенно повлиять на независимость, а также на полномочия внутренних аудиторов. Исходя из вышесказанного, можно сделать вывод о том, что их роль и реальный вклад в развитие предприятия ограничены. Хотя замена государственных служащих физическими лицами, привлеченными на основе гражданско-правового договора, может помочь улучшить ситуацию, тем не менее, негативное влияние на эффективность внутреннего аудита остается.

В настоящее время в большинстве вьетнамских компаний с государственным участием

наблюдается высокий уровень концентрации собственности капитала. Почти 90% этих предприятий находятся под контролем государства или государство имеет значительное влияние (рис. 2); и лишь у 11% из них доля государственного капитала менее 20%.

В отличие от первого фактора (Ф1) намерение приблизиться к корпоративной прозрачности предприятия путем назначения независимых директоров и увеличения доли иностранных инвесторов в уставном капитале положительно влияет на деятельность внутреннего аудита. Однако это влияние невелико (коэффициент $\beta_2 = 0,273$) и свидетельствует о том, что независимые директора

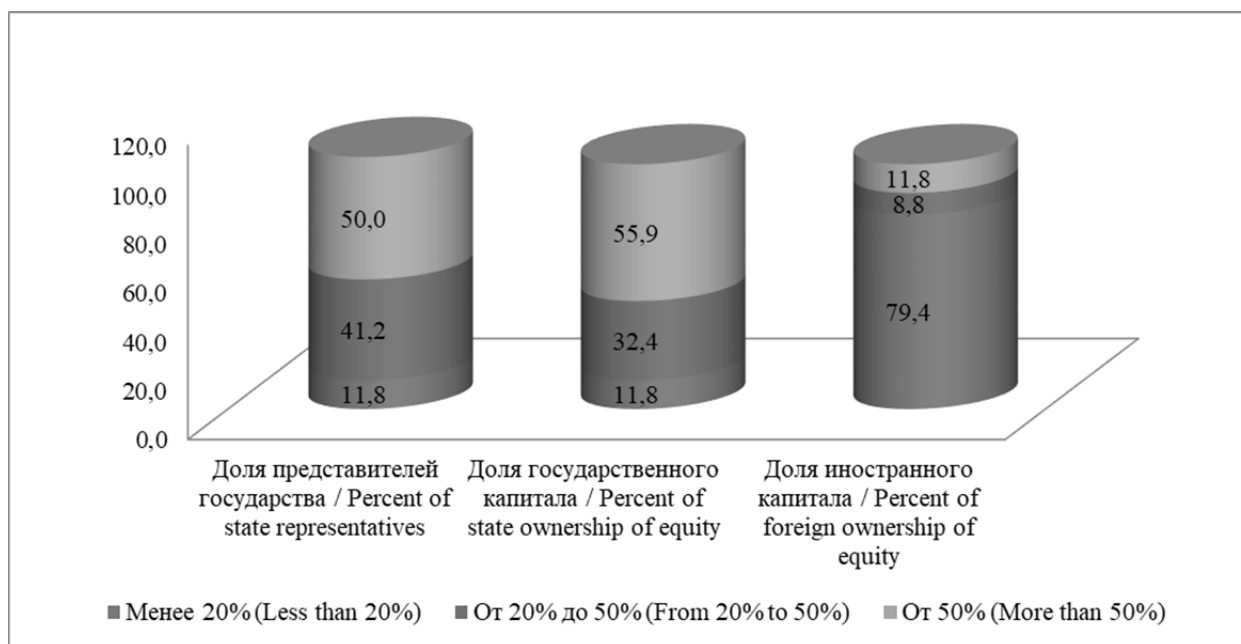


Рис. 2 / Fig. 2. Уровень вмешательства государства и концентрации собственного капитала в компаниях с государственным участием Вьетнама в 2019 г. / The level of government intervention and ownership concentration at companies with the state participation in Vietnam in 2019

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

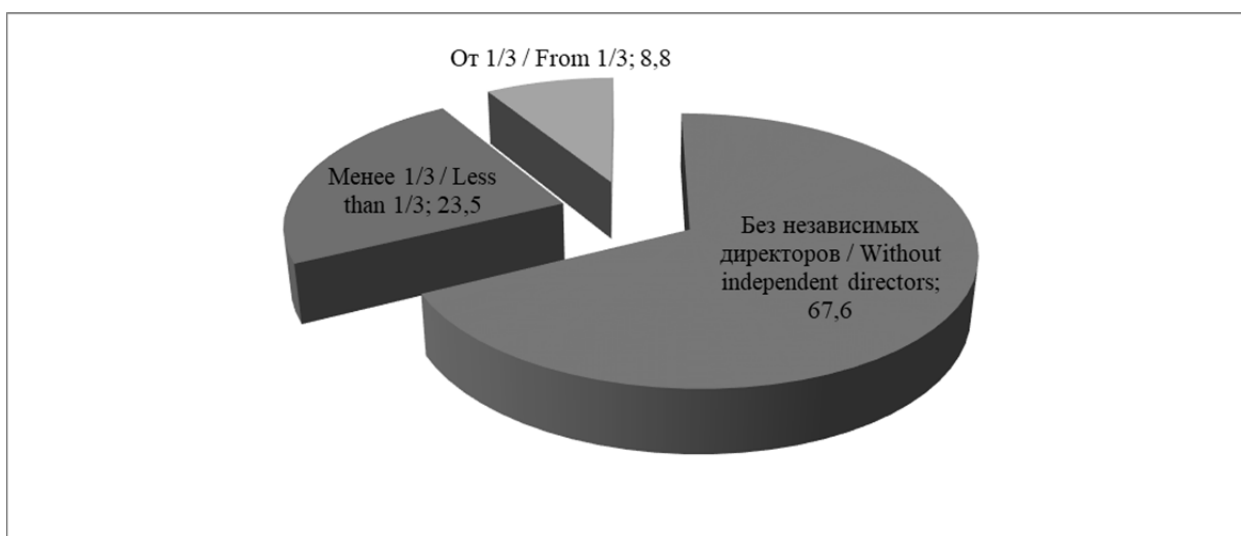


Рис. 3 / Fig. 3. Доля независимых директоров в компаниях с государственным участием Вьетнама в 2019 г. / The percent of independent directors at companies with state participation in Vietnam in 2019

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

в компаниях с государственным участием не реализуют задачи, за которые голосуют миноритарные акционеры, а на деле лишь поддерживают принятие важных решений совета директоров. Согласно обработанным нами данным почти 68% компаний Вьетнама с государственным участием вообще не имеют независимых директоров, а количество

компаний, имеющих более одной трети таковых, составляет менее 10% (рис. 3).

Отметим, что размер капитала иностранных инвесторов для исследуемых компаний не является существенным — на его долю приходится в среднем менее 20% от общего количества. Это показывает, что уровень корпоративной прозрач-

ности компаний с государственным участием очень низок, и этим предприятиям нет необходимости проводить аудит. Между тем, если в системе корпоративного управления не ценится роль внутреннего аудита, его эффективность существенно снижается.

Другие атрибуты совета директоров, такие как гендерное равенство, расовое и этническое разнообразие, выражающиеся в численности в нем женщин и иностранцев; дуальность, проявляющаяся в доле исполнительных директоров, не учитывается после проведения факторного анализа, поскольку их присутствие в системе корпоративного управления компаний с государственным участием довольно скромно (в среднем — ниже одной трети от общего числа членов совета директоров), а потому они недостаточно влияют на эффективность корпоративного управления, в том числе и на внутренний аудит. Устранение из модели наблюдаемых переменных, связанных с размером и полномочиями совета директоров также доказывает, что эффективность его работы чаще всего не связывается с количеством его членов или их заседаний.

ВЫВОДЫ

Неэффективность компаний с государственным участием нельзя объяснить одним только применением гибридной организации управления, потому что по всему миру (например, в Китае, Германии или Японии) успех государственных корпораций, работающих в данном формате, доказал их стратегическую роль в экономике страны. Основная проблема кроется внутри каждого предприятия, а именно — в системе корпоративного управления. Для повышения эффективности внутреннего аудита и одновременно для улучшения результатов деятельности таких компаний государственным органам, ученым и заинтересованным сторонам необходимо изучить положения законодательной базы о составе совета директоров, включая представителей государства на предприятиях с государственным участием. Вместо того, чтобы сосредотачиваться на вопросе «Что им нужно делать?», необходимо разобраться с вопросом

«Кто они такие?». Если же полное отстранение представителей государства невозможно, необходимо максимально ограничить их количество для сдерживания чрезмерного вмешательства в деятельность компании. Определение порогового значения представителей государства в совете директоров — тема особого направления научных исследований, а прозрачность информации следует рассматривать как обязательное требование для каждой компании с государственным участием независимо от типа предприятия. Кстати, государственный капитал является собственностью граждан, так что они имеют полное право получать всю информацию, связанную со своей собственностью.

Проблемы представителей государства, независимых директоров или корпоративной прозрачности уже неоднократно рассматривались российскими и зарубежными учеными, однако до настоящего времени научно обоснованного решения поставленной проблемы не было найдено. Результаты данного исследования следует рассматривать как доказательство важной роли надлежащего корпоративного управления в обеспечении эффективности внутреннего аудита, и также работы всего предприятия. Компании с государственным участием, а также само государство должны активно адаптироваться к условиям современной экономики и более тщательно соблюдать положения о корпоративном управлении. В то же время, выступая одновременно как субъект и объект бизнеса, государство вынуждено признать нынешнюю ограниченность своей роли в экономических процессах и активно искать способы преодоления такого положения.

Мы осознаем, что проделанная работа не лишена недостатков. Собранных данных достаточно для того, чтобы ответить на вопросы о влиянии атрибутов корпоративного управления на эффективность внутреннего аудита, однако полученная выборка относится только к компаниям с государственным участием во Вьетнаме, поэтому выводы не могут быть обобщены и применимы к другим компаниям на развитых рынках, а потому работа в этом направлении должна быть продолжена.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Qu Q. Corporate governance and state-owned shares in China listed companies. *Journal of Asian Economics*. 2003;(14):771–783.
2. Lemonakis C., Malandrakis I. K., Garefalakis A., Balla V. Corporate governance and internal audit: A review on performance indicators. *Interdisciplinary Journal of Economics and Business*. 2018;7(1):98–119.

3. Zaroug O. B., Omar I. T., Anaam K. B. The influence of internal auditing on effective corporate governance in the banking sector in Oman. *European Scientific Journal*. 2018;7(14):257–271.
4. Barac K., van Staden M. The correlation between perceived internal audit quality and defined corporate governance soundness. *African Journal of Business Management*. 2009;3(13):946–958.
5. Фан Т.Т.К. Факторы, влияющие на деятельность внутреннего аудита. *Вестник Евразийской науки*. 2020;5(12):33–51.
6. Alaraji F.A.A.S. Corporate governance and its impact on the quality of internal audit. *Quality – Access to Success*. 2020;21(175):85–90.
7. Гаджиев Н.Г., Коноваленко С.А., Трофимов М.Н. Проблемы корпоративного управления компаний с государственным участием. *Юридический вестник ДГУ*. 2020;1(33):105–109
8. Gliniecki B., Zaleska-Korziuk K. Report on corporate governance in state-owned enterprises – the Polish perspective. *Pro Publico Bono – Public administration*. 2017;(2):98–115.
9. Daiser P., Ysa T., Schmitt D. Corporate governance of state-owned enterprises: A systematic analysis of empirical literature. *International Journal of Public Sector Management*. 2017;30(5):1–48.
10. Shams P., Michael S., Wickramanayake J. Board size, independence and performance: An analysis of Thai banks. *Asia-Pacific Financial Markets*. 2007;(14):211–227.
11. Туткевич В., Филатов А., Черкаев Д. Советы директоров предприятий с SOE в России. *Корпоративный менеджмент*. 2005;(8):1–14.
12. Сланова Н.Н. Особенности корпоративного управления в акционерных обществах с государственным участием. *Проблемы современной экономики*. 2015;(1):202–208.
13. O'Connor N.G., Deng F.J., Tan J. The impact of political constraints and formal incentive systems on the performance of Chinese State-owned enterprises. *Pacific Accounting Review*. 2011;23(1):6–33.
14. Liu Y., Miletkov M.K., Wei Z., Yang T. Board independence and firm performance in China. *Journal of Corporate Finance*. 2015;(30):223–244.
15. Elshandidy T., Hassanein A. Do IFRS and board of directors' independence affect accounting conservatism? *Applied Financial Economics*. 2014;16(24):1091–1102.
16. Annuar H.A. Malaysian evidence supporting theoretical integration of roles of non-executive directors. *Asian Journal of Accounting Research*. 2019;3(1):2–14.
17. Fathyah H., Essia R.A., Yeo M.H. Board diversity and earning quality: Examining the role of internal audit as a moderator Australasian accounting. *Business and Financial Journal*. 2019;13(4):73–91.
18. Chen L., Yue M., Dongwei S. Corporate governance and firm efficiency: Evidence from China's publicly listed firms. *Managerial and Decision Economics*. 2009;(30):193–209.

REFERENCES

1. Qu Q. Corporate governance and state-owned shares in China listed companies. *Journal of Asian Economics*. 2003;(14):771–783.
2. Lemonakis C., Malandrakis I. K., Garefalakis A., Balla V. Corporate governance and internal audit: A review on performance indicators. *Interdisciplinary Journal of Economics and Business*. 2018;7(1):98–119.
3. Zaroug O. B., Omar I. T., Anaam K. B. The influence of internal auditing on effective corporate governance in the banking sector in Oman. *European Scientific Journal*. 2018;7(14):257–271.
4. Barac K., van Staden M. The correlation between perceived internal audit quality and defined corporate governance soundness. *African Journal of Business Management*. 2009;3(13):946–958.
5. Phan T. T.Q. Factors influencing internal audit performance. *The Eurasian Scientific Journal*. 2020;5(12):33–51. (In Russ.).
6. Alaraji F.A.A.S. Corporate governance and its impact on the quality of internal audit. *Quality – Access to Success*. 2020;21(175):85–90.
7. Gadzhiev N. G., Konovalenko S. A., Trofimov M. N. Problems of corporate governance of companies with state participation. *Law Herald of Dagestan State University*. 2020;1(33):105–109. (In Russ.).
8. Gliniecki B., Zaleska-Korziuk K. Report on corporate governance in state-owned enterprises – the Polish perspective. *Pro Publico Bono – Public administration*. 2017;(2):98–115.

9. Daiser P., Ysa T., Schmitt D. Corporate governance of state-owned enterprises: A systematic analysis of empirical literature. *International Journal of Public Sector Management*. 2017;30(5):1–48.
10. Shams P., Michael S., Wickramanayake J. Board size, independence and performance: An analysis of Thai banks. *Asia-Pacific Financial Markets*. 2007;(14):211–227.
11. Tutkevich V., Filatov A., Cherkaev D. Boards of Directors of SOE in Russia. *Corporate Management*. 2005;(8):1–14. (In Russ.).
12. Slonova N. N. Features of corporate governance in joint-stock companies with state participation. *Problems of the Modern Economy*. 2015;(1):202–208. (In Russ.).
13. O'Connor N.G., Deng F. J., Tan J. The impact of political constraints and formal incentive systems on the performance of Chinese State-owned enterprises. *Pacific Accounting Review*. 2011;23(1):6–33.
14. Liu Y., Miletkov M. K., Wei Z., Yang T. Board independence and firm performance in China. *Journal of Corporate Finance*. 2015;(30):223–244.
15. Elshandidy T., Hassanein A. Do IFRS and board of directors' independence affect accounting conservatism? *Applied Financial Economics*. 2014;16(24):1091–1102
16. Annuar H.A. Malaysian evidence supporting theoretical integration of roles of non-executive directors. *Asian Journal of Accounting Research*. 2019;3(1):2–14.
17. Fathyah H., Essia R. A., Yeo M. H. Board diversity and earning quality: Examining the role of internal audit as a moderator Australasian accounting. *Business and Financial Journal*. 2019;13(4):73–91.
18. Chen L., Yue M., Dongwei S. Corporate governance and firm efficiency: Evidence from China's publicly listed firms. *Managerial and Decision Economics*. 2009;(30):193–209.

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ

Фан Тхи Тхань Куен — аспирантка Факультета налогов, аудита и бизнес-анализа, Финансовый университет, Москва, Россия
thanhquyenkt175@gmail.com

ABOUT THE AUTHOR

Phan Thi Thanh Quyen — graduate student of the Faculty of Taxes, Audit and Business Analysis, Financial University, Moscow, Russia
thanhquyenkt175@gmail.com

*Статья поступила 25.10.2021; после рецензирования 18.11.2021; принята к публикации 10.12.2021.
Автор прочитала и одобрила окончательный вариант рукописи.
The article was received 25.10.2021; revised on 18.11.2021, accepted for publication 10.12.2021.
The author read and approved the final version of the manuscript.*

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

Последние месяцы года были весьма продуктивными для активизации научной дискуссии и формирования предложений по обновлению и существенной модернизации учетно-контрольной и аналитической деятельности на всех уровнях управления. Только на базе вузов в октябре-ноябре было проведено множество конференций и круглых столов. Особо следует отметить, что активному участию большого числа специалистов не сумели помешать даже ограничения прямого общения в связи с новой атакой коронавируса. Представители нашей профессии хорошо освоили возможности дистанционного участия в научных заседаниях и сумели провести активные творческие дискуссии, горячие дебаты, находясь далеко друг от друга, но будучи объединены общими интересами и активным желанием изменить учетно-контрольные процессы и решить свои профессиональные вопросы.

Прежде всего следует отметить эффективность традиционных встреч, на которых участники привыкли обсуждать самые актуальные и практически важные темы, определять новые направления исследований, знакомиться с условиями практической работы на ведущих предприятиях России и зарубежья.

Отметим несколько мероприятий, которые были проведены по нашему направлению исследования на базе Финансового университета и при его активном содействии.

19 октября состоялась IV традиционная Международная научно-практическая конференция «Бухгалтерский учет как информационное обеспечение управления: вчера, сегодня, завтра», в которой деятельное участие традиционно приняли представители более 10 стран ближайшего и дальнего зарубежья. Особую заин-

тересованность всегда проявляют специалисты стран — членов Евразийского союза, где работает большое количество выпускников вузов, объединенных в настоящее время под крышей Финансового университета. Выступающие в своих докладах вспоминают исследования, активно проводимые в рамках советской бухгалтерско-аналитической школы, отмечают, как эти знания помогают им в развитии бухгалтерско-контрольных и аналитических процессов на своих предприятиях. Это позволяет реализовать основной замысел данной конференции — логико-исторический анализ развития научной бухгалтерско-аналитической школы, сформировавшейся в СССР.

К участию в конференции всегда активно привлекаются работники ведущих предприятий, научно-исследовательских институтов, органов государственного и муниципального управления, которые, с одной стороны, являются работодателями для выпускников вузов, с другой стороны, часто сами являются выпускниками и постоянными партнерами по научно-исследовательским работам. Это порождает единство науки, образования и практики и определяет гарантированную востребованность выпускников в разных отраслях и сферах экономики стран.

IV встреча была посвящена одному из наиболее острых вопросов развития бухгалтерского учета в условиях цифровизации экономики как основного источника формирования информационного обеспечения управления, использующего новые информационные технологии, модели и структуры, формирующего информационные потоки, необходимые для надежного прогнозирования развития экономических процессов в разных сферах деятельности и отраслях производства внутри страны и в мировой экономической системе.

Конференция проводилась в очной форме, связь с российскими регионами и с зарубежными странами обеспечивали телемосты. В пленарном заседании предпочтение было отдано гостям; участники же московских вузов выступали в большей степени на секциях, которые проходили в течение всего дня и давали возможность проведения активных дискуссий.

Основным модератором и практически научным руководителем конференции стала профессор Департамента аудита и корпоративной отчетности Факультета налогов, аудита и бизнес-анализа Финансового университета, д. э. н., проф. Т. М. Мезенцева. Открыл конференцию руководитель Департамента д. э. н., проф. Р. П. Булыга, в своем вступительном слове обосновав актуальность и острую практическую значимость выбранной темы мероприятия, а также необходимость определенной трансформации, расширения границ бухгалтерского учета как основного источника информационного обеспечения управления и повышения обоснованности принимаемых управленческих решений. В ходе конференции были особо выделены новые требования, которые в условиях цифровизации предъявляются к работникам бухгалтерско-аналитических служб. На пленарном заседании выступили В. В. Богатырева — д. э. н., проф., ректор Витебского государственного университета им. П. М. Машерова; Назингуль Бердимурат — доктор PhD Казахского национального аграрного исследовательского университета; Ерке-Булан Мажекенович Бутин — к. э. н., проф. Алматинского университета народного хозяйства; Р. А. Гезиханов — д. э. н., проф. Чеченского государственного университета им. А. А. Кадырова; В. О. Канчуков — д. э. н., проф. Кабардино-Балкарского государственного аграрного университета; В. Л. Назарова — д. э. н., проф. Алматинского гуманитарно-экономического университета; М. П. Самоховец — к. э. н., доц. Полесского государственного университета Республики Беларусь; С. С. Сапарбаева — член-корреспондент Международной академии «Евразия», профессор Евразийского национального университета им. Л. Н. Гумилева, а в последующей дискуссии активное участие приняли преподаватели Финансового университета, ведущие совместные исследования с вузами, чьи представители выступали на конференции.

В центр обсуждения на пленарном заседании были поставлены следующие вопросы:

- роль бухгалтерского учета в совершенствовании информационного обеспечения управления на разных уровнях и сферах экономического развития страны;
- взаимосвязь результативности и эффективности использования новых коммуникационных систем и информационных технологий с постановкой бухгалтерского, управленческого и статистического учета;
- эволюция отчетности экономических субъектов разного профиля, организационных структур и масштабов;
- особенности управления информационными потоками в современных организационных структурах;
- специфика формирования целевых баз данных в экономических субъектах мезоуровня;
- формирование нефинансовой информации и ее влияние на развитие информационного обеспечения управления;
- специфика формирования информационного обеспечения управления при разработке стратегического развития крупных корпоративных структур и определение их влияния на экономическое развитие экономики страны;
- особенности формирования информационного обеспечения управления информационно-образующей структурой в отдельных регионах и страны в целом;
- использование учетной и неучетной информации экономического субъекта при формировании больших баз данных и макроэкономических показателей, используемых в информационном обеспечении отдельных экономических субъектов;
- усиление развития производственного учета, анализ бизнес-процессов и организационно-экономических характеристик экономических субъектов;
- формирование требований и стандартов информационного обеспечения экономических субъектов.

В рамках конференции работали 5 секций: Управленческий учет и бизнес-анализ в современной информационной среде: новые горизонты; Отчетность как инструмент формирования информационной экосистемы бизнеса: драйверы развития в российской и международной практике; Вектор развития учетной и налоговой системы: точки роста и пересечения; Информационно-аналитическое обеспечение формирования интег-

рированной отчетности; Трансформация аудита и финансового контроля: модель будущего. Было заслушано 154 доклада, посвященных в основном анализу практики цифровизации в экономических субъектах разных отраслей и направленных на гармонизацию информационного обеспечения управления с направлениями цифровизации и требованиями со стороны бухгалтерских и аналитических подразделений управления к методам сбора, обработки информации, базирующихся на использовании новых коммуникационных систем и программных продуктов.

Молодежные площадки представляли собой 4 секции, на которых и было сделано 92 доклада.

Число участников конференции и количество представленных докладов свидетельствуют о весьма высокой активности и заинтересованности научной общественности, практических работников и учащихся всех уровней обучения в обсуждении проблем, озвученных на конференции. В выступлениях прозвучали достаточно интересные и инновационные постановки вопросов об организации, построении информационного обеспечения и его структуры в разных экономических субъектах, были сформулированы требования к направлениям цифровизации экономики и определено влияние новых коммуникационных систем и программных продуктов на развитие и обновление методов обоснования управленческих решений, принимаемых на разных уровнях.

В настоящее время организаторы конференции ведут большую научную работу по систематизации предложений, сформулированных в докладах, передают в специализированные научные журналы по нашей специальности наиболее интересные и инновационные из них, а также готовят к изданию сборники трудов, монографии.

Татуровско-Шереметовские чтения — 49-я Международная научно-практическая конференция. Большой интерес у наших коллег всегда вызывают встречи, организуемые МГУ им. М. В. Ломоносова. Уже второй раз они проходят под новым названием, без участия лидера нашего научного направления, одного из основоположников современных позиций экономической науки А. Д. Шеремета, но его идеи, высказанные в последние годы, стали источником для постановки новых задач и остаются путеводной звездой развития не только экономического анализа, но и всего блока учетно-контрольных и аналитических работ на разных уровнях управления.

В этом году конференция, соорганизатором и информационным партнером которой выступила СРО аудиторов Ассоциация «Содружество», была посвящена вопросам реформирования бухгалтерского учета, аудита и бухгалтерского образования в соответствии с международными стандартами в условиях перехода к цифровой экономике. Эта тематика позволила органически соединить обсуждение основных направлений развития научных исследований и совершенствования практической работы предприятий, определить новые требования к составу работников экономических служб и уровню их подготовки. Последняя группа вопросов имеет в настоящее время приоритетный характер, поскольку включает в себя не только обучение будущих специалистов, но и повышение квалификации уже существующих и работающих, их дополнительное образование.

Организаторы мероприятия при подготовке его программы очень четко уловили эти взаимосвязи. В составе участников традиционно преобладали работники вузов, что связано с активным развитием научных исследований в области бухгалтерско-контрольных и аналитических вопросов именно в вузах (учитывая ограниченность количества научно-исследовательских институтов, работающих в этой области) и сложной ситуацией в связи с существенными изменениями и переоценкой содержания деятельности не только бухгалтерско-финансовых служб, но и всего экономического блока управления в условиях цифровизации. При этом нужно было отметить повышение роли саморегулируемых организаций специалистов, в частности Института профессиональных бухгалтеров России и Саморегулируемой организации аудиторов «Содружество», которые должны в настоящее время максимально активизировать работу по повышению квалификации специалистов нашего направления во всех сферах деятельности. Эта задача красной нитью проходила через все доклады, заслушанные на конференции.

Уже второй год на мероприятии выделяется отдельная секция по обсуждению докладов молодых ученых: аспирантов, магистров, бакалавров, которую открывает содержательным вводным докладом ведущая — д. э. н., проф., зам. зав. кафедрой учета, анализа и аудита Экономического факультета МГУ им. М. В. Ломоносова М. В. Ульянова. После каждого выступления она подчеркивает основные, наиболее интересные выдвинутые в нем вопросы, помогая слушателям выделить то новое,

что может стать основой развития дальнейших научных исследований. Если ранее участие молодежи носило несколько формальный характер, то сейчас все слушатели секции подчеркивают, что многие услышанные там идеи и предложения заслуживают самого серьезного внимания и поддержки. Эта прекрасная традиция, укрепляющая единство научных взглядов специалистов разных поколений.

Конференцию открыли представители организаторов: д.э.н., проф., декан экономического факультета А.А. Аузан; д.э.н., проф., зав. кафедрой учета, анализа и аудита экономического факультета В.П. Суйц (председатель оргкомитета конференции); председатель правления СРО аудиторов Ассоциации «Содружество И.А.» Козырев; генеральный директор этой же организации О.А. Носова; ведущие специалисты кафедры: д.э.н., проф. О.В. Соловьева; д.э.н., проф. В.Т. Чая. В их докладах прозвучали основные задачи, определенные на предыдущей конференции, и направления их реализации, охарактеризованы изменения, которые удалось реализовать на практике, и те трудности, с которыми приходится сталкиваться специалистам нашей профессии при доказательстве ее значимости и жизнеспособности.

В работе мероприятия активное участие приняли представители вузов Москвы (Финансового университета, РЭА им. Г.В. Плеханова, ГУУ, Гуманитарно-экономического университета, МГИМО), Санкт-Петербурга, Южного федерального округа (РИНХ, Старооскольского технологического института, Ставропольского государственного университета), Северо-Кавказских республик, Казахстана, Киргизии и Узбекистана. Москвичи присутствовали на конференции лично, большинство участников из других городов работали в режиме онлайн.

Многие доклады содержали интересные обоснования новых методик, моделей, инструментов, выстроенных с учетом возможностей использования современных коммуникаций, моделирования и прогнозирования развития бизнес-процессов управления, экономико-математического моделирования с учетом использования больших баз данных, что позволяет существенно расширить горизонты стратегического планирования и управления, обеспечивает более объективную и широкую оценку достигнутых результатов и выявление резервов роста. Особо следует отметить те предложения, которые сделаны в области изменения организации работ в бухгалтерско-контрольных

подразделениях с ориентацией на расширение аналитических исследований, позволяющих сформировать надежную информацию для применения методов цифровизации экономики.

Практически все выступающие в большей или меньшей мере затрагивали методические вопросы совершенствования преподавания в вузах, при этом подчеркивая значимость подготовки бакалавров, способных активно подключиться к практической работе. Также говорилось о необходимости открытия новых магистерских программ на основе органического единства изучения проблем бухгалтерского учета, анализа и контроля и новых возможностей, появляющихся благодаря использованию современных коммуникаций и новых программных продуктов. Конечно, всем участникам конференции подробно выступить не удалось, однако даже знакомство с ее программой позволяет выделить узловые проблемы, над которыми сегодня работают специалисты, и те формы изменения организации деятельности экономических служб, которые необходимы для эффективного использования возможностей цифровизации, а также ее реального влияния на основные характеристики результативности и эффективности деятельности экономических подразделений управленческих структур.

VIII Международная межвузовская научно-практическая конференция «Развитие научных концепций в учетно-аналитической и налоговой сфере: классическая основа и вызовы времени» была посвящена памяти д.э.н., профессора В.И. Петровой и д.э.н., профессора М.И. Баканова. В мероприятии приняли участие более 200 человек, большинство из них (особенно представители российских регионов и зарубежья) — в режиме онлайн.

Важно подчеркнуть укрепление традиции проведения научных встреч, посвященных памяти ведущих российских ученых — учителей тех специалистов, которые в наши дни активно участвуют в решении важнейших народнохозяйственных задач, опираясь на знания и опыт, полученные у старших коллег.

Организаторы определили цель конференции как «укрепление научных и профессиональных связей между образовательными центрами, бизнесом и наукой» и сумели ее полностью реализовать, обеспечив участие широкого круга представителей каждой группы. Работа проходила в формате пленарного заседания и двух секций: «Развитие

учетно-аналитической системы» и «Развитие системы налогового администрирования».

Участники отметили теплую атмосферу мероприятия: в выступлениях были озвучены не только базовые для развития аналитической науки позиции, но и отмечены человеческие качества ученых, памяти которых была посвящена конференция: благодаря их наследию сложилось тесное сотрудничество специалистов из разных уголков нашей огромной страны и зарубежных специалистов. Это были лидеры не только по уровню своего научного таланта, но и личности, умеющие объединять людей с самыми разными взглядами и традициями, находить точки их соприкосновения и сотрудничества в интересах общего дела. Так формировалась единая научная школа, выдержавшая испытание временем и до сих пор активно развивающаяся.

Можно выделить несколько новых подходов к организации дискуссий: впервые на конференции был представлен видеоролик с выступлением Валентины Ивановны Петровой на одном из важных заседаний представителей аудиторской профессии, в котором она ставила вопросы о необходимости кардинального изменения содержания аудиторских заключений, подчеркивала необходимость отражения в них не только оценки устойчивости аудируемого объекта, но и возможности дальнейшего роста, повышение эффективности работы и обоснование стратегии развития. Запись продемонстрировала, насколько мысли наших ведущих ученых-аналитиков опережали те решения, которые лишь через 10 лет нашли отклик в мировой практике аудита.

Детально анализировались работы Михаила Ивановича Баканова по проблемам определения издержкостности ассортимента групп продукции (работ, услуг), которые, с одной стороны, предшествовали маркетинговому анализу, а с другой — определяли новые требования к калькулированию отдельных ассортиментных групп продукции (как основы их ценообразования), т.е. касались тех вопросов, актуальность которых остро ощущается сегодня. Ученики и последователи этого ученого в настоящее время возвращаются к исходным позициям исследования издержкостности в трактовке Баканова.

В свое время научная общественность широко обсуждала и высоко оценила работы В.И. Петровой по теме системного анализа основных показателей эффективности деятельности предприятий [объемов продаж (выручки) и прибыли], в которых

был сделан серьезный шаг в отношении теории резервов производства посредством изучения влияния на его эффективность внешних условий функционирования предприятия (макроэкономических факторов) и особенностей организационных структур экономических субъектов (внешних связей, степени открытости организационных структур). Эти труды обеспечили практическую реализацию системного анализа на микроуровне и существенно расширили границы комплексного экономического анализа хозяйственной деятельности. Они были использованы А.Д. Шереметом и стали базовыми для развития и применения стейкхолдерской теории в экономическом анализе, включая в оценку эффективности деятельности понятие резервов ее повышения и интерес заинтересованных сторон.

Открывший конференцию д.э.н., профессор А.И. Болвачев — директор ОНЦ «Финансы» РЭУ им. Г.В. Плеханова, к.э.н., доцент Т.Б. Турищева — заведующая кафедрой бухгалтерского учета и налогообложения (которой принадлежит инициатива проведения конференции) в своих выступлениях оценили значимость глубокого изучения наследия российских ученых и возможности его развития и использования в современных условиях. В ходе мероприятия были охарактеризованы основные направления исследований последних лет, проведенные аспирантами, молодыми учеными и профессорами университета. Модератором пленарного заседания выступил д.э.н., проф. Финансового университета А.Е. Суглобов.

С комплексным докладом о деятельности В.И. Петровой выступила ее ученица д.э.н., профессор Л.А. Чайковская. Основные работы М.И. Баканова охарактеризовала д.э.н., проф. Н.С. Пласкова. В ходе мероприятия была дана характеристика отдельных проблем, раскрытых в работах российских аналитиков, выделены наиболее актуальные для современного этапа развития экономики вопросы.

Организаторы будут публиковать присланные доклады и рассчитывают на продолжение дискуссии на страницах специализированных научных журналов.

Материал подготовлен доктором экономических наук, профессором, профессором Департамента аудита и корпоративной отчетности Финансового университета
М.В. Мельник

СОДЕРЖАНИЕ ЖУРНАЛА «УЧЕТ. АНАЛИЗ. АУДИТ» ЗА 2021 ГОД

№ 1

РАЗВИТИЕ НАУЧНЫХ ШКОЛ УЧЕТА, АНАЛИЗА И АУДИТА

*А.С. Щенков***Серафим Александрович Щенков – человек, искренне влюбленный в свою профессию** 6*Л.В. Сотникова***Владимир Исакович Подольский – творец бухгалтерской профессии** 9

ТЕОРИЯ УЧЕТНО-КОНТРОЛЬНЫХ И АНАЛИТИЧЕСКИХ ПРОЦЕССОВ

*А.В. Войко***Модели прогнозирования вероятности банкротства и возможности их применения для строительных компаний** 13*Д.А. Лавров***Исследование учетно-контрольного обеспечения управления собственным капиталом коммерческой организации** 24

МЕТОДИКИ И ТЕХНОЛОГИИ

*О.Е. Качкова, Т.И. Кришталева***Методы оплаты первичной медико-санитарной помощи в зарубежных странах и в России** 37*Т.Ю. Дружиловская, Э.С. Дружиловская***ФСБУ 6/2020: решенные вопросы бухгалтерского учета основных средств и сохраняющиеся дискуссионные аспекты** 48*В.А. Назарова***Методическое обеспечение управления трансфертным ценообразованием и контроля внутрихолдинговых расчетов в системе управленческого учета транспортного холдинга** 62

ОПЫТ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ

*Л.Ю. Архангельская***Состояние и динамика развития российского рынка лизинга (краткий статистический анализ)** . 74

НАУЧНАЯ ЖИЗНЬ

*В.В. Дворецкая, М.В. Мельник***Продолжаем лучшие традиции** 87

№ 2

РАЗВИТИЕ НАУЧНЫХ ШКОЛ УЧЕТА, АНАЛИЗА И АУДИТА*М.А. Вахрушина***Профессор Михаил Федорович Дьячков – человек, верный науке 6****ТЕОРИЯ УЧЕТНО-КОНТРОЛЬНЫХ И АНАЛИТИЧЕСКИХ ПРОЦЕССОВ***И.М. Степнов, Ю.А. Ковальчук***Инвестиционная оценка современных бизнес-моделей 12***О.В. Рожнова, Т.В. Лесина***Парадигма жизнеобеспечения – новая идея развития учета и отчетности 24****МЕТОДИКИ И ТЕХНОЛОГИИ***М.М. Thottoli***Impact of Information Communication Technology Competency among Auditing Professionals 38***В.Г. Когденко***Учетно-аналитическое обеспечение госзакупок в электронной промышленности в условиях цифровизации. 48***О.Е. Михненко***Цифровая трансформация аналитических процессов бизнеса 62****ИСТОРИЯ ЭВОЛЮЦИИ РАЗВИТИЯ УЧЕТА, АНАЛИЗА И АУДИТА***М.А. Амурская***Развитие китайского статистического учета в периоды династий Цинь и Хань 71****НАУЧНАЯ ЖИЗНЬ***М.В. Мельник***Творчество молодых. 84***М.В. Мельник***Обращение к читателю. 88**

№ 3

ТЕОРИЯ УЧЕТНО-КОНТРОЛЬНЫХ И АНАЛИТИЧЕСКИХ ПРОЦЕССОВ*О.В. Рожнова, Т.В. Лесина***Глобальные ценности – основа развития парадигмы жизнеобеспечения 6****МЕТОДИКИ И ТЕХНОЛОГИИ***С.К. Байдыбекова***К вопросу совершенствования оплаты труда в бюджетных организациях Республики Казахстан 17***И.Е. Мизиковский***Методика структурного классифицирования и распределения общецеховых затрат на себестоимость продукции промышленного предприятия 31***А.С. Мальцев***Иранские риск-ориентированные сервисные контракты как механизм привлечения инвестиций в нефтегазовый сектор 40**

<i>Т.Х.М. Нгуен</i> Организация контрольной среды в условиях устойчивого развития предприятия	48
---	----

РАЗВИТИЕ НАУЧНЫХ ШКОЛ УЧЕТА, АНАЛИЗА И АУДИТА

<i>О.В. Ефимова, Д.В. Назаров</i> Владимир Дмитриевич Новодворский – ученый, педагог, вдохновитель (к 90-летию со дня рождения)	57
---	----

НАУЧНАЯ ЖИЗНЬ

<i>Е.Ю. Сидорова, А.А. Костин</i> Современная практика таможенного регулирования и ВЭД	65
<i>В.В. Дворецкая, М.В. Мельник</i> Евразийская налоговая неделя	72
<i>В.В. Дворецкая, Т.М. Мезенцева</i> III Международная научно-практическая конференция по бухгалтерскому учету, контролю и анализу	75

№ 4

НОВЫЕ ТЕХНОЛОГИИ УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКИХ И КОНТРОЛЬНЫХ ПРОЦЕССОВ

<i>Р.П. Булыга, И.В. Сафонова</i> Технология блокчейн как инструмент повышения информационной прозрачности экосистемы бизнеса	6
<i>О.Е. Михненко, В.Н. Салин</i> Проблемы современной трансформации статистики	18

ТЕОРИЯ И МЕТОДОЛОГИЯ УЧЕТНО-КОНТРОЛЬНЫХ И АНАЛИТИЧЕСКИХ ПРОЦЕССОВ

<i>А.А. Аксентьев</i> Концепции учета отложенных налогов и их связь с бухгалтерскими идеологиями	34
--	----

МЕТОДИКИ И ПРАКТИЧЕСКИЙ ОПЫТ

<i>М.Ф. Сафонова, А.Ю. Алексеенко</i> Статистические методы исследования при планировании заданий во внутреннем аудите и подборе аналитических процедур	51
<i>Т.Ю. Дружиловская, Э.С. Дружиловская</i> Совершенствование формирования отчета о финансовых результатах как информационной базы для принятия стратегических решений	69

РАЗВИТИЕ НАУЧНЫХ ШКОЛ УЧЕТА, АНАЛИЗА И АУДИТА

<i>М.В. Мельник</i> Памяти Анатолия Даниловича Шеремета – основоположника комплексного экономического анализа хозяйственной деятельности	80
--	----

ФОРУМ МОЛОДЫХ

<i>Ф.Ю. Алчинова</i> Внутренний контроль в государственных учреждениях	90
--	----

ЮБИЛЕЙ

К юбилею профессора Владимира Ивановича Бариленко.	102
К юбилею Учителя, Педагога, Ученого и Друга – Маргариты Викторовны Мельник.	104

№ 5**НОВЫЕ ТЕХНОЛОГИИ УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКИХ И КОНТРОЛЬНЫХ ПРОЦЕССОВ***Р.П. Булыга, И.В. Сафонова*

Трансформация методологии аудита в связи с использованием технологий блокчейн и DLT.	6
---	----------

А.В. Бодяко, С.В. Пономарева, Т.М. Рогуленко

Идентификация цифровых прав в качестве объекта учета и контроля.	14
---	-----------

ТЕОРИЯ И МЕТОДОЛОГИЯ УЧЕТНО-КОНТРОЛЬНЫХ И АНАЛИТИЧЕСКИХ ПРОЦЕССОВ*О.В. Ефимова, О.В. Рожнова*

Методология исследования корпоративного раскрытия социальной ответственности бизнеса: концептуальный подход	28
--	-----------

Н.Г. Сапожникова

Формирование информации о рисках в корпоративном учете и отчетности.	41
---	-----------

МЕТОДИКИ И ПРАКТИЧЕСКИЙ ОПЫТ*О.В. Лосева, Н.М. Абдикеев*

Методика оценки результатов интеллектуальной деятельности как нематериального актива для целей бухгалтерского и налогового учета	55
---	-----------

А.В. Веригина

Система интермодальных перевозок как фактор конкурентоспособности национальной экономики на мировом рынке	68
--	-----------

РАЗВИТИЕ НАУЧНЫХ ШКОЛ УЧЕТА, АНАЛИЗА И АУДИТА

Михаил Иванович Баканов – ученый, творец, лидер	80
--	-----------

ФОРУМ МОЛОДЫХ*Е.А. Лукичева*

Надзорно-статистическая отчетность профессиональных участников рынка ценных бумаг.	83
---	-----------

НАУЧНАЯ ЖИЗНЬ

Международная научно-практическая конференция «Экономический анализ: опыт и перспективы развития», посвященная 70-летию проф. В.И. Бариленко	92
---	-----------

№ 6**ТЕОРИЯ И МЕТОДОЛОГИЯ УЧЕТНО-КОНТРОЛЬНЫХ И АНАЛИТИЧЕСКИХ ПРОЦЕССОВ***О.В. Ефимова, О.В. Рожнова*

Методология исследования корпоративного раскрытия социальной ответственности бизнеса: информационная база и этапы проведения.	6
--	----------

МЕТОДИКИ И ПРАКТИЧЕСКИЙ ОПЫТ*Д.А. Смирнов, А.А. Заворыкин***Налоговый аспект поддержки внедрения наилучших доступных технологий 21****ОТЧЕТНОСТЬ ОРГАНИЗАЦИЙ***Н.В. Малиновская***Проблемы дефиниции «корпоративная отчетность» 31***Ю.Н. Киркач***Интегрированная отчетность в коммерческих организациях 42****ПОДГОТОВКА КАДРОВ ДЛЯ НОВОЙ ЭКОНОМИКИ***М.Н. Толмачев, А.П. Цыпин***Статистический анализ тенденций на рынке труда постсоветских стран в 1990–2020 гг. 58****РАЗВИТИЕ НАУЧНЫХ ШКОЛ УЧЕТА, АНАЛИЗА И АУДИТА***М.В. Мельник***Памяти ведущего ученого, любимого учителя, основоположника аналитической школы
Финансового университета, доктора экономических наук, профессора Сарры Бенциановны
Барнгольц. 68****ФОРУМ МОЛОДЫХ***Т.Т.К. Фан***Влияния атрибутов корпоративного управления
на эффективность внутреннего аудита в компаниях с государственным участием. 77****НАУЧНАЯ ЖИЗНЬ****Возможности использования наследия российской бухгалтерско-аналитической
школы в современных условиях 89**