

# 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.

Индексируется в базах данных: CrossRef, DOAJ, Ebsco,  
Dimensions, EconLit, EconBiz, RePec, eLibrary.ru, Russian  
Index of Science Citation (RINTs), CyberLeninka и др.

Indexed in databases: CrossRef, DOAJ, Ebsco, Dimensions,  
EconLit, EconBiz, RePec, eLibrary.ru, Russian Index of  
Science Citation (RINTs), etc.

Включен в первую категорию Перечня рецензируемых  
научных изданий ВАК (К1) по научным специальностям:  
5.2.2 (математические, статистические  
и инструментальные методы в экономике),  
5.2.3 (региональная и отраслевая экономика),  
5.2.4 (финансы)

A journal included in the first category of the List of VAC's  
peer-reviewed scientific publications (K1) on specialties:  
5.2.2 (Mathematical, statistical and instrumental methods  
in economics), 5.2.3 (Regional and sectoral economics),  
5.2.4 (Finance)

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

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

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

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

Vol. 10 • No. 5 • 2023

# ACCOUNTING. ANALYSIS. AUDITING

[UCHET. ANALIZ. AUDIT]

Scientific and Practical Journal

DOI: 10.26764/2408-9303



---

## ГЛАВНЫЙ РЕДАКТОР

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

## РЕДАКЦИОННАЯ КОЛЛЕГИЯ

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

---

## EDITOR-IN-CHIEF

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

### MEMBERS OF THE EDITORIAL BOARD

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

**«Учет. Анализ. Аудит»**

2023, Т. 10, № 5

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

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

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

*Главный редактор*  
**Р.П. Булыга**

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

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

*Корректор*  
**С.Ф. Михайлова**

*Переводчик*  
**И.А. Осипова**

*Верстка*  
**С.М. Ветров**

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

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

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

Подписано в печать:  
16.11.2023  
Формат 60 × 84 1/8  
Объем 11,25 п.л.  
Заказ № 1115

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

© Финансовый университет,  
Москва

**К 105-ЛЕТИЮ ФИНАНСОВОГО УНИВЕРСИТЕТА***Е.Б. Герасимова***Резервы как терминосистема экономического анализа . . . . . 6****ТЕОРИЯ И МЕТОДОЛОГИЯ УЧЕТНО-КОНТРОЛЬНЫХ  
И АНАЛИТИЧЕСКИХ ПРОЦЕССОВ***Н.А. Борейко, И.В. Матюш***Синтез в контексте бухгалтерского учета. . . . . 14***А.В. Петух, В.В. Башкатов, О.В. Швырева***Объективизация и верификация финансовой информации . . . . 22****ОТЧЕТНОСТЬ ОРГАНИЗАЦИЙ*****Дискуссия. Корпоративная отчетность: проблемы и пути  
их решения****С.Н. Гришкина, К.С. Честнова***Развитие функций управленческого учета в системе  
корпоративного управления . . . . . 38****МЕТОДИКИ И ПРАКТИЧЕСКИЙ ОПЫТ***А.Н. Амерсланова, И.В. Пашнин***Мировая практика применения мер государственной поддержки  
организаций оборонно-промышленного комплекса . . . . . 50***И.Ф. Ветрова***Стратегический контроль эффективности мер государственной  
поддержки оборонно-промышленного комплекса в условиях  
санкционных ограничений. . . . . 61****РАЗВИТИЕ НАУЧНЫХ ШКОЛ «УЧЕТА, АНАЛИЗА И АУДИТА»***Н.Г. Сапожникова***Научная школа Л.Т. Гиляровской — Д.А. Ендовицкого . . . . . 72****ФОРУМ МОЛОДЫХ***Д.В. Спицина***Роль консорциума XBRL International в регулировании  
цифровой отчетности . . . . . 78**

TO THE 105<sup>TH</sup> ANNIVERSARY OF THE FINANCIAL UNIVERSITY*E.B. Gerasimova***Reserves as a Terminological System of Economic Analysis . . . . . 6**

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

*N.A. Boreiko, I.V. Matsiush***Synthesis in the Context of Accounting. . . . . 14***A.V. Petukh, V.V. Bashkatov, O.I. Shvyreva***Objectification and Verification of Financial Information . . . . . 22**

## REPORTING ORGANIZATIONS

***Discussion. Corporate Reporting: Problems and Solutions****S.N. Grichkina, K.S. Thesnova***Development of Management Accounting Functions in the Corporate Governance System. . . . . 38**

## METHODS AND PRACTICAL EXPERIENCE

*A.N. Amerslanova, I.V. Pashnin***World Practice of Applying State Support Measures for Organizations of the Military-Industrial Complex . . . . . 50***I.F. Vetrova***Strategic Control over the Effectiveness of State Support Measures for the Defense Industry under Sanctions Restrictions . . . . . 61**

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

*N.G. Sapozhnikova***The Scientific School of L.T. Gilyarovskaya – D.A. Endovitsky . . . . 72**

## YOUTH FORUM

*D.V. Spitsina***The Role of the XBRL International Consortium in Digital Reporting Regulation . . . . . 78****Accounting. Analysis.  
Auditing**

2023, vol. 10, no. 5

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

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

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

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

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

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

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

*Layout*  
**S.M. Vetrov**

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

**Editorial address:**  
53, Leningradsky prospekt,  
office 5.9  
Moscow, 125167

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

Signed off to printing:  
16.11.2023  
Format 60 × 84 1/8  
Size 11,25 printer sheets  
Order № 1115

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

© Financial University, Moscow



DOI: 10.26794/2408-9303-2023-10-5-6-13

УДК 336.62(045)

JEL D24, L15, M11, O12

# Резервы как терминосистема экономического анализа

Е.Б. Герасимова

Финансовый университет, Москва, Россия

## АННОТАЦИЯ

Социально-экономические условия функционирования экономических субъектов характеризуются высокой степенью интенсивности процессов изменения внутренней и внешней среды, ограниченностью и недоступностью ресурсов, разнонаправленностью запросов участников экономических отношений. Это приводит к необходимости внедрения инструментов более экономичного и эффективного управления деятельностью в краткосрочной и долгосрочной перспективах. **Целью** исследования является всестороннее изучение таких инструментов повышения эффективности деятельности экономического субъекта, как поиск, выявление, мобилизация и реализация резервов. В работе автор использовал **методы** научного анализа, синтеза, сравнения, а также системный и логический подходы. На основе проведенного анализа получены следующие результаты: понятие «резервы» определено как полисемичный термин, широко применяемый как в экономической, так и в других научных областях; обоснован набор характеристик резервов применительно к инструментарию повышения эффективности деятельности экономического субъекта. Также доказано, что в настоящее время резервы следует рассматривать в качестве средства обеспечения надежности функционирования системы при условии глубокого и всестороннего изучения ее деятельности, выделения ее феноменологических черт как основы политики поиска, идентификации и реализации резервов. Обоснована преимущество аналитической работы в области повышения эффективности деятельности экономических субъектов разного типа. Отражена ведущая роль трудов профессора Московского финансового института (в настоящее время – Финансового университета) С.Б. Барнгольц в методологическом обосновании и практической реализации поиска, выявления и мобилизации резервов. Показана возможность дальнейшего развития идей и опыта советского периода в ходе построения системы управления эффективностью деятельности экономического субъекта. Обоснованы подходы к классификации резервов как социально-экономических инструментов повышения качества функционирования экономической системы. Выделены ключевые направления разработки методологии поиска, выявления и мобилизации резервов, для чего предложено использовать инструмент стандартизации. Выявлена ценность его применения к аналитическим процедурам как для повышения эффективности функционирования экономического субъекта, так и для улучшения коммуникации с внутренними и внешними заинтересованными сторонами.

**Ключевые слова:** экономический анализ; анализ деятельности экономических субъектов; резервы; резервы повышения эффективности деятельности; экономический субъект; социально-экономические резервы; стандартизация; стандарт организации; стандарт экономического анализа; качество бизнеса; окружение

*Для цитирования:* Герасимова Е.Б. Резервы как терминосистема экономического анализа. *Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing.* 2023;10(5):6-13. DOI: 10.26794/2408-9303-2023-10-5-6-13

# Reserves as a Terminological System of Economic Analysis

E.B. Gerasimova

Financial University, Moscow, Russia

## ABSTRACT

Socio-economic conditions of functioning of economic entities are determined by changes in the internal and external environment, limited and inaccessible resources, multidirectional requests of participants in economic relations. This leads to the need to introduce tools for more cost-effective and efficient management of activities in the short and long term. **The purpose** of the study is a comprehensive study of such tools for improving the efficiency of an economic entity as the search, identification, mobilization and implementation of reserves. The author used such scientific **methods** as analysis, synthesis, comparison, as well as systematic and logical approaches. Based on the analysis, the following results were obtained: the concept of «reserves» is defined as a polysemic term widely used in both economic and other

scientific fields; a set of characteristics of reserves is justified in relation to the tools for improving the efficiency of an economic entity. It is also proved that at present reserves should be considered as a means of ensuring the reliability of the system's functioning, under the condition of a deep and comprehensive study of its activities, highlighting its phenomenological features as the basis of the policy of searching, identifying, and implementing reserves. The continuity of analytical work in the field of improving the efficiency of economic entities of various types is substantiated. The leading role of the works of the professor at the Moscow Financial Institute (in the present century – the Financial University) S.B. Barnholz in the methodological justification and practical implementation of the search, identification and mobilization of reserves is reflected. The possibility of further development of the ideas and experience of the Soviet period during the construction of an economic entity's performance management system is shown. Approaches to the classification of reserves as socio-economic instruments for improving the quality of the functioning of the economic system are substantiated. The key directions of developing a methodology for searching, identifying and mobilizing reserves are highlighted, for which it is proposed to use a standardization tool. The value of its application to analytical procedures is revealed both to improve the efficiency of the functioning of an economic entity and to improve communication with internal and external stakeholders.

**Keywords:** economic analysis; analysis of the activities of economic entities; reserves; reserves for improving the efficiency of activities; economic entity; socio-economic reserves; standardization; standard of the organization; standard of economic analysis; business quality; environment

**For citation:** Gerasimova E.B. Reserves as a terminological system of economic analysis. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing.* 2023;10(5):6-13. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2023-10-5-6-13

## ВВЕДЕНИЕ

Перед современным аналитиком поставлен ряд амбициозных задач: он должен не только учитывать ретроспективные факторы деятельности и текущие события финансово-хозяйственной жизни экономического субъекта, но и оценивать возможности и перспективы успешного функционирования последнего в будущем. При этом одну из ведущих ролей играет коммуникация между аналитиком и потребителями результатов его работы, выстраивание которой является неотъемлемым условием обеспечения качества аналитических процедур и на современном этапе развития национальной экономики связано с определенными сложностями.

Процесс анализа, основанный на процедуре сравнения, эффективен лишь в том случае, когда его объект и субъект обладают четким представлением об ориентирах и направлении движения экономического субъекта, определяемом путем компромисса между коммерческими интересами собственника организации и потребностями общества, территории, региона, отрасли.

В случае слабой коммуникации между участниками экономических отношений их низовому звену — экономическому субъекту — приходится самостоятельно определять вектор движения в условиях ситуации нарастающей неопределенности. В классическом анализе хозяйственной деятельности существует инструмент для работы с факторами риска неопределенности — это внутрихозяйственные резервы. Именно резервы как неиспользованные

возможности повышения результативности и эффективности деятельности экономического субъекта являются перспективным предметом аналитической деятельности.

## РЕЗЕРВЫ КАК МНОГОЗНАЧНОЕ ПОНЯТИЕ

Резервы как полисемичный термин можно рассматривать в контексте разных областей человеческой деятельности. Среди наиболее распространенных трактовок понятий «резерв/резервы» выделим следующие:

- с точки зрения анализа финансовой составляющей деятельности организации под резервами (резервом) понимается запас финансовых средств, который организация создает в целях покрытия их возможного недостатка в будущем, а также убытков и т.п. Резервы, создаваемые в системе бухгалтерского учета, являются запасом финансовых средств, направляемым на разные цели, в том числе отпуска, вознаграждения сотрудникам, ремонт, предстоящие работы и др. [1, 2]. Эти средства извлекаются из оборота и не могут рассматриваться как источник будущего развития, повышения эффективности и результативности;

- с точки зрения военной науки под резервом понимают часть войск, оставленную с целью введения в бой в особом случае (при необходимости). В этом значении резерв ассоциируется с человеческими ресурсами. Для повышения эффективности деятельности персонала из числа перспективных

работников, отвечающих соответствующим требованиям и постоянно повышающих свою квалификацию, формируется кадровый резерв [3, 4]. Проблема его создания всегда стояла чрезвычайно остро на всех уровнях управления (о чем свидетельствует историческая наука), и в настоящее время актуальность комплектования кадрового резерва чрезвычайно высока как в сферах государственного управления, образования и науки, так и в реальном секторе национальной экономики;

- с точки зрения функционирования технических систем под резервами понимаются еще неиспользованные возможности улучшения работы последних. В технических системах резервирование — это инструмент обеспечения их надежности, напрямую влияющей на эффективность. А контроль надежности находится в фокусе внимания субъекта управления.

Различные подходы к ее обеспечению, выявлению условий ее потери являются предметом исследования так называемой «теории надежности» [5–7]. Резервирование — способ укрепления надежности сложной системы путем включения в ее работу резервных единиц, способных заменить основное устройство в случае его отказа.

Проблематике поиска, мобилизации и реализации резервов повышения эффективности деятельности предприятий и организаций уделяли большое внимание представители отечественной экономической науки. Так, в советский период ряд исследований был проведен такими известными учеными, как М.И. Баканов<sup>1</sup>, С.Б. Барнгольц<sup>2</sup>, В.И. Ганштак<sup>3</sup>, Г.А. Пруденский<sup>4</sup>, С.К. Татур<sup>5</sup> и др.

Следует особенно отметить вклад профессора кафедры анализа хозяйственной деятельности Московского финансового института (в настоящее время — Финансового университета) Сарры Бен-

ционовны Барнгольц, разработавшей методологию поиска и оценки внутрихозяйственных резервов. Сформулированные ею положения легли в основу дальнейших исследований и формирования методики выявления резервов на предприятиях разных отраслей народного хозяйства.

Основной идеей проф. С.Б. Барнгольц была комплексность внутрихозяйственных резервов — их обеспечение в качестве средств роста эффективности хозяйственной деятельности по всем видам ресурсов: сырью и материалам, основным фондам и рабочей силе. Другими словами, необходимо, чтобы резервы в схожем объеме выявлялись по всем трем «простым моментам процесса труда» [8, с. 126]. Такой комплексный резерв может быть достаточно мал, однако он готов для реализации, поскольку обеспечен всеми видами ресурсов. Разница между ним и максимальным резервом, выявленным по одному или двум видам ресурсов, была названа «потенциальным резервом».

Впервые методика сводного подсчета резервов увеличения выпуска продукции, снижения себестоимости продукции, ускорения оборачиваемости оборотных средств была представлена в работе С.Б. Барнгольц и А.М. Сухарева [9].

Нельзя не отметить прогрессивность идей, предложенных профессором С.Б. Барнгольц в середине 1950-х гг. на фоне послевоенного периода восстановления национальной экономики и бурного роста практически во всех отраслях народного хозяйства. Достижение поставленных целей требовало максимальной мобилизации всех ресурсов, и народно-хозяйственная проблема повышения эффективности хозяйственной деятельности за счет выявления внутренних резервов возникла не случайно. Проблематика была актуальной до середины 1980-х гг. и остается таковой на этапе исчерпания экономической системой потенциала экстенсивного роста.

### СИСТЕМА РЕЗЕРВОВ ПОВЫШЕНИЯ ЭФФЕКТИВНОСТИ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ЭКОНОМИЧЕСКИХ СУБЪЕКТОВ

Многообразие трактовок понятия «резервы» (и процесса резервирования) создает предпосылки для выработки комплексного системного подхода к анализу резервов.

Особенностью современного этапа является неравномерное развитие отдельно взятых экономических субъектов по причине асимметрии информации и неравномерного доступа к ресурсам — в результате деятельность одних экономических систем можно назвать «экономикой 5.0», тогда как другие находятся на

<sup>1</sup> Баканов М.И., Татур С.К. Курс анализа хозяйственной деятельности. Учебник для экономических вузов. М.: Госфиниздат; 1959. 480 с.

<sup>2</sup> Барнгольц С.Б., Белобжецкий И.А., Ветчинин В.Г. и др. Экономический анализ хозяйственной деятельности предприятий и объединений. Учебник для вузов. М.: Финансы и статистика; 1986. 406 с.

<sup>3</sup> Ганштак В.И., Майданчик Б.И. Межзаводский экономический анализ. Методические материалы. М.: Экономика; 1964. 95 с.

<sup>4</sup> Пруденский Г.А. Анализ резервов роста производительности труда. Методические материалы. М.: [б. и.]; 1963. 14 с.

<sup>5</sup> Баканов М.И., Татур С.К. Курс анализа хозяйственной деятельности. Учебник для экономических вузов. М.: Госфиниздат; 1959. 480 с.



стадии перехода от феодализма к индустриализации. Этот феномен наблюдается не только на международном уровне (в странах с разной степенью радикальности разрыва), но и в национальной экономике.

Среди наиболее актуальных видов резервов следует выделить:

1. Группу резервов, связанных с основной деятельностью экономических субъектов.

Последние на уровне государства занимаются поиском и мобилизацией как резервов общенационального значения, так и отраслевых, и региональных. На макро- и мезоэкономическом уровнях формируют (как часть политики в области обеспечения национальной безопасности) резервные фонды, запасы физических (материальных) и финансовых ресурсов на случай непредвиденных обстоятельств. Не менее важны и резервы в форме неиспользованных возможностей повышения эффективности управления национальной экономикой, связанные как с интенсивным, так и с экстенсивным ее развитием, поскольку мобилизация резервов зачастую подразумевает создание новых отраслей и подотраслей, запуск инфраструктурных проектов, организацию инновационной деятельности по выделенным направлениям.

Для экономических субъектов низового уровня управления важнейшим типом резервов по-прежнему являются внутрихозяйственные или внутренние, источником которых служит основная деятельность экономического субъекта независимо от его отраслевой принадлежности. Методологию поиска, выявления и мобилизации резервов с одинаковым успехом возможно применить как к работе традиционного объекта экономического анализа — промышленного производственного предприятия, так и организаций сферы услуг и торговли.

В условиях бурного развития автоматизации и цифровизации операционной деятельности и, как следствие, эскалации безработицы и кризиса профессионального самоопределения растет доля занимающихся индивидуальной предпринимательской деятельностью и самозанятых граждан с домашними хозяйствами, они испытывают насущную потребность в специальных знаниях, сфокусированных на проблемах их своеобразной экономической активности. Подобные экономические субъекты часто используют консервативную стратегию накопления запасов (резервов), хотя проблема выявления внутренних резервов стоит перед ними даже острее, чем перед коммерческими организациями.

2. Группа резервов, источником которых является внешнее окружение.

Данная группа весьма неоднородна. Для выявления конкретных видов резервов следует выделить наиболее значимые для экономического субъекта внешние источники повышения эффективности деятельности.

С этой целью проводится структуризация и стратификация окружения экономического субъекта по критериям степени и значимости влияния того или иного компонента на функционирование субъекта и результаты его деятельности (см. рисунок). Рисунок в виде концентрических кругов позволяет отобразить и степень удаленности определенной группы экономических агентов от центра принятия решения экономического субъекта, и степень важности отдельно взятой страты для выработки управленческих решений [9].

Основной узел системы — ядро, представленное управленческим персоналом компании. Наиболее близко к этому центру принятия решений расположен так называемый «горячий круг» экономических агентов, чьи потребности и ожидания оказывают наиболее сильное влияние на управленческие решения. Выявленные в нем резервы — это важнейшие источники повышения эффективности деятельности, которые должны отслеживаться на регулярной основе: как определенные в предшествующие периоды (ретроспективные), так и новые (перспективные).

Необходимо сделать ряд пояснений относительно характера потенциально выявляемых резервов.

В «горячий круг» входят экономические агенты, имеющие с экономическим субъектом юридически оформленные взаимоотношения. Между тем те резервы, источником которых являются конкретные типы взаимодействия в процессе осуществления основной деятельности, рассматриваются как внутренние (первая группа резервов).

Так, работники компании служат источником внутреннего резерва по ресурсу «труд» (англ. labour) или рабочая сила (англ. work force) и одновременно выступают источником внешних резервов, заключенных в их личностных качествах; реализация этого резерва связана с поиском новых перспективных кадров и с определением инновационной составляющей в качественной структуре персонала. Если выявление возможностей улучшения его работы направлено на мобилизацию внутрихозяйственного резерва, то анкетирование персонала является инструментом поиска перспективных резервов улучшения деятельности экономического субъекта, результаты которого могут проявиться в среднесрочной или долгосрочной перспективе.



Рис. / Fig. Структура окружения экономического субъекта по степени значимости для управления /  
Structure of the environment of an economic entity according to the degree of importance for managerial  
decision making

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

Тот же подход следует использовать при анализе взаимодействия экономического субъекта с другими участниками «горячего круга» — действующими клиентами, поставщиками и подрядчиками, сотрудничество с которыми способствует выявлению внутрихозяйственных резервов в части экономии себестоимости или наращивания выручки от продаж. Источником внешних резервов служит потенциал развития этого взаимодействия, расширения круга контрагентов; таким образом, акцент смещается на поиск новых, революционных для экономического субъекта форм хозяйственной деятельности.

Коммуникации с участниками, отнесенными к «теплому кругу», носят хоть и регулярный, но не постоянный характер. Сюда можно отнести достаточно большое число экономических агентов, а значит, основной задачей аналитика становится выделение наиболее значимых (с точки зрения возможностей выявления резервов) заинтересованных сторон. Чем слабее степень взаимодействия экономического субъекта и его внешнего окружения, тем дальше перспектива определения и мобилизации резервов повышения эффективности.

На периферии системы расположен «холодный круг», который можно структурировать следующим образом: первая группа — заинтересованные стороны, которые могут вступить с экономическим субъектом в прямое взаимодействие в ближайшее время (в течение 1 года); вторая группа — заинтересованные стороны, сотрудничество с которыми может случиться в течение ближайших нескольких лет; третья группа — экономические агенты, взаимодействие с которыми не произойдет (по оценкам текущего момента).

### СОЦИАЛЬНО-ЭКОНОМИЧЕСКИЕ РЕЗЕРВЫ ПОВЫШЕНИЯ ЭФФЕКТИВНОСТИ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ЭКОНОМИЧЕСКИХ СУБЪЕКТОВ

Идентификация резервов повышения эффективности деятельности экономических субъектов по-прежнему находится в дискуссионной плоскости [10–14]. В отсутствие единой и обязательной для всех методики поиска, выявления и подсчета резервов каждый субъект самостоятельно занимается классификацией потенциально доступных ему резервов. Однако, определяя их источники, целесообразно выделять ключевые состояния функ-

ционирования экономического субъекта: ему как институциональному явлению доступны *институциональные* резервы (связанные с изменением его институциональной формы). Их источником является изменение организационно-правовой формы, налогового статуса, итог судебного разбирательства и т.п. Резервы будут носить преимущественно текущий и перспективный характер. Поскольку функционирование экономического субъекта (как института) непрерывно, важно идентифицировать институциональные резервы и разработать методику их подсчета и реализации.

Условием повышения эффективности деятельности экономического субъекта считается управление качеством, одним из инструментов которого выступает постоянное улучшение (англ. continuous improvement) — как принцип управления, оно может стать источником резервов внутреннего и внешнего типа. Мы предлагаем называть их *интенсификационными*, поскольку постоянное улучшение процессов и деловых практик нацелено именно на интенсификацию деятельности, т.е. достижение эффекта с меньшими затратами. Идентификация резервов данного типа происходит посредством анализа таких внутренних источников, как особенности организации работы персонала, использование ресурсов, эксплуатация зданий и сооружений и др.

Внешние резервы повышения эффективности идентифицируют при помощи бенчмаркинга — их предлагаем обозначать как *бенчмаркинговые*. Оценка внедрения лучшей практики ведения деятельности — это, по сути, и есть подсчет бенчмаркингового резерва.

Идея комплектности позволяет сделать вывод, что мобилизация одного из рассмотренных выше типа резерва неизбежно повлечет за собой мобилизацию другого. Важным условием повышения качества работы служит осознанное выявление такого *интеграционного* (или *синергетического*) резерва. Если при планировании роста производственной программы расчет комплектного резерва понятен, то для идентификации синергетического, объединяющего потенциал изменения институционального статуса и внедрения лучшей практики, от аналитика потребуются высокая квалификация, глубокое знание специфики деятельности экономического субъекта и разнообразный практический опыт.

Для улучшения качества аналитики предлагаем разработать стандарт по поиску, выявлению, подсчету и реализации резервов [в формате стандарта организации (СТО)], который не только зафиксирует лучшую практику, накопленную персоналом

экономического субъекта, обеспечит подготовку и переподготовку его сотрудников и их карьерный рост, но и обеспечит коммуникацию с внешними заинтересованными сторонами.

Первый из серии стандартов должен описывать предметную область, политику управления резервами, конкретные цели и задачи на краткосрочную и долгосрочную перспективу, содержать термины и определения, используемые управленческим персоналом. В дальнейшем следует выстроить систему взаимосвязанных и не противоречащих друг другу стандартов, раскрывающих методику поиска, выявления и мобилизации резервов.

## ВЫВОДЫ

В заключение приведем цитату, которая с некоторой поправкой на прошедшие десятилетия является весьма актуальной до настоящего времени.

«Дальнейший рост экономического могущества нашей Родины налагает особую ответственность на машиностроение и машиностроителей. Чем больше машин получит страна, тем ощутимей будет рост производительности труда во всех звеньях народного хозяйства. Поэтому неслучайно, что в нашей печати за последние годы всё чаще и чаще появляются высказывания о путях и резервах повышения производительности труда. Одни находят резервы в росте числа рационализаторских и изобретательских предложений, экономии материалов; другие, например, машиностроители, видят их в так называемом силовом резании металлов, внедрении прогрессивной технологии отдельных видов обработки металла, приобретении новых типов станков и т.п. Есть люди, которые, как это ни странно, ищут пути для увеличения роста продукции завода в отзывчивом внимании плановиков и снабженцев к технологам.

Все авторы, выдвигая то или иное мероприятие, с добавком некоторых организационно-технических и управленческих мероприятий, по-своему, конечно, правы: предприятие, несомненно, и в этом случае может увеличить объём продукции на 5–10%. К тому же, как особое достижение, будет записано во многих отчётах о ликвидации трех-четырёх “узких мест” на заводе.

Однако надо признать, что эти методы изысканий действительно имеющихся резервов в машиностроении не имеют ничего общего с подлинным, действительно передовым методом, дающим резкое увеличение производительности труда в два-три и больше раз. Этим методом является скоростное проектирование и освоение машин в производстве» [15].

В условиях ограниченности ресурсов, многообразия парадигм дальнейшего развития общества именно проблематика поиска, выявления и мобилизации резервов как неиспользованных возможностей повышения эффективности деятельности может стать стратегией функционирования экономического субъекта и направлением его совершенствования.

### СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Поликарпова Е.П., Бакулина Г.Н. Сущность понятия «резерв» и процесс резервирования в бухгалтерском учете. *Вестник Рязанского государственного агротехнологического университета им. П.А. Костычева*. 2012;4(16):114–117.
2. Семинихин Р.Б. Особенности определения значения оценочных резервов факторами. *Актуальные проблемы гуманитарных и естественных наук*. 2010;(8):155–158.
3. Алиев И.М., Михайленко Е.Д. Кадровый резерв как стратегический инструмент развития бизнеса. *Известия Санкт-Петербургского государственного экономического университета*. 2016;3(99):87–91.
4. Шарин В.И., Полещук А.М. Муниципальный кадровый резерв: проблемы функционирования. *Human Progress*. URL: [http://progress-human.com/images/2022/Tom8\\_3/Sharin.pdf](http://progress-human.com/images/2022/Tom8_3/Sharin.pdf)
5. Викторова В.С., Свердлик Ю.М., Степанянц А.С. Анализ надежности систем сложной структуры на многоуровневых моделях. *Автоматика и телемеханика*. 2010;(7):143–148.
6. Земсков А.Е. Сравнительный анализ принципов резервирования в технических и экономических системах. *Научно-технические ведомости Санкт-петербургского государственного политехнического университета. Экономические науки*. 2008;2(54):40–44.
7. Каштанов В.А., Медведев А.И. Теория надежности сложных систем. М.: Физматлит; 2010. 608 с.
8. Егорова С.Е., Кистаева Н.Н. Идентификация и оценка резервов хозяйственной деятельности как приоритетное направление стратегического анализа. *Учет. Анализ. Аудит*. 2017;(5):30–39.
9. Барнгольц С.Б., Сухарев А.М. Экономический анализ работы промышленных предприятий по данным отчетности. М.: Госстатиздат; 1954. 344 с.
10. Герасимова Е.Б. Анализ бизнес-окружения компании: стандартизированный подход. *Вестник научных конференций*. 2016;10–7(14):95–99.
11. Герасимова Е.Б. Методология разработки системы показателей экономического анализа в условиях турбулентности. *Транспортное дело России*. 2015;(4):26–28.
12. Тен В.В., Герасимов Б.И., Сизикин А.Ю. Экономический анализ резервов повышения качества банковских услуг. *Вестник Тамбовского университета. Серия: Гуманитарные науки*. 2008;1(57):109–112.
13. Санин В.В. Анализ резервов повышения устойчивости развития наукоемких предприятий. *Вестник Удмуртского университета. Серия: Экономика и право*. 2009;(2):100–111.
14. Арсеньева Н.В., Желтенков А.В., Путятин Л.М. Управление резервами повышения эффективности производства на машиностроительных предприятиях. *Вестник Государственного университета просвещения. Серия: Экономика*. 2021;(1):59–66.
15. Никулина О.В., Ледовский М.А. Анализ развития отрасли пчеловодства в России: выявление проблем и поиск резервов для повышения конкурентоспособности на международной арене. *Региональная экономика и управление: электронный научный журнал*. URL: <https://eee-region.ru/article/6911/>.
15. Худяков А.П., Худяков С.А. Гений артиллерии В. Грабин и мастера пушечных и ракетно-космических дел. М.: Фонд «Русские витязи»; 2022. 792 с.

### REFERENCES

1. Polikarpova E. P., Bakulina G. N. The essence of the concept of “reserve” and the process of reservation in accounting. *Vestnik Ryazanskogo gosudarstvennogo agrotekhnologicheskogo universiteta im. P.A. Kostycheva = Herald of Ryazan State Agrotechnological University Named after P.A. Kostychev*. 2012;4(16):114–117. (In Russ.).
2. Seminikhin R. B. Features of determining the value of estimated reserves by factors. *Aktual'nye problemy gumanitarnykh i estestvennykh nauk = Topical problems of humanities and natural sciences*. 2010;(8)155–158. (In Russ.).
3. Aliyev I. M., Mikhailenko E. D. Personnel reserve as a strategic tool for business development. *Izvestiya Sankt-Peterburgskogo gosudarstvennogo ekonomicheskogo universiteta = Proceedings of the St. Petersburg State University of Economics*. 2016;3(99):87–91. (In Russ.).



4. Sharin V.I., Poleshchuk A.M. Municipal personnel reserve: problems of functioning. *Human Progress = Human Progress*. URL: [http://progress-human.com/images/2022/Tom8\\_3/Sharin.pdf](http://progress-human.com/images/2022/Tom8_3/Sharin.pdf) (In Russ.).
5. Viktorova V.S., Sverdlik Yu.M., Stepanyants A.S. Reliability analysis of complex structure systems using multi-level models. *Avtomatika i telemekhanika = Automation and Remote Control*. 2010;(7):143–148. (In Russ.).
6. Zemskov A.E. Comparative analysis of reservation principles in technical and economic systems. *Nauchno-tekhnicheskie vedomosti Sankt-peterburgskogo gosudarstvennogo politekhnicheskogo universiteta. Ekonomicheskie nauki = Scientific and Technical Bulletin of St. Petersburg State Polytechnic University. Economic sciences*. 2008;2(54):40–44. (In Russ.).
7. Kashtanov V.A., Medvedev A.I. Theory of reliability of complex systems. Moscow: Fizmatlit; 2010. 608 p. (In Russ.).
8. Egorova S.E., Kistaeva N.N. Identification and assessment of reserves of economic activity as a priority direction of strategic analysis. *Uchet. Analiz. Audit. = Accounting. Analysis. Auditing*. 2017;(5):30–39. (In Russ.).
9. Barngolts S.B., Sukharev A.M. Economic analysis of the work of industrial enterprises based on reporting data. Moscow: Gosstatizdat; 1954. 344 p. (In Russ.).
10. Gerasimova E.B. Analysis of the company's business environment: a standardized approach. *Vestnik nauchnykh konferencij = Bulletin of scientific conferences*. 2016;10–7(14):95–99. (In Russ.).
11. Gerasimova E.B. Methodology for the development of a system of indicators of economic analysis in conditions of turbulence. *Transportnoe delo Rossii = Transport business of Russia*. 2015;(4):26–28. (In Russ.).
12. Ten V.V., Gerasimov B.I., Sizikin A. Yu. Economic analysis of reserves for improving the quality of banking services. *Vestnik Tambovskogo universiteta. Seriya: Gumanitarnye nauki = Bulletin of the Tambov University. Series: Humanities*. 2008;1(57):109–112. (In Russ.).
13. Sanin V.V. Analysis of reserves for increasing the sustainability of the development of knowledge-intensive enterprises. *Vestnik Udmurtskogo universiteta. Seriya «Ekonomika i pravo» = Bulletin of the Udmurt University. Series: Economics and Law*. 2009;(2)100–111. (In Russ.).
14. Arsenyeva N.V., Zheltenkov A.V., Putyatina L.M. Management of reserves for improving production efficiency at machine-building enterprises. *Vestnik Gosudarstvennogo universiteta prosveshcheniya. Seriya: Ekonomika. = Bulletin of the State University of Education. Series: Economics*. 2021;(1):59–66. (In Russ.).
15. Nikulina O.V., Ledovsky M.A. Analysis of the development of the beekeeping industry in Russia: identification of problems and search for reserves to increase competitiveness in the international arena. *Regional'naya ekonomika i upravlenie: elektronnyj nauchnyj zhurnal = Regional Economics and Management: electronic scientific journal*. URL: <https://eee-region.ru/article/6911/> (In Russ.).
16. Khudyakov A.P., Khudyakov S.A. The genius of artillery V. Grabin and the masters of cannon and rocket and space affairs. Moscow: "Russian Knights" Foundation; 2022. 792 p. (In Russ.).

## ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ / ABOUT THE AUTHOR

**Елена Борисовна Герасимова** — доктор экономических наук, профессор, профессор департамента бизнес-аналитики факультета налогов, аудита и бизнес-анализа, Финансовый университет, Москва, Россия  
**Elena B. Gerasimova** — Dr. Sci. (Econ.), Professor, Professor of the Department of accounting, analysis and auditing, Financial University, Moscow, Russia  
<https://orcid.org/0000-0003-4557-5935>  
eerasimova@fa.ru

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

*Статья поступила в редакцию 18.09.2023; после рецензирования 27.09.2023; принята к публикации 04.10.2023.*  
*The article was submitted on 18.09.2023; revised on 27.09.2023 and accepted for publication on 04.10.2023.*

*Автор прочитала и одобрила окончательный вариант рукописи.*  
*The author read and approved the final version of the manuscript.*



DOI: 10.26794/2408-9303-2023-10-5-14-21  
УДК 330.1(045)  
JEL O12

## Синтез в контексте бухгалтерского учета

Н.А. Борейко, И.В. Матюш

Полоцкий государственный университет имени Евфросинии Полоцкой, Новополоцк, Республика Беларусь

### АННОТАЦИЯ

В современных условиях проблема поддержания устойчивости и непрерывности деятельности предприятия становится особенно актуальной. Выполнение поставленных задач зависит от способности организации быстро адаптироваться под изменяющиеся условия, в которых она функционирует, однако только этого на сегодняшний день уже недостаточно. При стратегическом планировании основную роль в обеспечении устойчивости и непрерывности деятельности субъектов хозяйствования играет способность системы управления прогнозировать ситуацию на долгосрочную перспективу и своевременно на нее реагировать. **Целью** исследования стало раскрытие роли и значения метода синтеза в бухгалтерском учете, а именно – способности бухгалтерского учета синтезировать прогнозные показатели, иллюстрирующие преобразование капитала из одной формы в другую в результате выполнения определенных бизнес-процессов. **Результатами** работы явились: формулировка нового подхода к сущности метода синтеза в бухгалтерском учете, обоснование необходимости расширения состава элементов метода бухгалтерского учета и включения в него такого приема, как «прототипирование учетных моделей», позволяющего формировать информацию в разрезе отдельных бизнес-процессов и хозяйственной деятельности в целом, а также прогнозировать различные варианты работы организации.

**Ключевые слова:** бухгалтерский анализ; синтез; прототипирование учетных моделей; моделирование; учетные данные; бизнес-процессы; прогнозные показатели

**Для цитирования:** Борейко Н.А., Матюш И.В. Синтез в контексте бухгалтерского учета. *Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing.* 2023;10(5):14-21. DOI: 10.26794/2408-9303-2023-10-5-14-21

## Synthesis in the Context of Accounting

N.A. Boreiko, I.V. Matsiush

Polotsk State University named after Euphrosyne of Polotsk, Novopolotsk, Republic of Belarus

### ABSTRACT

In modern conditions, the problem of maintaining the stability and continuity of the company's activities is becoming particularly relevant. The fulfillment of the tasks depends on the ability of the enterprise to quickly adapt to the changing conditions in which it operates, but this alone is no longer enough. In strategic planning, the main role in ensuring the sustainability and continuity of the activities of business entities is played by the ability of the management system to predict the situation for the long term and respond to it in a timely manner. **The purpose** of the research was to reveal the role and significance of the synthesis method in accounting, namely the ability of accounting to synthesize forecast indicators illustrating the transformation of capital from one form to another as a result of the implementation of certain business processes. As a **result** of the research carried out, the article formulates a new approach to the essence of the synthesis method in accounting, justifies the need to expand the composition of the elements of the accounting method and include in it the technique of "prototyping accounting models". The prototype of a working model of the accounting system of the enterprise makes it possible to form information in the context of individual business processes and economic activity as a whole, as well as to predict or forecast various options for the organization.

**Keywords:** accounting analysis; synthesis; prototyping of accounting models; simulation; credentials; business processes; Forecast indicators

**For citation:** Boreiko N.A., Matsiush I.V. Synthesis in the context of accounting. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing.* 2023;10(5):14-21. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2023-10-5-14-21

## ВВЕДЕНИЕ

Анализ и синтез — необходимые инструменты системы управления любым экономическим объектом. Они используются для формирования связи между проблемами, существующими в этой системе, выявления недостатков в ее организационной структуре и определения возможности их устранения. Анализ как метод познания активно применяется для исследования хозяйственной деятельности; он лежит в основе таких наук, как «Анализ хозяйственной деятельности», «Экономический анализ», «Бизнес анализ», «Бухгалтерский анализ» и др. При этом сущность синтеза как методического инструментария ни в системе управления, ни в научной литературе не раскрывается, хотя связка «анализ-синтез» составляет основу системного подхода к изучению деятельности организации.

Глобальные синтетические теории, разрабатываемые в опережение аналитических еще на ранних этапах развития экономической науки, также характерны для нынешней ситуации. Концепции А. Смита, Д. Рикардо, Дж. Ст. Милля, К. Маркса как раз являются тому примером. Пожалуй, лишь концепция А. Маршалла, изложенная им в «Принципах экономической науки», оказалась в целом соответствующей аналитическим методам конца XIX в. В настоящее время в экономических исследованиях, скорее всего, наблюдается обратная картина: аналитические методы опережают синтетические в своем развитии, и можно сказать, что мировая наука о хозяйстве испытывает некоторый «дефицит» эффективного глобального экономического знания. Современный спор неоклассики и институционализма как раз ведется за то, чтобы доминировать при создании глобальной синтетической теории хозяйства.

Некоторые ученые обоснованно связывают возникновение анализа со становлением бухгалтерского учета, с балансоведением. В своих исследованиях по истории и теории бухгалтерского учета Я.В. Соколов отмечал, что бухгалтеру необходимо всегда помнить, что описания (интерпретации) фактов хозяйственной жизни могут быть разнообразными [1]. Для этого используются средства анализа и синтеза. С помощью первого раскрывается структура теории, представляется знание, а вот благодаря синтезу выявляются функции, выполняемые теорией и позволяющие ее понять. Если говорить о фактах хозяйственной жизни, то анализ рассматривает их изнутри, синтез — извне. Хотя с последним утверждением

можно и поспорить — анализ и синтез выступают в диалектическом единстве, но мысль тем не менее ясна. И анализ в данном контексте в некоторой степени предваряет необходимость, общественную полезность, организационные свойства и черты такой важной науки, как бухгалтерский учет.

Несмотря на то что в функции синтеза входит обобщение учетных данных, эта его черта в бухгалтерском учете реализована не в полной мере — иными словами, информация не синтезируется в разрезе отдельных бизнес-процессов и хозяйственной деятельности в целом в виде действующих моделей для прогнозирования работы организации. Поэтому формулировка задач, которые, вероятно, возникнут при определении информации, которая может потребоваться в будущем, является для предприятия непростой, но назревшей проблемой. Ее решением должна стать разработка учетно-информационных моделей, описывающих и учитывающих возможные варианты развития событий и соответствующие им бизнес-процессы. Исходя из этого, вопрос создания подобных моделей, обобщающих результаты анализируемых бизнес-процессов (как проявление метода синтеза), является актуальным и требует глубокой проработки. Все вышесказанное обусловило цель исследования — уточнение сущности и роли синтеза в бухгалтерском учете как инструмента создания информации для целей управления предприятием.

## МЕТОДОЛОГИЯ ИССЛЕДОВАНИЯ Синтез как метод исследования хозяйственной деятельности

Рассмотрим подробнее сущность синтеза как метода исследования хозяйственной деятельности. Сам термин «синтез» происходит от греческого слова *synthesis*, которое сформировалось в результате объединения двух слов — *syn* (соучастие, совместное действие) и *thesis* (расстановка, распределение, положение), т.е. синтез — это соединение понятий, вещей или предметов, выделенных в процессе анализа, в единое целое или в некий набор.

Изучив значения термина «синтез», предлагаемые словарями, энциклопедиями и научными источниками, мы вычленили три подхода к его определению:

- метод исследования, заключающийся в определении взаимосвязей и объединении различных элементов в единое целое;

- способ образования новых понятий, принципов и концепций и осуществления перехода к новому экономическому знанию;
- составление вывода или результата путем обобщения отдельных частей.

В философии дефиниция «синтез» применяется в процессе рассуждения, последовательного получения доказательства из ранее подтвержденных доводов в противоположность анализу, который рассматривается как процесс, ведущий от доказуемого к уже доказанному. В современной науке синтез предметных знаний обеспечивает получение новых, межпредметных, к которым можно отнести теорию систем, тектологию, кибернетику, биохимию и другие науки, созданные на междисциплинарном уровне.

Именно в результате синтеза осуществляется соединение различных элементов в единое целое для разработки, совершенствования или проектирования новой системы с требуемыми качествами; он является обязательной процедурой в ходе применения методов системного анализа.

Соответственно, целями синтеза системы управления выступают:

- поиск оптимального управленческого решения;
- создание новой системы управления на основе известных свойств;
- совершенствование действующей системы управления с учетом выявленных недостатков, появления новых задач и требований.

В бухгалтерском учете имеются различные способы обобщения учетных данных, т.е. применения метода синтеза:

- Бухгалтерские счета. Существуют понятия: «синтетический учет» — учет на основе обобщающих показателей, представленных в денежном выражении, и «синтетические счета» — счета бухгалтерского учета синтетических (обобщенных) измерителей деятельности предприятия. Они позволяют зафиксировать начальное и завершающее состояния объектов учета, а также их изменения. Каждой форме актива, капитала и обязательств соответствует свой счет, относящийся к определенной группе, имеющей название, а также цифровой код. Для большей детализации и аналитической оценки хозяйственно-экономического состояния организации предназначены аналитические счета (это счета третьего, четвертого и последующего порядка), которые детально отображают стоимостные, количественные показатели бухгалтерского

учета и отражают применение в нем метода анализа. Учет по такому виду счетов называют аналитическим.

- Двойная запись. Является способом фиксации операции на счетах бухгалтерского учета и позволяет понять двойственность хозяйственных операций. Главная ее характеристика — фиксация сведений об операции и по дебету, и по кредиту.

• Балансовое обобщение (бухгалтерский баланс). Представляет собой способ обобщения сведений посредством счетов и двойной записи. Баланс отображает структуру имущества компании по видам и источникам формирования и содержит сведения, позволяющие провести анализ финансового состояния фирмы, поскольку имеющиеся в нем данные дают представление о состоянии активов и ликвидности. Баланс отображает остатки на счетах и считается базовой формой отчетности. Сведения в нем группируются по разделам, подразделяясь на статьи. Дебетовые остатки фиксируются в активах, а кредитовые — в пассивах. Сумма всех активов тождественна сумме всех пассивов.

- Бухгалтерская отчетность. Это комплекс информации о состоянии финансов и имущества в фирме, который формируется на основании сведений бухгалтерского учета. В ее состав входят бухгалтерский баланс, отчет о прибылях и убытках, приложения, пояснительная записка. Бухгалтерская отчетность должна составляться на основании определенных правил и объединять все показатели работы подразделений. К отчетности предъявляются такие требования, как достоверность, объективность, полнота и др.

Все приведенные выше приемы являются взаимосвязанными. Они используются в комплексе, дополняя друг друга, а их совокупность образует метод бухгалтерского учета. Однако в настоящее время отсутствует прием описания способов и правил разработки и составления моделей (прототипов) информационных систем бухгалтерского учета для формирования данных как в разрезе отдельных бизнес-процессов, так и в целом (по хозяйственной деятельности для прогнозирования работы предприятия).

Одним из базовых элементов теории познания (гносеологии) выступает принцип анализа-синтеза. Принято считать, что познание объекта в рамках этой парадигмы осуществляется в ходе трех взаимосвязанных этапов.

На первом происходит изучение агрегированной информации, полученной при подготовке бухгал-

терской отчетности, посредством таких общеизвестных аналитических приемов, как горизонтальный, вертикальный и коэффициентный анализы. Помимо этого, на данном этапе может быть использован динамический анализ результирующих показателей (как бухгалтерского баланса, так и отчета о финансовых результатах), характеризующих деятельность компании в целом.

Повышению качества полученной информации способствует изучение данных бухгалтерской (финансовой) отчетности за несколько последовательных отчетных периодов, которое производится на основе динамических рядов отобранных результирующих показателей. Кроме того, выполняется построение динамических бухгалтерского баланса и отчета о финансовых результатах, на базе которых проводится структурный анализ.

По итогам формулируются первичные выводы относительно результатов хозяйственной деятельности, степени достижения целей компании, определяемых стратегией ее развития. На этом же этапе выявляется необходимость привлечения детальной информации, относящейся к идентифицированным фактам хозяйственной жизни, потенциально требующим своего раскрытия в бухгалтерской отчетности.

На втором этапе (этапе анализа) идентифицированные факты хозяйственной жизни, оказывающие неблагоприятное воздействие на деятельность организации, рассматриваются детально в контексте имеющей к ним отношение внутренней информации. Причины их возникновения устанавливаются посредством качественного анализа в совокупности с уместными в каждом конкретном случае количественными методиками. В результате формируется оценка каждого фактора, неблагоприятно влияющего на деятельность компании и его значимость с учетом мер, предпринятых руководством для минимизации такого воздействия.

На третьем этапе (этапе синтеза) осуществляется систематизация всех идентифицированных на первом и оцененных на втором этапах факторов, оказывающих воздействие на устойчивость экономического роста, платежеспособность, финансовые результаты и имущественное положение организации. Цель этой процедуры — определение наиболее значимых внешних причин, ухудшающих результаты работы компании. Аналогичным образом группируются и систематизируются меры управленческого воздействия, разрабатываемые и реализуемые менеджментом для минимизации

негативного воздействия внешних факторов, оценивается значимость сведений о влиянии последних на бизнес и о мерах по их минимизации. Эта оценка служит основой принятия решения о необходимости, способе и форме раскрытия информации о фактах хозяйственной жизни предприятия в бухгалтерской отчетности.

## **СИНТЕЗ КАК МЕТОД ПРОГНОЗИРОВАНИЯ ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЯ**

Анализ финансово-хозяйственной деятельности организации проводится с целью определения ее текущего финансового положения, а также выбора направлений для дальнейшей работы по его улучшению.

При этом желательным считается такое состояние финансовых ресурсов, когда предприятие, свободно распоряжаясь денежными средствами, способно путем эффективного их использования обеспечить бесперебойный процесс производства и реализации продукции, а также гарантировать покрытие затрат на его расширение и обновление. Поэтому перспективный анализ хозяйственной деятельности позволяет определить финансовое состояние организации в будущем.

Существующие методы прогнозирования можно подразделить на две большие группы:

- прогнозирование одного или нескольких отдельных показателей, представляющих наибольший интерес и значимость для аналитика: например, выручки от продаж, прибыли, себестоимости продукции и т.д.;
- построение прогнозных форм отчетности целиком в типовой или укрупненной номенклатуре статей. На основании анализа данных прошлых периодов прогнозируется каждая (укрупненная) статья баланса и отчета о финансовых результатах.

К сожалению, бухгалтерская отчетность не позволяет оперативно и, главное, с высокой точностью спрогнозировать развитие предприятия. Такое возможно, если отчетность составляется только по итогам годового периода, а прогноз нужно сделать оперативно и на более короткий срок; если речь идет не о деятельности компании в совокупности, а об отдельных бизнес-процессах, например результативности текущего инвестиционного проекта. Естественно, для подобных целей прогноз должен быть построен на базе оперативной учетной информации — данных синтетических и аналитических счетов бухгалтерского учета.



Проведенное исследование показало, что на современном этапе развития теории и методологии бухгалтерского учета и анализа в отчетности не находит отражения прямая взаимосвязь между активами и источниками, за счет которых они были сформированы, что не позволяет точно устанавливать направление их возможного нецелевого использования для погашения обязательств предприятия. Это в свою очередь может привести к нецелевому и нерациональному расходованию денежных активов, нарушению последовательности осуществления расчетов с контрагентами и к невозможности контроля над источниками выплат государству по налогам, сборам и отчислениям, кредиторам — по обязательствам, учредителям — по дивидендам.

### «ПРОТОТИПИРОВАНИЕ» КАК ЭЛЕМЕНТ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Методология современного бухгалтерского учета зачастую использует средства и методы, подразумевающие представление учетной информации в виде громоздких и труднообозримых таблиц, что приводит к трудностям их аналитического исследования. В то же время метод моделирования как один из важнейших научных инструментов, направленный на создание компактных и легко обозримых моделей для прогнозирования последствий принимаемых решений, в теории и практике бухгалтерского учета используется недостаточно широко.

Стоит заметить, что данный метод в той или иной степени применялся для решения учетно-аналитических задач известными классиками бухгалтерского учета: Н. А. Блатовым [2], Н. Р. Вейцманом [3], А. М. Галаганом [4], Ф. В. Езерским<sup>1</sup>, О. И. Кольвах, О. Я. Калмыковой [5], Л. И. Крюковой [6], а также ведущими представителями зарубежных школ, такими как И. Ф. Шерр [7], Э. Шмаленбах [8], Р. Энтони, Дж. Рис [9] и др.

Для решения поставленной проблемы предлагаем обратиться к методике бухгалтерского анализа и синтеза оборота капитала, позволяющей объективно отслеживать и сопоставлять источники образования и погашения всех обязательств, а главное — прогнозировать преобразование капитала из

одной формы в другую в результате совершенных бизнес-процессов. В ее основу положены закономерности кругооборота капитала предприятия, классический порядок формирования и оценки стоимости его активов, обязательств, капитала, доходов и расходов [10].

Однако суть применяемой методики не совсем точно подпадает под традиционное определение синтеза, поскольку результаты анализа позволяют сформировать лишь детальные модели бизнес-процессов или деятельности в целом, обеспечив обобщение информации и выстраивание прогнозной модели.

«Единица, проявляющая в наибольшей степени свойства, общие с другими единицами данной группы; единица, реализующая эти свойства в наиболее чистом виде и наиболее полно, без примеси иных свойств» называется «прототипом» [11]. Следуя определению, данному Т. Гивоном, предлагаем для целей управления предприятием внедрить новый прием бухгалтерского учета — «прототипирование», который дает возможность создавать прогнозные образцы (модели) на основании обобщения результатов, полученных при бухгалтерском анализе.

Само по себе «прототипирование» заключается в реализации базовой функциональности будущего продукта/изделия, а также анализе работы системы в целом — последняя создается малыми усилиями, и детальная картина ее устройства достаточно наглядна. Прием «прототипирование» широко применяется в современных информационных технологиях, являющихся основным средством и определяющим фактором развития и реализации модели, и используется при разработке программного обеспечения, сайтов и иных ИТ-продуктов; поэтому включение его в состав метода бухгалтерского учета достаточно обоснованно и целесообразно.

Прототипирование как элемент метода бухгалтерского учета выражается в составлении и использовании бухгалтерских моделей хозяйственных операций, отражающих бизнес-процессы предприятия, и включает следующие этапы:

- 1 — выявление существенных параметров, определяющих содержание моделируемого процесса;
- 2 — определение взаимосвязей существенных параметров в моделируемом бизнес-процессе и построение возможных моделей;
- 3 — анализ возможных моделей для выявления наиболее рациональных из них.

<sup>1</sup> «Тройная система» счетоводства (Ф. В. Езерского) перед судом специалистов, в теории и на практике. Стенографический отчет о заседаниях специальной комиссии. СПб.: Скоропечатня преемников Е. Тиле; 1891. 152 с.



Тип хозяйственных операций	Баланс			+	Отчет о прибылях и убытках	
	А	=	О		+	К
1	←					→
2	←		→			
3	←	→				
4	←					→
5			←			→
6			←	→		
7			←		→	
8					←	→

Рис. / Fig. Типы взаимозависимостей элементов бухгалтерского равенства / Types of interdependencies of accounting equality elements

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

Поэтапная методика построения прототипов (моделей) в бухгалтерском учете основана на применении метода полной индукции: первые два этапа позволяют разработать несколько приемлемых учетно-аналитических моделей, а третий — выбрать из них наиболее рациональные. Рассмотрим эти этапы подробнее.

При создании прототипа учетного процесса необходимо выделить следующие наиболее важные параметры:

- источник финансирования (пассивы): собственный капитал, заемный капитал, смешанное финансирование;
- объект (активы): система производства и управления, основное средство, технологический процесс и др.;
- прочие объекты учета (доходы, расходы).

Взаимосвязь параметров бизнес-процессов определяется в зависимости от влияния задействованных объектов учета между собой. В теории бухгалтерского учета хозяйственные операции принято делить на четыре типа по признаку их влияния на величину актива и пассива бухгалтерского баланса.

Однако такая классификация не учитывает воздействия на капитал организации доходов и расходов отчетного периода; поэтому, применяя принцип

взаимозависимости активов, обязательств, капитала, доходов и расходов, базирующийся на использовании бухгалтерского равенства

$$A = O + K + Д - Р,$$

где А — активы; О — обязательства; К — собственный капитал; Д — доходы; Р — расходы, следует всю совокупность множества хозяйственных операций группировать по 8 типам взаимозависимостей элементов бухгалтерского равенства (см. рисунок):

1-й тип (изменение актива и капитала) отражает взаимодействия активов и капитала организации (например, формирование уставного капитала собственником в виде денежных средств);

2-й тип (изменение актива и обязательств) отражает использование предприятием заемного капитала (например, формирование активов за счет внешних заимствований и их погашение);

3-й тип (например, изменение актива) отражает перераспределение средств предприятия внутри активов по стадиям кругооборота капитала (передача сырья в производство, поступление из производства на склад готовой продукции и т.п.);

4-й тип [например, изменение актива и доходов (расходов)] связан с реализацией готовой продук-

ции, товаров, работ и услуг и списанием потребленных активов на расходы отчетного периода;

5-й тип (например, изменение обязательств и расходов) отражает формирование расходов за счет начисленных обязательств (начисление косвенных налогов);

6-й тип (например, изменение обязательств) связан с перераспределением и реструктуризацией обязательств предприятия (перекредитование и т.п.);

7-й тип (например, изменение обязательств и капитала) отражает операции, затрагивающие счета обязательств и собственного капитала (например, начисление дивидендов);

8-й тип (например, изменение капитала) показывает отражение операций внутри собственного капитала (резервирование чистой прибыли, пополнение уставного капитала за счет прибыли).

Разработанная 8-уровневая типологизация хозяйственных операций затрагивает все объекты учета бизнес-процессов и отражает их прямые взаимосвязи, поэтому основанная на ней группировка учетных данных позволит отследить кругооборот капитала в течение всего жизненного

цикла проекта: от начала его разработки до момента ликвидации объектов.

## ВЫВОДЫ

В результате проведенного исследования уточнена функция метода синтеза в бухгалтерском учете, что обоснованно позволило внести предложение о включении в состав элементов метода бухгалтерского учета приема под названием «прототипирование учетных моделей». Его использование позволит выявить и устранить ошибки в системе бухгалтерского учета, прежде чем она начнет функционировать на предприятии. Прототип действующей модели бухгалтерской системы организации дает возможность формировать информацию в разрезе отдельных бизнес-процессов и хозяйственной деятельности в целом, прогнозировать различные варианты работы предприятия, а также отражать в учете информацию не только прошлого периода, но и будущие (прогнозируемые) данные, т.е. синтезировать прогнозные показатели, иллюстрирующие преобразование капитала из одной формы в другую в результате совершенных бизнес-процессов.

## СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет — веселая наука. М.: 1С-Публишинг; 2011. 640 с.
2. Блатов Н.А. Основы общей бухгалтерии в связи с торговым, промышленным и сметным счетоводством. Ленинград: Экономическое образование; 1926. 535 с.
3. Вейцман Н.Р. Курс балансоведения. М.: Центросоюз; 1928. 282 с.
4. Галаган А.М. Счетоводство в его историческом развитии. М.: Ленинград: Государственное издательство; 1927. 170 с.
5. Кольвах О.И., Калмыкова О.Я. Двойная запись как универсальный метод моделирования экономических отношений. *Аудит и финансовый анализ*. 2008;(2):49–64.
6. Крюкова Л.И. Моделирование бухгалтерского учета. *Экономика и математические методы*. 1982;18(1):94–104.
7. Шерр И.Ф. Бухгалтерия и баланс. М.: Экономическая жизнь; 1925. 575 с.
8. Шмаленбах Э. Счетные планы: опыт унифицированной классификации счетов производственных предприятий. Ленинград: Экон. Образование; 1928. 94 с.
9. Энтони Р.Н. Учет: ситуации и примеры М.: Финансы и статистика; 1996. 557 с.
10. Панков Д.А., Матюш И.В. Бухгалтерский анализ эффективности модернизации предприятия. Минск: БГАТУ; 2017. 200 с.
11. Givón T. Prototype: Between Plato and Wittgenstein Amsterdam: John Benjamins; 1986:77–102.

## REFERENCES

1. Sokolov Ya.V. Accounting — cheerful science. Moscow: 1С-Publishing; 2011. 640 p. (In Russ.).
2. Blatov N.A. Fundamentals of general accounting in connection with commercial, industrial and estimated accounting. Leningrad: Economic education; 1926. 535 p. (In Russ.).
3. Weizman N.R. Course of balance studies. Moscow: Centrosoyuz; 1928. 282 p. (In Russ.).
4. Galagan A.M. Bookkeeping in its historical development. Moscow: Leningrad: State Publishing House; 1927. 170 p. (In Russ.).

5. Kolvakh O.I., Kalmykova O. Ya. Double entry as a universal method of modeling economic relations. *Audit i finansovyi analiz = Auditing and financial analysis*. 2008;(2);49–64. (In Russ.).
6. Kryukova L.I. Modeling of accounting. *Ekonomika i matematicheskie metody = Economics and mathematical methods*. 1982;18(1):94–104. (In Russ.).
7. Sherr I.F. Accounting and balance Moscow: Economic life; 1925. 575 p. (In Russ.).
8. Schmalenbach E. Accounting plans: the experience of unified classification of accounts of industrial enterprises. Leningrad: Economic education; 1928. 94 p. (In Russ.).
9. Anthony R.N. Accounting: situations and examples. Moscow: Finance and Statistics; 1996. 557 p. (In Russ.).
10. Pankov D.A., Matyush I.V. Accounting analysis of the effectiveness of enterprise modernization. Minsk: BSATU; 2017. 200 p. (In Russ.).
11. Givón T. Prototype: Between Plato and Wittgenstein. Amsterdam: John Benjamins; 1986. pp. 77–102.

## ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ / ABOUT THE AUTHORS

**Надежда Андреевна Борейко** — кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры учета, финансов, логистики и менеджмента, Полоцкий государственный университет имени Евфросинии Полоцкой, Новополоцк, Республика Беларусь

**Nadezhda A. Boreiko** — Cand. Sci. (Econ.), Associate Professor, Associate Professor of the Department of Accounting, Finance, Logistics and Management, Polotsk State University named after Euphrosyne of Polotsk, Novopolotsk, Republic of Belarus

n.boreiko@psu.by

<http://orcid.org/0000-0002-6066-9270>

**Игорь Викторович Матюш** — кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры учета, финансов, логистики и менеджмента, Полоцкий государственный университет имени Евфросинии Полоцкой, Новополоцк, Республика Беларусь

**Igor V. Matsiush** — Cand. Sci. (Econ.), Associate Professor, Associate Professor of the Department of Accounting, Finance, Logistics and Management, Polotsk State University named after Euphrosyne of Polotsk, Novopolotsk, Republic of Belarus

<http://orcid.org/0000-0002-6066-9270>

Автор для корреспонденции / Corresponding author:

i.matsiush@psu.by

Конфликт интересов: авторы заявляют об отсутствии конфликта интересов.

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

Статья поступила в редакцию 16.08.2023; после рецензирования 11.10.2023; принята к публикации 16.10.2023.

Авторы прочитали и одобрили окончательный вариант рукописи.

The article was submitted on 16.08.2023; revised on 11.10.2023 and accepted for publication on 16.10.2023.

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

DOI: 10.26794/2408-9303-2023-10-5-22-37  
УДК 657.01(045)  
JEL M41, G32

## Объективизация и верификация финансовой информации

А.В. Петух, В.В. Башкатов, О.И. Швырева

Кубанский государственный аграрный университет имени И.Т. Трубилина, Краснодар, Россия

### АННОТАЦИЯ

Термин «финансовая информация» активно используется в экономике и трактуется как ключевой ресурс для поддержки принятия управленческих решений на микро- и макроуровнях. Однако случается, что к данной дефиниции обращаются неоднозначно, бессистемно, что затрудняет применение нового научного знания в нормативно-правовом поле и на практике. **Цель** исследования – идентифицировать понятие «финансовая информация» для ее релевантного употребления в нормотворчестве и науке, а также определить верификационные признаки данного вида информации, генерируемой экономическими субъектами с целью обеспечения разумной уверенности пользователей в ее качестве. На основе сравнительного правового и абстрактно-логического **методов**, анализа российских и международных стандартов и рекомендаций по бухгалтерскому учету и аудиту, а также передовых практик их применения выявлены ключевые признаки финансовой информации, включая форму представления, релевантность для пользователей, соответствие избранной концепции, ответственность за формирование и выпуск. Сформулированы основные характеристики финансовой информации, подготовленные исходя из концепций ее достоверного представления, соответствия и специального назначения; идентифицирован ее ключевой признак – временной критерий, ставящий качество финансовой информации в зависимость от порядка ее получения (образования), дат утверждения и обращения к ней пользователя. Установлено, что одной из главных причин повышенного риска нерелевантного использования финансовой информации во времени выступают события после отчетной даты. Для определения направлений управления риском разработана авторская классификация данных событий в зависимости от вероятности негативного прогноза. Даны рекомендации по поддержанию надлежащих качественных характеристик финансовой информации средствами контроля. Практическая значимость исследования состоит в повышении объективности принятия решений о качестве финансовой информации в целях как прямого использования, так и в ходе внутреннего и внешнего контроля.

**Ключевые слова:** финансовая информация; концепция подготовки финансовой отчетности; качественные характеристики информации; достоверность; релевантность; события после отчетной даты; риски существенного искажения; аудит

**Для цитирования:** Петух А.В., Башкатов В.В., Швырева О.И. Объективизация и верификация финансовой информации. *Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing.* 2023;10(5):22-37. DOI: 10.26794/2408-9303-2023-10-5-22-37

## Objectification and Verification of Financial Information

A.V. Petukh, V.V. Bashkatov, O.I. Shvyreva

Kuban State Agrarian University named after I.T. Trubilin, Krasnodar, Russia

### ABSTRACT

The term “financial information” is being actively introduced into all spheres of the economy as a key resource for supporting managerial decision-making at the micro and macro levels. However, it happens that this definition is treated ambiguously, haphazardly, which makes it difficult to apply new scientific knowledge in the regulatory and legal field and in practice. The purpose of the study is to identify the concept of “financial information” for its relevant use in rulemaking and science, as well as to determine the verification features of this type of information generated by economic entities in order to ensure reasonable user confidence in its quality. On the basis of comparative legal and abstract-logical methods, analysis of Russian and international accounting and auditing standards and recommendations, as well as best practices of their application, the key features of financial information are identified, including the form

of presentation, relevance to users, compliance with the chosen concept, responsibility for the formation and release. The main characteristics of financial information prepared on the basis of the concepts of its reliable presentation, compliance and special purpose are formulated; its key feature is identified – a time criterion that makes the quality of financial information dependent on the order of its receipt (education), the dates of approval and access to it by the user. It is established that one of the main reasons for the high risk of irrelevant use of financial information in time are events after the reporting date. To determine the directions of risk management, the author's classification of these events has been developed depending on the probability of a negative forecast. Recommendations on maintaining proper qualitative characteristics of financial information by means of control are given. The practical significance of the study is to increase the objectivity of decision-making on the quality of financial information for both direct use and during internal and external control.

**Keywords:** financial information; applicable financial reporting framework; qualitative characteristics of information; reliability; relevance; events after the reporting date; risks of material misstatement; audit

**For citation:** Petukh A.V., Bashkatov V.V., Shvyreva O.I. Objectification and verification of financial information. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2023;10(5):22-37. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2023-10-5-22-37

## ВВЕДЕНИЕ

Финансовая информация выступает значимым ресурсом при принятии управленческих решений на микро- или макроэкономическом уровнях. Отчетность (бухгалтерская, финансовая, налоговая, управленческая и др.) зачастую воспринимается как аналог финансовой информации, но ни один из ее видов не отвечает в полной мере признакам, востребованным бизнесом и государством. Спектр публичной информации в ответ на запросы общества постоянно расширяется. Наблюдается увеличение раскрываемых финансовых показателей и рисков для более надежного прогнозирования в условиях неопределенности [1, 2]. В то же время ведущие ученые, кафедры, научные школы, аналитические агентства рассматривают в качестве ключевого ресурса для принятия решений совершенно различные массивы финансовых данных [3, 4]. Дефиниция «финансовая информация» используется в источниках достаточно широко, но неоднозначно, бессистемно, что затрудняет применение нового научного знания в нормативно-правовом поле и на практике. Таким образом, невозможность установить контролируемые критерии «неопознанного объекта» низлагает результаты процесса формирования этой информации в экономическом субъекте.

В статье авторами проведено развитие теории и методики применения вышеназванной дефиниции в нормотворчестве и науке, обоснованы верификационные признаки данного вида информации для обеспечения разумной уверенности пользователей в ее качестве.

## ОБСУЖДЕНИЕ

Для постиндустриальной эпохи характерно тотальное проникновение информации во все

аспекты хозяйственной и социальной жизни человека, ее встраивание во все элементы производства, а также неизбежное преобладание нематериального фактора над материальными [5, 6].

В настоящее время на мировом информационном рынке доминирует деловая информация, а наиболее часто упоминаемыми ее видами являются статистическая, биржевая, экономическая, коммерческая и финансовая [7]. При этом такая область научного знания, как бухгалтерский учет все чаще онтологически расширяет результат процесса формирования бухгалтерской отчетности, подразумевая в качестве конечной цели подготовку финансовой информации (рис. 1).

Анализ Российского индекса научного цитирования (РИНЦ)<sup>1</sup> показывает, что научный интерес к исследованию объекта «бухгалтерская отчетность» является достаточно высоким: ежегодное количество статей, монографий, тезисов докладов по этой тематике (содержащих вышеназванный термин) достигало 765 в 2017 г., но с тех пор перманентно снижается. В то же время дефиниция «финансовая информация» встречается все чаще (именно в контексте замены «финансовой отчетности») — доля исследовательского интереса к ней (как к новому и достаточно неопределенному объекту) возросла с 12 до 23%.

И здесь возникает закономерные вопросы: как дефиниция «финансовая информация» укладывается в терминологию экономических исследований?

<sup>1</sup> РИНЦ — национальная библиографическая база данных научного цитирования, аккумулирующая более 12 млн публикаций российских авторов, а также информацию о цитировании этих публикаций из более 6000 российских журналов.



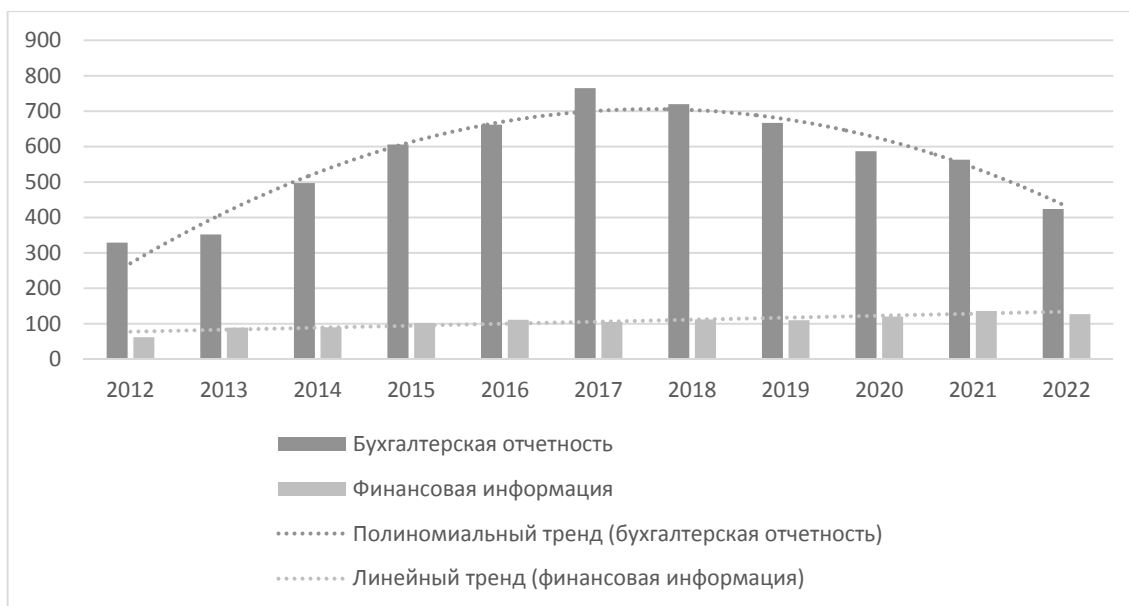


Рис. 1 / Fig. 1. Динамика упоминания терминов «бухгалтерская отчетность» и «финансовая информация» в тематике научных публикаций / The dynamics of the mention of the terms “financial statements” and “financial information” in the subject of scientific publications

Источник / Source: разработано авторами на основе анализа данных РИНЦ. URL: <http://www.elibrary.ru> (дата обращения: 01.07.2023) / developed by the authors prepared by based on the analysis of RSCI data. URL: <http://www.elibrary.ru> (accessed on 01.07.2023).

каково смысловое наполнение данной категории? насколько релевантно использование результатов этих исследований для решения определенных задач?

### ИДЕНТИФИКАЦИЯ ОБЪЕКТА «ФИНАНСОВАЯ ИНФОРМАЦИЯ»

Исторически сложилось, что под финансовой информацией понимаются сведения финансово-характера, имеющие предметное содержание и предназначенные для снятия неопределенности и принятия финансовых решений [8]. Это — объект научного экономического познания и предмет большинства экономических наук [9].

В фундаментальной монографии под научной редакцией известных российских ученых-экономистов М.А. Эскиндарова и В.В. Масленникова выделены следующие ключевые признаки финансовой информации [10]:

- большие массивы данных;
- цикличность движения, обусловленная особенностями кругооборота капитала;
- многообразие источников и потребителей;
- преимущественно стоимостные измерители;
- параллелизм в обеспечении (многократность подтверждения): высокая цена ошибок обуслови-

вает необходимость и оправданность запараллеливания данных;

- наличие логических зависимостей, позволяющее формализовать бизнес-процессы и их составляющие на основе эконометрики или финансовой математики;
- вариабельность оценок в зависимости от применяемых цен (фактических, сопоставимых, отпускных, трансфертных и т.п.), расчетной валюты, стандарта оценки, учетной политики и т.д.;
- волатильность (изменчивость) динамических характеристик;
- особая значимость в средствах визуализации не столько графика изменений, сколько тренда (вектора) изменений;
- специфические правила чтения информации, предусматривающие методологию финансового анализа.

По нашему мнению, большинство признаков, приведенных выше, характерны не только для финансовой, но и для прочих видов деловой информации. Более того, несмотря на широкое применение в экономическом сообществе, в международном и отечественном праве, термин «финансовая информация» практически не встречается, что обуславливает трудности идентификации формы су-

существования этого вида данных. В таком случае, определяя идентификационные признаки финансовой информации для достижения онтологической чистоты, необходимо ответить на вопросы: *что это* (как определяется объект)? *как, кем и для кого она готовится* (как верифицируется объект)?

Единственным общественно признанным документом, отождествляющим финансовую информацию с отчетом (отчетностью), является IAS 1<sup>2</sup>, в русскоязычном варианте которого говорится: «Финансовая отчетность представляет собой структурированное отображение финансового положения и финансовых результатов деятельности организации. Целью финансовой отчетности является представление информации о финансовом положении, финансовых результатах и денежных потоках организации, которая будет полезна широкому кругу пользователей при принятии ими экономических решений. Финансовая отчетность также показывает результаты управления ресурсами, доверенными руководством организации ее собственниками».

Очевидно, что в переводе фигурирует не финансовая информация как объект соответствующей отчетности, а продукт профессионального суждения руководства юридического лица о финансовом положении и результатах деятельности экономического субъекта.

В оригинале же (на англ. языке) говорится, что финансовый отчет может быть составлен о деятельности и физического лица, и бизнес-единицы, и иных субъектов хозяйствования<sup>3</sup>. Следовательно, формой представления финансовой информации является некий отчет, включающий от одного до нескольких документов, который может раскрывать от одного до неограниченного количества показателей деятельности за любые необходимые пользователям периоды (*табл. 1*).

## ВЕРИФИКАЦИОННЫЕ ПРИЗНАКИ ФИНАНСОВОЙ ИНФОРМАЦИИ

Из объективного определения финансовой отчетности (как отчета или группы отчетов) возникает

необходимость решения второй задачи данного исследования: установление *верификационных признаков* финансовой информации, позволяющих придать этот статус группе данных и определить необходимые качественные характеристики для разумного использования.

### Признак 1: официальный статус

Финансовая информация, представленная в форме отчета, для признания ее официального статуса должна обладать такими чертами организационно-распорядительной документации, как:

- авторизация (должно существовать лицо, в редких случаях — орган, отвечающие за достоверность и добросовестность формирования отчета); т.е. отчет должен быть подписан уполномоченным лицом, на которое возложена ответственность за его формирование и представление;
- присутствие пользователей, на удовлетворение информационных потребностей которых ориентирована финансовая информация.

В РФ авторизация финансовой информации реализована путем института подписи. В соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете»<sup>4</sup> ведение бухгалтерского учета [в том числе составление бухгалтерской (финансовой) отчетности] организуется руководителем экономического субъекта; бухгалтерская (финансовая) отчетность считается составленной после подписания ее экземпляра на бумажном носителе руководителем экономического субъекта. Какие-либо особые требования в отношении данной процедуры этим Законом не установлены, и в приложениях к приказу Минфина России от 02.07.2010 № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» из форм отчетности исключена подпись главного бухгалтера<sup>5</sup>.

Как следует из документов Минфина РФ, «полномочия по подписанию бухгалтерской (финансовой) отчетности устанавливаются, как правило, учредительными документами экономического субъекта или решениями соответствующих органов управления последним. В частности, наряду с руководителем экономического субъекта, отчетность может подписываться главным бухгалтером или

<sup>2</sup> Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности. URL: [https://minfin.gov.ru/common/upload/library/2017/01/main/MSFO\\_IAS\\_1.pdf](https://minfin.gov.ru/common/upload/library/2017/01/main/MSFO_IAS_1.pdf)

<sup>3</sup> Presentation of Financial Statements: “...Financial statements (or financial reports) are formal records of the financial activities and position of a business, person, or other entity”. URL: <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/publications/pdf-standards/english/2021/issued/part-a/ias-1-presentation-of-financial-statements.pdf>

<sup>4</sup> Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (последняя редакция). URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_122855/?ysclid=117ryrker363122400](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/?ysclid=117ryrker363122400)

<sup>5</sup> Приказ Минфина РФ от 02.07.2010 № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» (с изм. и доп.). URL: <https://base.garant.ru/12177762/?ysclid=116r4phdbk717123661>

Таблица 1 / Table 1

## Идентификационные признаки финансовой информации / Identifiers of financial information

Признак / Identifier	Содержание / Content	Примеры / Application examples
Форма представления	Индивидуальный показатель. Отчет (группа логически выстроенных показателей). Группа отчетов (отчетность)	Отчет о выполнении кредитной ковенанты. Отчет о финансовых результатах. Годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность
Концепция формирования	Группа международных, юрисдикционных или локальных правил формирования показателя, отчета	МСФО. РСБУ. Учетная политика. Специальные правила, установленные отдельным пользователем или группой
Авторизация	Должно быть установлено лицо (орган), ответственное за подготовку и представление финансовой информации	За подготовку годовой отчетности по РСБУ ответственность несет руководитель экономического субъекта. Ответственным за подготовку иной отчетности может быть назначено любое компетентное лицо, если это не противоречит концепции подготовки финансовой информации
Пользователи	Финансовая информация должна быть ориентирована на приоритетные интересы пользователей	В концепциях общего назначения (МСФО, РСБУ и т.п.) информационные потребности внутренних и внешних пользователей положены в основу унифицированного наполнения отчетности. В концепции специального назначения финансовая информация ориентирована, как правило, на одного приоритетного пользователя — заказчика

Источник / Source: составлено авторами на основе контент-анализа стандартов бухгалтерского учета и аудита / developed by the authors based on content analysis of accounting and auditing standards.

иным должностным лицом, на которое возложено ведение бухгалтерского учета»<sup>6</sup>.

В международной практике отвечающие за корпоративное управление могут назначить в качестве ответственного за подготовку финансовой информации высшее должностное лицо (англ. Chief Executive Officer) или финансового директора (англ. Chief Financial Officer), либо разграничить их обязанности в отношении видов отчетности (финансовая и управленческая) или периода, за который она формируется (годовая или промежуточная)<sup>7</sup>. В любом случае необходимо констатировать, что авторизация ответственности за финансовую информацию — ее ключевой отличительный признак.

<sup>6</sup> Информационное сообщение Минфина России от 19.05.2015 № ИС-учет-2 «Новое в бухгалтерском законодательстве». URL: [https://minfin.gov.ru/ru/document/?id\\_4=62395&ysclid=lnixq2q9qy909458150](https://minfin.gov.ru/ru/document/?id_4=62395&ysclid=lnixq2q9qy909458150)

<sup>7</sup> ACCA Global. URL: [https://www.accaglobal.com/russia/ru/qualifications/russian-language-advanced-diploma/Learningresources/Introduction\\_to\\_Finance\\_and\\_Business\\_Rus/Technical\\_articles/Corporate\\_governance.html](https://www.accaglobal.com/russia/ru/qualifications/russian-language-advanced-diploma/Learningresources/Introduction_to_Finance_and_Business_Rus/Technical_articles/Corporate_governance.html)

Относительно предназначения финансовой информации, т.е. удовлетворения потребностей в ней адресатов, необходимо учитывать, что пользователь (внутренний или внешний) должен быть не только заинтересован в ее достоверности, но и достаточно квалифицирован для ее «чтения» (рис. 2).

Остановимся на первом из наиболее значительных рисков, которые могут возникнуть при рассмотрении финансовой информации — недостаточной квалификации ее потребителей [11]. Часто ими являются внешние контрагенты с прямым финансовым интересом (кредитующие банки и иные заимодавцы), где ключевые экономические решения принимают руководители — профессионального стандарта как такового для них не предусмотрено. Функции, необходимые для поддержки решений, перечислены в соответствующих документах для сотрудников (специалистов по управлению рисками, внутренних аудиторов, бухгалтеров и др.), мнение которых учитывается лицами, ситуационно отвечающими за корпоративное управление.

Таким образом, основная масса пользователей, не владеющих «инсайдерской» финансовой ин-



Рис. 2 / Fig. 2. Ключевые признаки квалифицированного пользователя финансовой информации / Key features of a qualified financial information stakeholder

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

формацией компании, еще и недостаточно квалифицирована, чтобы распознать признаки ошибок и недобросовестных действий в рассматриваемой финансовой отчетности.

#### Признак 2: концепция подготовки финансовой информации

Концепция (правила) подготовки финансовой информации — ключевой признак, отличающий один финансовый отчет от другого. Различают концепции общего и специального назначения. Если речь идет о первой, то предполагается, что отчетность сформирована из общепризнанных, доступных широкому кругу лиц стандартов; концепция специального назначения предполагает специфические требования и правила, сформулированные для узкого круга пользователей и доступные, как правило, только им.

Рассмотрим финансовую информацию как совокупность данных об экономическом субъекте, представляющих ценность для принятия ее пользователями обоснованных решений.

Для получения такой информации все экономические субъекты ведут бухгалтерский учет, следова-

тельно, можно констатировать, что финансовая информация — это данные об объектах бухгалтерского учета. В данном разрезе она представлена на рис. 3.

Укрупненные объекты бухгалтерского учета могут формировать финансовую информацию сразу по нескольким направлениям. Например, если речь идет об основных средствах, необходимы сведения и о стоимости объектов на отчетную дату (объект — активы), и о сумме поступивших основных средств (объект — группа фактов хозяйственной жизни, прирастивших активы и обязательства), и амортизации на отчетную дату (объект — контрарный актив), и начисленной амортизации (объект — расходы). Следовательно, финансовая информация об объектах учета должна быть сформирована, исходя либо из нормативно-правовых, либо ситуационно действующих специальных правил и ограничений (концепции) [12].

«Новейший философский словарь» под ред. А.А. Грицанова дает следующее определение концепции: «Концепция (от лат. *conceptio* — понимание, единый замысел, ведущая мысль) — система взглядов, выражающая определенный способ видения



Рис. 3 / Fig. 3. Состав финансовой информации исходя из характера объектов бухгалтерского учета по временному критерию / The composition of financial information based on the nature of accounting objects by time criterion

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

(“точку зрения”), понимания, трактовки каких-либо предметов, явлений, процессов и презентующая ведущую идею или (и) конструктивный принцип, реализующие определенный замысел в той или иной теоретической знаниевой практике»<sup>8</sup>.

Термин «концепция» был выбран для перевода на русский язык слова *Framework* (от англ. — рамка, осто́в, каркас, структура), так как ни один из русских терминов («правила», «стандарты», «нормы») не могли отразить условный подход к применению стандартов учета и отчетности, исходя из особенностей бизнеса и информационных потребностей пользователей финансовой отчетности; *Framework* — краткое наименование ее концептуальных принципов (англ. *Conceptual Framework for Financial Reporting*), подготовленных Советом по Международным стандартам финансовой отчетности<sup>9</sup>. В связи с имплементацией МСФО в российскую систему учета термин «концепция подготовки отчетности» используется все шире.

<sup>8</sup> Грицанов А. А. Новейший философский словарь. М.: Книжный Дом; 2003. 1280 с.

<sup>9</sup> *Conceptual Framework for Financial Reporting*. URL: <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/publications/pdf-standards/english/2021/issued/part-a/conceptual-framework-for-financial-reporting.pdf>

Анализируемый верификационный признак финансовой информации с позиции ее контроля (подтверждения соответствия необходимым качественным характеристикам) получил развитие в Международной концепции заданий, обеспечивающих уверенность<sup>10</sup>, разработанной Комитетом по международным стандартам аудита и заданиям, обеспечивающим уверенность Международной федерации бухгалтеров (IAASB). Как следует из этого документа, наиболее широко в современной экономической среде используются концепции общего и специального назначения (рис. 4).

Первая включает свод концептуальных принципов и правил подготовки финансовой отчетности, разработанных с целью удовлетворения общих потребностей в финансовой информации широкого круга пользователей и, таким образом, финансовая отчетность общего назначения обладает двумя главнейшими ключевыми признаками:

- общедоступным сводом правил формирования;

<sup>10</sup> *2021 Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements*. URL: <https://www.iaasb.org/publications/2021-handbook-international-quality-control-auditing-review-other-assurance-and-related-services>





Рис. 4 / Fig. 4. Концепции подготовки финансовой отчетности и присущие им ключевые признаки / Conceptual Frameworks for Financial Reporting and their key features

Источник / Source: разработано авторами на основе контент-анализа Международной концепции заданий, обеспечивающих уверенность. URL: [https://minfin.gov.ru/ru/document/?id\\_4=116634-mezhdunarodnaya\\_kontseptsiya\\_zadani\\_obespechivayushchikh\\_uverennost&ysclid=lnj07dgeb669664833](https://minfin.gov.ru/ru/document/?id_4=116634-mezhdunarodnaya_kontseptsiya_zadani_obespechivayushchikh_uverennost&ysclid=lnj07dgeb669664833) / developed by the authors on the basis of Amended International Framework for Assurance Engagements' content analysis. URL: [https://minfin.gov.ru/ru/document/?id\\_4=116634-mezhdunarodnaya\\_kontseptsiya\\_zadani\\_obespechivayushchikh\\_uverennost&ysclid=lnj07dgeb669664833](https://minfin.gov.ru/ru/document/?id_4=116634-mezhdunarodnaya_kontseptsiya_zadani_obespechivayushchikh_uverennost&ysclid=lnj07dgeb669664833)

- неограниченным кругом пользователей.

Финансовая отчетность общего назначения может быть подготовлена на основе одной из концепций — достоверного представления или соответствия.

При следовании концепции достоверного представления финансовая отчетность готовится в соответствии со страновыми или отраслевыми требованиями; при этом признается в явной форме или подразумевается, что обеспечение достоверного представления может потребовать от руководства раскрытия информации в большем объеме, чем предусмотрено этой концепцией, или отступление от ее требований.

В случае применения концепции соответствия также предусматривается выполнение установленных требований, но не предполагается отступлений от правил и дополнительных раскрытий. Финансовая информация (например, комплект налоговых деклараций) при этом зачастую предполагает выбор одного из вариантов учета, однако в данном случае профессиональное суждение

руководства ограничено локальным стандартом в виде учетной политики.

### ВРЕМЕННОЙ КРИТЕРИЙ КАК ЗНАЧИМЫЙ ПРИЗНАК КОНЦЕПЦИИ ПОДГОТОВКИ ФИНАНСОВОЙ ИНФОРМАЦИИ

Существенным критерием релевантности информации для пользователя служит четкое определение даты (периода), на которую (за который) суммированы и систематизированы исходные учетные данные. В силу этого определим виды ключевых дат с точки зрения временного интервала формирования и рассмотрения финансовой информации (рис. 5).

Даты, на которые подготавливается финансовая информация (отчет), носят названия отчетных. Наиболее применяемыми из них являются 31 декабря (дата окончания финансового года), 31 марта, 30 июня, 30 сентября (даты окончания периодов для промежуточной бухгалтерской отчетности, налоговых периодов для некоторых налогов). В РФ

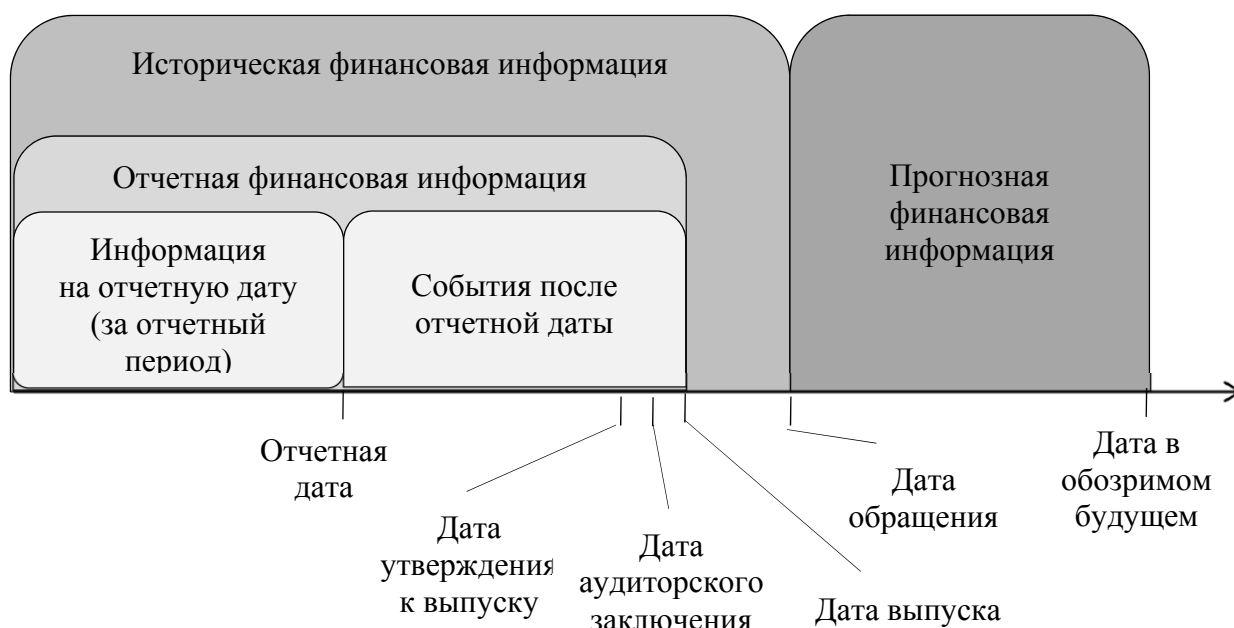


Рис. 5 / Fig. 5. Классификация финансовой информации в зависимости от временного критерия /  
Classification of financial information depending on the temporal criterion

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

отчетным периодом для целей формирования годовой бухгалтерской отчетности в соответствии со ст. 15 Федерального закона «О бухгалтерском учете» является промежуток с 1 января по 31 декабря (включительно), а отчетной датой — 31 декабря (за исключением случаев реорганизации и ликвидации юридического лица). Вследствие этого финансовая информация о «статичных» объектах бухгалтерского учета (активах, капитале, обязательствах) представляется, как правило, по состоянию на 31 декабря отчетного года, а о «динамичных» (группах фактов хозяйственной жизни, доходах, расходах) — за период с 1 января по 31 декабря отчетного года.

Отчетная дата является не только важным, но и наиболее надежным параметром формирования финансовой информации, так как она легко идентифицируется в силу концепции создания финансового отчета или правоустанавливающего документа, регулирующего прекращение деятельности экономического субъекта.

Другой важный параметр — дата выпуска финансовой информации, когда подготовленный отчет (или группа отчетов) становятся доступными широкому кругу пользователей. Термин «выпуск отчетности» не фигурирует в отечественных стандартах бухгалтерского учета и отчетности; он появился в учетно-финансовом глоссарии благодаря Между-

народному стандарту аудита (МСА) 560 «События после отчетной даты», где трактуется как «дата, начиная с которой третьи лица получают возможность ознакомиться с аудиторским заключением и проаудированной финансовой отчетностью»<sup>11</sup>.

Выпуску отчетности предшествуют ее подготовка и утверждение к выпуску. В соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете» термин «подготовка» трактуется как «составление», а понятие «утверждение к выпуску» заменено на «подписание»: «бухгалтерская (финансовая) отчетность считается составленной после подписания ее руководителем экономического субъекта... Утверждение и опубликование бухгалтерской (финансовой) отчетности осуществляются в порядке и случаях, которые установлены федеральными законами и (или) учредительными документами экономического субъекта. В случае опубликования бухгалтерской (финансовой) отчетности, которая подлежит обязательному аудиту, такая бухгалтерская (финансовая) отчетность должна опубликовываться вместе с аудиторским заключением».

<sup>11</sup> Международный стандарт аудита 560 «События после отчетной даты». URL: [https://minfin.gov.ru/ru/document/?id\\_4=116599-mezhdunarodnyi\\_standart\\_audita\\_560\\_sobytiya\\_posle\\_otchetnoi\\_daty](https://minfin.gov.ru/ru/document/?id_4=116599-mezhdunarodnyi_standart_audita_560_sobytiya_posle_otchetnoi_daty)

Данный закон несколько смещает ход событий, указывая, что аудиторское заключение должно быть выпущено после утверждения отчетности, хотя в большинстве случаев порядок действий при формировании финансовой отчетности, например публичного акционерного общества, таков:

- подготовка (составление) отчетности — до 30 (31) марта года, следующего за отчетным;
- выпуск (опубликование) отчетности — в течение трех дней с даты составления аудиторского заключения, выражающего в установленной форме мнения аудиторской организации о ее достоверности, но не позднее трех дней с даты истечения установленного законодательством РФ срока представления обязательного экземпляра составленной годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности (как правило, до 3 апреля или в ближайший рабочий день, если эта дата приходится на выходной день<sup>12</sup>);
- дата выдачи аудиторского заключения должна находиться между двумя вышеуказанными [13];
- утверждение годовой бухгалтерской отчетности общим собранием акционеров (до 30 июня года, следующего за отчетным, в соответствии с п. 1 ст. 47 Федерального закона от 26.12.1995 № 208-ФЗ «Об акционерных обществах»<sup>13</sup>).

Вместо трех названных дат (от подписания до выпуска отчетности) может быть указана одна, если отчетность организации не подлежит обязательному аудиту и руководство субъекта не привлекает аудиторов на инициативной основе (т.е. отчетность не подтверждается заключением независимого аудитора); отчетность может не иметь обязательного требования к опубликованию в случае, когда компания не является эмитентом, участником организованного рынка ценных бумаг (ОРЦБ) и в силу иных требований законодательства. Тогда можно констатировать единственную дату, на которую финансовая информация приобретает статус финансовой отчетности (в РФ — годовой бухгалтерской отчетности) — в момент ее подписания руководством.

<sup>12</sup> Положение Банка России от 30.12.2014 № 454-П (ред. от 25.05.2018) «О раскрытии информации эмитентами эмиссионных ценных бумаг» (зарегистрировано в Минюсте России 12.02.2015 № 35989), п. 71.4. URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_175536/?ysclid=1l7s5q3mz5535904306](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_175536/?ysclid=1l7s5q3mz5535904306)

<sup>13</sup> Федеральный закон от 26.12.1995 № 208-ФЗ «Об акционерных обществах» (ред. от 07.10.2022, с изм. от 19.12.2022). URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_8743/?ysclid=1l7scm18n6788800945](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_8743/?ysclid=1l7scm18n6788800945)

Понимание наличия временных отрезков при формировании финансовой информации чрезвычайно важно. Несмотря на то что она готовится на отчетную дату, для принятия экономических решений пользователям необходимо иметь общую картину, в том числе о событиях, имевших место на дату ее рассмотрения использования или обращения к отчетности.

В частности, на дату подписания годовой бухгалтерской отчетности в ней должны быть отражены:

- объекты бухгалтерского учета на отчетную дату (за отчетный период), учтенные в соответствии с федеральными стандартами и учетной политикой;
- существенные события после отчетной даты.

Как следует из ПБУ 7/98, «...существенное событие после отчетной даты подлежит отражению в бухгалтерской отчетности за отчетный год независимо от положительного или отрицательного его характера для организации»<sup>14</sup>.

Особо заметим, что на составление финансовой годовой отчетности коммерческой организации требуется до 3-х месяцев. За это время происходят события, которые являются либо следствием деятельности экономического субъекта в предыдущие годы, либо — новыми фактами, способными повлиять на его работу в настоящем и будущем (рис. 6). Возникает вопрос: как эти факты отразятся на процессе формирования бухгалтерской отчетности организации за предыдущий год? Ответ на него лежит в поле профессионального суждения лиц, имеющих отношение к подготовке и утверждению отчетности [14].

Очевидно, что большинство событий после отчетной даты содержат определенную опасность для руководства и собственников бизнеса при их представлении (раскрытии) в финансовой отчетности, поскольку могут существенно снизить инвестиционную привлекательность и иные позитивные ожидания пользователей этой отчетности, особенно внешних, имеющих прямой финансовый интерес [15]. Следовательно, события после отчетной даты (как специфический объект бухгалтерского учета), допускающие применение профессионального суждения, следует считать фактором, повышающим вероятность введения пользователей в заблуждение

<sup>14</sup> Приказ Минфина РФ от 25.11.1998 № 56н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету “События после отчетной даты”» (ПБУ 7/98). URL: <https://base.garant.ru/12114110/?ysclid=1l7srjbgzd872020596>

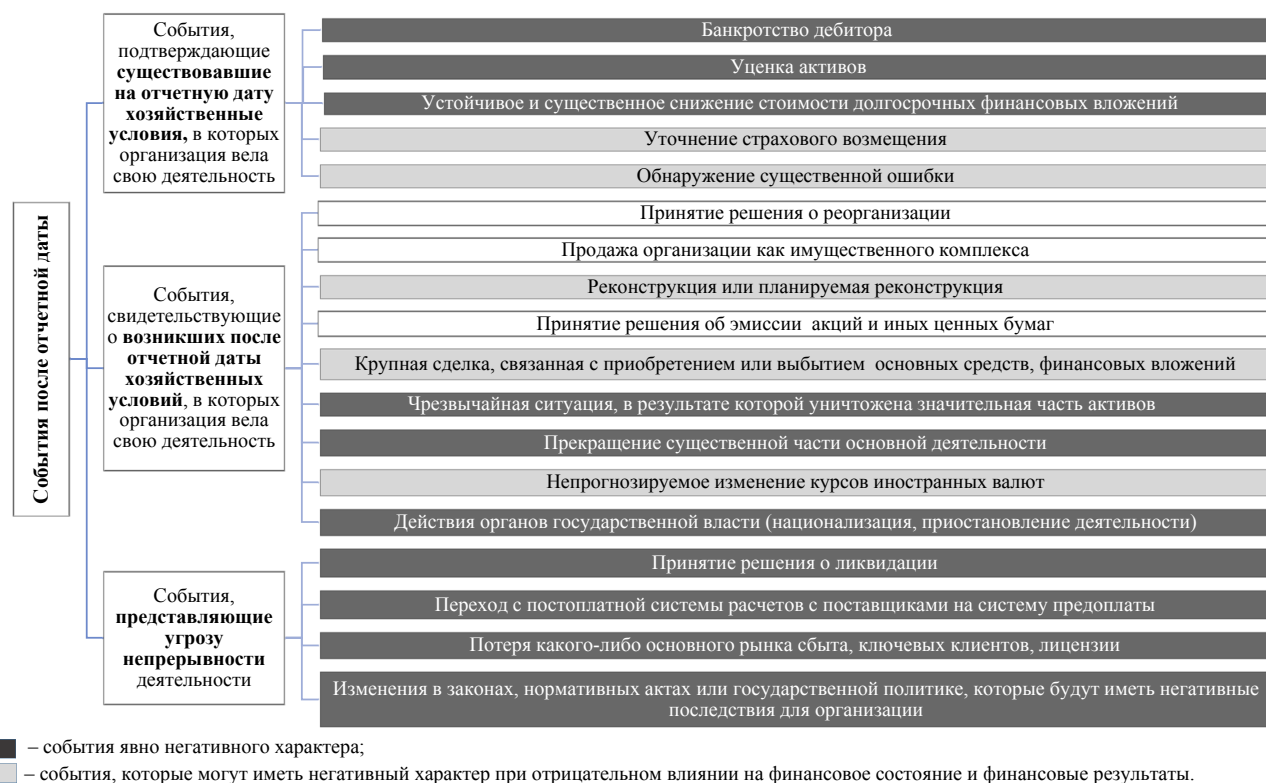


Рис. 6 / Fig. 6. События после отчетной даты, подлежащие раскрытию в финансовой отчетности /  
Events after the reporting date to be disclosed in the financial statements

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

касательно действительного состояния дел экономического субъекта на дату обращения к финансовой отчетности (ее рассмотрения).

В табл. 2 представлены примеры самых нашумевших банкротств XXI в.

Причиной большинства из них послужила огромная долговая нагрузка компаний. Внешние пользователи финансовой отчетности этих организаций были вправе иметь полное представление о предкризисном положении должников, чтобы принять решения о финансовой поддержке, реструктуризации долга или других мерах, которые могли бы минимизировать их потери. Однако существенная информация о событиях после отчетной даты (об отзыве гарантий, существенных ошибках прошлых лет, приведших к несопоставимости финансовой информации по периодам, утрате рынка сбыта и т.п.) до них доведена не была, несмотря на концептуальные требования по ее раскрытию, что и вызвало неожиданные колоссальные финансовые потери.

Можно констатировать, что **историческая финансовая информация** (или финансовая информация прошедших периодов) — это данные не просто

об объектах бухгалтерского учета на отчетную дату (зарегистрированные и оцененные в соответствии с действующей концепцией учета и отчетности), но и о существенных событиях после отчетной даты.

В развитие сформулированного определения исторической финансовой информации (а ею можно признать любой финансовый отчет, составленный в соответствии с правилами) разделим ее на группы в зависимости от охватываемого периода и концептуальных особенностей подготовки (табл. 3).

В контексте предложенной классификации рассмотрим возможные присущие ей риски:

- игнорирование пользователями (налоговыми структурами, органами статистики) существенной информации, возникшей после отчетной, но до даты формирования декларации (отчета). Несмотря на то что пользователи таких данных, как правило, относятся к внешним, с косвенным финансовым интересом либо без него, администрирующая роль этих адресатов нивелирована применительно к существенным событиям после отчетной даты. И если в отношении налоговой информации это не критично в силу периодичности рассмотрения финансовой информации (в основном не реже од-



Таблица 2 / Table 2

**Крупнейшие банкротства XXI в., приведшие к значительным финансовым потерям инвесторов и кредиторов вследствие нераскрытия существенной информации о событиях после отчетной даты / The largest bankruptcies of the 21st century, which led to significant financial losses for investors and creditors due to non-disclosure of material information about events after the reporting date**

Наименование компании / Business entity name	Год банкротства / Year of bankruptcy	Причина / Cause of bankruptcy	Предпосылки существенных финансовых потерь кредиторов и инвесторов / Prerequisites for significant financial losses by creditors and investors
Enron (США)	2001	Огромная долговая нагрузка	Нераскрытие информации об отзыве гарантий по необеспеченным кредитам
WorldCom (США)	2001	Огромная долговая нагрузка, финансовое мошенничество	Нераскрытие информации о выявленной «ошибке» прошлых лет (убытке) в сумме 3,8 млрд долл. США
Conseco (США)	2002	Огромная долговая нагрузка	Нераскрытие информации о приобретении ипотечной компании – «мыльного пузыря» Green Tree
Lehman Brothers (США)	2008	Существенные вложения в ипотечные ценные бумаги, отказ правительства в господдержке	Нераскрытие информации о существенном снижении долгосрочных финансовых вложений
ЗАО «Алтэкс – Группа компаний» (Россия)	2009	Огромная долговая нагрузка, банкротство по инициативе основного акционера	Нераскрытие информации о продаже активов аффилированным лицам
Турфирма «Нева» (Россия)	2014–2015	Невозможность расплатиться с авиаперевозчиками и отелями	Нераскрытие информации об утрате существенного рынка сбыта в Украине, о снижении суммы страхового покрытия по договору страхования гражданской ответственности
Colt Defense (США)	2015	Утрата основного покупателя	Нераскрытие информации об утрате госзаказа на поставку винтовок для армии США

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

ного раза в три месяца), то для статистики, данные которой используются для поддержки текущих и стратегических государственных решений, подобный информационный пробел способен привести к значительным диспропорциям макроэкономического масштаба. Иллюстрацией может послужить содержимое табл. 2 — следует признать, что банкротство экономического субъекта и потери пользователей его финансовой информации (как, например, в случае с *Lehman Brothers*) стали толчком к мировому финансовому кризису последних лет;

- информации, представленной на дату выпуска, присущи меньшие риски в отношении со-

бытий после отчетной даты, так как их раскрытие в отчетности предусмотрено большинством концепций достоверного представления (например, МСФО, российской концепцией подготовки годовой бухгалтерской отчетности). Однако высок риск субъективизма со стороны ответственных лиц при принятии решения о характере и существенности событий после отчетной даты, вследствие чего отдельные важные для пользователей факты и условия могут быть безнаказанно проигнорированы;

- информации, рассматриваемой позже даты ее выпуска (а это самый типичный случай обращения пользователя к отчетности), свойственен риск неосведомленности пользователя о существенных

Таблица 3 / Table 3

**Классификация исторической финансовой информации в зависимости от охватываемого периода и концептуальные признаки ее подготовки / Classification of historical financial information depending on the period covered and conceptual signs of its preparation**

Группа / Group	Охватываемый период / Period covered	Структура финансовой информации / Structure of financial information	Пример финансовой информации / Example of financial information	
			Вид / Type	Концептуальные правила подготовки / Framework
Информация, рассматриваемая на отчетную дату (за отчетный период)	Отчетный период, налоговый период (например, с 1 января до 31 декабря отчетного года)	Сведения об относимых к предмету финансовой информации объектах учета с первого до последнего дня отчетного периода (включительно)	Налоговая отчетность	Налоговый кодекс РФ
			Статистическая отчетность	Федеральный закон от 27.11.2007 № 282-ФЗ «Об официальном статистическом учете и системе Государственной статистики в Российской Федерации», постановление Правительства РФ от 16.02.2008 № 79 «О порядке проведения выборочных статистических наблюдений за деятельностью субъектов малого и среднего предпринимательства»
Информация, рассматриваемая на дату выпуска	Период от начала отчетного периода (например, 1 января отчетного года) до даты выпуска отчетности (например, 31 марта года, следующего за отчетным)	Информация на отчетную дату (за отчетный период). Существенные события после отчетной даты (возникшие или ставшие известными с 1 января года, следующего за отчетным, до даты выпуска)	Годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность	Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»
			Консолидированная финансовая отчетность	Федеральный закон от 27.07.2010 № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности»
Информация на дату обращения	Период от начала отчетного периода (например, 1 января отчетного года) до даты «чтения» отчетности (например, любая дата после опубликования отчетности)	Информация на дату выпуска. События после выпуска финансовой информации	Годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность; консолидированная финансовая отчетность; годовой отчет акционерного общества; кредитная заявка	Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»; Федеральный закон от 27.07.2010 № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности»; внутренние правила пользователей финансовой информации

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

событиях после даты опубликования или иного размещения отчетности. При этом руководство экономического субъекта, готовящего финансовую информацию, обязано раскрывать подобные сведения только до даты утверждения отчетности (ПБУ 7/98, п. 12). При отсутствии какой-либо ответственности за нарушение этого правила было бы излишне оптимистично предполагать, что оно соблюдается большинством экономических субъектов.

В дополнение к сказанному подчеркнем, что более позднее, чем дата ее выпуска, обращение

к финансовой отчетности часто применяется банками, инвесторами; следовательно, риск принятия решения на основе неполной картины хозяйственной жизни потенциального заемщика (объекта инвестирования) для них может оказаться катастрофически высоким.

## ВЫВОДЫ И РЕКОМЕНДАЦИИ

1. Пользователи финансовой отчетности экономических субъектов становятся более требовательными к ее качеству в период неопреде-

ленности прогноза. Для принятия обоснованных решений традиционных бухгалтерских или налоговых отчетов уже недостаточно. С другой стороны, предоставление сведений на грани нарушения коммерческой тайны — не в интересах отчитывающейся организации. В приоритете оказываются те субъекты, которые генерируют данные с соблюдением паритета их релевантности для различных категорий пользователей и достаточной степени раскрытия, т.е. идентифицируют результат учетно-аналитического бизнес-процесса в качестве финансовой информации. Исходя из этого предлагается трактовать последнюю не как синоним финансовой отчетности, а как отчет (группу отчетов), формируемый для конкретных категорий квалифицированных пользователей в соответствии с определенной концепцией и содержащий данные в избранном денежном измерителе, за которые уполномоченное лицо (орган) несет ответственность.

2. Эффективное, целенаправленное использование финансовой информации возможно, только если она обладает определенными качественными характеристиками. Контент-анализ отечественных и международных стандартов учета и аудита позволил прийти к выводу, что такими верификационными признаками являются: форма предоставления (отчет), концепция (достоверного представления, соответствия, специального назначения), ответственность за подготовку и выпуск. Исходя из вышесказанного, можно сформулировать два вывода:

- при невыполнении в процессе подготовки данных хотя бы одного критерия нецелесообраз-

но признавать их финансовой информацией и использовать в этом контексте, так как принципиально снижается качество онтологического базиса нормотворческой или научно-исследовательской деятельности;

- практическая значимость объекта «финансовая информация», верифицируемого по предлагаемым критериям, обеспечивается его проверяемостью, т.е. возможностью обеспечения разумной или ограниченной уверенности в ее достоверности (соответствии этой информации определенным правилам), например посредством аудита.

3. Концептуально финансовой информации, как и любой иной, присущи риски. Однако ее целевое назначение подразумевает большую номенклатуру рисков, нежели только искажение отчетности (подготовленной в соответствии с концепцией достоверного представления) или несоответствие иных традиционных финансовых отчетов (налоговых, статистических и др.). Даже при соблюдении всех концептуальных правил может иметь место риск нерелевантности финансовой информации вследствие событий после отчетной даты. При условии совмещения выпуска и утверждения отчета риски использования финансовой информации крайне высоки, и они тем более значимы, чем дальше друг от друга даты выпуска соответствующей финансовой информации и обращения к ней. Таким образом, качество финансовой информации (в отличие от периодической отчетности) должно не просто гарантироваться постотчетным аудитом, а поддерживаться перманентно применяемыми инструментами внутреннего аудита.

## СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Popa A.F., Nedelea M.A. Research on the Role of the Company's Financial Statements in the Decision-Making Process. *Ceccar business review*. 2022;(3):53–61.
2. Маханько Л.С. Аудит непрерывности деятельности в контексте институционального подхода. *Учет. Анализ. Аудит*. 2023;10(2):19–28.
3. Акатьева М.Д. Организация, планирование, координация и контроль процесса формирования информации в системе бухгалтерского учета. *Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях*. 2018;(10):11–19.
4. Кругляк З.И., Швырева О.И. Система качественных характеристик финансовой информации: национальный аспект. *Аудиторские ведомости*. 2017; (9):40–51.
5. Li J. Innovative Management Study of Financial Accounting in The Information Age. *BCP Business & Management*. 2023;(48):12–15.
6. Алтухова Ю.В., Ширококов В.Г., Алтухов В.П. Законодательство в области бухгалтерского учета в контексте устойчивого развития: французский опыт. *Учет. Анализ. Аудит*. 2016;(3):108–115.
7. Саталкина Е.В. Роль профессионального суждения бухгалтера при подготовке пояснений к финансовой отчетности экономического субъекта. *Учет. Анализ. Аудит*. 2016;(5):41–49.

8. Черникова Л.И., Суворова Т.П. Информатизация и финансизация. Финансовая информация и ее роль в современной экономике. *Российское предпринимательство*. 2009;(1–2):32–35.
9. Румянцева Е.Е. Новая экономическая энциклопедия. М.: Инфра-М; 2005. С. 168.
10. Эскиндаров М.А., Масленников В.В. и др. Современная архитектура финансов России. Монография. М.: Когито-Центр; 2020. 488 с.
11. Савин А.А., Цороев У.Б. Мотивы фальсификации финансовой отчетности и методы ее выявления в ходе аудита. *Экономика и управление: проблемы, решения*. 2018;6(5):239–242.
12. Баранов П.П. Креативный учет в контексте достоверного и добросовестного взгляда: Pro et contra. *Международный бухгалтерский учет*. 2017;20(1):16–34.
13. Булыга Р.П. Классификация и стандартизация финансового контроля и аудита в российской Федерации. *Учет. Анализ. Аудит*. 2017;5:10–17.
14. Богатая И.Н., Евстафьева Е.М. Исследование эволюции методических подходов к бухгалтерскому учету и аудиту оценочных значений в условиях цифровизации. *Учет. Анализ. Аудит*. 2020;7(6):64–74.
15. Козменкова С.В., Цыганов В.И. Аудит финансовой отчетности: особенности исследования законов и нормативных актов. *Международный бухгалтерский учет*. 2020; (4):414–427.

### REFERENCES

1. Popa A.F., Nedelea M.A. Research on the Role of the Company's Financial Statements in the Decision-Making Process. *Ceccar business review*. 2022;(3):53–61.
2. Makhanko L.S. Audit of business continuity in the context of institutional approach. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2023;10(2):19–28. (In Russ.).
3. Akatieva M.D. Organization, planning, coordination and control of the process of generating information in the accounting system. *Buhgalterskij uchet v byudzhetnyh i nekommercheskih organizacijah = Accounting in budgetary and non-profit organizations*. 2018;(10):11–19. (In Russ.).
4. Kruglyak Z.I., Shvyreva O.I. The system of qualitative characteristics of financial information: national aspect. *Auditorskie vedomosti = Audit journal*. 2017; 9:40–51. (In Russ.).
5. Li J. Innovative Management Study of Financial Accounting in The Information Age. *BCP Business & Management*. 2023;(48):12–15.
6. Altukhova Yu.V., Shirobokov V.G., Altukhov V.P. Accounting legislation in the context of sustainable development: French experience. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2016;(3):108–115. (In Russ.).
7. Satalkina E.V. The role of professional judgment of an accountant in the preparation of notes to the financial statements of an economic entity. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2016;(5):41–49. (In Russ.).
8. Chernikova L.I., Suvorova T.P. Informatization and financialization. Financial information and its role in the modern economy. *Rossijskoe predprinimatel'stvo = Russian journal of Entrepreneurship*. 2009;(1–2):32–35. (In Russ.).
9. Rumyantseva E.E. New economic encyclopedia. Moscow: Infra-M; 2005:168. (In Russ.).
10. Eskindarov M.A., Maslennikov V.V. at al. Modern architecture of finance in Russia. Monograph. Moscow: Kogito-Centre; 2020. 488 p. (In Russ.).
11. Savin A.A., Tsoroev U.B. Motives for falsification of financial statements and methods of its detection during the audit. *Ekonomika i upravlenie: problemy, resheniya = Economics and management: problems, solutions*. 2018;6(5):239–242. (In Russ.).
12. Baranov P.P. Creative accounting in the context of a reliable and conscientious view: Pro et contra. *Mezhdunarodnyj buhgalterskij uchet = International accounting*. 2017;20(1):16–34. (In Russ.).
13. Bulyga R.P. Classification and standardization of financial control and audit in the Russian Federation. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2017;(5):10–17. (In Russ.).
14. Bogataya I.N., Evstafieva E.M. Investigation of evolution of methodological approaches to accounting and audit of estimated values in the conditions of digitalization. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2020;7(6):64–74. (In Russ.).
15. Kozmenkova S.V., Tsyganov V.I. Audit of financial statements: features of the study of laws and regulations. *Mezhdunarodnyj buhgalterskij uchet = International accounting*. 2020;(4):414–427. (In Russ.).



**ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ / ABOUT THE AUTHORS**

**Алексей Владимирович Петух** — кандидат экономических наук, доцент кафедры аудита, Кубанский государственный аграрный университет имени И. Т. Трубилина, Краснодар, Россия

**Aleksei V. Petukh** — Cand. Sci. (Econ.), Associate Professor, Associate Professor of Auditing Department, Kuban State Agrarian University named after I. T. Trubilin, Krasnodar, Russia

<https://orcid.org/0000-0003-4273-6879>

Petuh.a@kubsau.ru

**Вадим Викторович Башкатов** — кандидат экономических наук, доцент, и.о. заведующего кафедрой теории бухгалтерского учета, Кубанский государственный аграрный университет имени И. Т. Трубилина, Краснодар, Россия

**Vadim V. Bashkatov** — Cand. Sci. (Econ.), Associate Professor, Head of Accounting Theory's Department, Kuban State Agrarian University named after I. T. Trubilin, Krasnodar, Russia

<https://orcid.org/0009-0000-1039-9156>

*Автор для корреспонденции / Corresponding author:*

Bashkatov.v@kubsau.ru

**Ольга Ивановна Швырева** — кандидат экономических наук, профессор кафедры теории бухгалтерского учета, Кубанский государственный аграрный университет имени И. Т. Трубилина, Краснодар, Россия

**Olga I. Shvyreva** — Cand. Sci. (Econ.), Professor of Accounting Theory's Department, Kuban State Agrarian University named after I. T. Trubilin, Krasnodar, Russia

<https://orcid.org/0000-0002-2964-3187>

Shvyreva.o@kubsau.ru

**Заявленный вклад авторов:**

**А.В. Петух** — обзор литературных источников, подготовка и редактирование текста статьи, формирование выводов.

**В.В. Башкатов** — аналитическое структурирование объекта исследования, разработка структуры статьи, описание результатов.

**О.И. Швырева** — анализ литературных источников, формулирование концептуальных основ исследования, описание результатов и формирование выводов.

**The declared contribution of the authors:**

**A. V. Petukh** — review of literary sources, preparation and editing of the text of the article, the formation of conclusions.

**V. V. Bashkatov** — analytical structuring of the object of study, description of the results.

**O. I. Shvyreva** — analysis of literary sources, formulation of the conceptual foundations of the study, description of the results and formation of the conclusions.

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

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

*Статья поступила в редакцию 10.08.2023; после рецензирования 17.08.2023; принята к публикации 16.10.2023.*

*Авторы прочитали и одобрили окончательный вариант рукописи.*

*The article was submitted on 10.08.2023; revised on 17.08.2023 and accepted for publication on 16.10.2023.*

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

Дискуссия. Корпоративная отчетность: проблемы и пути их решения



ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ

DOI: 10.26794/2408-9303-2023-10-5-38-49  
УДК 657.471.1(045)  
JEL M41

## Развитие функций управленческого учета в системе корпоративного управления

С.Н. Гришкина<sup>а</sup>, К.С. Честнова<sup>б</sup>

<sup>а</sup> Финансовый университет, Москва, Россия

<sup>б</sup> ООО «Инстамарт Технолоджис», Москва, Россия

### АННОТАЦИЯ

Проблемные вопросы развития теории управленческого учета в условиях совершенствования корпоративного управления и повышающихся требований к его информационному обеспечению со стороны различных заинтересованных сторон все чаще становятся объектом изучения отечественных и иностранных специалистов.

**Целью** исследования является определение тенденций развития управленческого учета в условиях цифровизации экономики и трансформации бизнес-процессов под воздействием изменений экономических условий, а также обоснование его новых функций в связи с меняющимися требованиями корпоративного управления и необходимостью совершенствования его информационного обеспечения. Для достижения поставленной цели использовались **методы** синтеза и анализа, абстракции, дедукции и индукции, сравнения и систематизации. Авторами проведен критический анализ существующих взглядов на сущность управленческого учета, его функции и возможные сценарии развития с учетом трансформаций в учетной науке и практике, наблюдающихся в третьем десятилетии XXI в. В процессе работы использовались результаты собственных исследований, полученные в рамках научной школы Финансового университета «Учетно-аналитические и контрольные процессы экономических субъектов информационного общества» и в ходе практической деятельности авторов. На основе анализа литературных источников, требований национальных и международных стандартов отчетности – как бухгалтерской финансовой, так и в области устойчивого развития, действующих практик – учетной и корпоративного управления – выявлены и обоснованы новые функции управленческого учета. Они направлены на формирование и представление более качественных данных в составе корпоративной отчетности, обладающей прогнозной ценностью. Полученные **результаты** могут быть использованы экономическими субъектами при оптимизации учетно-контрольных процессов и разработке внутренних регламентов по управленческому учету, а также субъектами регулирования бухгалтерского учета и профессиональными организациями при разработке рекомендаций в области управленческого учета.

**Ключевые слова:** корпоративное управление; управленческий учет; информационное обеспечение; корпоративная отчетность; финансовая отчетность; устойчивое развитие

**Для цитирования:** Гришкина С.Н., Честнова К.С. Развитие функций управленческого учета в системе корпоративного управления. *Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing.* 2023;10(5):38-49. DOI: 10.26794/2408-9303-2023-10-5-38-49

ORIGINAL PAPER

## Development of Management Accounting Functions in the Corporate Governance System

S.N. Grichkina<sup>а</sup>, K.S. Chestnova<sup>б</sup>

<sup>а</sup> Financial University, Moscow, Russia;

<sup>б</sup> LLC "Instamart Technodlogies", Moscow, Russia

### ABSTRACT

Problematic issues of the development of theory of management accounting in context of improving corporate governance and increasing requirements from various stakeholders to its information support are increasingly becoming the object of research by domestic and foreign scientists. **The purpose** of this study is to identify the

© Гришкина С.Н., Честнова К.С., 2023

trends in the development of management accounting in the conditions of digitalization of the economy, and the transformation of business processes under the influence of changes in business environment as well as justification and substantiation of the new functions of management accounting in connection with the changing requirements of corporate governance and the need to improve its information support. To achieve this goal, **the methods** of synthesis and analysis, abstraction, deduction and induction, comparison and systematization were used, as well as a critical analysis of existing views on the essence of management accounting, its functions and possible development scenarios, taking into account transformations in accounting science and practice observed in the third decade of the XXI century. In the process of work the results of own researches conducted and received within the framework of the scientific school of the Financial University "Accounting-analytical and control processes of economic subjects of information society" and in the course of practical activity of the authors were used. Based on the analysis of literary sources, the requirements of national and international standards in the field of both accounting and financial reporting and in sustainable development, current accounting practices and corporate governance practices, new management accounting functions have been identified and justified, the implementation of which is aimed at the formation and presentation of better quality data and information as part of corporate reporting with predictive value. **The results** obtained can be used by economic entities in optimizing accounting and control processes and developing internal regulations on management accounting, as well as by accounting regulatory entities and professional organizations in developing recommendations in the field of management accounting for various economic entities.

**Keywords:** corporate governance; management accounting; information support; corporate reporting; financial statements; sustainable development

**For citation:** Grichkina S.N., Thesnova K.S. Development of management accounting functions in the corporate governance system. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing.* 2022;10(5):38-49. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2022-10-5-38-49

## ВВЕДЕНИЕ

Применение лучших практик корпоративного управления (КУ) является неременным условием устойчивого развития компании, поскольку недостаточное внимание к вопросам КУ может стать причиной конфликта интересов акционеров, менеджеров, государственных органов, кредиторов и иных заинтересованных сторон. Эффективность КУ достигается, прежде всего, благодаря информационному обеспечению, вопросы повышения качества которого в течение последних лет являются предметом острых дискуссий.

Важнейшим принципом корпоративного управления компании является ее информационная прозрачность, и кодексом КУ установлено, что акционерное общество и его деятельность (как производственно-хозяйственная и финансовая, так и само корпоративное управление) должны быть прозрачными для акционеров, инвесторов и иных заинтересованных лиц<sup>1</sup>. Об этом свидетельствует не только практика раскрытия информации о факторах устойчивого развития компаний (ESG-факторах), международные инициативы

и соответствующие стандарты, но и рекомендации ЦБ РФ<sup>2</sup>.

Основой информационного обеспечения КУ и менеджмента компании является бухгалтерский учет, специфические способы и приемы которого позволяют реализовать собственные функции в процессе достижения информационной прозрачности корпоративных структур для различных заинтересованных сторон. В свою очередь, внедрение лучших практик КУ способствует развитию традиционных учетных функций и появлению новых, связанных с необходимостью формирования и представления в корпоративных отчетах адекватного информационного образа компании. Ознакомление с последним позволяет заинтересованным сторонам организации прогнозировать события для принятия обоснованных решений по поводу взаимодействия с ней в будущем.

Специалисты обычно выделяют два вида бухгалтерского учета: финансовый и управленческий, имеющие сходства и различия, которые проявляются в целях, задачах, предмете, методах и реа-

<sup>1</sup> Письмо Банка России от 10.04.2014 № 06–52/2463 «О Кодексе корпоративного управления». URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/70540276>

<sup>2</sup> Письмо Банка России от 27.12.2021 № ИН-06–28/102 «О раскрытии в годовом отчете публичного акционерного общества отчета о соблюдении принципов и рекомендаций Кодекса корпоративного управления». URL: [https://nokc.org.ru/docs\\_kc/?ysclid=llyuxytsqa933966772](https://nokc.org.ru/docs_kc/?ysclid=llyuxytsqa933966772)

лизуемых функциях. Вместе с тем динамичные изменения экономических процессов в XXI в. и неудовлетворенность качеством информационного обеспечения управления ресурсами на различных уровнях обуславливают трансформацию учетных принципов и правил, в том числе содержащихся в системах национальных и международных учетных стандартов.

Еще в 2017 г. Председателем Совета по Международным стандартам финансовой отчетности (МСФО) были обозначены следующие наиболее общие «претензии» инвесторов и иных заинтересованных сторон к информации финансовой отчетности:

- «финансовая отчетность компании не является источником всей информации для инвесторов;
- имеет место тренд к расширению разрыва между бухгалтерской и рыночной стоимостью компаний;
- финансовая отчетность в узком смысле имеет свои ограничения, в силу чего Совет признает, что пользователи нуждаются в других источниках информации для использования в своих оценках стоимости компании;
- необходимо стимулировать компании, лучше объяснять их стратегии создания стоимости в долгосрочной перспективе» [1].

Данная статья посвящена исследованию взаимосвязи между совершенствованием практики КУ и его информационного обеспечения и развитием принципов управленческого учета, а также обоснованию новых функций управленческого учета в условиях повышения требований к информационному обеспечению КУ со стороны заинтересованных сторон.

## ДИСКУССИЯ

### Концепции корпоративного управления

В настоящее время термин «корпоративное управление» получил достаточно широкое распространение; проблемы его совершенствования являются предметом большого количества дискуссий и научных публикаций, однако до сих пор не существует его единого определения.

В экономической литературе понятие «корпоративное управление» трактуется по-разному; неодинаковы и взгляды на его сущность. Так, С. Масютин [2] рассматривает КУ «как высший уровень управленческой деятельности на предприятиях с акционерной формой собственности»

и описывает его механизм как совокупность следующих элементов:

- управление акционерным (уставным) капиталом с учетом интересов миноритарных и мажоритарных акционеров, менеджмента и других заинтересованных в бизнес-процессе лиц (stakeholders);
- работа с акционерами (регистрация, расчеты по дивидендам, привлечение к управлению и т.п.);
- проведение собраний акционеров;
- разработка дивидендной политики;
- сотрудничество с профессиональными участниками фондового рынка по движению эмитируемых акций;
- культура взаимодействия с внутренней и внешней бизнес-средой.

В соответствии с Принципами международной Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) корпоративное управление представляет собой «систему взаимоотношений между руководством организации, Советом директоров, акционерами и другими заинтересованными лицами. Кроме того, оно является основой для определения целей организации и определения средств достижения этих целей и путей контроля за ее деятельностью. Надлежащее корпоративное управление должно создавать соответствующую заинтересованность как совета директоров, так и руководства организации в следовании целям, отвечающим интересам организации и ее акционеров, а также должно обеспечивать эффективный мониторинг. Наличие эффективной системы корпоративного управления в рамках отдельных организаций, а также в масштабе экономики страны в целом помогает обеспечить должный уровень доверия, необходимый для нормального функционирования рыночной экономики»<sup>3</sup>.

На практике корпоративное управление часто отождествляют с менеджментом, но второе понятие намного шире и связано с вопросом агентских отношений, приобретшим особую актуальность только в XX в. Эта проблема, основой которой является конфликт интересов, обострилась с появлением крупнейших транснациональных корпораций, имеющих подразделения, дочерние

<sup>3</sup> Письмо ЦБ РФ от 06.02.2012 № 14-Т «О рекомендациях Базельского комитета по банковскому надзору “Принципы совершенствования корпоративного управления”». URL: <https://base.garant.ru/70138558/>



организации в различных странах и сложную структуру управления. Теория агентских отношений, разработанная в 1976 г. американскими экономистами М. Дженсенем и У. Меклингом, объясняет коммуникации внутри корпорации и рассматривается названными учеными как совокупность контрактов между менеджерами, акционерами, кредиторами и другими заинтересованными сторонами.

В настоящее время вопросам КУ уделяется достаточно много внимания — разрабатываются и внедряются кодексы корпоративного поведения, реализуются принципы эффективного управления, а фактор корпоративного управления в последние годы, наряду с социальными и экологическими, входит в число принципов устойчивого развития бизнеса.

В РФ проблемам КУ большое внимание уделяет ЦБ РФ — в 2014 г. им был принят новый Кодекс корпоративного управления<sup>4</sup>. В соответствии с этим документом корпоративное управление охватывает систему взаимоотношений между исполнительными органами акционерного общества, его советом директоров, акционерами и другими заинтересованными сторонами, являясь инструментом для определения целей акционерного общества (и средств их достижения), а также обеспечения эффективного контроля за деятельностью общества со стороны акционеров и других заинтересованных сторон.

В современной экономике выделяют две концепции КУ: стоимости капитала акционеров и концепция «соучастников». Первая предполагает сосредоточение усилий на увеличении стоимости капитала акционеров, вторая — на защите интересов всех стейкхолдеров, что в долгосрочной перспективе также приводит к повышению акционерной стоимости [3, с. 44, 45; 4–6].

В последние годы широкое распространение получила вторая концепция, или теория стейкхолдеров, большой вклад в развитие которой внесли ученые Финансового университета, в том числе В.И. Бариленко [4, 5] и О.В. Ефимова [3, 7] — на ее основе изучаются проблемы корпоративной отчетности и качества отчетной информации, в том числе представителями научной школы Финансового университета «Учетно-аналитические

и контрольные процессы экономических субъектов информационного общества». Так, О.В. Ефимова рассматривает корпоративную отчетность как способ взаимодействия с заинтересованными сторонами [7], а О.В. Рожнова предлагает «оценивать текущее состояние отчетности с позиции стейкхолдеров» [8, с. 38].

### ПРОБЛЕМЫ КАЧЕСТВА ИНФОРМАЦИОННОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ КОРПОРАТИВНОГО УПРАВЛЕНИЯ

Одной из острейших проблем информационного обеспечения заинтересованных сторон является прогнозная ценность предоставляемых данных, которую Совет по МСФО включил в «Концептуальные основы представления финансовых отчетов» как условие обеспечения ее уместности (последнее служит основополагающей качественной характеристикой отчетной информации). Однако при этом подчеркивается, что «финансовая информация не обязательно должна представлять собой предсказание или прогноз, чтобы обладать прогнозной ценностью»<sup>5</sup>. Российской Концепцией<sup>6</sup>, как и иными документами в области регулирования бухгалтерского учета в России, такая качественная характеристика учетной информации не предусмотрена.

В настоящее время среди исследователей учетной сферы развернулась дискуссия по поводу того, что является предметом бухгалтерского учета — прошлые или будущие события. В литературе по этой тематике появились публикации, где не просто аргументируется целесообразность использования прогнозной информации при формировании показателей бухгалтерской отчетности, но и приводится перечень объектов бухгалтерского наблюдения будущих событий [9]. О.С. Еремеева представила состав требований к учету будущих событий, содержащихся во всех действующих федеральных стандартах для организаций (ФСБУ или ПБУ) [9, 10]. В то же время другие ученые придерживаются противоположного мнения, указывая на «невозможность существующей системы бухгал-

<sup>4</sup> Письмо Банка России от 10.04.2014 № 06–52/2463 «О Кодексе корпоративного управления». URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/70540276>

<sup>5</sup> Концептуальные основы представления финансовых отчетов. URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_310681/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_310681/)

<sup>6</sup> Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России (одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине РФ, Президентским советом ИПБ РФ 29.12.1997). URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_17312/?ysclid=llz04942ef550651768](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_17312/?ysclid=llz04942ef550651768)

терского учета предвидеть, что ждет предприятие в ближайшее и более отдаленное время, «заглянуть» после отчетного года вперед» [11].

Спорными являются вопросы разграничения целей и функций видов учета. В большинстве учебников по бухгалтерскому финансовому и управленческому учету говорится, что управленческий учет предназначен для решения внутренних задач управления предприятием, является его «ноу-хау», и, в отличие от финансового, субъективен и конфиденциален, но при этом несет основную нагрузку по обеспечению принятия управленческих решений.

В работе К. Друри обозначены следующие функции бухгалтерского учета<sup>7</sup>:

- распределение затрат между реализованной продукцией и товарно-материальными запасами, что необходимо для обеспечения требований внутренней и внешней отчетности;
- предоставление соответствующей информации, помогающей менеджерам более обоснованно принимать решения;
- предоставление данных, необходимых для планирования, контроля и измерения показателей функционирования организации.

Перечень и содержание функций управленческого учета, описанных в научных публикациях, учебниках и учебных пособиях российских специалистов, в том числе подготовленных с участием авторов данной статьи, отражают взгляды исследователей на сущность управленческого учета и его роль в развитии экономики [6, 12, 13]. В настоящее время, как отмечает М. А. Вахрушина, «управленческий учет признан всеми и его необходимость под сомнение учеными не ставится» [14, с. 15], но в то же время существуют разные мнения по поводу его сущности, принципов, решаемых задач.

Выделяют три концепции современного управленческого учета [14, с. 14–15]:

- управленческий учет как производственный (ретроспективный и перспективный);
- управленческий учет как часть системы управления предприятием (он охватывает вопросы анализа, нормирования, планирования, прогнозирования);
- управленческий и финансовый учет как две самостоятельные информационные системы.

<sup>7</sup> Друри К. Управленческий учет для бизнес-решений. Учебное пособие. М.: Юнити-Дана; 2012:18–19.

На наш взгляд, для российской экономики представляется целесообразным рассматривать управленческий учет и развивать его функции в контексте трактовки В. Ф. Палия, рассматривавшего его «как новое прочтение внутрихозяйственного расчета» [15], что подтверждается результатами наших исследований, полученными на практике, в том числе путем определения, в какой степени внедрение отдельных элементов внутрихозяйственного расчета влияет на эффективность сельскохозяйственного производства. Было выявлено, что особенно это влияние проявлялось при формировании в системе внутрихозяйственного расчета оптимального механизма стимулирования работников подразделений и функциональных служб на достижение результатов. В этой связи представляется целесообразным рассматривать мотивацию персонала в качестве важнейшей функции управленческого учета.

Эволюция теории и практики учета и корпоративной отчетности, обусловленная трансформацией «экономики под воздействием мощного прорыва в технологиях сбора, передачи, распространения и обработки информации» [8, с. 38], а также появление требований заинтересованных сторон к таким данным, как сведения о бизнес-моделях компании, ее стратегии и о том, как различные виды капитала будут создавать стоимость в перспективе и т.п. приводят к трансформации управленческого учета, проявляющейся в совершенствовании его традиционных функций и появлении новых.

### **РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ Использование данных управленческого учета при подготовке финансовой отчетности**

Тенденции развития теории и практики различных видов учета, а также финансовой и нефинансовой отчетности свидетельствуют об их интеграции с целью транспарентизации бизнеса и наиболее полного удовлетворения информационных запросов его стейкхолдеров. Причем, как отмечает О. В. Рожнова, это относится не только к информационным запросам «в моменте», но и к тем, «которые у заинтересованных сторон должны, как ожидается, возникнуть хотя бы не в столь отдаленное время» [8, с. 39].

На информацию «конфиденциального» управленческого учета начинают «претендовать» пользователи финансовой отчетности в формате МСФО.

Напомним, что в этой системе начиная с 2009 г. действует МСФО (IFRS) 8 «Операционные сегменты»<sup>8</sup>, заменивший МСФО (IAS) 14 «Сегментная отчетность»<sup>9</sup>, требующий, чтобы основой для выделения отчетных сегментов, информацию о которых компания должна раскрывать в своей публичной (внешней) отчетности, служила управленческая информация. Сравнение требований, содержащиеся в этих документах, приведено в *таблице*.

При этом стоит признать, что даже «старым стандартом при идентификации различий в рисках и выгодах отдельных сегментов предписывалось руководствоваться мнением управленцев. Уже тогда можно было заметить тенденции более широкого использования внутренней управленческой информации для представления в публичной отчетности.

В настоящее время, как показывает анализ, без наличия этих данных не могут быть выполнены требования большинства действующих международных стандартов финансовой отчетности (IAS или IFRS). На наш взгляд, наиболее ярким примером МСФО, требующим применения профессионального суждения на основе внутренней управленческой информации, является МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов»<sup>10</sup>. Напомним, что в соответствии с пунктом 9 данного документа компания должна «на конец каждого отчетного периода оценить, нет ли каких-либо признаков обесценения активов», и в случае наличия хотя бы одного из них — оценить возмещаемую сумму такого (внешнего или внутреннего) актива. Эти процедуры должны проводиться на основе правдивой информации, которая, на наш взгляд, может быть сформирована в системе управленческого учета. МСФО (IAS) 36 предусмотрен только один

признак, имеющий отношение к управленческой отчетности с управленческой отчетностью: «показатели внутренней отчетности указывают на то, что экономическая эффективность актива хуже или будет хуже, чем ожидалось». Для оценки остальных признаков также целесообразно использовать данные управленческого учета, поскольку они не формируются в системе традиционного текущего бухгалтерского учета даже при наличии достаточно разветвленной системы аналитических счетов.

Развитие системы МСФО, направленное на повышение качества отчетной информации (что проявляется в предоставлении пользователям возможности формировать на ее основе точные прогнозы в отношении отчитывающейся организации) приводит к появлению новых требований. Их выполнение связано с принятием профессионального суждения и использованием прогнозных оценок, в том числе применительно к используемым бизнес-моделям компании. Так, МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты» требует для определения метода оценки финансовых инструментов «классифицировать финансовые активы как оцениваемые впоследствии по амортизированной стоимости, справедливой стоимости через прочий совокупный доход или справедливой стоимости через прибыль или убыток, исходя из бизнес-модели, используемой организацией для управления финансовыми активами...»<sup>11</sup>. Кроме того, этим стандартом с 1 января 2018 г. введено правило, в соответствии с которым компании обязаны признавать убытки в связи с формированием резерва под ожидаемые кредитные убытки, которые возникнут на протяжении срока действия финансового актива в случае, если кредитный риск по данному активу значительно увеличился с момента первоначального признания. Информация о бизнес-модели организации, используемой для управления финансовыми активами, а также о кредитных рисках, связанных с конкретным активом, может быть сформирована в системе управленческого учета, причем не только традиционного, но и стратегического. Анализ финансовой отчетности компаний, применяющих МСФО (IFRS)

<sup>8</sup> Международный стандарт финансовой отчетности МСФО (IFRS) 8 «Операционные сегменты» (введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н). URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_193570/?ysclid=llz0t3ur9y454740224](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193570/?ysclid=llz0t3ur9y454740224)

<sup>9</sup> Международный стандарт финансовой отчетности МСФО (IAS) 14 «Сегментная отчетность». URL: [http://amac.md/Biblioteca/data/22/11/2/04/MSFO\\_RU-10-1.html](http://amac.md/Biblioteca/data/22/11/2/04/MSFO_RU-10-1.html)

<sup>10</sup> Международный стандарт финансовой отчетности МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» (введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н). URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_193674/?ysclid=llz19hnu7e596979160](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193674/?ysclid=llz19hnu7e596979160)

<sup>11</sup> Международный стандарт финансовой отчетности МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты» (введен в действие на территории Российской Федерации в редакции 2014 г. приказом Минфина России от 27.06.2016 № 98н). URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_202060/?ysclid=llz1c0qeg2611497749](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_202060/?ysclid=llz1c0qeg2611497749)

Таблица / Table

**Требования к выделению операционных (хозяйственных) сегментов МСФО (IAS) 14 «Сегментная отчетность» и МСФО 8 (IFRS) 8 «Операционные сегменты» / Requirements for identifying of operating (business) segments based on IAS 14 “Segment Reporting” and IFRS 8 “Operating Segments”**

Определения и характеристики операционного (хозяйственного) сегмента / Definitions and characteristics of the operating (business) segment	МСФО (IFRS) 8 «Операционные сегменты» / IFRS 8 “Operating Segments”	МСФО (IAS) 14 «Сегментная отчетность» / IFRS IAS 14 “Segment reporting”
Определение сегмента	Операционный сегмент – это компонент организации, осуществляющий деятельность, от которой он может получать выручку и на которую нести расходы (включая выручку и расходы, связанные с операциями с другими компонентами той же организации)	Хозяйственный сегмент – это отличимый составной элемент компании, занятый в производстве отдельного товара (предоставлении услуги) или группы связанных товаров или услуг, подвергающийся рискам и получающий выгоды иные, чем другие сегменты компании, подвергающиеся рискам и выгодам
Условия выделения	Результаты его операционной деятельности регулярно анализируются руководством организации, принимающим операционные решения, чтобы принять решения о распределении ресурсов сегменту и оценить результаты его деятельности	Характер товаров или услуг; характер производственных процессов; тип или класс клиента для товаров или услуг; методы, используемые для распространения товаров или предоставления услуг; характер регулирующей среды, например банковские, страховые и коммунальные предприятия

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

9, показал, что при признании резерва под ожидаемые кредитные убытки используются различные процедуры для выявления кредитных рисков [16]: тестирование, применение статистических данных и экспертных оценок для определения вероятности дефолта и уровня потерь в случае, если он произойдет. Очевидно, что эти процедуры выходят за рамки бухгалтерского финансового учета, и их целесообразно реализовывать в системе управленческого учета.

Перечень требований МСФО, которые представляется возможным выполнить только при наличии внутренней информации, сформированной в системе управленческого учета, можно было бы продолжить. Причем в ряде случаев такие данные могут быть получены с помощью сотрудников других функциональных служб. К примеру, прогнозы относительно исхода судебного разбирательства, на основании которого признается оценочное

обязательство, могут сделать специалисты юридической службы. Задача же учетного персонала заключается в регистрации подобных сведений, их интерпретации, анализе, документировании и представлении.

Таким образом, появляются новые задачи управленческого учета, обусловленные требованиями МСФО широко применять профессиональное суждение при формировании показателей финансовой отчетности и составлении пояснений к отчетным формам на основе внешней и внутренней информации. В связи с этим в системе управленческого учета следует выделить отдельный функциональный блок с таким названием, как «формирование и интерпретация данных для заполнения отчетных форм и пояснений к ним в системе финансовой отчетности».

Использование данных управленческого учета для определения показателей отчетности не



является новшеством. Известно, что для формирования финансовой отчетности традиционно осуществлялось «распределение затрат между реализованной продукцией и товарно-материальными запасами», что необходимо для достоверного представления статей «Запасы» в бухгалтерском балансе и «Себестоимость продаж» — в отчете о финансовых результатах. Е. М. Дусаева, указывая на отдельные функции управленческого учета, которые «выполняются в рамках решения задач финансового учета», правомерно выделяет такую его функцию, как «формировании полной и достоверной информации о фактической себестоимости продукции, выявлении финансовых результатов деятельности в целом по предприятию, структурным подразделениям и видам выпускаемой продукции, работ и услуг»<sup>12</sup>.

Однако это лишь небольшая доля тех проблем, которые должны решаться в системе управленческого учета для достоверного представления всех иных показателей в финансовых отчетах и пояснениях к ним.

### **ИНФОРМАЦИОННОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ ПРОЦЕССА ПОДГОТОВКИ ESG-ОТЧЕТНОСТИ**

Современные тенденции в развитии информационного обеспечения КУ и корпоративной отчетности тесно связаны с концепцией устойчивого развития и необходимостью предоставления данных о ESG-факторах компании. Все больше внимания уделяется раскрытию в корпоративной отчетности нефинансовой информации, что обусловлено имеющимися недостатками (ограничениями) финансовой отчетности, о чем говорится в работах ученых Финансового университета [17–21].

В настоящее время действуют многочисленные стандарты, руководства, рекомендации, которыми организации могут пользоваться для подготовки отчетности в области устойчивого развития (ESG-отчетности). Наличие большого количества документов приводит к проблемам сопоставимости и достоверности информации, что связано со сложностями ее подтверждения. В этой связи положительным является создание в 2021 г. в структуре Фонда МСФО Совета по международным стандартам в области устой-

чивого развитие (СМСУР), задачи которого заключаются в разработке комплекта стандартов раскрытия информации в области устойчивого развития, взаимодополняющих МСФО. Оба комплекта стандартов призваны обеспечить предоставление высококачественных, прозрачных и сопоставимых данных, полезных инвесторам и другим заинтересованным сторонам при принятии экономических решений. В июне 2023 г. СМСУР опубликовал первые документы: МСФО S 1 «Общие требования к раскрытию финансовой информации, связанной с устойчивым развитием» и МСФО S 2 «Раскрытие информации, связанной с климатом». Стандарты вступят в силу с 1 января 2024 г., однако обязательность их применения в отдельных странах будет зависеть от решений национальных органов.

На данный момент не существует единого мнения по поводу информационного источника составления и представления ESG-отчетности. В то же время в работах М. А. Вахрушиной [14], О. В. Рожновой [22], В. И. Бариленко [5], М. В. Мельник [23], А. Н. Бобрышева [24] и др. говорится о целесообразности использования для этих целей системы управленческого учета. Мы согласны с тем, что формировать публичную отчетность об устойчивом развитии бизнеса (интегрированную и нефинансовую отчетность) можно с помощью управленческого учета — методические аспекты этого процесса изложены нами в публикациях применительно к компаниям автомобильной отрасли [25, 26].

Подчеркнем, что развитие корпоративной отчетности (в том числе ESG-отчетности), и обоснованность формирования данных для ее подготовки в системе управленческого учета обуславливают выделение в составе последней отдельного информационного блока «формирование внутренней информации для подготовки и представления отчетности об устойчивом развитии бизнеса (ESG-отчетности)».

### **ВЫВОДЫ**

Информирование стейкхолдеров компании о различных аспектах ее деятельности является важнейшим принципом корпоративного управления. Для его реализации в учетной теории и практике (как в России, так и за рубежом) проводятся мероприятия, направленные на развитие учетных функций, в том числе функций управленческого учета.

<sup>12</sup> Дусаева Е. М. Управленческий учет. Пособие для практических занятий. М.: Агропрогресс; 2002:252 с.

Стейкхолдеры все больше интересуются сведениями о том, как организация способна создавать ценность в кратко-, средне- и долгосрочном периодах, хотят иметь информацию о бизнес-модели компании, а также о том, как она планирует выполнять свои обязательства (в том числе экологического и социального характера) перед различными сторонами. Для формирования собственных прогнозов пользователям отчетной информации в одинаковой степени необходимы правдивые финансовые и нефинансовые данные, обладающие прогнозной ценностью, которые подтверждены аудиторами.

Система управленческого учета, созданная в результате разделения бухгалтерского учета на две подсистемы, может и должна быть трансформирована для выполнения новых задач. Как отмечает О. В. Рожнова, управленческий учет «становится глобальной учетной наукой», его целесообразно рассматривать как состоящий из нескольких направлений [22], в рамках которых решаются задачи оперативного и стратегического управления, информационного обеспечения КУ и транспарентизации бизнеса.

Развитие института корпоративной отчетности, в составе которого, наряду с финансовой, содержится приобретающая все более важное значение нефинансовая информация о факторах устойчивого развития бизнеса (ESG-отчетность), приводит к целесообразности развития функций управленческого учета в направлении информационной поддержки ESG-отчетности.

Система финансовой отчетности также находится в процессе постоянной трансформации; содержащиеся в ней ретроспективные сведения в большой степени основываются на прогнозных оценках, что позволяет пользователям формировать на ее основе собственные прогнозы, в том числе прогнозировать будущие потоки денежных средств.

Однако для выработки подобных оценок необходима и внутренняя управленческая информация, в том числе о влиянии факторов внешней среды, поэтому появляющиеся новые функции управленческого учета целесообразно объединить в новый функциональный блок.

Традиционная функция управленческого учета — «обеспечение руководителей всех уровней управления информацией, необходимой для текущего планирования, контроля и принятия оперативных управленческих решений в разрезе

структурных подразделений, видов деятельности и сегментов рынка» [12, с. 20] — дополняется прогностической. Руководству компании необходимы данные как о фактически достигнутых ее операционными сегментами результатах, так и о цепочке создания ценности, рисках и угрозах компании, внешних факторах, оказывающих влияние на ее возможность обеспечивать непрерывность деятельности и увеличение стоимости в долгосрочной перспективе.

Таким образом, динамично меняющийся внешний мир и внутренние условия развития компаний, повышение требований к качеству информационного обеспечения корпоративного управления приводят к появлению новых функций управленческого учета и, соответственно, трансформации его системы.

Изучение литературных источников, а также анализ практики и информационного обеспечения КУ позволило выделить три функциональных блока в системе современного управленческого учета:

- формирование, интерпретация, анализ и представление информации руководству компании, ее сегментов и функциональных служб с целью информационной поддержки принятых ими управленческих решений тактического и стратегического характера;
- формирование и интерпретация данных для заполнения отчетных форм и пояснений к ним в системе финансовой отчетности;
- формирование внутренней информации для подготовки и представления ESG-отчетности.

Внутри каждого блока можно выделить отдельные функции управленческого учета, которые будут меняться в зависимости от отраслевых особенностей, размера компании, ее бизнес-модели и иных факторов.

Предлагаемые функциональные блоки могут использоваться при построении эффективной системы управленческого учета в экономических субъектах, а также при внедрении в организациях цифровых инструментов для оптимизации учетно-контрольных процессов. Результаты исследования могут быть полезны при разработке рекомендаций (стандартов управленческого учета) Минфином России и при подготовке документов в области регулирования управленческого учета профессиональными организациями, отраслевыми министерствами и ведомствами.

## СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Скобарев В. Ю. Единая система международных стандартов отчетности в области устойчивого развития: мечта или реальная перспектива? URL: <https://media.rspp.ru/document/1/f/b/fbcbf5c21483098d4d297f71fb8540ed.pdf>
2. Масютин С. Корпоративное управление в России: первые шаги. *Консультант*. 2005;(5):79–81.
3. Ефимова О. В. Корпоративная отчетность как способ взаимодействия с заинтересованными сторонами. *Аудиторские ведомости*. 2015;(9):43–54.
4. Бариленко В. И. Влияние теории стейкхолдеров на развитие современного экономического анализа. Монография. М.: КноРус; 2022. 220 с.
5. Бариленко В. И., Ефимова, О. В., Гришкина С. Н. и др. Учетно-аналитическое и контрольное обеспечение устойчивого развития экономических субъектов. Монография. М.: КноРус; 2018. 258 с.
6. Гришкина С. Н. Информационное обеспечение устойчивого развития аграрного сектора экономики: теория, методология, практика Монография. М.: Русайнс; 2018. 79–81226 с.
7. Ефимова О. В. Корпоративная отчетность как способ взаимодействия с заинтересованными сторонами». *Аудиторские ведомости*. 2015;(9):43–54.
8. Рожнова О. В. Принципы развития корпоративной отчетности в третьем десятилетии XXI века. *Аудиторские ведомости*. 2022;(4):37–41.
9. Еремеева О. С. Учет будущих событий: Объекты бухгалтерского наблюдения. *Аудитор*. 2020;6(6):40–46.
10. Еремеева О. С. Бухгалтерский учет будущих событий в федеральных стандартах. *Аудитор*. 2018;4(6):23–29.
11. Ивашкевич И. Б. Проблемы теории управленческого учета и контроллинга. *Международный бухгалтерский учет*. 2016;(14):32–46.
12. Курманова А. Х. Реализация функций управленческого учета в интегрированной учетной системе сельскохозяйственной организации. *Международный бухгалтерский учет*. 2014;(44):16–32.
13. Гришкина С. Н. Проблемы финансового, управленческого и статистического учета в АПК. Монография. М.: Финансовый университет; 2012. 140 с.
14. Вахрушина М. А. Проблемы и перспективы развития российского управленческого учета. *Международный бухгалтерский учет*. 2014;(33):12–22.
15. Палий В. Ф., Палий В. В. Управленческий учет — новое прочтение внутрихозяйственного расчета. *Бухгалтерский учет*. 2000;(17):58–62.
16. Grishkina S., Sidneva V., Skalkin V., Shcherbinina Yu., Astakhova E. Accounting and macroeconomic issues of assessing financial instruments in the preparation of financial statements. *Advances in intelligent systems and computing systems*. 2020;(1114):175–184.
17. Булыга Р. П., Рожнова О. В., Сафонова И. В. Развитие учетно-аналитического инструментария в целях обеспечения стратегической прозрачности малого и среднего бизнеса. *Проблемы экономики и юридической практики*. 2021;(5):64–71.
18. Ефимова О. В., Рожнова О. В. Стратегия гармонизации финансовой и нефинансовой отчетности в области раскрытий климатических рисков. *Учет. Анализ. Аудит*. 2020;3(7):18–25.
19. Рожнова О. В., Сафонова И. В. Методические аспекты повышения прозрачности раскрытия информации о непрерывности деятельности в отчетности ПАО. *Аудиторские ведомости*. 2021;(3):43–49.
20. Гришкина С. Н., Сиднева В. П. Проблемы формирования и представления корпоративной отчетности в организациях АПК М.: Русайнс; 2020. 168 с.
21. Сафонова И. В. Нефинансовая отчетность в фокусе ESG-трансформации: глобальная повестка. *Аудиторские ведомости*. 2021;(4):28–33.
22. Рожнова О. В. Управленческий учет как глобальная учетная наука *Учет. Анализ. Аудит*. 2015;(6):17–25.
23. Мельник М. В. Система показателей для интегрированной отчетности. *Экономика и управление: проблемы, решения*. 2019;15(3):58–64.
24. Бобрышев Е. Н., Звягин С. А., Кемпф А. А. Особенности ведения бухгалтерского учета при формировании интегрированной отчетности в сельскохозяйственных организациях. *Международный бухгалтерский учет*. 2023;26(7):731–753.

25. Гришкина С. Н., Честнова К. С. Формирование в системе управленческого учета показателей для оценки устойчивого развития компаний (на примере автомобильной отрасли). *Аудитор*. 2021;7(6):22–29.
26. Честнова К. С. Методические аспекты формирования нефинансовых показателей в системе управленческого учета компаний автомобильной отрасли. *Экономика. Бизнес. Банки*. 2022;2 (64):101–110.

## REFERENCES

1. Skobarev V. Yu. Unified system of international reporting standards in the field of sustainable development: a dream or a real prospect? URL: <https://media.rspp.ru/document/1/f/b/fbcbf5c21483098d4d297f71fb8540ed.pdf>
2. Masyutin S. Corporate governance in Russia: the first steps. *Konsultant = Consultant*. 2005;(5):79–81. (In Russ.)
3. Efimova O. V. Corporate reporting as a way of interaction with stakeholders. *Auditorskie vedomosti = Audit statements*. 2015;(9):43–54. (In Russ.).
4. Barilenko V. I. The influence of stakeholder theory on the development of modern economic analysis. A Monograph. Moscow: Knorus; 2022. 220 p. (In Russ.).
5. Barilenko V. I., Efimova, O. V., Grishkina S. N. et al. Accounting, analytical and control support of sustainable development of economic entities. Monograph. Moscow: Knorus; 2018. 258 p. (In Russ.).
6. Grishkina S. N. Information support of sustainable development of the agricultural sector of the economy: theory, methodology, practice. A Monograph. Moscow: Rusains; 2018. 226 p. (In Russ.).
7. Efimova O. V. Corporate reporting as a way of interaction with stakeholders. *Auditorskie vedomosti = Audit statements*. 2015;(9):43–54. (In Russ.).
8. Rozhnova O. V. Principles of corporate reporting development in the third decade of the XXI century. *Auditorskie vedomosti = Audit statements*. 2022;(4):37–41. (In Russ.).
9. Ereemeeva O. S. Accounting for future events: Objects of accounting supervision. *Auditor = Auditor*. 2020;6(6):40–46. (In Russ.).
10. Ereemeeva O. S. Accounting of future events in federal standards. *Auditor = Auditor*. 2018;4(6):23–29. (In Russ.).
11. Ivashkevich I. B. Problems of the theory of management accounting and controlling. *Mezhdunarodny buhgalterskij uchet = International accounting*. 2016;(14):32–46. (In Russ.).
12. Kurmanova A. H. Implementation of management accounting functions in the integrated accounting system of an agricultural organization. *Mezhdunarodny buhgalterskij uchet = International accounting*. 2014;(44):16–32. (In Russ.).
13. Grishkina S. N. Problems of financial, managerial and statistical accounting in agriculture. Monograph. Moscow: Financial University; 2012. 140 p. (In Russ.).
14. Vakhrushina M. A. Problems and prospects of development of Russian management accounting. *Mezhdunarodny buhgalterskij uchet = International accounting*. 2014;(33):12–22. (In Russ.).
15. Paliy V. F., Paliy V. V. Managerial accounting — a new reading of on-farm calculation. *Buhgalterskiy uchet = Accounting*. 2000;(17):58–62. (In Russ.).
16. Grishkina S., Sidneva V., Skalkin V., Shcherbinina Yu., Astakhova E. Accounting and macroeconomic issues of assessing financial instruments in the preparation of financial statements. *Advances in intelligent systems and computing systems*. 2020;(1114):175–184.
17. Bulyga R. P., Rozhnova O. V., Safonova I. V. Development of accounting and analytical tools in order to ensure strategic transparency of small and medium-sized businesses. *Problemy ekonomiki i uridicheskoy praktiki = Problems of economics and legal practice*. 2021;(5):64–71. (In Russ.).
18. Efimova O. V., Rozhnova O. V. Strategy of harmonization of financial and non-financial reporting in the field of disclosures of climate risks (part 1). *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Audit*. 2020;3(7):18–25. (In Russ.).
19. Rozhnova O. V., Safonova I. V. Methodological aspects of increasing transparency of disclosure of information on the continuity of activities in the reporting of PJSC. *Auditorskie vedomosti = Audit statements*. 2021;(3):43–49. (In Russ.).



20. Grishkina S. N., Sidneva V. P. Problems of formation and presentation of corporate reporting in agribusiness organizations. Moscow: RuScience; 2020. 168 p. (In Russ.).
21. Safonova I. V. Non-financial reporting in focus of ESG transformation: global agenda. *Auditorskie vedomosti = Audit statements*. 2021;(4):28–33. (In Russ.).
22. Rozhnova O. V. Managerial accounting as a global accounting science. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Audit*. 2015;(6):17–25. (In Russ.).
23. Melnik M. V. System of indicators for integrated reporting. *Ekonomika I upravlenie: problemy I resheniya = Economics and management: problems, solutions*. 2019;15(3):58–64. (In Russ.).
24. Bobryshev E. N., Zvyagin S. A., Kempf A. A. Features of accounting in the formation of integrated reporting in agricultural organizations. *Mezhdunarodny buhgalterskij uchet = International accounting*. 2023;26(7):731–753. (In Russ.).
25. Grishkina S. N., Chestnova K. S. Formation of indicators in the management accounting system for assessing the sustainable development of companies (on the example of the automotive industry). *Auditor = Auditor*. 2021;7(6):22–29. (In Russ.).
26. Chestnova K. S. Methodological aspects of the formation of non-financial indicators in the management accounting system of companies in the automotive industry. *Ekonomika. Biznes. Banki = Economics. Business. Banks*. 2022;2(64):101–110. (In Russ.).

## ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ / ABOUT THE AUTHORS

**Светлана Николаевна Гришкина** — доктор экономических наук, профессор, профессор департамента аудита и корпоративной отчетности факультета налогов, аудита и бизнес-анализа, Финансовый университет, Москва, Россия

**Svetlana N. Grichkina** — Dr. Sci. (Econ.), Professor, Professor of the Department of Auditing and Corporate Reporting of the Department of Taxes, Auditing and Business Analysis, Financial University, Moscow, Russia

<https://orcid.org/0000-0002-4925-1121>

Автор для корреспонденции / Corresponding author:

Sgrishkina@Fa.Ru

**Ксения Сергеевна Честнова** — магистр экономики, старший финансовый аналитик ООО «Инстамарт Технолоджис», Москва, Россия

**Kseniya S. Chestnova** — Master of Economics, Senior Financial Analyst at Instamart Technologies LLC, Moscow, Russia

<https://orcid.org/0000-0002-2683-1035>

katkovaser@mail.ru

Конфликт интересов: авторы заявляют об отсутствии конфликта интересов.

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

Статья поступила в редакцию 21.08.2023; после рецензирования 18.09.2023; принята к публикации 09.10.2023.

Авторы прочитали и одобрили окончательный вариант рукописи

The article was submitted on 21.08.2023; revised on 18.09.2023 and accepted for publication on 09.10.2023.

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

## ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2023-10-5-50-60  
УДК 336.531.2(045)  
JEL H56

## Мировая практика применения мер государственной поддержки организаций оборонно-промышленного комплекса

А.Н. Амерсланова, И.В. Пашнин

Финансовый университет, Москва, Россия

### АННОТАЦИЯ

Статья посвящена аналитическому обзору мировых практик по осуществлению мер государственной поддержки организаций оборонно-промышленного комплекса (ОПК). **Целью** исследования явилось изучение международного опыта в данной области и определение его применимости в контексте развития ОПК Российской Федерации. Актуальность данной работы обусловлена необходимостью обеспечения решения оперативных и стратегических задач ОПК РФ в условиях санкционного давления со стороны отдельных стран и важностью оценки имеющихся мер государственной поддержки организаций комплекса. В ходе исследования проанализирована американская Программа поддержки организаций оборонной промышленности, которая реализуется в США с 2019 г. и основывается на развитии сотрудничества между государственными и частными предприятиями, относящимися к научной сфере, ОПК, а также органами местного самоуправления. Структура Программы предусматривает формирование сообщества, объединяющего заинтересованные стороны для обеспечения устойчивого развития и конкурентоспособности ОПК. В рамках изучения европейского опыта рассмотрена деятельность Европейского фонда обороны, основанного в 2021 г. по инициативе Комиссии по поддержке оборонного сотрудничества Евросоюза и ориентированного на поддержку и развитие европейского ОПК путем финансирования инновационных исследований, разработок и совместных проектов международного значения. Основные цели фонда включают повышение автономии и конкурентоспособности в области оборонной промышленности, а также стимулирование интеграции и сотрудничества между странами – членами ЕС. В **результате** работы были сделаны выводы о том, какие идеи из международной практики могли бы быть применены для развития ОПК Российской Федерации. Результаты исследования могут быть использованы Федеральным Собранием Российской Федерации, Правительством Российской Федерации, Министерством обороны Российской Федерации, Фондом перспективных исследований и другими государственными структурами и организациями, определяющими политику в области регулирования ОПК, в качестве предложений для дальнейшего развития мер государственной поддержки в Российской Федерации.

**Ключевые слова:** оборонно-промышленный комплекс; Программа поддержки организаций оборонной промышленности; Европейский фонд обороны; государственная поддержка; государственная программа; научные исследования

**Для цитирования:** Амерсланова А.Н., Пашнин И.В. Мировая практика применения мер государственной поддержки организаций оборонно-промышленного комплекса. *Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing.* 2023;10(5):50-60. DOI: 10.26794/2408-9303-2023-10-5-50-60

## ORIGINAL PAPER

## World Practice of Applying State Support Measures for Organizations of the Military-Industrial Complex

A. N. Amerlanova, I. V. Pashnin

Financial University, Moscow, Russia

### ABSTRACT

The article is devoted to an analytical review of the best global practices in the implementation of measures of state support for organizations of the military-industrial complex (MIC). **The purpose** of the research was to study international experience in this area and determine its applicability in the context of the development of the Russian Federation's MIC. The relevance of this work is determined by the need to ensure the solution of operational and

© Амерсланова А.Н., Пашнин И.В., 2023

strategic tasks of the Russian Federation's military-industrial complex in the conditions of sanctions pressure from certain countries and the importance of assessing the available measures of state support for organisations of the complex. The study analyses the American Defense Manufacturing Community Support Program, which has been implemented in the United States since 2019. The program is based on the development of cooperation between public and private organizations, including enterprises of the military-industrial complex, scientific organizations, as well as local governments. The structure of the program provides for the formation of a community that brings together stakeholders to ensure sustainable development and competitiveness of the defense industrial complex. As part of the study of European experience, the activities of The European Defense Fund, established in the European Union in 2021 on the initiative of the Commission for the Support of Defense Cooperation of the European Union, were examined. The fund is focused on supporting and developing the European defense-industrial complex by financing innovative research, development and joint projects of international importance. The main objectives of the fund include increasing autonomy and competitiveness in the defense industry, as well as promoting integration and cooperation between the member states of the European Union. Within the framework of the article, each practice was analyzed, and conclusions have been drawn about what ideas from international practice could be applied in the development of the defense-industrial complex of the Russian Federation. **The results** of the study can be used by the Federal Assembly of the Russian Federation, the Government of the Russian Federation, the Ministry of Defense of the Russian Federation, the Foundation for Advanced Studies and other state structures and organizations that determine the policy in the field of defense industry regulation as proposals for further development of state support measures in the Russian Federation.

**Keywords:** military-industrial complex; The Defense Manufacturing Community Support Program; The European Defence Fund; governmental support; government program; scientific research

**For citation:** Amerlanova A.N., Pashnin I.V. World practice of applying state support measures for organizations of the military-industrial complex. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing.* 2023;10(5):50-60. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2023-10-5-50-60

## ВВЕДЕНИЕ

В настоящее время организации оборонно-промышленного комплекса (ОПК) Российской Федерации работают практически на пределе своих возможностей; при этом значительная часть механизмов государственной поддержки была создана еще в то время, когда эта работа была менее интенсивной и нацеливалась на решение в первую очередь стратегических, а уже затем оперативных задач. В связи с этим возникает необходимость анализа и оценки существующей системы государственной поддержки организаций ОПК с учетом накопленного российского и международного опыта, а также лучших зарубежных практик.

Оборонно-промышленный комплекс является стратегически важной отраслью для любой страны, поскольку обеспечивает ее оборону и безопасность. В условиях постоянно меняющейся политической и экономической среды важно изучать и анализировать мировой опыт для укрепления конкурентоспособности и развития собственных оборонных предприятий.

С этой целью для анализа были выбраны механизмы (программы) государственной поддержки, действующие в США и Европейском союзе.

Авторы исследования поставили перед собой следующие задачи:

- изучить российские меры государственной поддержки организаций ОПК, возникшие в 2020–2023 гг.;
- провести анализ реализации Программы поддержки организаций оборонной промышленности в США;
- проанализировать деятельность Европейского фонда обороны в ЕС;
- сформировать выводы о возможности применения этих практик для поддержки и развития ОПК России.

Решению последней из перечисленных задач уделялось особое внимание.

## МЕТОДИКА И РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

### Анализ актуальных мер государственной поддержки ОПК РФ

В Российской Федерации существует разветвленная нормативно-правовая база по государственной поддержке организаций оборонно-промышленного комплекса, которая включает в себя законы, указы, постановления, стратегии, государственные программы, а также документы, определяющие механизмы их функционирования [1].

Необходимость столь всестороннего документального обеспечения обуславливается не только

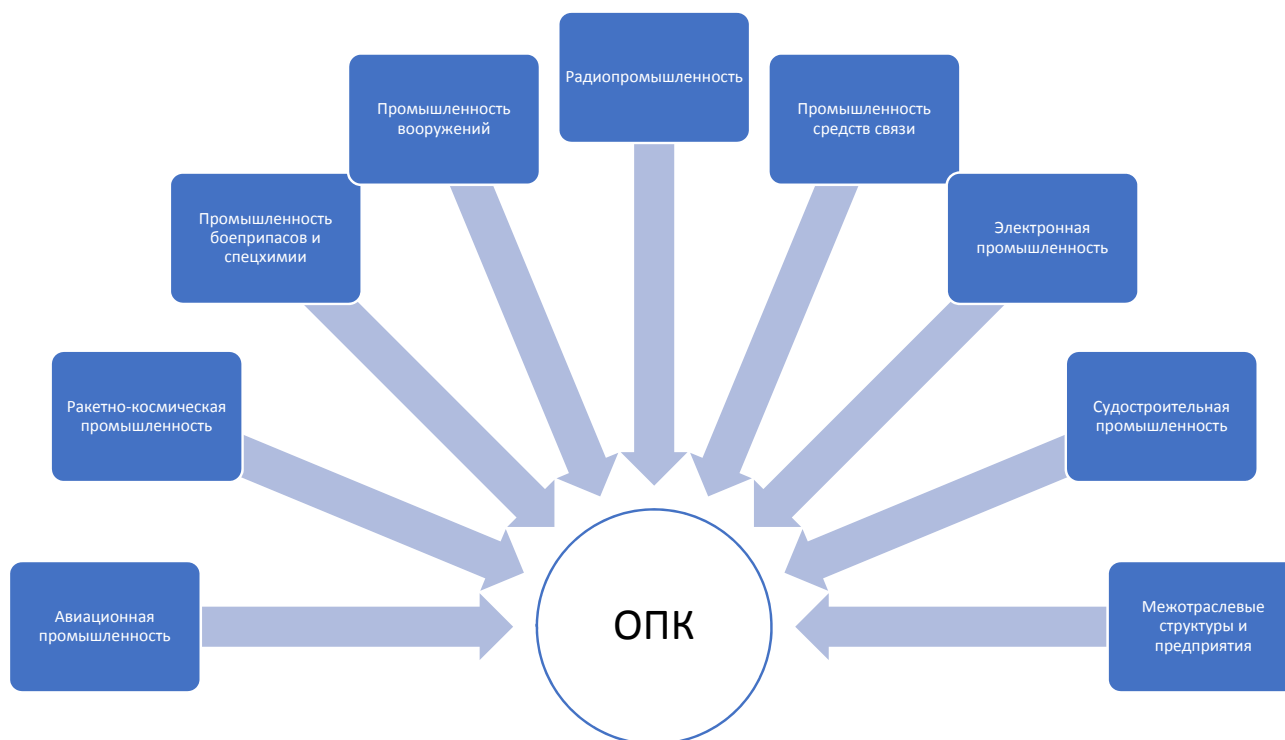


Рис. 1 / Fig. 1. Отрасли оборонно-промышленного комплекса РФ / Branches of the military-industrial complex of the Russian Federation

Источник / Source: разработано авторами по данным [2] / developed by the authors based on data from [2].

высокой степенью важности данного направления для страны, но и широким спектром организаций, входящих в состав ОПК РФ: вертикально интегрированных структур, научно-производственных объединений, НИИ и промышленных предприятий различных отраслей (рис. 1).

В ходе работы особое внимание было уделено временному интервалу, пришедшемуся на пандемию коронавирусной инфекции, а также на проведение СВО, когда были приняты как современные редакции большинства существующих нормативно-правовых актов, так и ряд новых. Этот период наиболее важен с точки зрения понимания нормативно-правового реагирования страны на санкционные войны, так как анализ изменений действовавших нормативных документов дает представление о законодательных мерах, принятых на государственном уровне.

По словам бывшего первого заместителя председателя коллегии Военно-промышленной комиссии (ВПК) РФ А. Ф. Ельчанинова, обеспечение госпрограммы вооружений «на период 2010–2020 гг. составляло 21,2 трлн руб. Действующая госпрограмма (2018–2027 годы) — 21,7 трлн руб. Исходя из этой динамики, ожидаем уровень новой

госпрограммы вооружений на уровне не ниже 21–22 трлн рублей». Также он сказал о том, что «будет рожден документ об основных направлениях развития вооружения, военной и специальной техники на период до 2038 года» В 2021 г. были «согласованы единые методические материалы для формирования основных подходов к целям и задачам госпрограммы вооружений и госпрограммы развития оборонно-промышленного комплекса»<sup>1</sup>.

В государственных органах РФ регулярно обсуждаются предложения о мерах государственной поддержки организаций ОПК. Примерами служат: постановление Правительства РФ от 09.03.2022 № 308 «О поддержке российских организаций и индивидуальных предпринимателей, пострадавших от введения ограничительных мер со стороны иностранных государств»<sup>2</sup> о предоставлении

<sup>1</sup> На новую госпрограмму вооружений выделяют не менее 21 триллиона рублей. URL: <https://rg.ru/2021/04/13/nanovuiu-gosprogrammuvooruzhenijvydeliatne-menee-21-trillionarublej.html> (дата обращения: 03.10.2023).

<sup>2</sup> Постановление Правительства РФ от 09.03.2022 № 308 «О поддержке российских организаций и индивидуальных предпринимателей, пострадавших от введения ограничительных мер со стороны иностранных государств».



субсидий и/или иных межбюджетных трансфертов в рамках реализации государственных программ РФ, в числе которых — госпрограмма «Развитие оборонно-промышленного комплекса», принятая в 2016 г.; постановление Правительства РФ от 14.03.2023 № 385 «О внесении изменений в Правила предоставления и распределения в 2023 г. иных межбюджетных трансфертов из федерального бюджета бюджетам субъектов РФ в целях софинансирования расходных обязательств субъектов РФ, возникающих при реализации региональных проектов, обеспечивающих достижение целей, показателей и результатов федерального проекта “Содействие занятости” национального проекта “Демография” по реализации дополнительных мероприятий, направленных на снижение напряженности на рынке труда субъектов РФ»<sup>3</sup>, предусматривающее финансовое обеспечение (возмещение) затрат работодателей на организацию профессионального обучения и дополнительного образования работников предприятий ОПК, а также граждан, обратившихся в органы службы занятости за содействием в поиске подходящей работы и заключивших ученический договор с предприятиями оборонно-промышленного комплекса; постановление Правительства РФ от 31.03.2023 № 520 «О внесении изменений в Правила предоставления субсидий Фондом пенсионного и социального страхования РФ в 2023 году из бюджета Фонда пенсионного и социального страхования РФ юридическим лицам, включая некоммерческие организации, и индивидуальным предпринимателям в целях стимулирования занятости отдельных категорий граждан»<sup>4</sup>, в со-

URL: <https://base.garant.ru/403629024/?ysclid=lnra0e41m0797371022>

<sup>3</sup> Постановление Правительства РФ от 14.03.2023 № 385 «О внесении изменений в Правила предоставления и распределения в 2023 г. иных межбюджетных трансфертов из федерального бюджета бюджетам субъектов РФ в целях софинансирования расходных обязательств субъектов РФ, возникающих при реализации региональных проектов, обеспечивающих достижение целей, показателей и результатов федерального проекта “Содействие занятости” национального проекта “Демография” по реализации дополнительных мероприятий, направленных на снижение напряженности на рынке труда субъектов РФ». URL: <http://publication.pravo.gov.ru/Document/View/0001202303150003?ysclid=lnvrjw125q223987226>

<sup>4</sup> Постановление Правительства РФ от 31.03.2023 № 520 «О внесении изменений в Правила предоставления субсидий Фондом пенсионного и социального страхования РФ в 2023 году из бюджета Фонда пенсионного и социального страхования РФ юридическим лицам, включая

ответствии с которым устанавливается возможность получать компенсации затрат на выплату зарплаты сотрудникам организаций ОПК, которые переезжают к ним для работы не только из других регионов страны, но и из других муниципальных образований в пределах одного региона. Данная мера призвана позволить этим организациям восполнить потребности в специалистах.

Субсидия, которую получают работодатели, равна трем минимальным размерам оплаты труда, увеличенным на районный коэффициент, сумму страховых взносов и умноженным на количество трудоустроенных; она выплачивается четыре раза — каждые три месяца после трудоустройства работника.

Стоит отметить, что на последних заседаниях Экспертного совета по развитию финансовых инструментов и нефинансовых мер поддержки предприятий ОПК при Комитете Госдумы по промышленности и торговле, прошедших в ноябре 2022 и феврале 2023 гг., были рассмотрены следующие вопросы расширения мер по предупреждению банкротства в организациях ОПК;

- внедрение нового механизма государственной поддержки в виде льготного кредита на реализацию индивидуального плана финансового оздоровления организаций ОПК;
- упрощение процедуры получения организациями ОПК субсидий на НИОКР;
- расширение субсидии на НИОКР расходами на лизинг;
- внедрение инструмента использования свободных средств со счетов одних контрактов государственного оборонного заказа на выполнение других.

Надзор за исполнением нормативных актов в сфере ОПК осуществляет Генеральная прокуратура РФ, деятельность которой, по словам Генерального прокурора РФ И.В.Краснова, предусматривает в условиях санкций, с одной стороны, всемерное содействие в выполнении гособоронзаказа, помощь в формировании эффективной системы кооперации и импортозамещения; с другой — оперативное реагирование на факты срыва сроков выпуска продукции, другие проявления

некоммерческие организации, и индивидуальным предпринимателям в целях стимулирования занятости отдельных категорий граждан». URL: <http://publication.pravo.gov.ru/Document/View/0001202304010002?ysclid=lnvrpgy86d527980751>

недисциплинированности<sup>5</sup>. Исходя из проанализированного материала можно сделать вывод, что меры по поддержке ОПК предпринимаются достаточно активно, но при этом существует потенциал их дальнейшего развития и модернизации.

### АНАЛИЗ АМЕРИКАНСКОГО ОПЫТА РЕАЛИЗАЦИИ МЕР ГОСУДАРСТВЕННОЙ ПОДДЕРЖКИ ОПК

С учетом необходимости совершенствования всей системы государственной поддержки ОПК нами проанализирован международный опыт реализации подобных мер.

Проблемы применения инноваций в оборонном секторе США достаточно активно обсуждались в ученой среде [3–5]. В частности, американский опыт оказания государственной поддержки организациям ОПК в научных источниках рассмотрен на примере Программы поддержки организаций оборонной промышленности, принятой в 2019 г., которой предусматривается укрепление национальной безопасности страны. В ее создании (по направлениям промышленной политики и научных исследований) принимали участие сотрудники Министерства обороны США<sup>6</sup>. Документ регулирует вопросы долгосрочных инвестиций в инновационные разработки в области национальной безопасности, а также способствует развитию промышленной экосистемы оборонного производства. В рамках данной программы предлагаются механизмы финансовой поддержки научных исследований и работ в области оборонной промышленности. Министерство обороны США сформировало специальный орган для управления данным проектом — им стало Управление по координации регионального оборонного сообщества. В федеральном бюджете государства на реализацию данной программы было выделено 110 млн долл. (80 млн долл. — на период 2020–2022 гг. и 30 млн долл. — в 2023 г.<sup>7</sup>).

<sup>5</sup> Генпрокурор РФ: после начала СВО на предприятиях ОПК введен особый порядок надзора. URL: <https://www.vesti.ru/article/3250454> (дата обращения: 05.10.2023).

<sup>6</sup> The official page of the Defense Manufacturing Community Support. URL: <https://oldcc.gov/defense-manufacturing-community-support-program#/>. (дата обращения: 01.09.2023).

<sup>7</sup> The official website of United States Department of Defense. URL: <https://www.defense.gov/News/Releases/Release/Article/3168912/department-of-defense-approves-30-million-in-grants-under-defense-manufacturing/>. (дата обращения: 05.09.2023).

Эта сумма была распределена между более чем 2200 организациями оборонно-промышленного комплекса, в которых работают свыше 38 тыс. сотрудников. Распорядителями бюджетных средств стали 17 производственных кооперативов в области оборонной промышленности<sup>8</sup>.

В качестве итогов реализации Программы поддержки организаций оборонной промышленности США можно выделить следующее:

- более 1000 субъектов малого и среднего бизнеса получили консультации и рекомендации по процедуре, связанной с признанием их предприятиями оборонной промышленности;
- внедрена система кибербезопасности для более чем 400 организаций;
- повышено качество 90 существующих в них технологических решений;
- на предприятиях оборонной промышленности разработано свыше 40 новых технологических решений и продуктов.

Следует отметить, что отдельные организации не могут подавать заявки на участие в данной программе самостоятельно — для этого им необходимо сформировать консорциум<sup>9</sup>, состав которого представлен на *рис. 2*.

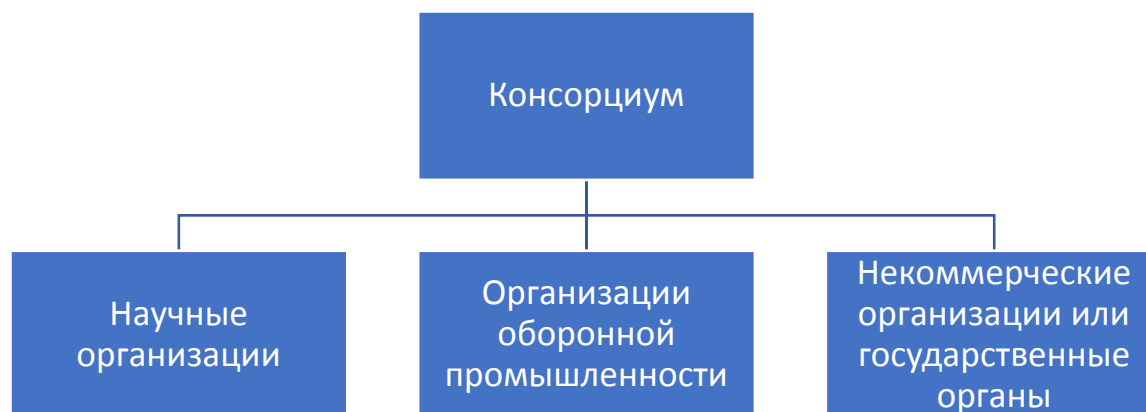
Консорциум, состоящий из организаций различной направленности, должен обосновать необходимость участия предприятий в данной программе для получения ими статуса сообщества оборонной промышленности и соответствующего финансирования.

В рамках Программы Министерством обороны США финансируются проекты по следующим направлениям:

- модернизация технологического оборудования и производственных мощностей;
- повышение квалификации сотрудников и привлечение в организации новых работников;
- создание бизнес-инкубаторов;
- проведение научных исследований, включая направленные на развитие коммерческого потенциала;
- развитие логистических цепочек поставок;
- оказание поддержки организациям малого бизнеса.

<sup>8</sup> The official website of Association of Defense Communities. URL: <https://defensecommunities.org/> (дата обращения: 05.09.2023).

<sup>9</sup> Там же.



*Рис. 2 / Fig. 2. Состав консорциума для участия в Программе поддержки организаций оборонной промышленности, реализуемой в США / Composition of the consortium to participate in the Defense Manufacturing Community Support Program, implemented in the United States*

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

### АНАЛИЗ ЕВРОПЕЙСКОГО ОПЫТА РЕАЛИЗАЦИИ МЕР ГОСУДАРСТВЕННОЙ ПОДДЕРЖКИ ОПК

Перейдем к анализу опыта поддержки организаций оборонно-промышленного сектора Европейским союзом. По инициативе Комиссии последнего по поддержке оборонного сотрудничества в 2017 г. был создан Фонд обороны, основная цель которого — поддержка коллективных инновационных научных исследований и разработок в данной области для формирования конкурентоспособной и инновационной промышленной базы. Кроме того, деятельность Фонда направлена на достижение стратегической автономии и устойчивости Евросоюза и стран — членов ЕС, что должно привести к увеличению государственных инвестиций в оборонно-промышленный сектор<sup>10</sup>. При этом Фонд проводит политику, нацеленную на прорывные инновации и вовлечение субъектов малого и среднего бизнеса в совместные проекты.

Одной из основных проблем, решение которых он стремится обеспечить, является снижение дублирования оборонных возможностей, происходящее из-за отсутствия должного взаимодействия между странами — членами ЕС в данной сфере. В дополнение к этому, низкая степень сотрудни-

чества, по оценкам экспертов, приводит к финансовым потерям в размере от 25 до 100 млрд евро ежегодно. Основные результаты, которые должны быть достигнуты по итогам реализации политики Фонда, представлены на *рис. 3*.

На осуществление его программ на период с 2021 по 2027 г. выделено 8 млрд евро, что позволит ЕС стать одним из ведущих инвесторов в оборонные исследования на территории Европы. На *рис. 4* представлено распределение объема финансирования Европейского фонда обороны: на этапе исследований происходит выдача грантов Евросоюзом, а затем государства-члены софинансируют до 20% затрат на разработку прототипов и до 80% — на их сертификацию и тестирование. В случае, если члены ЕС решат приобрести определенное оборудование или технологическое решение, например, через совместную закупку самолетов, а Фонд не покроеет эти траты, его Комиссия может предоставить консультационную поддержку по выбору эффективных финансовых механизмов и оптимальных структур собственности.

При реализации программы Европейского фонда обороны установлены следующие правила:

- к работе над совместными проектами допускаются не менее трех участников (консорциумов, научных организаций и т. д.) из не менее, чем трех стран — членов ЕС или ассоциированных государств;
- приоритетные направления проектов определяются членами ЕС в соответствии с интересами безопасности и обороны, с учетом приори-

<sup>10</sup> The official website of European Defence Agency. URL: [https://eda.europa.eu/what-we-do/EU-defence-initiatives/european-defence-fund-\(edf\)](https://eda.europa.eu/what-we-do/EU-defence-initiatives/european-defence-fund-(edf)). (дата обращения: 06.09.2023).

<i>Основные результаты деятельности, которые планируется достичь:</i>	Обеспечение современного оборудования для организаций оборонно-промышленного комплекса государств — членов ЕС, которое соответствует потребностям национальной и международной оборонной политики
	Совместная разработка качественных и эффективных технологических решений и промышленного оборудования по оптимальной стоимости, которую сложно достичь без сотрудничества нескольких государств
	Выстраивание эффективной системы финансовой поддержки на всех этапах научных исследований и разработок с целью дальнейшего использования результатов исследований для разработки прототипов и тестирования технологических решений

Рис. 3 / Fig. 3. Планируемые результаты деятельности Европейского фонда обороны / Planned results of the European Defence Fund

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

тетов, согласованных в рамках Общей политики безопасности и обороны. Также принимаются во внимание приоритеты других региональных и международных организаций, например НАТО;

- деятельность Европейского фонда обороны направлена на стимулирование трансграничного участия организаций малого и среднего предпринимательства; при этом предпочтения отдаются проектам, представленным консорциумами, в состав которых входят субъекты малого и среднего предпринимательства; подобным объединениям также предоставляются более высокие ставки финансирования;

- на поддержку инновационных прорывных технологических решений, которые должны обеспечивать долгосрочное технологическое лидерство Европы и автономию в этой области для оборонного сектора, выделяется 4–8% общего бюджета;

- в качестве гарантии эффективного использования ресурсов ЕС Фонд может и должен принимать участие в софинансировании разработки общих прототипов тех конечных продуктов, которые намерены закупать государства — члены ЕС;

при этом производственные мощности не будут принадлежать ЕС.

Различные зарубежные и российские эксперты по-разному оценивают положение и перспективы Европейского фонда обороны, но тем не менее нельзя не признать его масштабы и влияние на оборонную промышленность [8–13].

### КРАТКОЕ ОПИСАНИЕ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ФОНДА ПЕРСПЕКТИВНЫХ ИССЛЕДОВАНИЙ КАК ОДНОЙ ИЗ МЕР ГОСУДАРСТВЕННОЙ ПОДДЕРЖКИ ОПК

В Российской Федерации 16 октября 2012 г. на основании Федерального закона от 16.10.2012 № 174-ФЗ «О Фонде перспективных исследований»<sup>11</sup> был учрежден Фонд перспективных исследований [14, 15], главной целью которого является «содействие осуществлению научных исследований и разработок в интересах обороны и безопасности России, связанных с высокой

<sup>11</sup> Федеральный закон от 16.10.2012 № 174-ФЗ «О Фонде перспективных исследований». URL: <https://fpi.gov.ru/about/documents/40/>



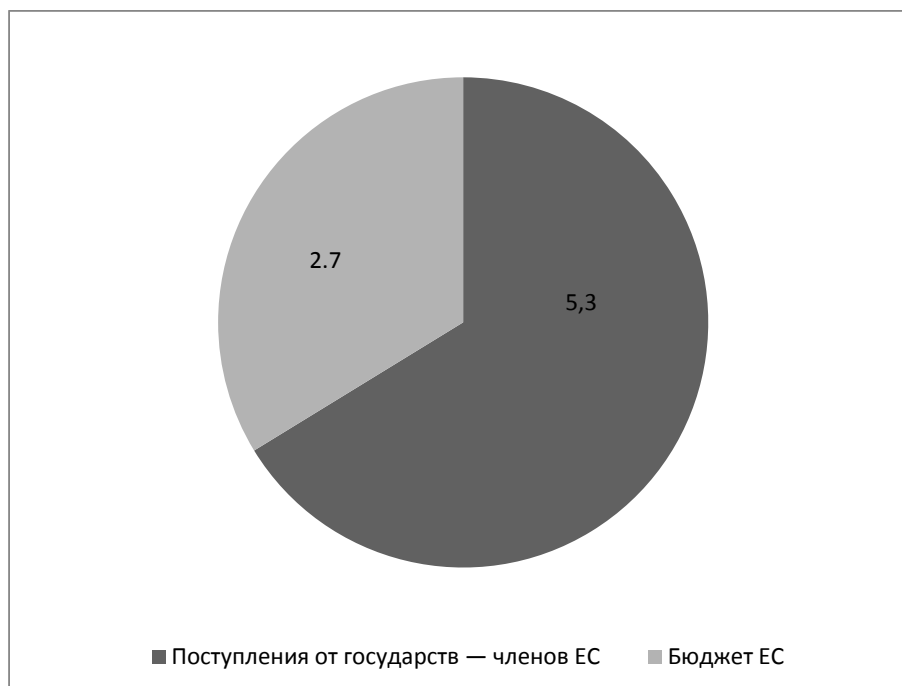


Рис. 4 / Fig. 4. Распределение объема финансирования Европейского фонда обороны, млрд евро /  
Distribution of European Defence Fund funding, billion euros

Источник / Source: разработано авторами по данным Европейской комиссии. URL: [https://defence-industry-space.ec.europa.eu/eu-defence-industry/european-defence-fund-edf\\_en/](https://defence-industry-space.ec.europa.eu/eu-defence-industry/european-defence-fund-edf_en/) developed by the authors based on data from the European Commission. URL: [https://defence-industry-space.ec.europa.eu/eu-defence-industry/european-defence-fund-edf\\_en/](https://defence-industry-space.ec.europa.eu/eu-defence-industry/european-defence-fund-edf_en/).

степенью риска достижения качественно новых результатов в военно-технической, технологической и социально-экономической сферах, в том числе в интересах модернизации Вооруженных Сил Российской Федерации, разработки и создания инновационных технологий и производства высокотехнологичной продукции военного, специального и двойного назначения»<sup>12</sup> [14, 15].

Фонд проводит исследования и осуществляет проектную деятельность по трем направлениям: информационному, физико-техническому и химико-биологическому (медицинскому). Заявку на реализацию проекта могут подавать как организации любой формы собственности (в том числе структуры ОПК, высшие учебные заведения, НИИ различной ведомственной принадлежности), так и физические лица, достигшие совершеннолетия и имеющие российское гражданство. Фонд полностью берет на себя расходы, связанные с выполнением проекта; денежные средства выделяются из Федерального бюджета в размере не менее 3 млрд руб. ежегодно [15]. По итогам реализации проекта все научные разработки переходят в соб-

ственность Российской Федерации в лице Фонда перспективных исследований.

## ВЫВОДЫ

По итогам анализа мировых практик нами сформулированы следующие предложения по развитию механизмов государственной поддержки ОПК в РФ:

1) привлечение дополнительного внебюджетного финансирования в размере 1% от чистой прибыли каждой организации, входящей в ОПК РФ. Это позволит нарастить бюджет Фонда перспективных исследований, а также повысить уровень ответственности каждого предприятия, так как финансовые результаты его деятельности будут напрямую влиять на объем финансирования Фонда: чем он выше, тем больше будет количество проведенных научно-исследовательских работ и выделенных для организаций грантов;

2) создание структурных подразделений Фонда в каждом из федеральных округов Российской Федерации с привлечением финансирования из региональных бюджетов, что позволит обеспечить более тесное взаимодействие с организациями оборонно-промышленного комплекса в каждом регионе;

<sup>12</sup> Фонд перспективных исследований (официальный сайт). URL: <https://fpi.gov.ru/>

3) формирование системы выделения денежных средств в виде грантов для организаций ОПК на самостоятельные научные исследования с последующим сохранением за ними права использования и коммерциализации своих разработок. Это будет способствовать повышению заинтересованности предприятий оборонно-промышленного комплекса в увеличении количества, масштаба и областей научных разработок;

4) создание новых или поддержка действующих ИТ-компаний, частично финансируемых за счет средств Фонда, с целью разработки программного обеспечения для организаций ОПК и повышения уровня автоматизации и, следовательно, экономичности, продуктивности и эффективности их работы;

5) формирование в Фонде перспективных исследований отдельного направления, в рамках которого будут осуществляться консультационная поддержка и повышение квалификации сотрудников организаций ОПК с целью приобретения навыка проведения эффективных и качественных научных разработок, а также привлечения молодых перспективных специалистов;

6) формирование в Фонде международного направления на предмет сотрудничества со странами Организации Договора о коллективной безопасности (ОДКБ), что в будущем может послужить плацдармом для создания нового международного фонда (по аналогии с Европейским фондом обороны).

В будущем данные изменения могут привести к повышению уровня значимости Фонда перспективных исследований, росту количества и качества научных исследований, а также скорости их разработки и внедрения для наращивания оборонного потенциала страны.

В рамках настоящего исследования был проведен анализ программ поддержки организаций оборонной промышленности, реализуемых в США и Европейском союзе. По мнению авторов, ряд ограничений, присущий этим проектам, в России вводить не следует. Например, создание консорциума из нескольких организаций как обязательное условие участия в программе поддержки. Однако сама возможность получения гранта для самостоятельных исследований, на наш взгляд, должна быть реализована, так как в настоящее время Фонду перспективных исследований разрешено проводить такие работы своими силами и сохранять за собой права на интеллектуальную собственность, что может быть непривлекательным для ряда организаций.

Создание международного фонда с участием стран, входящих в ОДКБ, позволит сблизить системы оборонно-промышленного комплекса этих государств, централизованно обмениваться накопленным опытом и проводить совместные исследования.

### СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Воронова А. И. Современные формы государственной поддержки предприятий оборонно-промышленного комплекса России. *Journal of Monetary Economics and Management*. 2020;(2):11–16.
2. Латышенко Д. К. Современное состояние оборонно-промышленного комплекса России. *Сибирский аэрокосмический журнал*. 2015;(1):253–260.
3. Медовников Д. С., Лисс А. В. Инновационно-технологическое взаимодействие оборонной индустрии и гражданского сектора в США: исторический опыт и Актуальные тенденции. *Вестник Московского университета. Серия 25. Международные отношения и мировая политика*. 2016;(3):29–51.
4. Steinbock D. The challenges for America's defense innovation. *The Information Technology & Innovation Foundation*. 2014;36(6):366–374.
5. Williams E., Shaffer A. R. The Defense Innovation Initiative: The importance of capability prototyping. URL: <https://ndupress.ndu.edu/Media/News/Article/581867/the-defense-innovation-initiative-the-importance-of-capability-prototyping/>
6. Fiott D. Strategic competition: Toward a genuine step-change for Europe's defense industry? *Economics of Peace and Security Journal*. 2023;(18):7–17.
7. Bellais R. The Economic Imperative of Europeanizing Defense Innovation. *The Emergence of EU Defense Research Policy*. 2018;(6):93–109.
8. Sabatino E. The European defence fund: a step towards a single market for defence? *Journal of European Integration*. 2022;(44):133–148.
9. Martins B. O., Mawdsley J. Sociotechnical Imaginaries of EU Defence: The Past and the Future in the European Defence Fund. *Journal of Common Market Studies*. 2021;59(6):1–17.

10. Слепак В. Ю. Межправительственные механизмы финансирования научных разработок в сфере безопасности и обороны в Европейском союзе. *Вестник Университета имени О. Е. Кутафина*. 2021;(7):99–107.
11. Корощупов В. О. Современные тенденции в организации общеевропейских оборонных научных исследований. *Пути к миру и безопасности*. 2017;(2):70–81.
12. Корощупов В. О. Формирование общеевропейского процесса оборонного планирования: ключевые аспекты. *Пути к миру и безопасности*. 2018;(2):104–130.
13. Никольский М. А. Перспективы развития европейской оборонной политики. *Гуманитарный акцент*. 2021;(2):53–57.
14. Цымбал В. Что даст экономике России принятие закона о ФПИ? *Экономическое развитие России*. 2013;(5):48–52.
15. Чахкиев Г. Г., Ващенко Р. Р., Остроухов Л. А. Инновационные направления развития военно-промышленного комплекса Российской Федерации. *Транспортное дело России*. 2014;(2):47–49.

## REFERENCES

1. Voronova A. I. Modern forms of state support for the Russian military-industrial complex. *Journal of Monetary Economics and Management*. 2020;(2):11–16. (In Russ.).
2. Latyshenok D. K. Current state of the military-industrial complex of Russia. *Sibirskii aerokosmicheskii zhurnal = Siberian Aerospace Journal*. 2015;(1):253–260. (In Russ.).
3. Medovnikov D. S., Liss A. V. Innovative and technological interaction between the defense industry and the civilian sector in the United States: historical experience and current trends. *Vestnik Moskovskogo universiteta. Seriya 25. Mezhdunarodnye otnosheniya i mirovaya politika = Lomonosov World Politics Journal*. 2016;(3):29–51. (In Russ.).
4. Steinbock D. The challenges for America's defense innovation. *The Information Technology & Innovation Foundation*. 2014;36(6):366–374
5. Williams E., Shaffer A. R. The Defense Innovation Initiative: The importance of capability prototyping. URL: <https://ndupress.ndu.edu/Media/News/Article/581867/the-defense-innovation-initiative-the-importance-of-capability-prototyping/>
6. Fiott D. Strategic competition: Toward a genuine step-change for Europe's defense industry? *Economics of Peace and Security Journal*. 2023;(18):7–17.
7. Bellais R. The Economic Imperative of Europeanizing Defense Innovation. *The Emergence of EU Defense Research Policy*. 2018;(6):93–109.
8. Sabatino E. The European defence fund: a step towards a single market for defence? *Journal of European Integration*. 2022;(44):133–148.
9. Martins B. O., Mawdsley J. Sociotechnical Imaginaries of EU Defence: The Past and the Future in the European Defence Fund. *Journal of Common Market Studies*. 2021;59(6):1–17.
10. Slepak V. Yu. Intergovernmental mechanisms for security and defense R&D funding in the European Union. *Vestnik Universiteta imeni O. E. Kutafina = Courier of Kutafin Moscow State Law University*. 2021;(7):99–107. (In Russ.).
11. Koroshchupov V. O. Modern trends in the organization of pan-european defense scientific research. *Puti k miru i bezopasnosti = Pathways to Peace and Security*. 2017;(2):70–81. (In Russ.).
12. Koroshchupov V. O. Formation of a pan-european defense planning process: key aspects. *Puti k miru i bezopasnosti = Pathways to Peace and Security*. 2018;(2):104–130. (In Russ.).
13. Nikolsky M. A. Prospects for the development of european defense policy. *Gumanitarnyi aktsent = Humanitarian accent*. 2021;(2):53–57. (In Russ.).
14. Tsymbal V. What will the adoption of the law on ARF give to the Russian economy? *Ekonomicheskoe razvitie Rossii = Russian economic developments*. 2013;(5):48–52. (In Russ.).
15. Chakhkiev G. G., Vashchenko R. R., Ostroukhov L. A. Innovative directions of development of the military-industrial complex of the Russian Federation. *Transportnoe delo Rossii = Transport business in Russia*. 2014;(2):47–49. (In Russ.).

## БЛАГОДАРНОСТИ

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

## ACKNOWLEDGEMENTS

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

## ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ / ABOUT THE AUTHORS

**Айнара Надировна Амерсланова** — кандидат экономических наук, ведущий научный сотрудник Центра научных исследований и стратегического консалтинга факультета налогов, аудита и бизнес-анализа, Финансовый университет, Москва, Россия

**Aynara N. Amerslanova** — Cand. Sci. (Econ.), lead researcher at the Center for Scientific Research and Strategic Consulting, Faculty of Taxes, Audit and Business Analysis, Financial University, Moscow, Russia  
aamerslanova@fa.ru

<https://orcid.org/0000-0003-1923-5224>

**Илья Владимирович Пашнин** — стажер-исследователь Центра научных исследований и стратегического консалтинга факультета налогов, аудита и бизнес-анализа, Финансовый университет, Москва, Россия

**Ilya V. Pashnin** — research assistant at the Center for Scientific Research and Strategic Consulting, Faculty of Taxes, Audit and Business Analysis, Financial University, Moscow, Russia

<https://orcid.org/0000-0002-6642-8216>

Автор для корреспонденции / Corresponding author:

[iljapashnin@yandex.ru](mailto:iljapashnin@yandex.ru)

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

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

*Статья поступила в редакцию 19.09.2023; после рецензирования 13.10.2023; принята к публикации 26.10.2023.*

*The article was submitted on 19.09.2023; revised on 13.10.2023 and accepted for publication on 26.10.2023.*

*Авторы прочитали и одобрили окончательный вариант рукописи.*

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



## ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2023-10-5-61-71  
УДК 338.266.2;338.262.7;65.012.7(045)  
JEL M42, H56, G38, L52

# Стратегический контроль эффективности мер государственной поддержки оборонно-промышленного комплекса в условиях санкционных ограничений

И.Ф. Ветрова

Финансовый университет, Москва, Россия

## АННОТАЦИЯ

В условиях военного конфликта и жесткого санкционного давления оборонно-промышленный комплекс (ОПК) обеспечивает национальную безопасность России за счет выпуска современных видов вооружения, военной и специальной техники и оснащения ими Вооруженных Сил, воинских формирований, находящихся в зоне проведения специальной военной операции (СВО). Одной из задач, стоящей перед организациями отрасли, является достижение технологической независимости, ее инновационное развитие, сохранение лидерства в разработке и производстве новых, перспективных образцов, комплексов и систем вооружений, военной и специальной техники. Представляется, что решение этой задачи возможно при активном участии государства. **Цель** исследования заключается в развитии методического инструментария стратегического контроля эффективности мер государственной поддержки организаций ОПК на основе анализа Государственной программы «Развитие оборонно-промышленного комплекса». В процессе работы использовались такие общенаучные **методы** познания, как наблюдение, анализ, обобщение; системный анализ и синтез. В данной статье обоснована необходимость переориентации контроля с последующего на стратегический. Предложен авторский подход к дефиниции «стратегический контроль». Определены направления развития стратегического контроля эффективности мер государственной поддержки организаций ОПК в условиях санкционных ограничений. Рекомендована авторская система индикаторов, дополняющих уже встроенные в анализируемую государственную программу, которые могут использоваться при проведении стратегического контроля мер государственной поддержки в условиях санкций. **Результаты** исследования предназначены для широкого круга читателей, в том числе представителей уполномоченных органов исполнительной власти при разработке нормативного, методического и информационно-аналитического обеспечения стратегического контроля эффективности мер государственной поддержки ОПК для достижения определенных соответствующими документами целей. **Ключевые слова:** оборонно-промышленный комплекс; меры государственной поддержки; стратегический контроль; аналитические процедуры

**Для цитирования:** Ветрова И.Ф. Стратегический контроль эффективности мер государственной поддержки оборонно-промышленного комплекса в условиях санкционных ограничений. *Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing.* 2023;10(5):61-71. DOI: 10.26794/2408-9303-2023-10-5-61-71

## ORIGINAL PAPER

# Strategic Control over the Effectiveness of State Support Measures for the Defense Industry under Sanctions Restrictions

I.F. Vetrova

Financial University, Moscow, Russia

## ABSTRACT

Under the conditions of military conflict and severe sanctions pressure, the defense industrial complex (DIC) ensures Russia's national security by producing modern weapons, military and special equipment and equipping the Armed Forces and military formations located in the zone of special military operation (SMO). One of the tasks facing the organizations of the industry is to achieve technological independence, its innovative development, preservation of leadership in the development and production of new and advanced models, complexes and systems of weapons, military and special

© Ветрова И.Ф., 2023

equipment. It seems that this task can be solved with the active participation of the state. The **purpose** of the study is to develop a methodological toolkit for strategic control of the effectiveness of measures of state support of the defense industry organizations based on the analysis of the State Program "Development of the defense industry complex". In the process of work such general scientific **methods** of cognition as observation, analysis, generalization; system analysis and synthesis were used. This article substantiates the necessity of reorientation of control from subsequent to strategic. The author's approach to the definition of "strategic control" is proposed. The directions for the development of strategic control over the effectiveness of measures of state support of defense industry organizations in the conditions of sanctions restrictions are defined. The author's system of indicators, supplementing those already built into the analyzed state program, which can be used in the strategic control of state support measures under sanctions, is recommended. The **results** of the study are intended for a wide range of readers, including representatives of authorized executive authorities in the development of normative, methodological, and information-analytical support of strategic control of the effectiveness of measures of state support of the defense industry in order to achieve the goals defined by the relevant documents.

**Keywords:** defense industry complex; state support measures; strategic control; analytical procedures

**For citation:** Vetrova I.F. Strategic control over the effectiveness of state support measures for the defense industry under sanctions restrictions. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2023;10(5):61-71. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2023-10-5-61-71

## ВВЕДЕНИЕ

С началом специальной военной операции (СВО), начавшейся в феврале 2022 г., существенным образом изменились условия деятельности одной из важнейших отраслей российской экономики — оборонно-промышленного комплекса (ОПК). Для обеспечения военной и экономической безопасности страны организации исследуемой отрасли в условиях СВО должны наращивать объемы выпуска продукции военного назначения, но при этом они оказались в числе первых, попавших под санкционное давление стран Западной Европы и США, так как либо напрямую были включены в санкционный список недружественных стран, либо введенные против России санкции оказали влияние на уровень выпускаемой ими продукции военного и двойного назначения через сложности с поставками материалов, электронных компонентов, запчастей для технологического оборудования, других комплектующих, необходимых для производства изделий. В сложившихся условиях жесткого санкционного давления организации ОПК нуждаются в постоянном содействии со стороны государства, которое, в свою очередь, совершенствует и расширяет меры поддержки отрасли, четко определяя их целевое назначение и контролируя эффективность их использования экономическими субъектами. При этом следует отметить, что последующий контроль в данных условиях менее эффективен, чем стратегический. Представляется, что развитие методического обеспечения направлений стратегического контроля мер го-

сударственной поддержки является актуальным и своевременным.

## МАТЕРИАЛЫ ИССЛЕДОВАНИЯ И ИХ ОБСУЖДЕНИЕ

Оборонно-промышленный комплекс России — это уникальная отрасль ее экономики, включающая интегрированные структуры с научно-исследовательскими, производственными, испытательными и другими организациями, выполняющими разработку, производство и реализацию различных видов вооружения, военной и специальной техники (ВВСТ), продукции и технологий двойного и гражданского назначения, включенные в реестр организаций ОПК и имеющие существенное значение для обеспечения военной, технологической и экономической безопасности страны.

Научных исследований и публикаций, связанных с учетно-контрольным и аналитическим обеспечением деятельности ОПК, представленных в открытом доступе, относительно немного. Так, в работе А.Н. Акжигитовой, посвященной совершенствованию методов оценки эффективности мер государственной поддержки организаций ОПК, рассматриваются показатели, характеризующие эффективность преимущественно с позиции достижения организациями ОПК финансовой устойчивости, а также те, что определяют специфику их деятельности; в частности такие, как «доля государственного оборонного заказа (ГОЗ) в валюте баланса, рентабельность собственных затрат, прибыль (убыток) до налогообложения без сумм субсидий, уровень рентабельности без субсидий,

сравнение коэффициента соотношения уставного капитала и чистых активов с суммами докапитализации предприятий оборонного комплекса...» [1, с. 127]. В статье Т.Г. Ананьевой исследуются вопросы, связанные с проблемами организаций ОПК в части государственной финансовой поддержки. Труды ряда ученых [3–6] посвящены проблемам и перспективам диверсификации ОПК. В работах [7–9] предлагаются пути повышения добавленной стоимости продукции ОПК [7] и совершенствования механизмов управления развитием научно-технологического потенциала организаций ОПК [8, 9]. Развитие учетно-аналитических и контрольных направлений в деятельности экономических субъектов изучается в комплексе работ ученых научной школы Финансового университета под руководством проф. Р.П. Булыги. Особый интерес вызывают подходы к модернизации учетно-аналитических и контрольных процессов в условиях цифровизации экономики, описанные в статье М.В. Мельник и А.Е. Суглобова [10], однако авторы не касаются специфики деятельности организаций ОПК. Основываясь на анализе открытых научных публикаций, можно сделать вывод о том, что, с учетом специфики деятельности, комплексных исследований в отношении учетно-аналитического и контрольного обеспечения организаций ОПК недостаточно. Представляется, что изучение одного из его направлений применительно к экономическим субъектам, входящим в контур ОПК, позволит в определенной степени устранить этот пробел.

## РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

### Анализ объемов бюджетных ассигнований государственной программы «Развитие оборонно-промышленного комплекса»

Стратегическая цель государственной программы «Развитие оборонно-промышленного комплекса Российской Федерации на 2016–2027 годы» — это «...повышение конкурентоспособности выпускаемой продукции военного, гражданского и двойного назначения на основе стимулирования развития оборонно-промышленного комплекса, обеспечивающее к 2027 г. рост объемов промышленного производства продукции, выпускаемой организациями оборонно-промышленного комплекса, в 1,59 раза к уровню 2015 г.»<sup>1</sup>. Реализация программы разделена на

два этапа: 1-й — с 2016 по 2020 г., 2-й — с 2021 по 2027 г. Объем бюджетного финансирования, выделенный на осуществление первого этапа, составил 34 107 134 тыс. руб. В настоящее время выполняется второй этап с суммой бюджетных ассигнований в 61 400 917,6 тыс. руб. Финансирование государственной программы в ежегодном разрезе представлено на *рис. 1*.

Анализ темпов роста бюджетных ассигнований показывает, что минимальное значение показателя было зафиксировано в 2019 г. на уровне 66,85%, максимальное наблюдалось в 2020 г. и составляло 435,53%. Столь значительное увеличение во многом связано с пандемией, вызванной коронавирусной инфекцией. В этот период государство осуществляло беспрецедентные меры по поддержке не только организаций ОПК, но и других отраслей, а также граждан, попавших в сложные экономические условия. В 2022 и 2023 гг. бюджетное финансирование имеет тенденцию к снижению, и, несмотря на начало СВО и необходимость увеличения связанных с возникшей ситуацией объемов производства военной продукции, составляет 114,74 и 112,2% соответственно.

На период 2024–2027 гг. запланировано дальнейшее его уменьшение до уровня 8 637 430 тыс. руб., хотя темп роста за указанный период должен будет находиться на уровне 110,3% (*рис. 2*).

В условиях, связанных, с одной стороны, со снижением бюджетного финансирования мероприятий государственной программы «Развитие оборонно-промышленного комплекса», а с другой — с необходимостью наращивания объемов производства продукции военного назначения, организациям отрасли необходимо обеспечить поиск имеющихся у них резервов, а также стратегический контроль эффективности мер государственной поддержки, предусмотренных этим важным для повышения обороноспособности страны документом.

## НАПРАВЛЕНИЯ СТРАТЕГИЧЕСКОГО КОНТРОЛЯ ЭФФЕКТИВНОСТИ МЕР ГОСУДАРСТВЕННОЙ ПОДДЕРЖКИ

Стратегический контроль — это направление контрольной деятельности, связанное с дости-

<sup>1</sup> Постановление Правительства РФ от 16.05.2016 № 425–8 (ред. от 28.12.2021) «Об утверждении государственной про-

граммы Российской Федерации «Развитие оборонно-промышленного комплекса». URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_198364/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_198364/)



Рис. 1 / Fig. 1. Финансирование мероприятий государственной программы «Развитие оборонно-промышленного комплекса» / Financing of the activities of the state program “Development of the military-industrial complex”

Источник / Source: разработано автором по данным паспорта государственной программы Российской Федерации «Развитие оборонно-промышленного комплекса». URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_198364/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_198364/) / developed by the author according to the passport of the state program of the Russian Federation “Development of the military-industrial complex. URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_198364/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_198364/)

жением установленных стратегических целей и задач, а также индикаторов и показателей, встроенных в соответствующие документы как на уровне экономического субъекта, так и на уровне государства. Специфика данного вида контроля заключается в том, что в ходе его проведения необходимо проверить и подтвердить возможность достижения заданных планируемых результатов с учетом имеющегося ресурсного обеспечения, а это требует использования различных аналитических процедур, учитывающих специфику проверяемого объекта.

Согласно ст. 4 Федерального закона от 31.12.2014 № 488-ФЗ «О промышленной политике в Российской Федерации» «...применение мер стимулирования деятельности в сфере промышленности осуществляется для достижения показателей и индикаторов, установленных документами стра-

тегического планирования»<sup>2</sup>. В связи с этим представляется, что контроль использования и оценки эффективности мер государственной поддержки должен осуществляться именно в направлении, указанном в вышеприведенном законе.

Миссию ОПК и ее целевую модель следует выражать в системе целевых индикаторов и показателей, которая должна позволить справиться с рядом вызовов, пройдя такие развилки, как:

- относительно незначительная доля ОПК в ВВП страны;
- уникальность российского опыта создания вертикально интегрированных структур как формы организации производственных процес-

<sup>2</sup> Федеральный закон от 31.12.2014 № 488-ФЗ (ред. от 24.07.2023) «О промышленной политике в Российской Федерации». URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_173119/?ysclid=lnu759piab509560633](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_173119/?ysclid=lnu759piab509560633)





**Рис. 2 / Fig. 2. Темпы роста финансирования мероприятий государственной программы «Развитие оборонно-промышленного комплекса» / The growth rate of funding for the activities of the state program “Development of the military-industrial complex”**

*Источник / Source:* разработано автором по данным паспорта государственной программы Российской Федерации «Развитие оборонно-промышленного комплекса». URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_198364/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_198364/) / developed by the author according to the passport of the state program of the Russian Federation “Development of the military-industrial complex”. URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_198364/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_198364/)

сов и обеспечения маневра за счет финансовых ресурсов;

- низкий уровень конкуренции в отраслях и кооперационных цепочках сферы ОПК, альтернативность единственных поставщиков и превалирование административных регламентов над рыночными стимулами;

- стратегическая ориентированность стран — международных лидеров в области ОПК — в управлении национальными сферами ОПК, наличие у них высокой глубины планирования (вплоть до 2049 г.);

- наличие в отечественной сфере ОПК технологических развилки при выборе приоритетных технологий;

- незавершенность построения институциональной инфраструктуры для обеспечения реализации документов стратегического планирования и достижения ключевых индикаторов;

- необходимость согласования методологических подходов, реализованных в различных документах стратегического планирования;

- «старение» капитала организаций ОПК и связанные с этим демографические, социальные, образовательные, технологические и иные проблемы;

- негативные тенденции в производственном цикле у экономических субъектов ОПК, в частности, замедление оборота капитала и накопление товарно-материальных запасов;

- имеющийся потенциал использования методов бухгалтерского учета в управлении бизнес-процессами организаций ОПК;

- перспективность кибернетических подходов к планированию и динамических моделей расчета межотраслевого баланса;

- перспективность трансфера технологий как способа диверсификации продукции в организациях ОПК.

Основной программой, цели и задачи которой должны быть выполнены к 2027 г. за счет определенных в ее паспорте мероприятий, является Государственная программа вооружений (ГПВ) как увязанная по целям, задачам, направлениям развития, заказчикам, ресурсам и срокам выполнения комплекса мероприятий, обеспечивающих поддержание необходимого уровня обороноспособности и безопасности Российской Федерации. В ГПВ, согласно открытым источникам, предусмотрены мероприятия, направленные на модернизацию различных видов воору-



**Рис. 3 / Fig. 3. Система индикаторов эффективности деятельности и эффективности выполнения стратегических программных документов для организаций ОПК / System of indicators of efficiency of activities and efficiency of implementation of strategic program documents for organizations of the military-industrial complex**

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

жений и техники, внедрение инновационных технологий, что в свою очередь обуславливает разработку государственных программ в сфере обеспечения обороны страны и безопасности государства и следующий, более высокий уровень реализации мероприятий, определенных в ГПВ и ГП в виде государственного оборонного заказа (ГОЗ), выполняемого предприятиями ОПК. Кроме основного направления, связанного с обеспечением обороноспособности и безопасности страны, в Государственной программе «Развитие

оборонно-промышленного комплекса»<sup>3</sup> в качестве одной из задач названо «создание условий для диверсификации и развития производства высокотехнологичной продукции военного, гражданского и двойного назначения». Таким образом, разрабатываемые целевые индикато-

<sup>3</sup> Федеральный закон от 31.12.2014 № 488-ФЗ (ред. от 24.07.2023) «О промышленной политике в Российской Федерации». URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_173119/?ysclid=lnu759piab509560633](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_173119/?ysclid=lnu759piab509560633)

ры и показатели, характеризующие эффективность деятельности и использования бюджетных средств, выделяемых на обеспечение обороноспособности и безопасности России, должны быть взаимосвязаны на уровнях ГПВ, ГП и ГОЗ. Из вышесказанного можно сделать вывод, что эти показатели выполнения ГПВ-2027 и ГП-2027 организациями ОПК (по отраслям), позволяющие осуществлять контроль достижения целей ГПВ организациями ОПК (по отраслям), предполагают теснейшую взаимосвязанность.

Рассмотрим систему индикаторов эффективности деятельности и выполнения стратегических программных документов для организаций оборонно-промышленного комплекса. Цели и задачи ГПВ и ГП как объекты индикативного управления позволяют выделить в ней шесть важнейших уровней целевых индикаторов (рис. 3).

Исходя из сути и общего вектора развития ГП, интегральным целевым индикатором может выступать «Уровень производственно-технологической готовности предприятий ОПК для обеспечения выпуска приоритетных образцов ВВСТ», который к 2027 г. для оборонной промышленности должен достичь установленного значения,%. В мировой и отечественной теории и практике управления несущественным считается отклонение величины данного показателя на 5% и менее. Следовательно, если степень отклонения запланированного значения индикатора не превысит минимально допустимого уровня существенно — цель будет достигнута.

В настоящее время стратегия развития ОПК России направлена на:

- технологическую модернизацию с целью повышения качества и конкурентоспособности продукции ОПК в обеспечении реализации государственной программы вооружения, комплексного плана военно-технического сотрудничества РФ с дружественными зарубежными странами, решения социально-экономических задач страны;
- совершенствование организационно-технологической и институциональной структуры оборонно-промышленного комплекса, системы управления, государственного регулирования и контроля деятельности ОПК;
- обеспечение инновационного развития оборонно-промышленного комплекса, реализацию его конкурентных преимуществ, продвижение технологий и продукции на высокотехнологич-

ные рынки товаров и услуг, развитие современных форм международного сотрудничества;

- развитие кадрового и наращивание интеллектуального потенциала ОПК, и обеспечение социальной защищенности его работников<sup>4</sup>.

В качестве индикаторов достижения целей верхнего уровня, установленных стратегическими документами — Федеральным законом от 31.12.2014 № 488-ФЗ «О промышленной политике в Российской Федерации»<sup>5</sup>, ГП «Развитие оборонно-промышленного комплекса» и другими документами в области обороны, законодательно утвержденными в РФ, предлагается применять такие интегральные индикаторы целей ГП, как «Уровень производственно-технологической готовности предприятий ОПК для обеспечения выпуска приоритетных образцов ВВСТ» ( $I_{ц1}$ ) → установленное значение, % и «Удельный вес предприятий ОПК, в общей численности организаций, внесенных в реестр, полностью готовых к выпуску перспективных ВВСТ с требуемым уровнем тактико-технических характеристик» ( $I_{ц11}$ ) → установленное значение, %.

Перечислим группы, на которые подразделяются целевые индикаторы более низких уровней.

#### **Индикаторы кадрового потенциала:**

- удельный вес ученых, конструкторов, технологов и других инженерно-технических работников в общей численности персонала;
- удельный вес специалистов и молодых работников (до 35 лет включительно) в общей численности персонала;
- количество выдающихся достижений ученых, конструкторов, технологов и других инженерно-технических работников, отмеченных в процессе создания прорывных технологий и разработки современных образцов вооружения, военной и специальной техники в интересах обеспечения обороны страны и безопасности государства;

<sup>4</sup> Распоряжение Правительства РФ от 06.09.2011 № 1540-р (ред. от 26.12.2014) «Об утверждении Стратегии социально-экономического развития Центрального федерального округа до 2020 года». URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_119764/906d9d10fa7bdbabac5d1a681f0bec702b7e9ef5/?ysclid=lnu71b6zbx823802380](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_119764/906d9d10fa7bdbabac5d1a681f0bec702b7e9ef5/?ysclid=lnu71b6zbx823802380)

<sup>5</sup> Федеральный закон от 31.12.2014 № 488-ФЗ (ред. от 24.07.2023) «О промышленной политике в Российской Федерации», ст. 21. URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_173119/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_173119/)

- количество выдающихся достижений специалистов и молодых (до 35 лет включительно) работников, отмеченных в процессе создания прорывных технологий и разработки современных образцов вооружения, военной и специальной техники в интересах обеспечения обороны страны и безопасности государства.

### **Индикаторы жизненного цикла продукции:**

- количество перспективных образцов ВВСТ на стадии НИОКР, в размере установленного значения, ед.;
- количество завершенных разработок перспективных образцов ВВСТ, в размере установленного значения, ед.;
- количество перспективных опытных образцов ВВСТ, прошедших испытания, в размере установленного значения, ед.;
- количество перспективных образцов ВВСТ, запущенных в производство, в размере установленного значения, ед.;
- количество перспективных образцов ВВСТ, переданных потребителю, в размере установленного значения, ед.;
- количество образцов ВВСТ, требующих обновления, в размере установленного значения, ед.
- Индикаторы жизненного цикла технологий:
  - количество базовых технологий ВВСТ на стадии разработки, в размере установленного значения, ед.;
  - количество завершенных и документально оформленных базовых технологий ВВСТ, в размере установленного значения, ед.;
  - доля реализованных базовых технологий для обеспечения разработки и производства приоритетных образцов ВВСТ, в размере установленного значения, %;
  - количество критических технологий ВВСТ на стадии разработки, в размере установленного значения, ед.;
  - количество завершенных и документально оформленных критических технологий ВВСТ, в размере установленного значения, ед.;
  - доля реализованных критических технологий для обеспечения разработки и производства приоритетных образцов ВВСТ, в размере установленного значения, %;
  - доля технологий ВВСТ, требующих обновления, в размере установленного значения, %.

### **Индикаторы эффективности применения продукции и технологий ВВСТ:**

- доля конкурентоспособной продукции ВВСТ, установленное значение, %;
- доля продукции ВВСТ, полностью соответствующая заданным тактико-техническим характеристикам, установленное значение, %;
- доля конкурентоспособных базовых технологий ВВСТ, установленное значение, %;
- доля конкурентоспособных критических технологий ВВСТ, установленное значение, %;
- ежегодные темпы обновления продукции ВВСТ, установленное значение, %.
- Индикаторы масштабности использования продукции и технологий ВВСТ:
  - удельный вес конструктивных элементов, имеющих двойное назначение, установленное значение, %;
  - удельный вес разрабатываемых универсальных технологий для производства различных видов ВВСТ, установленное значение, %;
  - удельный вес технологий ВВСТ двойного назначения, установленное значение, %.
- Индикаторы экономической безопасности:
  - доля участия зарубежных партнеров в создании образцов продукции ВВСТ (заимствованные блоки и узлы), min значение, %;
  - доля заимствованных технологий, требующих приобретения импортной техники, min значение, %;
  - доля вытесненных и замещенных импортных технологий, max значение, %;
  - доля вытесненных и замещенных импортных запасных частей, max значение, %;
  - ресурсный запас импортного оборудования, установленное значение, %;
  - комплектность производства запасных частей для ремонта и обслуживания ВВСТ, установленное значение, %.

Предложенная система целевых индикаторов ГП представляет собой минимально (с точки зрения количества индикаторов) необходимую модель достижения цели и задач ГП. Для целей стратегического контроля указанная система может быть конкретизирована (прежде всего, в части индикаторов выполнения задач ГП), а также дополнена блоком показателей выполнения задач ГП, структурированных применительно к каждому из индикаторов. Также при осуществлении стратегического контроля необходимо учитывать отраслевую принад-



лежность организаций ОПК и длительность их производственных циклов. В этом случае будет меняться не сама система целевых индикаторов, а установленные стратегическими документами их целевые значения.

Следует отметить, что в целях стратегического контроля расчет целевых индикаторов производится на этапе планирования как вновь вводимых, так и уже действующих мер государственной поддержки в разрезе отраслей/подотраслей организаций ОПК, т.е. осуществляется моделирование ситуации по достаточности ресурсного обеспечения и в целом, и отдельно по той или иной мере государственной поддержки, а также по их влиянию на достижение целей и задач ГП. В случае, когда полученные результаты показывают рост индикаторов в динамике и стремятся к установленным целевым значениям, меры государственной поддержки можно считать эффективными; если динамика отрицательная или значения остаются неизменными — необходим пересмотр системы реализации мер поддержки. И в этих условиях стратегический контроль эффективности последних даже при санкционном давлении позволит более рационально, результативно и экономично использовать имеющиеся ресурсы.

## ВЫВОДЫ

В условиях высокой турбулентности экономики России, связанной с агрессивными внешними факторами, меры государственной поддержки становятся одним из необходимых условий эффективной работы организаций такой стратегически важной отрасли, как ОПК.

С февраля 2022 г. существенно расширен перечень таких мер применительно к оборонно-промышленному комплексу; порядок их предоставления регулируется указами Президента Российской Федерации и постановлениями Правительства России. Вновь вводимые или получившие развитие меры поддержки направлены в первую очередь на обеспечение организаций ОПК квалифицированными кадрами и достижение технологического суверенитета России. Так, Постановление Правительства РФ от 13.03.2021 № 362 регулирует предоставление субсидий организациям оборонно-промышленного комплекса в виде «частичной компенсации затрат на выплату заработной платы работникам востребованных профессий из числа трудоустроенных

граждан»<sup>6</sup>; при переезде также компенсируется часть затрат работодателя. В целях стимулирования работников оборонных предприятий к инновационной деятельности Указом Президента Российской Федерации от 18.07.2022 № 468 устанавливаются «для ученых, конструкторов, технологов и других инженерно-технических работников организаций — исполнителей государственного оборонного заказа стипендии в размере 800 тыс. руб. каждая за выдающиеся достижения в создании прорывных технологий и разработке современных образцов вооружения, военной и специальной техники в интересах обеспечения обороны страны и безопасности государства — 500 стипендий в год; ...для специалистов и молодых (до 35 лет включительно) работников... — стипендии в размере 500 тыс. руб. ... — 1500 стипендий в год»<sup>7</sup>.

Согласно паспорту программы «Развитие оборонно-промышленного комплекса» к 2027 г. должны быть достигнуты целевые индикаторы, связанные с кадровыми ресурсами: «индекс роста выработки на одного работника организации оборонно-промышленного комплекса к 2015 г.» — 245%, индекс роста среднемесячной заработной платы работников организаций оборонно-промышленного комплекса к 2015 г. — 139,1%<sup>8</sup>.

Осуществление процедур стратегического контроля в части индикаторов кадрового потен-

<sup>6</sup> Постановление Правительства РФ от 13.03.2021 № 362 (ред. от 28.04.2023) «О государственной поддержке в 2023 году юридических лиц, включая некоммерческие организации, и индивидуальных предпринимателей в целях стимулирования занятости отдельных категорий граждан» (вместе с «Правилами предоставления субсидий Фондом пенсионного и социального страхования Российской Федерации в 2023 году из бюджета Фонда пенсионного и социального страхования Российской Федерации юридическим лицам, включая некоммерческие организации, и индивидуальным предпринимателям в целях стимулирования занятости отдельных категорий граждан»). URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_380068/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_380068/)

<sup>7</sup> Указ Президента РФ от 18.07.2022 № 468 «О внесении изменений в Указ Президента Российской Федерации от 14.10.2012 № 1380 «О повышении эффективности мер государственной поддержки работников организаций оборонно-промышленного комплекса Российской Федерации» URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_422356/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_422356/)

<sup>8</sup> Постановление Правительства РФ от 29.03.2021 № 470-17 «О внесении изменений в государственную программу Российской Федерации «Развитие оборонно-промышленного комплекса» URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_381114/92d969e26a4326c5d02fa79b8f9cf4994ee5633b/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_381114/92d969e26a4326c5d02fa79b8f9cf4994ee5633b/)

циала согласно предлагаемой методики позволит дать оценку достижимости целевых индикаторов ГП с учетом программы финансовых ассигнований на проведение этих мероприятий. Объективная необходимость реализации стратегического контроля до-

стижений выполнения поставленных целей и задач в области импортозамещения, выпуска инновационной продукции военного и двойного назначения обеспечит дальнейший технологический суверенитет России в условиях ограниченности ресурсов.

### СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Ажигитова А. Н. Совершенствование методов оценки мер государственной поддержки в сфере оборонно-промышленного комплекса. *Вестник Московского финансово-юридического университета МФЮА*. 2016;(1):116–128.
2. Ананьева Т. Г. Финансовая государственная поддержка предприятий ОПК на современном этапе. *Journal of Monetary Economics and Management*. 2020;(2):23–31.
3. Бочкарёв О. И., Довгучиц С. И. Диверсификация российских оборонных предприятий: проблемы, состояние и перспективы. *Научный вестник ОПК России*. 2019;(2):5–18.
4. Довгучиц С. И., Журенков Д. А. Проблемы диверсификации оборонно-промышленного комплекса и пути их решения. *Научный вестник ОПК России*. 2017;(4)7–17.
5. Леонов А. В., Пронин А. Ю. Диверсификация предприятий оборонно-промышленного комплекса — актуальная научная проблема. *Вооружение и экономика*. 2019;3(49):62–75.
6. Пронин А. Ю. Диверсификация оборонно-промышленного комплекса — инновационный путь развития экономики России. *Экономика и бизнес: теория и практика*. 2020;(11–3):10–14. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/diversifikatsiya-oboronno-promyshlennogo-kompleksa-innovatsionnyy-put-razvitiya-ekonomiki-rossii>.
7. Кохно П. А. Максимизация добавленной стоимости в продукции предприятий оборонно-промышленного комплекса. *Научный вестник ОПК России*. 2016;(3):7–20.
8. Николаев А. Е. Совершенствование механизма управления развитием научно-технологического потенциала оборонно-промышленного комплекса. *Вестник евразийской науки*. 2015;5(30):1–20.
9. Серов Н. В. Инновационное управление, изменяющее производственную матрицу предприятий оборонно-промышленного комплекса. *Научный вестник ОПК России*. 2016;(2):52–62
10. Мельник М. В., Суглобов А. Е. Модернизация учетно-аналитических и контрольных процессов в условиях цифровизации экономики. *Проблемы экономики и юридической практики*. 2021;17(2):117–126.

### REFERENCES

1. Akzhigitova A. N. Improving methods for assessing state support measures in the field of the military-industrial complex. *Vestnik Moskovskogo finansovo-yuridicheskogo universiteta MFYuA = Herald of the Moscow university of finances and law MFUA*. 2016; (1):116–128. (In Russ.).
2. Ananyeva T. G. Financial state support for defense industry enterprises at the modern stage. *Journal of Monetary Economics and Management*. 2020;(2):23–31. (In Russ.).
3. Bochkarev O. I., Dovguchits S. I. Diversification of Russian defense enterprises: problems, state and prospects. *Nauchnyj vestnik OPK Rossii = Scientific bulletin of the military-industrial complex of Russia*. 2019;(2):5–18. (In Russ.).
4. Dovguchits S. I., Zhurenkov D. A. Problems of diversification of the military-industrial complex and ways to solve them7. *Nauchnyj vestnik OPK Rossii = Scientific bulletin of the military-industrial complex of Russia*. 2017;(4)7–17. (In Russ.).
5. Leonov A. V., Pronin A. Yu. Diversification of enterprises of the military-industrial complex — an urgent scientific problem. *Vooruzhenie i ekonomika = Armament and economics*. 2019;3(49):62–75. (In Russ.).
6. Pronin A. Yu. Diversification of the military-industrial complex — an innovative way to develop the Russian economy. *Ekonomika i biznes: teoriya i praktika = Economy and business: theory and practice*. 2020;(11–3):10–14 (In Russ.).
7. Kokhno P. A. Maximization of added value in the products of enterprises of the military-industrial complex. *Nauchnyj vestnik OPK Rossii = Scientific bulletin of the military-industrial complex of Russia*. 2016;(3):7–20. (In Russ.).

8. Nikolaev A.E. Improving the mechanism for managing the development of the scientific and technological potential of the military-industrial complex. *Vestnik evrazijskoj nauki = The Eurasian Scientific Journal*. 2015;5(30):1–20. (In Russ.).
9. Serov N. V. Innovative management, changing the production matrix of enterprises of the military-industrial complex//Scientific. *Nauchnyj vestnik OPK Rossii = Scientific bulletin of the military-industrial complex of Russia*. 2016;(2):52–62. (In Russ.).
10. Melnik M. V., Suglobov A. E. Modernization of accounting, analytical and control processes in the context of digitalization of the economy. *Problemy ekonomiki i yuridicheskoy praktiki = Economic Problems and Legal Practice*. 2021;17(2):117–126. (In Russ.).

### БЛАГОДАРНОСТИ

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

### ACKNOWLEDGEMENTS

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

### ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ / ABOUT THE AUTHOR

**Ирина Федоровна Ветрова** — доктор экономических наук, доцент, профессор департамента бизнес-аналитики факультета налогов, аудита и бизнес-анализа, главный научный сотрудник Центра научных исследований и стратегического консалтинга, Финансовый университет, Москва, Россия

**Irina F. Vetrova** — Dr. Sci. (Econ.), Professor, Professor of accounting, analysis and audit Department, Chief Researcher of the Center for Scientific Research and Strategic Consulting, Financial University, Moscow, Russia

<https://orcid.org/0000-0003-1955-9712>

IFVetrova@fa.ru

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

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

*Статья поступила в редакцию 03.10.2023; после рецензирования 26.10.2023; принята к публикации 31.10.2023.*

*The article was submitted on 03.10.2023; revised on 26.10.2023 and accepted for publication on 31.10.2023.*

*Автор прочитала и одобрила окончательный вариант рукописи.*

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

## Научная школа Л.Т. Гиляровской – Д.А. Ендовицкого / Scientific school L.T. Gilyarovskaya – D.A. Endovitsky



**В**оронежский государственный университет (ВГУ) был создан в 1918 г. на базе эвакуированного из Юрьева (в н.в. Тарту) Императорского Юрьевского университета, основанного указом Александра I в г. Дерпте (с 1893 по 1919 г. — Юрьев) в 1802 г. Но первоначальное его возникновение относится к более далеким временам — он был учрежден шведским королем Густавом II Адольфом в 1632 г. Учебное заведение являлось вторым действующим университетом в России после Московского.

Открытие экономического факультета, состоящего из трех подразделений: промышленного, счетно-финансового и торгово-кооперативного, состоялось в Воронежском госуниверситете 1 января 1930 г. На первый курс был зачислен 91 студент. Необходимость подготовки экономистов обуславливалась динамичным развитием промышленности г. Воронежа и области. В рамках первого пятилетнего плана развития СССР (1928–1932) в городе началось строительство ряда крупных промышленных объектов: с 1928 г. — механического завода, с 1931 г. — предприятия «Электросигнал». К 1932 г. уже завершили сооружение авиационного завода и организация производства синтетического каучука.

Среди преподавателей экономического факультета ВГУ было немало практиков — работников статистических и финансовых органов Воронежа; и в 1931 г. на его основе создается плано-экономический институт, в состав которого вошли плано- и финансово-экономический факультеты. Что касается экономического, то он был расформирован, затем в 1941 г. восстановлен, но его деятельность прервалась с началом Великой Отечественной войны и возобновилась только в 1960 г.

В послевоенный период наряду с восстановлением ранее действующих предприятий развивалось строительство крупных современных промышленных объектов. С 50-х гг. ведут свою историю воронежские заводы тяжелых механических прессов, полупроводниковых приборов, шинный, объединения «Прогресс», «Работница», «Трикотаж», кордная фабрика, предприятия строительной индустрии.

Власти города в то время неоднократно обращались с предложением организовать в ВГУ подготовку экономистов для промышленных предприятий, и 15 июня 1960 г. министром высшего и среднего специального образования Российской Федерации В.Н. Столетовым был подписан приказ о создании в вузе экономического факультета с дневной, вечерней и заочной формами обучения. Подготовку специалистов предполагалось осуществлять по таким направлениям, как «Планирование промышленности» и «Бухгалтерский учет». Первой (и до 1963 г. — единственной) была кафедра учета и статистики; затем на ее базе было создано вторая кафедра — анализа хозяйственной деятельности.

Преподавательский состав формировался на основе конкурсного отбора из числа профессоров, доцентов, преподавателей, ранее работавших в различных вузах СССР, а с 1964 г. — преимущественно выпускников экономического факультета ВГУ. Исследование проблем бухгалтерского учета и экономического анализа реализовывалось в научном (публикации, доклады, диссертации), прикладном (учебный процесс, разработка хоздоговорных тем, подготовка инструктивных материалов) и иных направлениях. В 1970 г. кафедру бухгалтерского учета возглавила к.э.н, доц. Л.Т. Гиляровская, объединившая учетные и аналитические дисциплины, а в 1972 г. кафедра была переименована в кафедру учета и анализа. Формирование и развитие научной школы учета, анализа и аудита посредством оформления системы научных взглядов, создания научного сообщества и обучения кадров является неопределимым вкладом Л.Т. Гиляровской в историю деятельности экономического факультета ВГУ. В первой половине семидесятых годов научная подготовка специалистов на кафедре осуществлялась преимущественно преподавателями московских вузов. В аспирантуре Московского финансового института (в н.в. Финансовый университет) учились преподаватели кафедры В.М. Бородкин, Р.В. Авдеева, А.С. Степанова, Л.Р. Смирнова, Г.К. Козырева, А.С. Золотухин, В.М. Шульгин, а в аспирантуре МГУ им. М.В. Ломоносова — Л.И. Гусева, В.П. Бочаров, А.М. Панкова, Т.А. Багаева. Работа над кандидатскими диссертациями осуществлялась



преподавателями Н.Л. Денисовой, А.А. Каурковской, З.М. Чернышевой, Л.Н. Токаревой, А.Я. Минаковой на экономическом факультете ВГУ.

Наращивание научного потенциала обеспечило публикацию ряда крупных научных работ сотрудников кафедры, в частности, сборников статей «Резервы роста и совершенствования промышленного производства» (1970), «Проблемы повышения эффективности промышленного производства» (1971), «Современные проблемы планирования, статистики, учета и экономического анализа промышленных предприятий» (1974), а также их участие в межвузовских сборниках статей «Совершенствование учета затрат и калькулирования себестоимости продукции в отраслях народного хозяйства» (1976), «Совершенствование бухгалтерского учета и организации финансов на предприятиях и в объединениях» (1977).

Работа кафедры носила публичный характер. В 1980 г. совместно с Воронежским Центром научно-технической информации была проведена научно-практическая конференция «Себестоимость продукции и пути совершенствования ее учета и анализа» с последующей публикацией ее материалов под редакцией Л. Т. Гиляровской. Сотрудники кафедры активно участвовали в таких крупных Всесоюзных конференциях, как: «Совершенствование бухгалтерского учета в народном хозяйстве» (1986), «Совершенствование хозяйственного механизма в условиях расширения экономической самостоятельности производственных объединений (предприятий)» (1986), «Совершенствование учета, анализа и контроля на предприятиях в условиях полного хозяйственного расчета» (1988). Деятельность преподавателей в составе хоздоговорных групп научно-исследовательского экономического института Воронежского госуниверситета, создание отраслевых методических указаний и инструкций обеспечило возможность обмена опытом и знаниями при проведении конференций «Учет и анализ в системе внутрихозяйственного расчета» (1987), публикаций в сборнике статей МГУ им М.В. Ломоносова «Учет и экономический анализ в условиях современных форм хозяйствования» (1990). Л. Т. Гиляровской подготовлены крупные монографии в области экономического анализа: «Комплексный анализ материального стимулирования труда» (1982), «Методология и методика системного анализа материального стимулирования труда» (1985).

В середине 80-х гг. коллектив кафедры активно работал в рамках хоздоговорных тем «Автоматизация учета», «Внутрихозяйственный расчет» на НПО «Электроника». Совместные научные разработки позволили создать на этом предприятии, считающимся одним из ведущих в городе в области электронной промышленности, филиал кафедры, в деятельности которого активное участие принимал главный бухгалтер НПО «Электроника» к.э.н. М.И. Борисов.

Выполнение для завода «Алиот» исследования «Планирование, учет, анализ и стимулирование труда в системе внутрихозяйственного расчета цеха» под научным руководством Л. Т. Гиляровской обеспечило публикацию ряда научно-практических работ (1990–1992 гг.).

Защита Л. Т. Гиляровской в 1988 г. докторской диссертации позволила в 1991 г. открыть в Воронежском государственном университете Специализированный совет по защите кандидатских диссертаций по специальности 08.00.12 «Бухгалтерский учет, контроль и анализ хозяйственной деятельности». Его председателем д.э.н., проф. Л. Т. Гиляровской в состав совета были приглашены ведущие ученые ряда крупных вузов страны: д.э.н., проф. И.А. Белобжецкий (ВЗФЭИ), д.э.н., проф. В.И. Ткач (Ростов-на-Дону), д.э.н., профессора Л.Д. Хацкевич, Ю.И. Хаустов, В.П. Воронин, к.э.н., проф. В.Н. Эйтингон (Воронеж).

В первом десятилетии деятельности Специализированного совета кандидатские диссертации под руководством Л. Т. Гиляровской (которая длительное время была единственным научным руководителем аспирантов и соискателей кафедры) защитили более десятка преподавателей ВГУ, успешно работающих в настоящее время. Одновременно Л. Т. Гиляровская осуществляла подготовку научных кадров для вузов Санкт-Петербурга, Ставрополя, Шахт.

Особо следует отметить деятельность в составе совета д.э.н., проф. И.А. Белобжецкого (1922–1998 гг.) — крупного специалиста в области бухгалтерского учета и контроля, автора таких известных монографий и учебников для вузов, как «Методы контроля расчетов предприятий с бюджетом» (1970), «Финансовые показатели предприятий и методы их финансового контроля» (1975), «Финансово-хозяйственный контроль в управлении экономической» (1979), «Бухгалтерская отчетность и методы ее контроля» (1985), «Финансовый контроль и новый хозяйственный механизм» (1989), «Бухгалтерский учет и внутренний аудит» (1994). Являясь в течение

длительного времени членом методологического совета Министерства финансов СССР, ученый разработал используемые в течение длительного времени методические указания по ревизионной деятельности счетной палаты и финансовых органов.

В 1994 г. по инициативе Л. Т. Гиляровской создается известная в регионе фирма «Аудит-наука», в рамках которой преподаватели кафедры (на основе оригинальных методик) активно работали в области бухгалтерского учета, контроля, аудита и финансово-инвестиционного анализа на крупных предприятиях региона. В 1997 г. под руководством Л. Т. Гиляровской на базе экономического факультета Воронежского госуниверситета был основан один из лучших в России и единственный в Центрально-Черноземном регионе учебно-методический центр (УМЦ) многоуровневой подготовки специалистов в области бухгалтерского учета, контроля, анализа, аудита (в н.в. носит имя ученой). За прошедшие четверть века его преподавателями подготовлены и аттестованы тысячи профессиональных бухгалтеров, аудиторов, налоговых консультантов, успешно осуществляющих профессиональную деятельность. В 2014 г. УМЦ ВГУ вошел в пятерку лучших в России согласно рейтингу журнала «Аудитор»; в 2017 г. стал дипломантом национального конкурса «100 лучших образовательных учреждений Российской Федерации» за высокое качество образовательных услуг; в 2022 г. удостоен премии Палаты налоговых консультантов «Хрустальный налоговый кодекс» за многолетнее плодотворное сотрудничество в сфере подготовки налоговых консультантов.

В 1998 г. по приглашению ректора ВЗФЭИ проф. А.Н. Романова Л. Т. Гиляровская переезжает в Москву и в 1999 г. возглавляет в этом вузе кафедру бухгалтерского учета и анализа хозяйственной деятельности.

Кафедра бухгалтерского учета, анализа и аудита ВГУ в 1998 г. делится на два структурных подразделения: кафедру экономического анализа и аудита (заведующий — к.э.н., доц. Д. А. Ендовицкий) и кафедру бухгалтерского учета (заведующая — к.э.н., доц. Н.Г. Сапожникова).

Л. Т. Гиляровская продолжила сотрудничество с Воронежским государственным университетом в должности профессора кафедры анализа и аудита. Под ее непосредственным руководством аспирантами и докторантами выполнены исследовательские и диссертационные работы по развитию методов учета, контроля, анализа и аудита долгосрочных инвестиций, себестоимости продукции, капитальных

вложений; денежных потоков; финансовых результатов, вексельного обращения; источников собственного и заемного капитала, проблемам управленческого учета. За годы научной и педагогической деятельности Л. Т. Гиляровской опубликовано более 250 работ, в том числе монографии, многократно переиздававшиеся учебники и учебные пособия с грифом Министерства образования и науки; под ее руководством защитилось более 50 кандидатов и 2 доктора экономических наук. Ее именем названа самая современная и оснащенная аудитория экономического факультета ВГУ (зал для защиты диссертаций и проведения конференций), в которой ежегодно в течение многих лет при участии ведущих вузов страны проводится Международная научно-практическая конференция «Апрельские научные чтения имени профессора Л. Т. Гиляровской».

Л. Т. Гиляровская удостоена званий «Почетный работник высшей школы», «Заслуженный работник ВГУ», отмечена региональными поощрениями. Развитие ее научной школы продолжил Д. А. Ендовицкий, защитивший в 2000 г. докторскую диссертацию по специальности «Бухгалтерский учет, статистика» и утвержденный в 2001 г. председателем диссертационного совета по защите кандидатских диссертаций по этой специальности, в который вошли: д.э.н., проф. В. Т. Слабинский (Белгород), д.э.н., профессора В.И. Ткач и О.И. Кольвах (Ростов-на-Дону), д.э.н., профессора Ю.И. Хаустов, В.Г. Широбоков, О.Н. Беленов, И.Б. Дуракова, В.В. Давнис (Воронеж), д.э.н., проф. Н.А. Бреславцева (Шахты).

Деятельность специализированного и диссертационного советов способствовала развитию научной школы в области бухгалтерского учета, анализа и аудита ВГУ. По результатам исследований преподавателей, аспирантов, соискателей изданы следующие монографии: Л. Т. Гиляровская, Д. А. Ендовицкий «Финансово-инвестиционный анализ и аудит коммерческих организаций» (1997); Л. Т. Гиляровская, Ж. А. Кеворкова «Аудит финансовых результатов: методология и методика» (1997); Л. Т. Гиляровская, В. А. Ситникова «Аудит собственного капитала: методология и методика» (2000); Д. А. Ендовицкий «Комплексный анализ и контроль инвестиционной деятельности: методология и практика» (2001); Д. А. Ендовицкий, Н. М. Подопряхин «Введение в стратегический анализ инвестиционной деятельности: проблемы теории и практики» (2001); Д. А. Ендовицкий «Комплексный анализ и контроль инвестиционной деятельности» (2001), С. В. Булгакова «Управленческий учет» (2001); «Сов-

ременные проблемы развития бухгалтерского учета, анализа и аудита» (2006). Коллектив авторов под ред. Д.А. Ендовицкого, С.В. Булгакова «Управленческий учет: проблемы теории» (2006); Д.А. Ендовицкий, А.Н. Исаенко «Финансовые резервы организации: анализ и контроль» (2007).

Преподаватели кафедр активно занимались подготовкой учебников и учебных пособий с грифами Министерства образования и науки РФ, а также Учебно-методического объединения (УМО) вузов: Д.А. Ендовицкий, Л.С. Коробейникова «Практикум по инвестиционному анализу» (2001), Д.А. Ендовицкий «Инвестиционный анализ в реальном секторе экономики» (2001); Бухгалтерское дело (под ред. Л.Т. Гиляровской); Д.А. Ендовицкий, Л.С. Коробейникова «Практикум по инвестиционному анализу» (2003), Д.А. Ендовицкий, С.Н. Коменденко «Организация анализа и контроля инновационной деятельности хозяйствующего субъекта» (2004), Купрюшина О.М. «Дебиторская и кредиторская задолженность хозяйствующего субъекта: анализ и контроль» (2004); Д.А. Ендовицкий, Л.С. Коробейникова «Экономический анализ задолженности по векселям» (2005), Д.А. Ендовицкий, И.В. Панина «Учет и анализ лизинговых операций» (2005), Д.А. Ендовицкий, И.В. Бочарова «Анализ и оценка кредитоспособности заемщика» (2005); Д.А. Ендовицкий, Р.Р. Рахматулина «Бухгалтерский и налоговый учет на малом предприятии» (2006); «Практикум по финансово-инвестиционному анализу. Ситуации. Методики. Решения» (под ред. Д.А. Ендовицкого, 2006); С.В. Булгакова, Н.Г. Сапожникова «Теория бухгалтерского учета» (2002); В.П. Воронин, Н.Г. Сапожникова «Учет ценных бумаг» (2005); Н.Г. Сапожникова «Бухгалтерский учет» (2006); «Практикум по бухгалтерскому учету» (коллектив авторов, под ред. Н.Г. Сапожниковой, 2006); Т.А. Пожидаева, Л.С. Коробейникова, Н.Ф. Щербакова «Практикум по анализу финансовой отчетности» (2005).

Традиционные ежегодные всероссийские и международные конференции, в ходе которых изучались актуальные проблемы учета, экономического анализа и финансово-хозяйственного контроля, сопровождались публикацией статей и тезисов докладов; многие из них этих материалов связаны с исследованиями, проводимыми в контексте подготовки и защиты диссертаций.

В 2007 г. под руководством Д.А. Ендовицкого в Воронежском государственном университете начал работу диссертационный совет для рассмотрения докторских и кандидатских диссертаций по

специальности «Бухгалтерский учет, статистика»; в его состав были введены д.э.н., проф. М.В. Мельник (Москва); д.э.н. доц. А.А. Соколов (Липецк); д.э.н., профессора А.А. Федченко, Н. Гоголева, Ю.И. Трещевский (Воронеж). В ходе деятельности диссертационного совета защищено 9 докторских (Н.Г. Сапожниковой, С.А. Звягим, В.Г. Когденко, О.В. Вахрушевой, О.Ф. Сверчковой, Н.Э. Бабичевой, О.В. Плотниковой, А.Н. Бобрышевым, Е.А. Жидковой) и 150 кандидатских (преподавателями вузов Воронежа, Волгограда, Москвы, Ставрополя, Белгорода, Кемерово, Сыктывкара, Хабаровска, Саратова, Пскова, Санкт-Петербурга, Екатеринбург, Нижнего Новгорода, Липецка, Челябинска, Ростова-на-Дону, Чебоксар, Нальчика) диссертаций. Под руководством Д.А. Ендовицкого и Н.Г. Сапожниковой успешно защищались аспиранты ближнего и дальнего зарубежья (из Кыргызстана, Ирака, Мали).

В течение длительного времени кафедры работали в рамках УМО вузов в тесной связи с Финансовой академией (в н.в. Финансовый университет) при Правительстве РФ — помощь и поддержку оказывали ректор ФА, проф. А.Г. Грязнова, проф. О.В. Голосов, С.Б. Барнгольц, В.Г. Гетьман, Т.В. Воропаева.

Много лет в качестве члена диссертационного совета, руководителя аспирантов и соискателей с ВГУ активно сотрудничает д.э.н., проф. М.В. Мельник — крупный специалист в области экономического анализа, контроля и аудита, автор многочисленных монографий и учебников. Исторически обоснована связь вуза с МГУ им. М.В. Ломоносова (выпускницей которого являлась Л.Т. Гиляровская): научно-исследовательская работа кафедр по теме «Учет, анализ и аудит в рыночной экономике» в течение длительного времени осуществлялась совместно с головной кафедрой Московского государственного университета под руководством д.э.н., проф. А.Д. Шеремета.

Традиции научной школы ВГУ сохраняются и крепнут, в том числе посредством издания научных трудов, проведения международных научно-практических конференций. В 2007–2023 гг. опубликованы монографии: Д.А. Ендовицкого, А.Н. Исаенко «Финансовые резервы организации: анализ и контроль» (2007); Е.Е. Чупандиной «Комплексный анализ в системе фармацевтического менеджмента предприятий оптовой торговли: методология и практика» (науч. ред. Д.А. Ендовицкий, 2007), «Комплексный анализ динамических способностей фармацевтической организации: методология, модели» (2009); Н.Г. Сапожниковой



«Корпоративный учет и отчетность: методология и практика» (2008); С. В. Булгаковой «Управленческий учет: методология и организация» (2008); «Экономический анализ активов организации» (под ред. Д. А. Ендовицкого, 2009); Д. А. Ендовицкого, Н. Г. Сапожниковой «Производные инструменты: учет и отчетность» (2013); «Производные финансовые инструменты: признание, оценка и учет» (под ред. Д. А. Ендовицкого, 2014); «Предрейтинговый анализ кредитоспособности заемщика» (под ред. Д. А. Ендовицкого, 2017); «Учет, анализ и контроль в корпорациях» (под ред. Д. А. Ендовицкого, 2018); «Закупка товаров, работ, услуг: регулирование, анализ и контроль» (под ред. Д. А. Ендовицкого, 2019); Д. А. Ендовицкого, Л. С. Коробейниковой «Экономический анализ: опыт и перспективы развития»; Д. А. Ендовицкого, Н. Г. Сапожниковой, Л. С. Коробейниковой, С. В. Головина «Учет, анализ и контроль в государственном здравоохранении» (2021); Н. Г. Сапожниковой, К. К. Самаке «Транзакционные издержки корпораций» (2021); Н. Г. Сапожниковой, Я. Н. Недомолкиной «Стратегический учет и отчетность» (2022); Д. А. Ендовицкого, Ю. В. Светашовой, Т. А. Пожидаевой «Развитие аналитического инструментария аудита эффективности деятельности организации» (2022); Н. Г. Сапожниковой, Л. Г. Уляшевой «Организация учета ресурсов лесозаготовительной деятельности организаций» (2023); Л. С. Коробейниковой, М. В. Ткачевой «Развитие комплексного экономического анализа экологической устойчивости корпораций» (2023).

Преподаватели кафедр активно работали над подготовкой учебников и учебных пособий: Д. А. Ендовицкий, М. В. Щербаков «Диагностический анализ финансовой несостоятельности организации» (2007); Д. А. Ендовицкий, Л. И. Вострикова «Вознаграждение персонала: регулирование, учет и отчетность, экономический анализ» (2007); И. П. Забродин «Экономический анализ» (науч. ред. Д. А. Ендовицкий, 2007); Л. С. Коробейникова, О. М. Купрюшина «Документационное обеспечение делового общения» (под ред. Д. А. Ендовицкого, 2007); С. В. Булгакова «Бухгалтерский управленческий учет для бизнес-решений» (2007); «Бухгалтерский финансовый учет» (под ред. Н. Г. Сапожниковой, 2008); Л. Т. Гиляровская, Д. А. Ендовицкий, Д. В. Лысенко «Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности» (2008); Ю. И. Бахтурина «Учет внешнеэкономической деятельности» (под ред. Д. А. Ендовицкого, 2011); «Финансовый менеджмент» (под ред. Д. А. Ендовицкого, 2011); Д. А. Ендовицкий, Н. Н. Беленова

«Комплексный экономический анализ деятельности управленческого персонала» (2011); Д. А. Ендовицкий, К. В. Бахтин, Д. В. Ковтун «Анализ кредитоспособности организации и группы компаний» (2012); Л. С. Коробейникова, О. М. Купрюшина «Деловое общение в профессиональной деятельности учетных специалистов» (под ред. Д. А. Ендовицкого, 2012); «Международные стандарты финансовой отчетности» (под ред. Н. Г. Сапожниковой, 2012); «Бухгалтерский учет и отчетность» (под ред. Д. А. Ендовицкого, 2015); Д. А. Ендовицкий, Н. П. Любушин, Н. Э. Бабицева «Финансовый анализ» (2016); Д. А. Ендовицкий, И. В. Панина «Международные стандарты аудиторской деятельности» (2017); Н. Г. Сапожникова, Т. А. Лаврухина «Отчетность организаций» (2018); Н. Г. Сапожникова, И. В. Поправко «Лабораторный практикум по бухгалтерскому учету» (2019); Д. А. Ендовицкий, Л. С. Коробейникова, И. В. Полухина «Корпоративный анализ: учебник для вузов» (2019); Д. А. Ендовицкий, Н. Г. Сапожникова, В. В. Коротких «Введение в производные финансовые инструменты с элементами анализа на языке R 2» (2019); К. Н. Васильева, С. В. Головин, Л. С. Коробейникова «Контроль и ревизия» (2019); Бюджетные учреждения: планирование, учет, анализ и контроль» (под ред. Д. А. Ендовицкого, 2021); Д. А. Ендовицкий, Л. С. Коробейникова, Ю. И. Бахтурина, И. В. Полухина, С. Н. Коменденко «Инвестиционный анализ» (2021); Д. А. Ендовицкий, Н. П. Любушин, Н. Э. Бабицева «Архитектура предприятия» (2021); Д. А. Ендовицкий и др. «Финансовый контроль в государственном секторе экономики» (2021); «Бухгалтерский учет» (под ред. Сапожниковой Н. Г., 2021); М. Л. Нейштадт «Управленческий учет» (2021); Н. Г. Сапожникова, М. В. Ткачева «Стоимостное измерение объектов бухгалтерского учета» (2022); «Экономический анализ» (под ред. Д. А. Ендовицкого, 2022); Д. А. Ендовицкий, Л. С. Коробейникова, С. Н. Коменденко, И. В. Полухина, К. А. Черкасова «Практикум по инвестиционному анализу» (2022); Л. А. Вострикова, Л. С. Коробейникова, И. В. Панина «Экономический управленческий анализ в торговле: теоретический аспект, практические задания, тесты» (2023); Н. В. Кондрашова, М. В. Бобрешова, К. А. Черкасова «Лабораторный практикум по финансово-экономическому анализу: схемы, таблицы, аналитика» (2023).

Публикации преемника Л. Т. Гиляровской Д. А. Ендовицкого представлены в журналах ВАК «Вестник Воронежского государственного университета. Серия: Экономика и управление», (гл. редактор Д. А. Ендовицкий), «Экономический



анализ: теория и практика» (зам. главного редактора Д.А. Ендовицкий), «Современная экономика: проблемы и решения» (гл. редактор Н.Г. Сапожникова). Под его руководством развитие научной школы Л.Т. Гиляровской в исследовании теории и методики бухгалтерского учета, контроля, экономического анализа и аудита успешно продолжается.

Вся жизнь Д.А. Ендовицкого связана с Воронежским государственным университетом: он прошел путь от выпускника вуза по специальности «бухгалтерский учет, контроль и анализ хозяйственной деятельности» (1993) до его ректора (с 2011 г. по н.в.). Дмитрий Александрович является руководителем 70 кандидатов и 4 докторов наук. За годы научной работы он подготовил и опубликовал свыше 662 научных и 50 научно-методических работ, стал автором 45 учебников и монографий.

Наряду с научной и педагогической деятельностью руководитель научной школы Д.А. Ендовицкий осуществляет большую общественную работу, будучи вице-президентом, членом правления российского союза ректоров; депутатом Воронежской областной думы и председателем Комитета по образованию, науке и молодежной политике; председателем Совета ректоров вузов Воронежской области; председателем Ассоциации вузов центра России; членом Общественной палаты Воронежской области, членом Аттестационной комиссии Минобрнауки России; членом президиума Политсовета Воронежского регионального отделения партии «Единая Россия»; руководителем Воронежской региональной организации Вольного экономического общества России и занимая другие ответственные посты.

Научная и практическая деятельность Д.А. Ендовицкого отмечена наградами правительства РФ и Воронежской области, Благодарностью Президента Российской Федерации и медалью ордена «За заслуги перед отечеством II степени, а также наградами: медаль Российской академии наук (РАН); почетный знак «Почетный работник высшей школы Российской Федерации».

Важное значение для развития научной школы учета, анализа и аудита имеют связи ВГУ с Институтом профессиональных бухгалтеров и аудиторов России (УМЦ профессиональных бухгалтеров, финансовых менеджеров и аудиторов ВГУ является его корпоративным членом) и департаментом государственного финансового контроля и аудита Минфина России. В течение многих лет в рамках научной школы осуществляется сотрудничество кафедр вуза с Федеральной антимонопольной службой (ФАС) России, включающее подготовку специалистов, проведение мероприятий, публикацию совместных исследований. В ежегодных конференциях, организуемых и проводимых под руководством ректора ВГУ Д.А. Ендовицкого и руководителя Воронежского УФАС России Д.Ю. Чушкина, принимают участие сотрудники управления и территориальных органов ФАС России, представители Департамента информационных технологий Москвы, регионального отделения Банка России, прокуратуры Воронежской области.

Традиции научной школы Л.Т. Гиляровской — Д.А. Ендовицкого продолжают успешно развиваться преподавателями кафедр экономического анализа и аудита и экономической безопасности и бухгалтерского учета ВГУ. Системный комплексный подход к формированию научного инструментария, учетно-аналитического и контрольного обеспечения устойчивого развития экономических субъектов исследуется в современных монографиях, многочисленных публикациях в журналах ВАК, ежегодных международных и всероссийских конференциях. Учебники и учебные пособия кафедр отражают современные направления развития учета, контроля, анализа и аудита.

*Материал подготовлен  
д.э.н., профессором,  
заведующей кафедрой экономической  
безопасности и бухгалтерского учета ВГУ  
Н.Г. Сапожниковой*

## ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2023-10-5-78-90  
УДК 339.9(045)  
JEL F53

## Роль консорциума XBRL International в регулировании цифровой отчетности

Д. В. Спицина

Финансовый университет, Москва, Россия

### АННОТАЦИЯ

Последние годы нашего столетия отмечены началом широкого и активного использования в мировой практике коммуникаций открытого стандарта обмена деловой информации XBRL (англ. eXtensible Business Reporting Language). Поскольку этот формат признан учеными-экономистами и специалистами-практиками в области информационных технологий гибким инструментом представления отчетности, позволяющим интегрировать финансовые и нефинансовые данные с учетом потребностей заинтересованных сторон, он эволюционирует и распространяется благодаря деятельности консорциума XBRL International. **Целью** исследования является определение ключевых этапов трансформации отчетности в связи с переходом от приоритета формы представления информации к доминирующей роли содержательного аспекта. Определена роль консорциума XBRL International в продвижении нового формата отчетности во взаимодействии с регулирующими органами и представителями бизнес-сообщества; выявлены возможности применения стандарта XBRL для автоматизации процесса составления отчетности и документов в области системы внутреннего контроля компании. Предложено определение XBRL-консалтинга. В ходе исследования были использованы такие **методы** научного познания, как дедукция, индукция, анализ и синтез, а также специальные, в том числе графические методы. Исследование может быть полезно специалистам, занимающимся анализом рынка консалтинговых услуг и новых технологий в области учета и отчетности.

**Ключевые слова:** XBRL-отчетность; консорциум XBRL International; формат бизнес-отчетности; цифровая экономика; заинтересованные стороны; представление учетной информации

**Для цитирования:** Спицина Д. В. Роль консорциума XBRL International в регулировании цифровой отчетности. *Учет. Анализ. Аудит* = *Accounting. Analysis. Auditing*. 2023;10(5):78-90. DOI: 10.26794/2408-9303-2023-10-5-78-90

## ORIGINAL PAPER

## The Role of the XBRL International Consortium in Digital Reporting Regulation

Spitsina D.V.

Financial University Moscow, Russia

### ABSTRACT

The last years of our century are marked by the beginning of a wide and active use of the open standard of business information exchange XBRL (eXtensible Business Reporting Language) in the world communication practice. Since this format is recognized by economists and information technology practitioners as a flexible reporting tool for integrating financial and non-financial information in accordance with the stakeholders' needs, the format is evolving and spreading due to the activities of the XBRL International consortium. **The aim** of the study is to identify the key stages in the reporting transformation in line with the transition from prioritising the form of information presentation to the dominance of the content aspect. The scientific cognition and special **methods** of research were used in the paper, namely deduction, induction, comparison, analysis synthesis and graphical methods. The study determines the role of the XBRL International consortium in promoting a new reporting format in cooperation with regulatory authorities and business community representatives. XBRL format possibilities for both automating reporting and internal controls documentation are revealed. The definition of XBRL consulting is proposed. The study might be useful to the specialists engaged in the analysis of consulting service market and new technologies in accounting and reporting.

**Keywords:** XBRL-reporting; XBRL International; business reporting format; digital economy; stakeholders; presentation of accounting information

**For citation:** Spitsina D.V. The role of the XBRL international consortium in digital reporting regulation. *Uchet. Analiz. Audit* = *Accounting. Analysis. Auditing*. 2023;10(5):78-90. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2023-10-5-78-90

© Спицина Д. В., 2023

## ВВЕДЕНИЕ

В современных условиях в экономически развитых странах преобладает активная модернизация способов составления, представления и хранения бизнес-отчетности — происходит переход от формо-центричной модели сбора данных к дата-центричной [1–3]. При этом реализуется информационная функция бухгалтерского учета, направленная на предоставление необходимых сведений о финансовом положении организации и результатах ее деятельности, достаточных для принятия решений заинтересованными сторонами [4], в том числе через новые форматы отчетности, одним из которых стал XBRL (eXtensible Business Reporting Language) как открытый стандарт на основе известного и используемого ранее языка XML (Extensible Markup Language). Принцип XBRL заключается в том, чтобы однозначно идентифицировать тип данных в соответствии с тегами, с помощью которых структурированная информация может быть представлена в различных формах в зависимости от запроса.

Система многоуровневого отображения данных, доступная в формате XBRL, является предметом научного интереса отечественных и зарубежных исследователей — анализ траектории развития форм представления отчетности ими обычно проводится с точки зрения истории развития учета и отчетности. Генезис инновационной экономики широко раскрыт в работе Е. В. Богатовой [5], а исследованию эволюции бухгалтерского учета посвящены статьи А. С. Асташкиной, Д. А. Львовой, А. М. Мусалына. Проблемы реформирования корпоративной отчетности раскрываются в научных трудах таких отечественных ученых, как Р. П. Булыга, М. А. Вахрушина, В. Г. Гетьман, И. Д. Демина, Е. Н. Домбровская, О. В. Рожнова, А. Д. Шеремет и др. Возможности формата XBRL как инструмента повышения прозрачности бизнеса рассматриваются в работах Т. А. Богдановой, Р. Г. Каспиной, Н. В. Малиновской, М. В. Фомина. Среди зарубежных исследователей определение ключевых особенностей практики применения XBRL проводится как на уровне отдельных стран [6, 7], так и межстрановых сопоставлений [8]. При этом всеми специалистами большое внимание уделяется анализу данного стандарта с позиции стейкхолдеров [9, 10], и значительная роль отводится разработке методологии формирования прозрачной

корпоративной отчетности [3, 11, 12] и учета интеллектуальной собственности [13]. Между тем, роль регулирующих органов в продвижении повестки по цифровизации отчетности и этапам эволюции формата представления учетной информации освещается недостаточно. В силу этого нами поставлена задача проведения анализа кардинальных изменений в учете и отчетности на текущем этапе развития экономики и управления и определения новых путей адаптации экономических субъектов к стремительно меняющимся современным условиям.

---

***Система многоуровневого отображения данных, доступная в формате XBRL, является предметом научного интереса отечественных и зарубежных исследователей — анализ траектории развития форм представления отчетности ими обычно проводится с точки зрения истории развития учета и отчетности.***

---

## МАТЕРИАЛЫ И ОБСУЖДЕНИЕ

### Особенности продвижения XBRL-отчетности регулятивными органами

В 80-х гг. XX в. либерализация финансовых рынков вкупе с ужесточением требований к качеству данных привели к изменению роли информации, которая в бизнес-среде постепенно стала восприниматься как цифровой актив. Повышению прозрачности и открытости бизнеса также способствовали новые информационно-коммуникационные технологии. До 2000-х гг. данные, как правило, передавались в виде электронных сообщений об экономических сделках. Один из первых появившихся в истории развития интеллектуальных коммуникаций веб-сайт Info Cern (рус. Инфо Церн) был создан 6 августа 1991 г. физиком Т. Бернерс-Ли, сотрудником Европей-

ской организации ядерных исследований CERN в Женеве<sup>1</sup>.

В том же месяце концепция «всемирной паутины» была опубликована в новостных интернет-сообществах. С этого момента ведущие европейские, а затем и другие научные учреждения решили присоединиться к инновационному проекту и приступили к созданию веб-серверов на базе своих организаций. В 1993 г. разработчики открыли свободный доступ к исходному коду гипертекстового проекта, после чего компании, относящиеся к различным сегментам рынка, начали применять инновационные технологии для создания сайтов.

---

***В настоящее время цифровая отчетность является продуктом информационно-коммуникационных технологий (ИКТ), предназначенным для представления и распространения стандартизированной финансовой и нефинансовой информации.***

---

Информация стала цифровым активом, что повлекло за собой появление организаций, бизнес которых был сосредоточен на ее поиске, обработке и представлении. Развитие информационно-коммуникационных технологий послужило усилению корпоративизации мировой экономики. Веб-сайт превратился в электронное портфолио компании, открытое для стейкхолдеров, а развитие технологий привело к трансформации процесса создания и представления отчетности: на смену бумажному формату пришел цифровой.

В настоящее время цифровая отчетность является продуктом информационно-коммуникационных технологий (ИКТ), предназначенным для представления и распространения стандартизированной финансовой и нефинансовой информации. В научной литературе и на практике обычно

выделяют 3 уровня представления отчетности в электронном виде: 1 — в цифровом формате; 2 — в оптимальном стандартизируемом формате (для анализа и сопоставимости с информационными системами компании); 3 — в одном источнике с достаточной степенью детализации для проведения динамичного анализа<sup>2</sup>.

В качестве примера 1-го уровня можно привести формат PDF (англ. Portable Document Format). Он был создан в начале 1990-х г. компанией Adobe Systems, но повсеместно применяется только с 2008 г. В качестве его минусов пользователи отмечали ограниченность возможности навигации, а также то, что отчетность в PDF не может быть представлена в многомерном и трансформируемом виде.

Ко второму уровню представления отчетности относится расширяемый язык XBRL (англ. eXtensible Business Reporting), предложенный в апреле 1998 г. бухгалтером и аудитором Ч. Хоффманом для автоматизированного обмена финансовой информацией<sup>3</sup>. XBRL является машинным языком, позволяющим компаниям собирать финансовые данные и обмениваться ими в электронном виде со стейкхолдерами, например, в сети Интернет<sup>4</sup>. Процесс по внедрению формата бизнес-отчетности XBRL был запущен в том же 1998 г. В результате был создан веб-сайт XBRL.org, на базе которого развернула свою деятельность независимая организация Консорциум XBRL (англ. XBRL International), на практике поддерживавшая стандарты языка.

В начале 2000 г. к ней присоединились такие известные мировые профессиональные организации, как Институт присяжных бухгалтеров Англии и Уэльса (ICAEW) и Американский Институт сертифицированных присяжных бухгалтеров (AICPA). В 2000 г. ICAEW организовала первую конференцию по XBRL в Лондоне. Однако после банкротства корпорации Enron в декабре 2001 г. требования по предоставлению отчетности в Комиссию по ценным бумагам и биржам США [англ. US Securities and Exchange Commission

---

<sup>1</sup> ЦЕРН (англ. CERN) — Европейская организация по ядерным исследованиям. URL: <http://info.cern.ch/>

<sup>2</sup> Digital reporting: A progress report. ICAEW. URL: <https://www.icaew.com/technical/financial-reporting/information-for-better-markets/ifbm-reports/digital-reporting-a-progress-report>

<sup>3</sup> Brief history. About XBRL US. URL: <https://xbrl.us/home/about>

<sup>4</sup> Glossary. ISACA. URL: <https://www.isaca.org/resources/glossary>





Рис. 1 / Fig. 1. Ключевые этапы процесса по регулированию перехода отчетности к формату XBRL / Key stages in regulating the reporting transformation process to XBRL format

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

(SEC)] стали ужесточаться. С целью получения информации в электронном формате и повышения ее прозрачности SEC была разработана электронная система сбора, анализа и поиска данных EDGAR<sup>5</sup>. Первоначально представление отчетности в SEC производилось в формате PDF. В настоящее время в системе EDGAR используется XBRL, причем SEC в качестве основной характеристики выделяет не формат представления данных, а их структуру.

Структурированные данные — это информация, разделенная на стандартизированные, доступные для обработки части, которые могут быть сформированы и переданы как с использованием

стандартов XBRL, XML и JSON<sup>6</sup>, так и с помощью веб- и pdf-форм [7]. Спектр консалтинговых услуг расширяется при концентрации внимания на целостном подходе к бизнесу: отчетность в этом случае рассматривается как совокупность бухгалтерского баланса, отчетов о прибылях и убытках, изменениях капитала и о движении денежных средств (т. е. различных видов финансовой отчетности). Согласно такому широкому взгляду под бизнес-отчетностью понимается вся система финансовой и нефинансовой отчетности предприятия: нефинансовая в соответствии со стандартами ESG (англ. Environmental, Social and Corporate Governance) представляет собой совокупность

<sup>5</sup> About EDGAR. US Securities and Exchange Commission. URL: <http://www.sec.gov/edgar.shtml>

<sup>6</sup> JSON (JavaScript Object Notation) — текстовый формат обмена данными, основанный на JavaScript.



Рис. 2 / Fig. 2. Качественные характеристики полезной финансовой информации /  
Quality characteristics of useful financial information

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

экологических, социальных и корпоративных фактов, способных повлиять на возможность компании следовать своей стратегии и участвовать в создании стоимости бизнеса в долгосрочной перспективе<sup>7</sup>.

Концепция широкого взгляда на отчетность тесно связана с концепцией расширенного предприятия, рассматривающей комплексную стоимость бизнеса. Поскольку в создании стоимости принимают участие не только внутренние, но и внешние заинтересованные стороны, происходит переход от формо-центричного представления отчетности, ключевой характеристикой которого является внимание к отдельным отчетным формам, к дата-центричному, основанному на интеграции различных показателей и более гибкому формату их представления [1–3] (рис. 1).

<sup>7</sup> ESG Reporting Guide 2.0. URL: <https://www.nasdaq.com/docs/2019/11/26/2019-ESG-Reporting-Guide.pdf>

Преимущества языка бизнес-отчетности XBRL заключаются в повышении качества информации за счет своевременности, понятности, проверяемости и сопоставимости используемых показателей<sup>8</sup>. Формат XBRL не влияет на изменение стандартов бухгалтерского учета, но способствует применению качественных характеристик, повышающих полезность данных (рис. 2).

В настоящее время под XBRL понимается язык электронной передачи деловой и финансовой информации, принимаемый в качестве стандарта отчетности во всем мире<sup>9</sup>. Основные мировые экономические и финансовые институты, а также многие компании и государственные или местные агентства активно используют этот язык, позволяющий унифицировать передаваемые

<sup>8</sup> An Introduction to XBRL. URL: <https://www.xbrl.org/the-standard/what/an-introduction-to-xbrl/>

<sup>9</sup> An Introduction to XBRL. URL: <https://www.xbrl.org/the-standard/what/an-introduction-to-xbrl/>

- Проверяющие процессоры
- Программное обеспечение для просмотра и потребления
- Программное обеспечение для создания отчетов

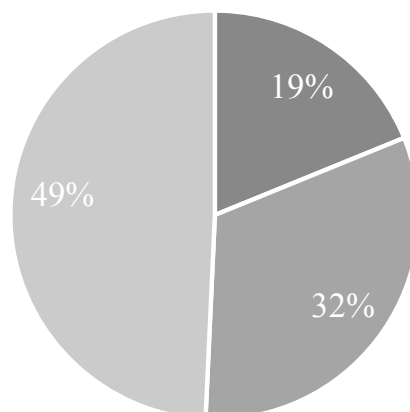


Рис. 3 / Fig. 3. Виды сертифицированного программного обеспечения в области формата XBRL / Certified XBRL software

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

цифровые бухгалтерские и финансовые данные, а его формат при предоставлении отчетности сокращает лаги в среднем на 0,4–3,4% (0,21–1,93 дня) в зависимости от используемой спецификации [14]. Также отметим, что прежде (при передаче информации в виде отсканированных копий) для анализа, в частности, для приведения файлов к удобному формату, требовалось значительное время.

Благодаря системе тегов пользователи могут переходить по интерактивным ссылкам и анализировать показатели в динамике. Интерактивный формат способствует повышению скорости обработки информации, позволяет автоматизировать ее проверку и снизить вероятность ошибки. Перечень тегов, которые используются для отдельных элементов, данных, атрибутов и взаимосвязей, определяет таксономии, т.е. иерархические словари, специфичные для отчетной области и применяемые сообществом XBRL<sup>10</sup>. Для бизнес-отчетности требуются разные таксономии, и национальные юрисдикции могут разрабатывать их самостоятельно с учетом национальных

стандартов, поэтому внедрение XBRL повышает гибкость управления компанией и способствует более быстрой ее адаптации к изменяющимся факторам внешней среды.

Отметим, что XBRL International (далее — Консорциум) является глобальной некоммерческой организацией, действующей в интересах профессионального сообщества, а основная цель ее деятельности — повышение подотчетности и прозрачности бизнеса во всем мире путем предоставления бизнес-отчетности согласно стандарту XBRL. В целом Консорциум включает более 15 юрисдикций, а в качестве аффилированной организации в Европе с 2008 г. выступает XBRL Europe. В настоящее время в XBRL International входят свыше 600 организаций по всему миру<sup>11</sup> [14]. В Консорциуме установлено прямое членство; также требуются вхождение в локальную юрисдикцию<sup>12</sup>.

Прямое членство применимо при соблюдении одного или двух из следующих условий:

<sup>11</sup> Jurisdictions. XBRL International. URL: <https://www.xbrl.org/the-consortium/about/jurisdictions/>

<sup>12</sup> Membership List. XBRL International. URL: <https://www.xbrl.org/the-consortium/about/membership-list/>

<sup>10</sup> Taxonomy. XBRL International. URL: <https://www.xbrl.org/the-standard/what/taxonomies/>

- для транснациональных компаний (ТНК) — деятельность в нескольких странах. В таком случае прямое членство становится способом поддержки XBRL-отчетности во всех государствах присутствия, а также участия сотрудников в глобальных рабочих группах, что позволяет им находиться в центре нововведений в области бизнес-отчетности и принимать участие в ее реформировании;

- для стран, в которых отсутствуют юрисдикции XBRL, прямое членство может стать первым шагом к их созданию или компании могут присоединиться к Консорциуму путем членства в юрисдикции.

Важным направлением деятельности XBRL International служит сертификация программных продуктов. Знаком качества программного обеспечения (ПО), проверенного ею на соответствие XBRL спецификациям, является сертификация XBRL (англ. Certified Software™) сроком на один год. Международная программа сертификации XBRL позволяет совместимому ПО получать и демонстрировать ежегодную аккредитацию, подтверждающую его соответствие спецификациям XBRL.

Сертифицированное ПО идентифицируется по логотипу XBRL Certified Software™ и товарному знаку XBRL Certified Software — с их помощью можно перейти на страницу сертификата на веб-сайте программного обеспечения XBRL.

В настоящее время наибольшее число сертифицированных программных продуктов приходится на ПО для создания отчетов (англ. Report Creation Software), что связано с регулятивными требованиями по представлению отчетности в формате XBRL<sup>15</sup>. Наименьшую часть занимают проверяющие процессоры (англ. Validating Processors), которыми пользуются компании, ответственно подходящие к решению бизнес-задач и осознающие необходимость проверки отчетности. Незначительность доли проверяющих процессоров объясняется сложностями в разработке программных продуктов, которые бы обеспечивали полную и качественную проверку XBRL-отчетности (рис. 3).

Для получения сертификации необходимо, чтобы ПО прошло тестирование; полученная после этого официальная сертификация подтверждает значимость программного продукта для клиентов компании.

<sup>15</sup> XBRL software. URL: <https://software.xbrl.org>

## ВЛИЯНИЕ РЕГУЛЯТОРНЫХ ТРЕБОВАНИЙ ПО ВНЕДРЕНИЮ ОТЧЕТНОСТИ В ФОРМАТЕ XBRL НА СИСТЕМУ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ

Применение формата XBRL не ограничивается представлением отчетности в регуляторные органы и раскрытием ее на официальных сайтах организаций. В международной практике проводятся исследования по изучению возможностей использования XBRL и в системе внутреннего контроля. Принято утверждать, что последняя представляет собой совокупность взаимосвязанных процессов, разработанных, внедренных и поддерживаемых лицами, отвечающими за корпоративное управление, руководством и другими сотрудниками для обеспечения разумной уверенности в отношении достижения целей компании в области подготовки надежной финансовой отчетности, а также результативности и эффективности деятельности, соблюдения применимых законов и нормативных актов<sup>14</sup>. Поэтому анализ возможностей снижения регуляторной нагрузки посредством внедрения XBRL проводится в рамках выполнения требований Закона Сарбейнса-Оксли (SOX) [15–17], который в 2002 г. был принят Конгрессом США в ответ на последствия и неопределенность, вызванные мошенничеством в WorldCom и Enron. Законом были предусмотрены серьезные реформы по части регулирования раскрытия финансовой информации и корпоративного управления с целью восстановления доверия общественности к аудиту и финансовой отчетности; содержащиеся в нем новые или расширенные требования соответствия применяются ко всем советам директоров публичных компаний США, управляющим и бухгалтерским фирмам. Помимо прочего, SOX предусматривает, что:

- финансовые отчеты включают отчет о внутреннем контроле;
- точные финансовые данные и средства контроля вводятся для защиты финансовой информации;
- выпуск отчетов о раскрытии финансовой информации должен осуществляться на конец года;

<sup>14</sup> Международный стандарт аудита 315 (пересмотренный, 2019 г.) Выявление и оценка рисков существенного искажения (Приложение № 1 к приказу Министерства финансов Российской Федерации от 27.10.2021 № 163н). URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/403205064/>



- раскрытие сведений о корпоративном мошенничестве производится путем развития корпоративной культуры у сотрудников, способных реагировать на риск<sup>15</sup>.

Закон включает 11 разделов, ключевыми из которых являются 302-й и 404-й<sup>16</sup>. В разделе 302 «Корпоративная ответственность за финансовую отчетность» указано, что генеральный и финансовый директора несут прямую ответственность за достоверность финансовых отчетов. Подписывающие их сотрудники должны проверять и подтверждать точность данных финансовой отчетности, устанавливать и поддерживать систему внутреннего контроля, а также выявлять все ее существенные недостатки, фиксировать ее изменения, раскрывать случаи мошенничества. В разделе 404 «Управленческая оценка механизмов внутреннего контроля» зафиксировано, что все годовые финансовые отчеты должны содержать отчет о внутреннем контроле, который определяет ответственность руководства за адекватную структуру внутреннего контроля, оценку эффективности его структуры и любые недостатки в его системе. Независимые внешние аудиторы также должны подтвердить заявления компании о том, что внутренний контроль действует и эффективен.

Заметим, что при переходе на систему отчетности в формате XBRL организации, выполняющие требования SOX, могут столкнуться со следующими рисками<sup>17</sup>:

- *Неэффективные процессы и средства контроля.* Вследствие недостаточного внимания к построению эффективной системы внутреннего контроля за финансовой отчетностью проблемным аспектом компаний может стать отсутствие контрольных процедур в отношении независимой проверки их аутсорсинговыми фирмами; в этом случае, если организации будут полагаться на сторонние автоматизированные процессы валидации данных, последние могут оказаться как неполными, так и не обеспечивающими надежность информации на языке бизнес-отчетности XBRL.

<sup>15</sup> Sarbanes-Oxley Law of 2002. URL: [https://pcaobus.org/About/History/Documents/PDFs/Sarbanes\\_Oxley\\_Act\\_of\\_2002.pdf](https://pcaobus.org/About/History/Documents/PDFs/Sarbanes_Oxley_Act_of_2002.pdf)

<sup>16</sup> Там же.

<sup>17</sup> XBRL reporting risks. URL: <https://www.pwc.com/gx/en/xbrl/assets/xbrl-filings-reducing-vulnerability-to-risk-september-2014.pdf>

- *Невозможность обеспечить соответствие отчетности требованиям в заданные сроки.* Задержка может свидетельствовать о том, что выгоды от управления раскрытием информации не были полностью реализованы: совершенствование бизнес-процессов и системы внутреннего контроля осуществлено не до конца из-за дополнительной регуляторной нагрузки. Причинами ограниченного использования преимуществ от внедрения системы раскрытия информации в формате XBRL выступают недостаточная подготовка персонала компании, отсутствие высококвалифицированных специалистов по отчетности и неэффективное управление изменениями.

- *Низкая эффективность IT-контрольных процедур.* При внедрении прикладного решения в виде «облака» возможны случаи отсутствия документации по контролю раскрытия информации и несоблюдения внутренних IT-требований к доступу к данным, их резервному копированию и хранению. Руководство организации должно принимать во внимание, что использование облачных приложений для хранения отчетности не гарантирует стопроцентной защиты от несанкционированного доступа к ее конфиденциальным данным. Особенно к тем, что являются частью процесса управления версиями, поскольку зачастую количество контрольных процедур варьируется в зависимости от того, находится ли компания в процессе внедрения XBRL или на этапе совершенствования системы IT-контроля.

- *Неполная документация по разделу SOX 404.* Компании, возможно, не в полной мере рассматривают процессы отчетности и механизмы контроля в отношении реализации своих приложений по управлению раскрытием информации. Последние нередко используются для обработки отчетов EDGAR (не связанных с XBRL, сертифицированных руководством), хотя область применения XBRL ограничена разделом 404 Закона SOX. В этом случае оценка руководством новых процессов и средств контроля, имеющих отношение к его прикладным решением по управлению раскрытием информации, может быть неполной и/или необъективной.

- *Совершенствование системы внутреннего контроля.* Язык бизнес-отчетности XBRL может применяться как при совершенствовании ERP-систем (англ. Enterprise Resource Planning – планирование ресурсов предприятия), так и при

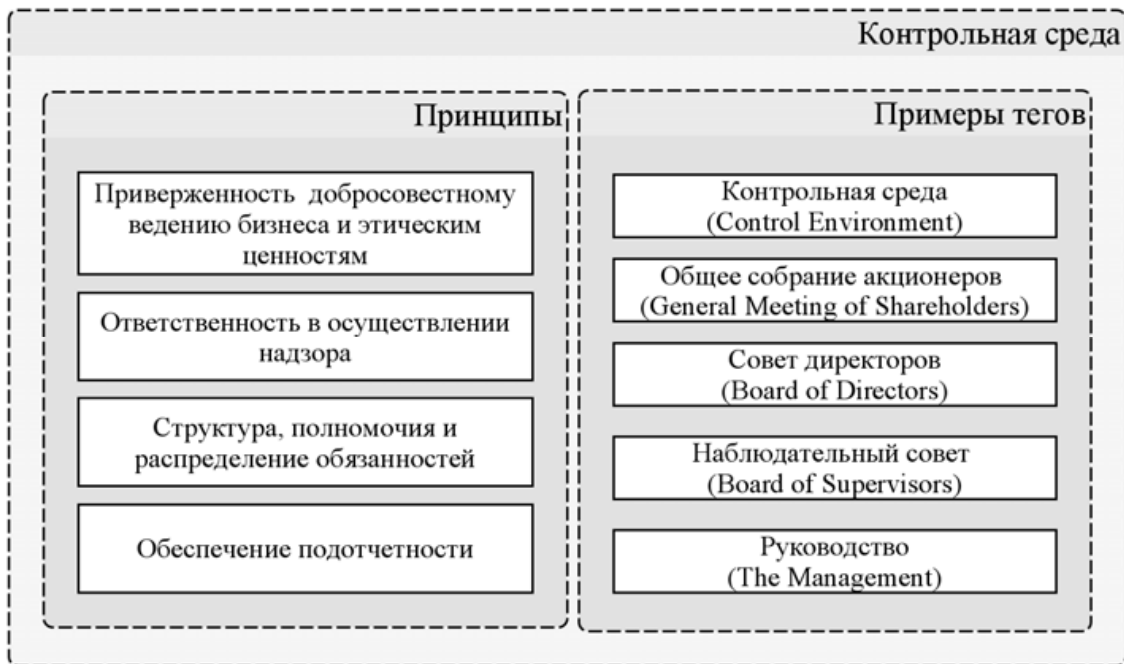


Рис. 4 / Fig. 4. Пример тегов для элемента системы внутреннего контроля «Контрольная среда» / Tag system example for the internal control element “Control environment”

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

оптимизации структуры внутренних положений и процедур в области внутреннего контроля. В данной сфере разработана модель мониторинга, ориентированного на повышение уверенности и надежности ИТ-систем, в режиме реального времени [17].

При внедрении матрицы рисков и контрольных процедур на крупных предприятиях применение языка XBRL обусловлено такими его преимуществами, как транспортабельность и многомерность представления данных [1]. Его можно также использовать для цифровизации документации в области внутреннего контроля, что будет способствовать повышению прозрачности и сопоставимости информации. В развернутом виде положение о внутреннем контроле может включать раздел с общими принципам его организации и необходимые примечания [14].

Организации, внедряющие комплексный подход в отношении управления рисками и ответственности регуляторным требованиям, могут столкнуться с проблемой интеграции и обмена данными. В этом случае следует использовать программно-языковой комплекс ОС EG GRC–XML со спецификацией XBRL. Применение единой спецификации способствует согласованности, облег-

чает эксплуатацию существующих инструментов при формировании результатов и последующей работе с ними, а прототип использует таксономию XBRL для практической работы с принципами системы управления корпоративными рисками (COSO). В то же время, помимо COSO, на рынке существуют и другие модели, например COBIT, ISO 31000 или PCI. Однако на практике для использования отчета требуется его адаптация с учетом специфики деятельности компании, поэтому возникает необходимость в создании набора тегов, обуславливающих особенности элементов системы внутреннего контроля (рис. 4).

На повышение эффективности применения XBRL в системе внутреннего контроля также нацелена и поддержка в области XBRL Assurance. В целом, спектр услуг в сфере XBRL можно обозначить как XBRL-консалтинг – консалтинговые услуги в сфере формирования и проверки XBRL-отчетности, повышения качества предоставления отчетных данных и проведения тренингов для сотрудников компании.

Распространение формата XBRL влияет на рынок консалтинговых услуг и способствует его изменениям через создание новых направлений деятельности. Сопровождение клиентов может проводиться на каждом из этапов работы с про-

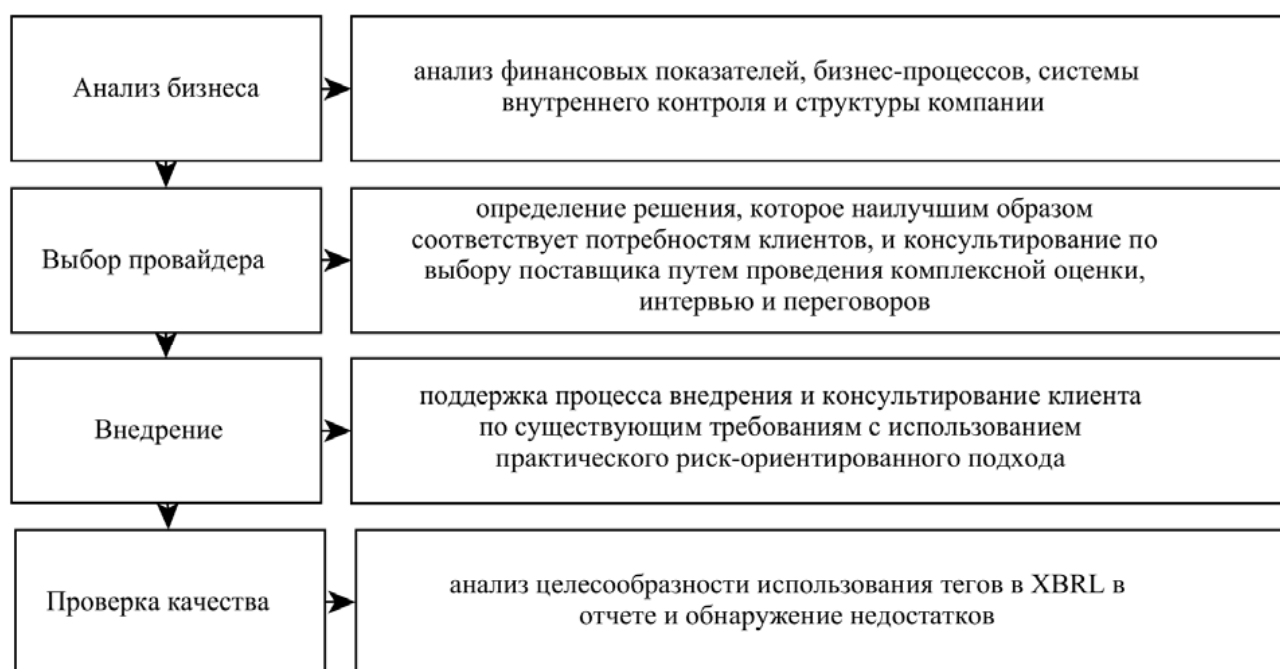


Рис. 5 / Fig. 5. Этапы проведения XBRL-консалтинга / XBRL consulting stages

Источник / Source: разработано автором по материалам Deloitte US. URL: <https://www2.deloitte.com/ro/en/P/audit/solutions/XBRL-assurance.html> / developed by the author based on data Deloitte US. URL: <https://www2.deloitte.com/ro/en/P/audit/solutions/XBRL-assurance.html>

граммным обеспечением, а XBRL-консалтинг — по следующим направлениям<sup>18</sup>:

- разъяснения по законодательным или иным требованиям к отчетности XBRL;
- анализ и определение направлений интеграции XBRL в текущие процессы отчетности;
- разработка дорожных карт с описанием типичных процессов отчетности XBRL;
- подготовка подробных обзоров качества данных для выявления потенциальных проблем соответствия файлов в формате XBRL;
- оптимизация процессов для устранения проблем с соблюдением требований;
- предоставление рекомендаций руководству организации по мере привлечения третьей стороны для внедрения отчетности XBRL;
- учебные ресурсы по детальной технической подготовке к формированию XBRL-отчетности;
- бенчмаркинг (сопоставительный анализ на основе эталонных показателей) отчетности XBRL и представленных базовых данных с аналогами.

XBRL-консалтинг может включать в себя получение разумной уверенности в том, что:

- используется актуальная таксономия XBRL;
- теги в XBRL точны и способствуют наиболее полному отображению информации;
- сформированные с помощью XBRL отчеты являются полными, корректными и получаются своевременно;
- теги в формате XBRL полезны инвесторам [18].

Напомним, что теги XBRL выступают частью таксономий, разработанных участниками рынка, общедоступных и свободных от лицензий. Таксономии состоят из определений финансовых концепций, связанных между собой, поэтому компании обязаны обеспечивать точность и последовательность своих тегов.

Качественная информация XBRL способствует укреплению доверия и может служить для организаций конкурентным преимуществом, однако проблемы с данными в файлах XBRL сохраняются; и хотя XBRL US с помощью своих правил контроля качества данных выявляет ошибки, это лишь небольшой процент от их общего числа.

Независимая проверка тегов и суждений может помочь компаниям повысить доверие к своей информации XBRL. Основные этапы XBRL-консалтинга представлены на рис. 5.

<sup>18</sup> XBRL Digital Assurance. URL: <https://www2.deloitte.com/ro/en/P/audit/solutions/XBRL-assurance.html>

## ВЫВОДЫ

Существующая система учетно-аналитических процессов компаний (особенно крупных) находится под влиянием цифровизации. Отчетность в формате XBRL является эволюционным этапом повышения прозрачности деятельности организаций, поскольку позволяет отслеживать происходящие в них изменения в режиме online, нейтрализуя последствия временных лагов. Компании должны более широко раскрывать информацию о рынках, стратегиях и видах своей деятельности, генерирующей стоимость бизнеса, включая в число нефинансовых мер инновации, клиентов, бренды и репутацию.

Переход от традиционного ретроспективного отражения показателей к структурированной многомерной отчетности вполне логичен, так как вызван необходимостью сжатия информации до удобного для анализа представления. С другой стороны, XBRL не только облегчает проведение операций с данными, но и позволяет одновременно сравнивать несколько компаний за различные временные интервалы. Однако переход к новому формату является сложным, требующим значительных вложений. Кроме того, XBRL находится под влиянием непрерывных регуляторных изменений, следовательно, внедряющие его компании должны постоянно отслеживать происходящие перемены.

Одновременно внедрение XBRL подразумевает работу экспертов, обладающих навыками в области бухгалтерского учета, финансов, программирования и специфическими знаниями

в области XBRL-отчетности. Возможности последней в режиме реального времени требуют введения дополнительных средств контроля для обеспечения точности и целостности собираемых данных. Компании должны убедиться в том, что таксономия, которую они используют для подготовки финансовой отчетности, является актуальной, а процедуры маркировки данных — полными и корректными. Онлайн-формат отчетности XBRL повышает уязвимость организаций перед IT-угрозами, поэтому необходимо внедрение контрольных процедур, в том числе ограничения прав доступа, защиты от вредоносных атак, управления передачей персональных данных.

По результатам исследования возможностей и преимуществ нового IT-формата как для представления отчетности, так и для организации системы внутреннего финансового контроля, нами предложено определение XBRL-консалтинга как нового направления профессиональных услуг аудиторских и консалтинговых фирм. Данные услуги могут включать в себя разработку системы тегов, проверку их точности, предоставление ПО для синхронизации учетных систем компании с формами представления отчетности в формате XBRL, проведение тренингов по ознакомлению с техническими особенностями подготовки отчетности в формате XBRL.

Считаем, что изучение данных вопросов должно быть продолжено. Предполагаем, что полученные нами результаты заинтересуют как IT-специалистов, так и профессионалов сферы учета и аудита.

## СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Бурцева К. Ю. Развитие учетного, аналитического и контрольного инструментария на основе XBRL технологий. *Вестник Казанского государственного аграрного университета*. 2020;15(3):93–98.
2. Дроков С. В. Перспективы интенсификации управления данными документированных сфер деятельности организаций в отношениях цифровой экономики. *Вестник ВНИИДАД*. 2020;(1):54–69.
3. Фомина О. Б., Фомин М. В. Проблемы представления стандартизированной бизнес-отчетности. *Вестник Тверского государственного университета. Серия: Экономика и управление*. 2016;(1):140–150.
4. Курузов М. В. Развитие инструментов финансового менеджмента в разрешении корпоративных агентских конфликтов. Автореф. дисс. ... канд. экон. наук. Краснодар: КубГУ; 2014. 27 с.
5. Богатова Е. В. Инновационная экономика. Монография. М.: Русайнс; 2018. 86 с.
6. Abhishek N. A., Ashok M. L., Divyashree M. S. Conceptual Study on XBRL Implementation in India: Issues and Challenges. *Open Journal of Economics and Commerce*. 2018;1(4):45–51.
7. Rahwani N. R., Sadewa M. M., Qalbiah N., Mukhlisa N., Nikmakh N. Corporate tax reporting based on XBRL in Indonesia. *Procedia Computer Science*. 2019;(161):133–141.
8. Singerová J. XBRL: Different Approach of Utilization. *Procedia Economics and Finance*. 2015;(25):134–140.
9. Enachi M., Andone I. I. Progress of XBRL in Europe — projects, users and prospects. *Procedia Economics and Finance*. 2015;(20):185–192.



10. Бодяко А. В., Спицина Д. В. Формат XBRL и системы BI как инструменты представления информации заинтересованным сторонам. *E-FORUM*. 2020;2(11):129–141.
11. Щегловская Ю. А. Конвергенция принципов управленческого учета и МСФО при формировании и анализе консолидированной отчетности электроэнергетических компаний. Автореф. дисс. ... канд. экон. наук. М.: Финансовый университет; 2019. 24 с.
12. Рожнова О. В., Марков В. В., Игумнов В. М. Транспарентность как приоритетное направление повышения качества отчетности предприятий. *Izvestiya MGTU MAMI = Известия МГТУ МАМИ*. 2013;5(1):34–36.
13. Устинова Я. И. Теория и методология учета интеллектуальной собственности. Автореф. дисс. ... докт. экон. наук. Новосибирск: НГУЕУ; 2019. 48 с.
14. Amin K., Eshleman J. D., Feng C. The Effect of the SEC's XBRL Mandate on Audit Report Lags. *Accounting Horizons*. 2018;32(1):1–27.
15. Chen H. M. Disclosure of Internal Control Based on XBRL. *Advanced Materials Research*. 2012;(542–543):311–314.
16. Devonish-Mills L., Updates on XBRL and SOX. *Strategic Finance*. 2007;88(8):14–17.
17. Eni L. C. Empirical Research: Exploring Extensible Business Reporting Language and Views of Romanian Accountants. *Procedia Economics and Finance*. 2015;(32):1675–1699.
18. Richardson V., Smith R., Chang C. Loose Leaf for Accounting Information Systems. USA: McGraw-Hill; 2017:464.

## REFERENCES

1. Burtseva K. Yu. Development of accounting, analytical and office administration based on XBRL technologies. *Vestnik Kazanskogo gosudarstvennogo agrarnogo universiteta = Bulletin of Kazan State University*. 2020;15(3):93–98. (In Russ.).
2. Drovkov S. V. Prospects for the intensification of data management of documented spheres of activity of organizations in the relations of the digital economy. *Vestnik VNIIDAD = Herald of VNIIDAD*. 2020;(1):54–69. (In Russ.).
3. Fomina O. B., Fomin M. V. Problems of presentation of standardized business reporting. *Vestnik Tverskogo gosudarstvennogo universiteta. Seriya: Ekonomika i upravlenie = Bulletin of Tver State University. Series: Economics and Management*. 2016;(1):140–150. (In Russ.).
4. Kuruzov M. V. Development of financial management tools in resolving corporate agency conflicts. Cand. econ. sci. diss. Synopsis. Krasnodar: KubSU; 2014. 27 p. (In Russ.).
5. Bogatova E. V. Information Encyclopedia. Monograph. Moscow: Rusain; 2018. 86 p. (In Russ.).
6. Abhishek N. A., Ashok M. L., Divyashree M. S. Conceptual Study on XBRL Implementation in India: Issues and Challenges. *Open Journal of Economics and Commerce*. 2018;1(4):45–51.
7. Rahwani N. R., Sadewa M. M., Qalbiah N., Mukhlisa N., Nikmakh N. Corporate tax reporting based on XBRL in Indonesia. *Procedia Computer Science*. 2019;(161):133–141.
8. Singerová J. XBRL: Different Approach of Utilization. *Procedia Economics and Finance*. 2015;(25):134–140.
9. Enachi M., Andone I. I. Progress of XBRL in Europe — projects, users and prospects. *Procedia Economics and Finance*. 2015;(20):185–192.
10. Bodyako A. V., Спицина Д. В. Format XBRL and system requirements as tools for creating an information database used for monitoring. *E-FORUM*. 2020;2(11):129–141. (In Russ.).
11. Shcheglovskaya Yu. A. Convergence of management accounting principles and IFRS in the formation and analysis of consolidated statements of electric power companies. Cand. econ. sci. diss. Synopsis. Moscow: Financial University; 2019. 24 p. (In Russ.).
12. Rozhnova O. V., Markov V. V., Igumnov V. M. Transparency as a priority direction for improving the quality of enterprise reporting. *Izvestiya MGTU MAMI*. 2013;5(1):34–36. (In Russ.).
13. Ustinova Ya. I. Theory and methodology of intellectual property accounting. Dr. econ. sci. diss. Synopsis. Novosibirsk: NSUEU; 2019. 48 p. (In Russ.).
14. Amin K., Eshleman J. D., Feng C. The Effect of the SEC's XBRL Mandate on Audit Report Lags. *Accounting Horizons*. 2018;32(1):1–27.

15. Chen H. M. Disclosure of Internal Control Based on XBRL. *Advanced Materials Research*. 2012;(542–543):311–314.
16. Devonish-Mills L. Updates on XBRL and SOX. *Strategic Finance*. 2007;88(8):14–17.
17. Eni L. S. Empirical research: the study of the extensible language of business reporting and the views of Romanian accountants. *Procedia Economics and Finance*. 2015;(32):1675–1699.
18. Richardson V., Smith R., Chang C. *Loose Leaf for Accounting Information Systems*. USA: McGraw-Hill; 2017:464.

## ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ / ABOUT THE AUTHOR

**Дарья Валерьевна Спицина** — аспирантка департамента мировой экономики и мировых финансов, Финансовый университет, Москва, Россия

**Daria V. Spitsina** — postgraduate student of the Department of World Economy and World Finance, Financial University, Moscow, Russia

<https://orcid.org/0000-0003-1850-7582>

[daria.v.spitsina@gmail.com](mailto:daria.v.spitsina@gmail.com)

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

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

*Статья поступила в редакцию 25.08.2023; после рецензирования 23.10.2023; принята к публикации 30.10.2023.*

*Автор прочитала и одобрила окончательный вариант рукописи.*

*The article was submitted on 25.08.2023; revised on 23.10.2023 and accepted for publication on 30.10.2023.*

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