

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
и в интернет-магазине «Пресса по подписке»: www.akc.ru

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

Vol. 10 • No. 6 • 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, № 6

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

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

Учредитель
**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
М.А. Ларионова

Верстка
С.М. Ветров

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

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

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

Подписано в печать:
05.02.2024
Формат 60 × 84 1/8
Объем 12,25 п.л.
Заказ № 101

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

© Финансовый университет,
Москва

К 105-ЛЕТИЮ ФИНАНСОВОГО УНИВЕРСИТЕТА*Мельник М.В., Велиханов М.Т.***Корпоративная социальная ответственность:****полнота и прозрачность информации 6****ТЕОРИЯ И МЕТОДОЛОГИЯ УЧЕТНО-КОНТРОЛЬНЫХ
И АНАЛИТИЧЕСКИХ ПРОЦЕССОВ***Ткачук Н.В.***Эволюция информации о собственном капитале в бухгалтерском
балансе 21****ОТЧЕТНОСТЬ ОРГАНИЗАЦИЙ***Дискуссия. Корпоративная отчетность: проблемы и пути их решения**Сулейманов Н.С.***Учет общепроизводственных расходов в организациях,
выполняющих НИОКР по длительным контрактам 31****МЕТОДИКИ И ПРАКТИЧЕСКИЙ ОПЫТ***Потокина Е.С.***Калькуляция в АПК: институциональный аспект. 39***Сидорова Е.Ю.***Налоговое регулирование стран в рамках экологизации бизнеса
(на примере РФ и ЕС) 51****ПОДГОТОВКА КАДРОВ ДЛЯ НОВОЙ ЭКОНОМИКИ***Кальницкая И.В., Максимочкина О.В.***Влияние Индустрии 4.0 на развитие высшего бухгалтерского
образования в России 63****РАЗВИТИЕ НАУЧНЫХ ШКОЛ «УЧЕТА, АНАЛИЗА И АУДИТА»***Мизиковский И.Е.***Генезис научной школы бухгалтерского учета Нижегородского
государственного университета им. Н.И. Лобачевского в системе
развития экономических знаний 73****ФОРУМ МОЛОДЫХ***Лю Я.***Статистика рынка аудиторских услуг в Китае 82****НАУЧНАЯ ЖИЗНЬ****Юбилейная XV научно-практическая конференция****«Декабрьские чтения памяти С.Б. Барнгольц» 93****Содержание журнала за 2023 г. 94**

TO THE 105TH ANNIVERSARY OF THE FINANCIAL UNIVERSITY <i>Melnik M.V., Velikhanov M.T.</i> Corporate Social Responsibility: Completeness and Transparency of Information	6
THEORY AND METHODOLOGY OF ACCOUNTING, ANALYTICAL AND CONTROL PROCESSES <i>Tkachuk N.V.</i> Evolution of Equity Information in the Balance Sheet	21
REPORTING ORGANIZATIONS <i>Discussion. Corporate Reporting: Problems and Solutions</i> <i>Suleymanov N.S.</i> Accounting of General Production Expenses in Organizations Performing R&D on Long-Term Contracts	31
METHODS AND PRACTICAL EXPERIENCE <i>Potokina E.S.</i> Calculation in the Agro-Industrial Complex: The Institutional Aspect . . .	39
<i>Sidorova E. Ju.</i> Tax Regulation of Countries in the Framework of Greening Business (using the example of the Russian Federation and the EU)	51
STAFF TRAINING FOR THE NEW ECONOMY <i>Kalnitskaya I.V., Maksimochkina O.V.</i> The Impact of Industry 4.0 on the Development of Higher Accounting Education in Russia	63
DEVELOPMENT OF SCIENTIFIC SCHOOLS OF ACCOUNTING, ANALYSIS AND AUDIT <i>Mizikovskii I.E.</i> The Genesis of the Scientific School of Accounting of Nizhny Novgorod State University Named After N.I. Lobachevsky in the System of Development of Economic Knowledge	73
YOUTH FORUM <i>Liu Ya.</i> Statistics of the Audit Market in China	82
ACADEMIC LIFE XV Anniversary Scientific and Practical Conference “December Readings in Memory of S.B. Barngolts”	93
Contents of the Journal for 2023	94

Accounting. Analysis. Auditing

2023, vol. 10, no. 6

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

Founder
**Financial University,
Moscow, Russia**

Editor-in-Chief
R.P. Bulyga

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

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

Proofreader
S.F. Mikhaylova

Translator
I.A. Osipova

Layout
S.M. Vetrov

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

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

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

Signed off to printing:
05.02.2024
Format 60 × 84 1/8
Size 12,25 printer sheets
Order № 101

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

© Financial University, Moscow

DOI: 10.26794/2408-9303-2023-10-6-6-20
УДК 657,354(045)
JEL M14, H83

Корпоративная социальная ответственность: полнота и прозрачность информации

М.В. Мельник, М.Т. Велиханов
Финансовый университет, Москва, Россия

АННОТАЦИЯ

Статья отражает результаты исследования в области повышения объективности информации о социальной ответственности государства и бизнеса, отражаемой в отчетах экономических субъектов. Показаны основные этапы формирования и эволюции этого понятия в мировой научной литературе и практике работ корпоративных структур. Цель исследования состоит в обосновании основных направлений социальной ответственности бизнеса и выборе форм их отражения в отчетности. Проанализированы методы определения социальной ответственности отдельных странах. Выявлена специфика ее отражения в отчетности в период централизованного управления экономикой и в постсоциалистический период развития России. На основе анализа отчетов о социальной деятельности современных корпоративных структур России обоснована необходимость унификации и стандартизации отчетности корпоративных структур о социальной ответственности. Систематизированы направления деятельности в области социальной ответственности, отраженных в форме ESG-отчетности, раскрыта их специфика и алгоритмизация показателей, позволяющих оценить качественные и количественные характеристики социальной ответственности. Для систематизации и классификации инициатив в области социальной ответственности использовались методы сравнительного анализа, детализации, классификации и определения взаимозависимости социальной ответственности с показателями устойчивого развития организации. Сформулированы предложения по структуризации отчетов о социальной ответственности корпоративных экономических субъектов и органов управления разных уровней с учетом требований их гармонизации и совместимости при оценке результативности и эффективности социальной деятельности государства. Материалы статьи могут быть использованы при разработке внутренних нормативных документов, регламентирующих отчетность о социальной ответственности, а также при организации контроля информации, включенной в отчетность, и оценки ее достоверности.

Ключевые слова: корпоративная социальная ответственность; нефинансовая отчетность; устойчивое развитие; социальные практики; полнота информации; социальные инвестиции; корпоративное управление; государственная политика

Для цитирования: Мельник М.В., Велиханов М.Т. Корпоративная социальная ответственность: полнота и прозрачность информации. *Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing.* 2023;10(6):6-20. DOI: 10.26794/2408-9303-2023-10-6-6-20

Corporate Social Responsibility: Completeness and Transparency of Information

M.V. Melnik, M.T. Velikhanov
Financial University, Moscow, Russia

ABSTRACT

The article presents the results of research in the field of increasing objectivity of information on the social responsibility of the state and business reflected in the reports of economic entities. The main stages of the formation and evolution of this concept in the world scientific literature and in practice of corporate structures are shown. The purpose of the study is to determine the main directions of social responsibility of business and select the forms of their reflection in reporting. Methods for determining social responsibility in individual countries are analyzed. The specifics of its reflection in reporting during the period of centralized economic management and in the post-socialist period of development in Russia has been revealed. Based on the analysis of reports on the social activities of modern corporate structures

in Russia, the need to unify and standardize the reporting of corporate structures on social responsibility is justified. The areas of activity in the field of social responsibility, reflected in the form of ESG reporting, are systematized, their specifics and algorithmization of indicators that allow assessing the qualitative and quantitative characteristics of social responsibility are provided. To systematize and classify initiatives in the field of social responsibility, methods of comparative analysis, detailing, classification and determination of the interdependence of social responsibility with the indicators of sustainable development of the organization were used. Proposals have been formulated for structuring reports on the social responsibility of corporate economic entities and management bodies at different levels, taking into account the requirements for their harmonization and compatibility when assessing the effectiveness and efficiency of the state's social activities. The materials of the article can be used in the development of internal regulations governing social responsibility reporting, as well as in organizing control of information included in the reporting and assessing its reliability.

Keywords: corporate social responsibility; non-financial reporting; sustainable development; social practices; completeness of information; social investments; corporate governance; public policy

For citation: Melnik M.V., Velikhanov M.T. Corporate social responsibility: Completeness and transparency of information. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2023;10(6):6-20. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2023-10-6-6-20

ВВЕДЕНИЕ

Одной из особенностей современного этапа развития экономики России является усиление внимания к социальным вопросам. Несмотря на все трудности последнего десятилетия — пандемию, санкции недружественных государств — руководство страны постоянно ставит новые задачи в области социальной политики, направленные на повышение не только уровня доходов населения, но и качества жизни (удовлетворение духовных потребностей, рост культурного уровня и создание условий для здорового образа жизни).

В своих посланиях Федеральному собранию Российской Федерации Президент России В.В. Путин постоянно подчеркивает, что социальные задачи остаются приоритетными, и ежегодно предлагает дополнительные меры, поддерживающие значимость социальной ответственности государства. Вместе с тем он часто отмечает, что успешная реализация проектов в данной сфере может быть достигнута только при активном сотрудничестве государства и бизнеса. Выступая на съезде РСПП, глава государства уделил особое внимание роли бизнеса в решении как экономических, так и социальных задач, подчеркнув, что «предприниматели в России всегда играли большую созидательную роль, брали на себя большую ответственность в вопросах развития и освоения территорий, социального обеспечения, образования, здравоохранения, инфраструктуры, благотворительности, по праву гордились этим, и они составляли гордость нашей страны. И сегодня мы видим примеры такого достойного отношения к делу, к высокой миссии предпринимателей, которым не все равно, где, в каких условиях работают их компании, их люди, их специалисты,

которые направляют свой предпринимательский талант — а это действительно талант — не только на извлечение какой-то выгоды, на сверхпотребление, но и общественное благо, запускают специальные программы поддержки сотрудников и членов их семей. Наравне с региональными властями направляют средства на дороги, больницы, спортивные и культурные объекты. Словом, делают жизнь всех вокруг лучше»¹.

В настоящее время при оценке деятельности отдельных организаций все чаще используется понятие «ответственный бизнес»; под этим подразумеваются компании, уделяющие значительное внимание производству, уровню жизни и воспитанию коллектива своих сотрудников, решающие задачи по улучшению условий работы и жизни населения своих регионов и всей страны.

Вопросы развития корпоративного управления, социальной ответственности экономических субъектов, а также взаимоотношений власти и бизнеса подробно описаны в научной литературе, например в [1–4]. Следует принять во внимание, что от реализации социальных инициатив выигрывают и сами предприниматели — от представителей малого бизнеса до руководителей крупнейших предприятий. На сегодняшний день решающим условием успеха деятельности каждой организации становится вовлеченность работников в выбор приоритетов ее развития (подобным механизмом воспользовалась, например, компания VK, сотрудники которой определяли основные направления ее

¹ Пленарное заседание съезда РСПП. Президент России (официальный сайт). URL: <http://kremlin.ru/events/president/transcripts/70688>

устойчивого развития). Такая заинтересованность людей обеспечивается при стабильном кадровом составе, правильной структуре карьерной лестницы и своевременном повышении квалификации работников. Именно в этом случае формируются команды, умеющие, решая сложные инновационные задачи, работать коллективно, проявлять инициативу и участвовать в разработке всех нововведений в производстве и в управлении. Таким образом, ответственность бизнеса порождает реальную ответственность всего коллектива.

Особо следует обратить внимание на то, что в условиях цифровизации и широкого использования автоматизированных систем не только на производстве, но и в управлении, доля людей творческого труда, имеющих предпринимательские навыки, возрастает, что предполагает изменения отношений собственников и менеджеров, а также менеджеров и подчиненных им сотрудников (исполнителей). Сам бизнес-процесс предполагает преобразования в деятельности практически всех работников экономического субъекта и требует от них иного отношения к социальным вопросам в любом экономическом субъекте.

Расширение направлений социальной деятельности бизнеса в последнее десятилетие проявилось в формировании отчетности организаций; прежде всего — субъектов государственного сектора и крупных корпоративных структур. Необходимость перехода к составлению отчетности в формате устойчивого развития в настоящее время признана на мировом уровне предприятиями всех сфер деятельности [5]. В рамках отчетности об устойчивом развитии они стали составлять самостоятельные отчеты о социальной деятельности, раскрывая содержание проводимых в этой области мероприятий. Сегодня это в первую очередь относится к крупным организациям, формирующим корпоративные структуры, но в ближайшее время станет практикой практически всех компаний, независимо от их организационной структуры и направлений работы.

Количественная и качественная оценка социальной деятельности организации является одной из задач, поставленных перед отчетностью в формате устойчивого развития, анализ которой показывает, что в России, к сожалению, экономические субъекты составляют отчетность о проводимой социальной деятельности в свободной форме и при этом раскрывают только наиболее привлекательные стороны своей работы. Это существенно затрудняет определение реального состояния социальной

ответственности бизнеса, но вместе с тем в наши дни массово проводится ее рейтинговая оценка, требующая достаточно больших расходов, но уже начинающая широко использоваться и прежде всего — при распределении государственной поддержки бизнеса и привлечении инвесторов.

МЕТОДИКА ИССЛЕДОВАНИЯ И АНАЛИЗ ПРАКТИКИ Формирование и трансформация понятия «социальная ответственность»

Понимание и интерес к корпоративной социальной отчетности и ответственности зависит от уровня развития бизнеса. В условиях рынка одним из требований успешного функционирования организации является учет интересов ее заинтересованных сторон, включая работников как самого предприятия, так и государственных органов управления, инфраструктуры. Это связано с возникновением неэкономической информации, направленной на решение социально-ориентированных проблем, и правильности ее представления в отчетности. В последние годы начали появляться небольшие информационные сообщения о благотворительных проектах отдельных компаний, служащих укреплению их имиджа. Эти данные стали отражаться в отчетности.

Информация о социальной ответственности бизнеса представляется зарубежными и российскими организациями уже многие годы. Впервые она была официально закреплена в отчетности американской железнодорожной компании в первой половине XIX в. [6]. В России же представление таких данных в отчетности законодательно оформилось в 1885 г., а в 1900 г. более 30% предприятий включали в отчетность сведения о нефинансовой, и прежде всего — социальной деятельности².

Эволюция понимания социальной ответственности и требований к ней подробно рассмотрена в научной литературе, в частности, в исследовании А. Кэррола, где анализируется период формирования социальной отчетности (от первого упоминания данного понятия в печати до настоящего времени) [7]. Научные работы по данному вопросу стали появляться в 1930–1940-х гг., когда социальная ответственность только формировалась и явля-

² Вестник финансов, промышленности и торговли. Указатель правительственных распоряжений по Министерству финансов. Отчеты промышленных и торговых предприятий. Санкт-Петербург: Типография Министерства финансов В. Киришбаума; 1885–1900.

лась функцией органов исполнительной власти и социального контроля. В 50-е гг. прошлого века стало четко использоваться понятие корпоративной социальной ответственности (КСО). Оно имело отношение к ответственности менеджмента и бизнесменов перед обществом с точки зрения сохранения и укрепления его целей и ценностей, и в 60-е гг. КСО было расширено и в большой мере привязано к успешному и устойчивому развитию организаций, повышению общего социально-экономического благосостояния [8].

Такая позиция активно поддерживалась в 70–80-е гг. XX в. Эволюция понимания и интерпретации социальной ответственности широко обсуждалась практиками и находила свое отражение в научных публикациях; ее увязывали с обязательствами бизнеса перед обществом с учетом интересов социальной системы последнего. Причем особое значение имела постановка задач КСО на всех уровнях управления в соответствии с интересами многих заинтересованных сторон, т.е. практически всех участников общества. В 70-е гг. организация Opinion Research Corporation, занимавшаяся исследованиями в этой области, провела социологический опрос, результаты которого легли в основу определения КСО. Они представлены в виде трех concentрических уровней [7]:

- внутренний круг, включающий четкие основные обязательства по эффективному выполнению экономической функции (рабочие места и экономический рост);
- промежуточный круг, который отражает ответственность за выполнение экономической функции с пониманием меняющихся социальных ценностей и приоритетов (отношение к охране окружающей среды, найм и отношения с сотрудниками, требования клиентов в отношении информации и т.д.);
- внешний круг — дополнительные обязанности, которые организация должен взять на себя в улучшении социальной среды на территории функционирования.

Анализ раскрытия информации о социальной ответственности бизнеса экономических субъектов в современной России

В настоящее время развитие ответственности за социальные мероприятия в России органически увязывается с формированием отчетности — как об устойчивом развитии, так и интегрированной,

которая выходит за рамки бухгалтерской (финансовой) отчетности. Это часто приводит к неточности, поскольку, во-первых, материалы по социальной и экологической ответственностям нередко объединяют (а иногда заменяют один другим), что справедливо лишь в определенной степени, поскольку эти виды отчетности все-таки требуется разделять. Во-вторых, особенностью социальной ответственности устойчивого развития является регламентация информации в соответствии с руководящими документами государства, и предполагается ее обязательное отражение в финансовой отчетности, что нередко не учитывается при оценке деятельности конкретных предприятий. В этой связи большое внимание уделяется нефинансовым данным, которые в настоящее время не рассматриваются в рамках отчетности об устойчивом развитии и интегрированной отчетности.

В современных условиях наиболее полное представление об уровне раскрытия информации о социальной ответственности бизнеса можно получить на основании материалов проводимых рейтингов и отчетности организаций ведущих отраслей производства, собранных в Национальном Регистре корпоративных нефинансовых отчетов РСПП (далее — Регистр), который агрегирует данные 250 экономических субъектов и содержит свыше 1400 нефинансовых отчетов³.

Для точечного анализа состава отчетности о социальной ответственности, публикуемой организациями, и оценки достоверности ее данных нами были рассмотрены экономические субъекты сектора коммуникации и связи, поскольку в нем присутствуют компании, внедряющие цифровую трансформацию и отличающиеся ускоренным уровнем развития. В соответствии с Регистром, в этом секторе 16 компаний, из которых в 2021 г. лишь 6 (37,5%) подготовили отчетность с использованием нефинансовых показателей, 5 — отчеты об устойчивом развитии, и лишь одна — интегрированный.

В рамках первого этапа работы была проанализирована отчетность об устойчивом развитии в целом. Известные компании отрасли связи — ПАО «МТС» (далее — МТС) и ПАО «ВымпелКом» (далее — Билайн) — разделяют цели (по предмету направленности отчетности) на экономические,

³ Национальный Регистр корпоративных нефинансовых отчетов. РСПП (официальный сайт). URL: https://rspp.ru/sustainable_development/registr/ (дата обращения: 05.10.2023).

социальные и экологические, а ПАО «Ростелеком» (далее — Ростелеком), Яндекс и VK определяют приоритетность разных направлений компании.

Ростелеком к первому уровню приоритетности относит задачи экономического, инновационного и структурного развития, и лишь затем затрагивает социальные и экологические вопросы. Компания Яндекс, кроме перечисленных целей, считает приоритетами обеспечение качественного образования и уменьшение неравенства в составе трудового коллектива. Приведенные примеры свидетельствуют об отсутствии единого подхода к определению целей и приоритетов в отчетности об устойчивом развитии, что еще раз доказывает необходимость стандартизации процесса составления и оценки такой информации.

В 2020 г. Яндексом была представлена повестка в области устойчивого развития, включающая 4 области и 12 приоритетных направлений⁴. Последние разделяются по принципу ключевой деятельности компании: основные — информационная безопасность и защита персональных данных, развитие серверов и безопасность цифровой среды; в то же время дополнительные направления обусловлены возможностью использования технологий Яндекса для оказания помощи другим организациям в рамках достижения устойчивого развития. В результате образовательные сервисы созданной Яндексом экосистемы помогают получить новые знания без привязки к конкретной территории, а благотворительные проекты — решить значимые проблемы совместно с некоммерческими организациями. Таким образом, Яндекс можно считать интернет-сервисной компанией, деятельность которой направлена на улучшение жизни всех пользователей.

Заслуживает одобрения выбор приоритетных целей в рамках развития ESG-повестки компанией VK⁵. Руководители ее бизнес-подразделения вначале собрали все существующие программы и инициативы в различных отраслях устойчивого развития, а затем представители VK провели ряд образовательных мероприятий и презентаций для своих сотрудников, посвященных целям устойчивого развития и инициативам VK в данной

сфере. Таким образом, более 200 работников стали участниками опроса и выбрали приоритетные цели устойчивого развития для компании. Аналогичный опрос был проведен среди членов группы по устойчивому развитию и членов совета директоров VK, а в дальнейшем — среди представителей всех заинтересованных сторон, в том числе некоммерческих организаций, бизнес-партнеров, пользователей, представителей местных сообществ и др.

Билайн активно внедряет новые разработки для решения экологических проблем⁶, а созданный ею проект по созданию нейросети для поиска нелегальных мусорных свалок может оказать значительное влияние на улучшение состояния окружающей среды. В части социальной деятельности компания активно развивает проект по поиску пропавших людей «Билайн Поиск» на основе информации больших данных; для людей с ограниченными возможностями в Москве Билайн создал инклюзивный коворкинг «Everland».

МТС с 2014 г. реализует образовательные программы для детей, направленные на популяризацию бережного отношения к окружающей природной среде с использованием современных технологий⁷. В 2021 г. компания приступила к разработке первого экоурока для учащихся старших классов — математике углеродного следа. Кроме того, были сформированы методические рекомендации для учителей и волонтеров по проведению экоуроков МТС для различных категорий слушателей — разновозрастные классы, дети из социальных учреждений, с особенностями развития и др., с учетом специфики каждой из перечисленных групп. Среди прочего, МТС активно занимается выпуском «зеленых» и социальных облигаций. Данные виды деятельности свидетельствуют о косвенном воздействии на экологическую составляющую и формировании верных ориентиров у подрастающего поколения. Это наиболее эффективный способ сохранения окружающей среды в обозримой перспективе, поскольку представляет собой важное социальное направление работы, выполняющее воспитательную и образовательную функции.

⁴ Отчет о прогрессе в области устойчивого развития группы компаний Яндекса. Библиотека корпоративных нефинансовых отчетов РСПП. URL: <https://rspp.ru/upload/uf/4f4/8kq598a24d0t17ml3n8c667fj7ipajip/YAndeks-OUR-2021.pdf>

⁵ ESG-отчет VK. Библиотека корпоративных нефинансовых отчетов РСПП. URL: https://rspp.ru/upload/uf/528/jlckk79viewok8xgbwy8dmmw23t0y017/VK_OUR_2021.pdf

⁶ ESG-отчет Билайн. Библиотека корпоративных нефинансовых отчетов РСПП. URL: <https://rspp.ru/upload/uf/72b/6ch6yetvur89dnj26pgocnklf2zi66l/PAO-VympelKom-OUR-2021.pdf>

⁷ Отчет об устойчивом развитии группы МТС. Библиотека корпоративных нефинансовых отчетов РСПП. URL: <https://rspp.ru/upload/uf/a5a/eoiqjyzk87xluyx1cetx7fsyk8rgy45p/PAO-MTS-OUR-2021.pdf>

В работе Ростелеком особое место занимает программа сбора и утилизация старых кабельных сетей, сетевого оборудования, абонентских устройств⁸. К 2025 г. компания планирует внедрить ESG-принципы в свою закупочную деятельность. Эта инициатива может оказать синергетический эффект на достижение целей устойчивого развития. Помимо указанных инициатив, Ростелеком активно содействует продвижению и реализации ESG-принципов среди потребительских услуг, включая разработку продуктов и решений, позволяющих клиентам повысить ESG-ответственность.

Рассматривая перечисленные направления деятельности компаний сектора коммуникации и связи, можно сделать вывод, что их усилия реально направлены на обеспечение устойчивого развития. Однако каждая организация выбирает собственное направление, что может считаться оправданным, но при этом практически невозможно сопоставить их деятельность и оценить результативность каждой из них.

При отсутствии установленных правил формирования отчетности о социальной и экологической ответственности бизнеса каждый экономический субъект выбирает наиболее выигрышную для себя информацию. Правда, такая позиция не позволяет дать унифицированную оценку развития социальной работы отдельных предприятий, внести единообразие в направление их действий или определить их специализацию, что еще раз подтверждает необходимость создания единого регламента.

В силу тенденции проявления повышенного внимания к вопросам ESG-повестки в настоящее время существуют множество агентств, регулярно публикующих рейтинги в рамках ESG-информации и использующих для их составления индивидуальные методики расчета. Оценки и места одинаковых или близких по профилю компаний в таких рейтингах могут существенно различаться. Кроме того, на практике представители рейтинговых агентств в качестве источников для анализа используют открытые данные, а не сведения, предоставленные экономическими субъектами или статистическими организациями в рамках официальных документов. Проведенные исследования показывают, что в оценке деятельности предприятий в различных

ESG-рейтингах имеются существенные различия, что снижает их реальную ценность при принятии решений по государственной поддержке и привлечению инвесторов [9].

Поэтому текущая система ESG-рейтингов, к сожалению, не может служить основой для выбора направлений инвестирования капитала и определения путей реализации государственной политики.

Вместе с тем анализ представленных компаниями отчетов и материалы рейтингов позволили выделить наиболее часто встречающиеся критерии оценки различных направлений работы. В частности, применительно к социальной ответственности можно выделить следующие:

- внутренние инвестиции на решение социальных вопросов работников и членов их семей в организациях, в том числе в расчете на одного работника (млн руб.);
- внешние инвестиции в качестве общих затрат на социальные программы вне организации, в том числе в пересчете на одного работающего (млн и/или тыс. руб.);
- объем социальных инвестиций, приходящихся на работника компании (млн и/или тыс. руб.);
- отношение общего объема социальных инвестиций к суммарному объему продаж (млн и/или тыс. руб.);
- отношение общего объема социальных инвестиций к объему их прибылей (или до налогообложения);
- среднесписочная численность работников, в том числе инвалидов (чел.);
- количество предоставленных мест для производственной практики школьников и студентов образовательных организаций.

Интересным представляется проведение частотного анализа тематик, затрагиваемых в рамках нефинансовых отчетов рассматриваемых компаний (см. таблицу).

Его результаты показали, что среди выбранных российских организаций из сферы коммуникации и связи наиболее подробно отражает нефинансовые данные Ростелеком. Сама отчетность данного экономического субъекта содержит существенно большее количество показателей, детализирующих ее деятельность по каждому направлению. Следующую устойчивую позицию занимает компания МТС; равнозначными результатами оценки в рейтинге характеризуются VK, Яндекс, Билайн.

Экологические вопросы раскрывают Ростелеком и МТС; социальной направленности больше

⁸ Отчет об устойчивом развитии Ростелеком. Библиотека корпоративных нефинансовых отчетов РСНП. URL: <https://rspp.ru/upload/uf/8cc/xe1g60u41tu7yjlisajsq387xjt00p2j/PAO-Rostelekom-OUR-2021.pdf>

Таблица / Table

Частотный анализ отчетов об устойчивом развитии российских компаний сферы телекоммуникации и связи за 2021 г. / Frequency analysis of reports on the sustainable development of Russian telecommunications and communications companies for 2021

Наименование показателя / Indicator name	Кол-во, шт. / Qty, pcs	Кол-во, % / Quantity, %
Социальные показатели, всего	145	100,00
В том числе:		
Благотворительность	2	1,38
Кадровый состав и структура	47	32,41
Мотивация и вознаграждение	18	12,41
Образование	29	20,00
Охрана труда и здоровье	23	15,86
Финансовые показатели	7	4,8
Другое	19	13,10

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

внимания уделяется Яндексом и VK. При этом результаты исследования выявили низкий уровень вовлеченности вышеназванных организаций в ряд направлений, например, в область корпоративного управления, которая очень слабо раскрыта во всех отчетах. Что касается социальной отчетности, то она представлена достаточно широко.

В ходе анализа установлено наличие значительных различий между существующими рейтингами и отчетами, поскольку при составлении первых используются разные методики и критерии оценки корпоративной социальной ответственности, что порождает наличие заметных расхождений в определении реальной эффективности деятельности компаний в этом направлении.

Отмеченное свидетельствует о необходимости унификации методологии расчета основных показателей, характеризующих корпоративную социальную ответственность, а также усиления ее регламентации с учетом специфики состава клиентов и других заинтересованных сторон. Для этого нужна единая методика формирования, анализа и оценки деятельности организаций в части социальной и экологической ответственности и подготовка соответствующих рекомендаций. Это позволит улучшить прозрачность и достоверность не только отчетности, но и создаваемых рейтингов, и будет способствовать развитию и распространению лучших практик в области КСО, повышению общественного внимания к этой тематике, а так-

же позволит на государственном уровне выявить наиболее сложные и проблемные зоны в вопросах организации трудовой деятельности на предприятиях. В перспективе это также поможет повысить объективность порядка распределения средств государственной поддержки и увеличить эффективность частного инвестирования.

ОСНОВНЫЕ ЭТАПЫ РЕГУЛИРОВАНИЯ ФОРМЫ ОТЧЕТНОСТИ О СОЦИАЛЬНОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТИ В РОССИИ

Внимание к социальной отчетности в России было проявлено сразу после Октябрьской революции 1917 г. 30.04.1927 г. вышло постановление ЦИК СССР, СНК СССР, где было зафиксировано следующее положение: «Помимо предусмотренной законом публичной отчетности, государственные органы и кооперативные организации обязаны в краткой и ясной форме осведомлять о своей работе трудящиеся массы (путем докладов, информации в газетах, вывешивания отчетов на заводах, фабриках и т.п.)»⁹.

В настоящее время в нашей стране активно формируется нефинансовая отчетность о социальной

⁹ Постановление ЦИК СССР, СНК СССР от 30.04.1927 «О порядке представления отчетности государственными органами, кооперативными организациями и акционерными обществами с участием государственного и кооперативного капитала». URL: <https://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=ESU&n=25962#Y 9K90sTJGDaNqXDB>

деятельности организации, хотя ее предоставление не является обязательным. В 2017 г. Правительством Российской Федерации была утверждена Концепция развития публичной нефинансовой отчетности, направленная на формирование законодательной базы расширения практики публичной нефинансовой отчетности и повышения ее качества (далее — Концепция)¹⁰. Предпосылки ее создания связаны с международными нормами и инициативами по раскрытию нефинансовой отчетности предприятиями, ценные бумаги которых котировались на европейских биржах, а также с расширением внимания к оценке индексов и рейтингов социальной ответственности и устойчивого развития. Реализация Концепции предусматривала несколько этапов и предполагала создание нормативной и методической базы для составления и представления отчетности. Результатом работы явился проект федерального закона «О публичной нефинансовой отчетности», устанавливающий правовые основы ее регулирования, разработкой которого занимались Минэкономразвития России, Минфин России, федеральные органы исполнительной власти и заинтересованные организации. Однако, несмотря на многочисленные попытки выполнения поставленных задач, до сих пор не созданы ни стандарты, ни даже методы унификации нефинансовой отчетности о социальном развитии.

На сегодняшний день существует множество стандартов нефинансовой отчетности, используемых в мировой практике. Различия между ними определяются тематикой и отражаемыми показателями. Наиболее распространенным и применяемым считается ISO 26000 (в России — ГОСТ О 26000 «Руководство по социальной ответственности»), группа стандартов AA 1000, SA 8000, а также GRI (Руководство глобальной инициативы по отчетности). Необходимо учитывать, что платформу для размещения нефинансовой отчетности выбирают сами организации. В большинстве случаев она публикуется на официальном сайте компании или в Национальном реестре нефинансовой отчетности, созданном РСПП. Данные нефинансовой отчетности стали отправной точкой формирования института социальной ответственности в России. Крупные представители отечественного бизнеса,

понимая ее стратегическую значимость и приняв концепцию устойчивого развития организации, также начали предпринимать активные действия по формированию соответствующей нефинансовой отчетности. При этом лидерами стали АКБ «Росбанк», ОАО «Лукойл», ГМК «Норильский никель», РАО «ЕС Россия Корпорация», Группа «Илим», ОАО «Татнефть», ООО «Новгород-Прикамье», группа СУАЛ, ОЛО «Еврохолдинг», ОАО «Магнитогорский МК» и др.

В России организации составляют несколько видов нефинансовой отчетности: статистическая социальная отчетность (СО), экологическая отчетность (ЭО), отчетность об устойчивом развитии (ОУР), интегрированная отчетность (ИО). Следует подчеркнуть, что в последнее время крупные корпоративные структуры ежегодно составляют социальные отчеты (32%) и отчеты об устойчивом развитии (35%), а интегрированные и экологические отчеты — существенно реже [10]. На основе статистических данных библиотеки корпоративных нефинансовых отчетов РСПП можно выделить общие позиции и специфические черты отдельных видов отчетов, что даст возможность сделать первые шаги по разработке методических рекомендаций по составлению основных видов социальной отчетности.

Социальной ответственности в нашей стране всегда уделялось достаточно внимания — как во времена централизованной экономики, так и в постсоциалистический период; СССР и Россия поддерживала тесные контакты с Международной организацией труда¹¹ и Всемирной организацией здоровья (ВОЗ). Гражданский и Трудовой кодексы законодательно определяли ответственность работодателя (государственных и коммерческих предприятий) как за соблюдение правил охраны труда, режима рабочего времени, так и за получение сотрудниками выплат, связанных с отпусками, представляемыми по закону всем категориям трудящихся (декретные, отпуска по обучению, по уходу за ребенком и т.д.), уплату взносов во все внебюджетные государственные фонды (Пенсионный, Социальный, Фонд медицинского страхования и т.д.). В настоящее время коммерческие предприятия имеют право предусмотреть в коллективном договоре дополнительные расходы на социальные мероприятия и индивидуальные выплаты определенным кате-

¹⁰ Распоряжение Правительства РФ от 05.05.2017 № 876-р «Об утверждении Концепции развития публичной нефинансовой отчетности и плана мероприятий по ее реализации». URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_216631/

¹¹ В этой связи особое значение имеет изучение и, в определенной мере, возобновление материалов НИИ и предприятий по вопросам научной организации труда.

гориям работников. Заметим, что сейчас любой экономический субъект вправе выделить часть средств на социальные нужды: охрану труда, технику безопасности и организацию трудовых процессов. Это оказывает непосредственное влияние и на производительность труда работников предприятия, длительность их трудовой деятельности, а также способствует повышению квалификации. Одновременно с этим следует подчеркнуть, что социальная ответственность в большой степени пересекается с экологической.

Экологическая безопасность во многом определяется требованиями к охране труда (чистота воздуха, водных артерий, поддержание температурного режима); жесткие требования к товарам народного потребления в этом случае также имеют значение и предполагают усиление государственного контроля за их качеством и ответственность производящих их предприятий перед гражданами страны. Кроме того, компания должна создать нормальные условия для питания сотрудников в течение рабочего дня и предоставить им возможность релаксации. Нужно отметить, что в настоящий момент в системе государственных закупок для предприятий, производящих товары народного потребления (мебель, посуду, средства гигиены и т.п.), а также одежду, введен критерий экологической безопасности, что еще раз подчеркивает внимание государства к охране здоровья людей¹².

Требования социальной ответственности в значительной мере определяют приоритеты при выборе стратегии развития — особенно в тех отраслях, где сотрудникам приходится много времени проводить на открытом воздухе, и на тех предприятиях, которые отвечают за создание нормальных условий жизни населения определенных территорий.

Вопрос о социальной ответственности бизнеса обсуждается весьма широко на всех уровнях управления, что объясняется рядом объективных причин. Во-первых, он напрямую связан с развитием производственных отношений в рамках основных звеньев национального хозяйства — экономических

субъектов, обеспечивающих создание материальных и духовных ценностей, формирующих добавленную стоимость и определяющих объемы бюджетов разных уровней. Во-вторых, социальная атмосфера и удовлетворенность работников всех звеньев, обеспечение добросовестного и ответственного отношения к делу является важным фактором формирования эффективного человеческого капитала, гарантирующего понимание и заинтересованность в своевременном выполнении поставленных задач и создание контрольной среды с вовлеченностью всех сотрудников в деятельность предприятия. Причем не только по части выполнения поставленных задач, но и организации новых производств, привлечения инвесторов, удовлетворения потребностей всех стейкхолдеров, т.е. повышения репутации экономических субъектов в целом. В-третьих, грамотная постановка вопроса о социальной ответственности в итоге в обязательном порядке находит место в специальных сметах бухгалтерских финансовых отчетов, которые утверждаются высшими органами управления (собственниками, учредителями) отдельных организаций. Эта часть информации является финансовой и, как правило, отражается в двух группах показателей, таких как:

- сумма затрат на социальные мероприятия, где выделяются индивидуальные выплаты сотрудникам по видам; обязательные затраты, устанавливаемые законодательно, в том числе входящие в учет себестоимости (т.е. включающиеся в общие производственные затраты и исключаемые из налоговой базы при расчете налога на прибыль);
- сумма затрат, предусмотренная в коллективном договоре или внутрипроизводственных документах, в том числе индивидуальные выплаты работникам, и затраты, учитываемые как непроизводственные расходы и покрываемые за счет чистой прибыли организации.

Конечно, обоснование таких сумм, затраченных на социальные нужды, необходимо рассматривать в системе общего финансового отчета, по которому можно судить об их значимости. С этой целью дополнительно могут быть представлены следующие относительные показатели:

- доля затрат социального направления в общей сумме фактических расходов;
- доля дополнительных социальных выплат из чистой прибыли;
- сумма социальных расходов в расчете на одного работника в целом на предприятии или по типовым группам — работники основных про-

¹² Постановление Правительства РФ от 31.12.2021 № 2604 (ред. от 31.10.2022) «Об оценке заявок на участие в закупке товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд, внесении изменений в п. 4 постановления Правительства Российской Федерации от 20.12.2021 № 2369 и признании утратившими силу некоторых актов и отдельных положений некоторых актов Правительства Российской Федерации». URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_406141

изводственных процессов, сферы обслуживания, управляющий персонал.

В структуре инвестиционных затрат важно провести разграничение по их направлениям, в частности, выделить как внутренние, которые реализуются самой организацией, формируют ее непроизводственные фонды (непрофильные активы) и используются в основном работниками собственного предприятия, так и внешние, т.е. средства, переданные органам муниципального и регионального уровня для создания инфраструктуры, обеспечивающей комфорт жизни не только для сотрудников организации, но и населения территории, в рамках которой функционирует предприятие.

Социальная ответственность бизнеса реализуется на всех уровнях управления [от конкретных экономических субъектов (юридических лиц), корпоративных образований разных сфер и отраслей деятельности до территориальных (муниципальных, федеральных) и государственных органов управления] и в соответствии с этим регламентируется документами разных уровней (от учетной политики организации до общезаконодательных федеральных документов и нормативных правил соответствующих субъектов федерации). Более подробная характеристика уровней социальной ответственности экономических субъектов приведена в [11]. Регламентация во многом зависит от направлений социальной деятельности, но в рамках экономического субъекта последняя всегда носит сквозной характер и в большей степени касается социальной ответственности не только непосредственно коллективов работников предприятий, но в значительной мере связана с долевым участием крупных организационных структур в жизни региона, в котором они функционируют, и государства в целом. В этой связи при рассмотрении направления социальной ответственности оцениваются, как правило, не только прямые мероприятия, осуществляемые самой организацией, но и ее роль в реализации мер по совершенствованию социального обслуживания территориальных образований (создание спортивно-оздоровительных и культурно-просветительных учреждений, содействие в совершенствовании сферы бытового обслуживания населения и т.п.). При этом повышенное внимание уделяется совместному решению отдельных социально-экономических задач силами экономических субъектов и органов исполнительной власти разных уровней.

В первом десятилетии XXI в. в России была проведена попытка разработать специальный стан-

дарт «Социальная ответственность организации. Требования», претерпевший несколько редакций (2007, 2008, 2010 гг.)¹³. Инициативу в этом вопросе проявила Всероссийская организация качества (ВОК); в 2010 г. был создан Международный комитет корпоративной социальной ответственности [МК КСО (ICCSR)]. Разработанные в соответствующих стандартах Положения полностью соответствовали разделу «Руководства по основным аспектам социальной ответственности» Стандарта ISO 26000 (2010), но в российском стандарте они в меньшей мере отражали требования к удовлетворению интересов потребителей (стейкхолдеровский подход), что в дальнейшем было исправлено в стандарте редакции 2011 г. (IC CSR-0826008000). В нем стали рассматриваться разные стороны деятельности организаций, включая регулирование социальных прав и ответственности персонала, качества продукта (работ, услуг) и удовлетворение интересов потребителей продукции, поддержка местного сообщества, охрана окружающей среды и экономный расход ресурсов методом регулирования социальной ответственности и др.

При разработке стандартов были учтены положения Глобального договора ООН о действиях в области социальной ответственности, рекомендации Международной организации труда, требования международных стандартов ISO 26000, ISA 8000 и ряда других международных документов. В стандарте дано определение социальной ответственности (от англ. social responsibility) как «ответственности организации перед обществом за воздействие ее решений и деятельности через прозрачное и этичное поведение, содействующее устойчивому развитию общества, включая здоровье и благосостояние всех категорий граждан, соответствие интересам заинтересованных сторон законодательству страны и международным правилам поведения»¹⁴.

Политика и цели организации в соблюдении социальной ответственности должны способствовать повышению качества жизни ее работников, местно-

¹³ Стандарты по корпоративной социальной ответственности. Центр экспертных программ ВОК (официальный сайт). URL: <http://www.ksovok.com/standarts.php> (дата обращения: 05.10.2023).

¹⁴ Международный Стандарт IC CSR-0826008000 «Social responsibility. Requirement» (от англ. «Социальная ответственность. Требования»). Центр экспертных программ ВОК (официальный сайт). URL: http://www.ksovok.com/doc/ic_csr_0826008000_ru.doc

го населения и общества в целом, росту авторитета и престижа предприятия у всех заинтересованных в его деятельности сторон (потребителей, партнеров по бизнесу и т.п.), укреплению организации и ее взаимодействию с органами управления всех уровней, контрольно-надзорными органами, средствами массовой информации, общественными организациями и гражданами страны.

Стандарт четко определил требования к деятельности организаций в области социального развития, зафиксировав:

- социальные права персонала (свобода объединения работников и права на заключение коллективного договора), выдача заработной платы и установление длительности рабочего дня в полном соответствии с Трудовым кодексом (регламентирование продолжительности рабочего дня и перерывов, оплата труда в соответствии с заключенным договором), охрана труда и техники безопасности;

- социальные гарантии персонала (получение компенсационных выплат при сокращении работников, компенсация затрат на переподготовку кадров, оплачиваемые отпуска, охрана материнства, содержание учащихся);

- требования к качеству продукции (работ, услуг) и удовлетворение интересов потребителей (качество продукции должно гарантировать безопасность людей и окружающей среды и полностью соответствовать требованиям, предусмотренным техническими документами и стандартами; потребителей следует инструктировать на предмет качества продукции и предупреждать о рисках при неправильном ее использовании; нужно принимать меры по предупреждению рисков превышения сроков использования и хранения продукции);

- своевременное рассмотрение жалоб и претензий потребителей, осуществление послепродажного обслуживания и разумного гарантийного ремонта;

- использование и интерпретация персональных данных о потребителях (например, не передавать информацию о потребителях открытым источникам и третьим лицам, получать согласие на ее использование для определенных целей);

- соблюдение решений о представлении услуг первой необходимости (не отказывать в услугах первой необходимости за неуплату, не прибегать к коллективному отключению услуг);

- обеспечение охраны окружающей среды (исключить вредное воздействие на окружающую

среду, в том числе на сельское хозяйство; применять технологии, которые не нарушают экологическое равновесие; обеспечивать необходимые методы и средства контроля за возникновением аварийных ситуаций и техногенных катастроф; расширять экономическое обучение и просвещение персонала);

- экономичное расходование ресурсов (улучшать инфраструктуру с целью экономного расходования электричества и тепловой энергии, воды; рациональное использование местных ресурсов на основе расширения применения ресурсосберегающих технологий и рационального распределения между заинтересованными партнерами);

- поддержка местного сотрудничества (помощь местным организациям и учреждениями социальной сферы, малообеспеченным семьям, инвалидам и престарелым; поддержка ЖКХ, культурных и спортивных учреждений, благотворительных организаций);

- развитие менеджмента социальной ответственности.

ПРЕДЛОЖЕНИЯ ПО УНИФИКАЦИИ И СТАНДАРТИЗАЦИИ ОТЧЕТОВ О СОЦИАЛЬНОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТИ В РОССИИ

Учитывая многонаправленность социальной деятельности экономических субъектов, необходимо регламентировать хотя бы те основные ее направления, которые должны быть отражены в бухгалтерской (финансовой) отчетности в обязательном порядке. В этой связи целесообразно выделить такие из них, как:

- дополнительные затраты на медицинское, социальное и пенсионное страхование (формирование персонифицированных выплат или создание специальных дополнительных фондов);

- затраты, связанные с охраной труда и технической безопасностью, включая имиджевые (форменная одежда для офиса и т.п.);

- дотации на оплату услуг, полученных на территории экономического субъекта или вне ее с целью оздоровления и релаксации работников предприятия;

- затраты на организацию культурно-просветительных и спортивно-оздоровительных мероприятий;

- затраты на персонифицированные выплаты, повышение квалификации и переподготовку ра-

ботников с указанием квалификационных групп (рабочие, специалисты, руководители).

Особенность этих направлений социальной ответственности связана с их постоянным характером; как правило, они зафиксированы в коллективном договоре и зависят от численности работников. В тех экономических субъектах, где активно работают профсоюзные организации, они могут реализовываться совместно с профсоюзной организацией.

Другая группа мероприятий преимущественно связана с инвестиционной деятельностью предприятия:

- техническое оснащение основного оборудования приборами контроля, обеспечивающими безопасность труда;
- оснащение необходимым оборудованием комнат релаксации и отдыха работников;
- климат-контроль в помещениях разных подразделений;
- открытие спортивных комнат и залов;
- повышение комфортности территорий экономического субъекта.

Для реализации вышеперечисленных мероприятий частично могут быть привлечены средства муниципальных органов управления (например, создаваемыми спортивными сооружениями будут пользоваться не только работники соответствующего предприятия, но и члены их семей и другие жители района).

Особое внимание в отчете о социальной деятельности должно быть уделено мероприятиям, связанным с повышением его социальных обязательств перед жителями района (региона) его функционирования:

- средства, выделяемые для благоустройства территории района. Это может быть связано либо с финансированием отдельных проектов, либо с определенными материально-вещественными поставками произведенной продукции (оборудование, приборы, мебель и т.д.);
- услуги, представляемые населению района безвозмездно (например, использование спортивных сооружений школьниками; предоставление рабочих мест и проведение консультаций при организации уроков труда для школьников; обеспечение возможности прохождения практики для студентов вузов, готовящих специалистов по профилю предприятия, или учащихся институтов, расположенных на территории региона; при этом особое внимание может уделяться учреждениям

среднего специального образования, выпускники которых могут пополнить трудовой коллектив организации);

- выделение средств на благотворительность (финансовая и материально-вещественная поддержка больниц, детских домов, домов престарелых и т.п.);
- раскрытие информации о долевом участии в строительстве социальных организаций региона и муниципалитета, с которым связан данный экономический объект (спортивные сооружения, культурно-просветительные центры и т.п.).

Конечно, четкое выделение этих направлений в отчетах о социальной ответственности должно быть подкреплено приведением конкретных цифровых данных. Разработка единого методического подхода к их расчету может быть самостоятельным направлением для совершенствования регламентации этого процесса и весьма важна при проведении государственного контроля за реальной деятельностью в области социальной ответственности бизнеса.

В качестве самостоятельного раздела социальной ответственности в ряде организаций может быть выделена информация об их участии в целевых программах (региональных и федеральных) и национальных проектах данной направленности.

Определение мероприятий в области социальной ответственности и отражение обязательств конкретного предприятия в отчете о социальной ответственности должны способствовать упорядочиванию информации и качественному сопоставлению реального объема работы отдельных организаций в данной сфере. Однако для более полной оценки таких мероприятий и их значимости необходимо сформировать систему специальных показателей, характеризующих масштаб и в определенной мере уровень социальной работы отдельных компаний.

Универсальным показателем для измерения масштабов работы может быть сумма средств, выделенных на соответствующие мероприятия: по первой группе мероприятий — в расчете на одного работника, по второй — доля средств в общем объеме долгосрочных капитальных вложений, по третьей — доля участия предприятия в соответствующих программах и проектах.

В регламентационных документах должны быть четко прописаны параметры оценки конкретных мероприятий, например, такие как площади спортивных сооружений; регламенты на расположение релаксационных зон; суммы затрат на создание внутри предприятия библиотек, мест для прове-

дения определенных культурных мероприятий, занятий по повышению квалификации; наличие спортивных залов и площадок на территории организации и т.п. Первоначально это может рассматриваться как простая и малоэффективная работа, однако именно такое выделение направлений социальной поддержки и масштабов затрат на ее реализацию конкретизирует понимание и значимость социальной ответственности бизнеса. Конечно, разнообразие направлений и их масштаб не всегда возможно детализировать — это обеспечит более конкретная оценка каждого мероприятия и раскрытие его содержания.

Количественная оценка и разработка показателей, характеризующих социальную ответственность организации, является достаточно трудоемким и сложным процессом, поскольку связана с ее особенностями, организационной формой и расположением. Поэтому подготовку методических рекомендаций следует проводить как в отраслевом разрезе, так и с учетом организационно-правовых форм предприятия при соблюдении следующих общих принципов:

- распределение мероприятий, осуществляемых в соответствии с общезаконодательными нормативными актами за счет средств, включенных в состав затрат до налогообложения;
- выделение дополнительных расходов организации на основе их регулирования внутрипроизводственными документами;
- разделение всех расходов на социальные целевые выплаты по конкретным работникам и на инвестиционные расходы;
- разделение расходов на решение внутренних и общественных задач (долевое участие в решении социальных задач муниципалитета, региона и т.д.); при этом особо должны выделяться расходы на благотворительную деятельность;
- определение значимости разных социальных мероприятий с позиции выделения средств — доля социальных инвестиций в общей сумме инвестиционных затрат и социальные дотации в расчете на одного работника или по отношению к общей сумме его доходов.

Вторая группа характеристик социальной ответственности организации может касаться следующих конкретных направлений:

- охрана труда и техника безопасности — площадь рабочего места, общая площадь санитарных комнат (туалеты, души и т.д.), спортивных залов и т.д.; по этим показателям могут быть определены

нормативы, например, площадь, приходящаяся на одного студента в университете, средний размер (площадь) одного рабочего места, уровень автоматизации рабочих мест по специальностям и т.д.;

- перечень медицинских осмотров, проводимых на территории предприятия (обязательная диспансеризация);
- количество мест в столовой и других общественных заведениях, дополнительные мероприятия по бытовому и торговому обслуживанию работников организации;
- дополнительные отпуска, формы профилактики (дневные стационары) для работников, выполняющих работы в особо вредных условиях.

Такие показатели, как правило, имеются в системе статистического либо внутрихозяйственного учета.

Для реального представления о социальной ответственности организации особое значение имеет проведение социальных опросов. Четкая система показателей, характеризующих социальную ответственность бизнеса, может быть выстроена при согласовании выбора информации из бухгалтерско-финансовой отчетности предприятия, направленной на социальный аспект их деятельности, и статистического и производственно-управленческого учета предприятия. Это позволит раскрыть внутренние меры социальной поддержки коллектива организации.

Внешние направления социальной поддержки могут быть выявлены при анализе местных и региональных бюджетов, а также источников финансирования социально-целевых программ. Отметим, что в настоящее время многие регионы начали серьезную работу по оценке социальной ответственности бизнеса с целью оказания государственной поддержки предприятиям, активно решающим социальные вопросы как для своего трудового коллектива, так и жителей территории его функционирования.

ВЫВОДЫ

Значение социальной ответственности экономического субъекта признано в государственном и корпоративном секторах экономики и на сегодняшний день в значительной мере определяет престиж и устойчивость развития организации.

Раскрытие информации о социальной ответственности корпоративными структурами становится важным элементом современной отчетности и высо-

ко оценивается национальными и международными организациями. Для обеспечения полноты и достоверности представляемых данных и объективности сравнения уровня социальной ответственности и ее результативности проводится большая работа по регламентации ее содержания, направленности и оценке результатов; выполняются исследования и разрабатываются стандарты с четким определением системы показателей и методов их измерения.

В результате проведенного исследования на основе анализа сложившейся практики раскрытия и оценки социальной ответственности выделены общие векторы ее укрепления, а также ее специфические характеристики в отдельных сферах деятельности и отраслях производства. Предложены направления развития социальной ответственности с учетом особенностей современного уровня экономики и управления в России.

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.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Беляева И. Ю., Козлова Н. П. Совершенствование практики корпоративного управления в российских компаниях. *Управленческие науки*. 2014;(2):16–24.
2. Батаева Б. С. Взаимоотношения власти и бизнеса в рамках нового подхода к социальному партнерству. *Дайджест-финансы*. 2005;(2):59–62.
3. Батаева Б. С., Карпов Н. А. Влияние факторов корпоративного управления на уровень раскрытия ESG-информации российскими публичными компаниями. *Управленец*. 2023;14(3):30–43.
4. Батаева Б. С., Кокурина А. Д., Карпов Н. А. Влияние раскрытия ESG-показателей на финансовые результаты российских публичных компаний. *Управленец*. 2021;12(6):20–32.
5. Мельник М. В., Велиханов М. Т. ESG-контроль экономических субъектов. *Экономика и управление: проблемы, решения*. 2023;3(5):72–79.
6. Flesher D. L., Samson W. D. Previts Accounting, economic development and financial reporting: the case of three pre-Civil War US railroads. *Accounting History*. 2003;8(2):61–77.
7. Carroll A. B. Corporate social responsibility: Evolution of a definitional construct. *Business & Society*. 1999;(38):268–295.
8. Frederick W. C. The growing concern over business responsibility. *California Management Review*. 1960;(2):54–61.
9. Berg F., Koelbel J. F., Rigobon R. Aggregate confusion: The divergence of ESG ratings. *Review of Finance*. 2022;26(6):1315–1344.
10. Велиханов М. Т. Анализ применения нефинансовой отчетности в России. Развитие контрольно-аналитического обеспечения хозяйствующих субъектов. Сборник статей по итогам IX Международной межвузовской научно-практической конференции, посвященной памяти профессора М. И. Баканова и профессора В. И. Петровой. М.: ООО «Русайнс»; 2023. 234:28–35.
11. Мельник М. В., Велиханов М. Т. Корпоративная социальная ответственность как инструмент достижения устойчивого развития. *Инновационное развитие экономики*. 2022;(5):95–102.

REFERENCES

1. Belyaeva I. Yu., Kozlova N. P. Improving corporate governance practices in Russian companies. *Upravlencheskie nauki = Management sciences*. 2014;(2):16–24. (In Russ.).
2. Bataeva B. S. The relationship between government and business within the framework of a new approach to social partnership. *Daidzhest-finansy = Digest Finance*. 2005;(2):59–62. (In Russ.).
3. Bataeva B. S., Karpov N. A. The influence of corporate governance factors on the level of disclosure of ESG information by Russian public companies. *Upravlenets = The Manager*. 2023;14(3):30–43. (In Russ.).

4. Bataeva B. S., Kokurina A. D., Karpov N. A. The impact of disclosure of ESG indicators on the financial results of Russian public companies. *Upravlenets = The Manager*. 2021;12(6):20–32. (In Russ.).
5. Mel'nik M. V., Velikhanov M. T. ESG control of economic entities. *Ekonomika i upravlenie: problemy, resheniya = Economics and management: problems, solutions*. 2023;3(5):72–79. (In Russ.).
6. Flesher D. L., Samson, W. D. Previts Accounting, economic development and financial reporting: the case of three pre-Civil War US railroads. *Accounting History*. 2003;8(2):61–77.
7. Carroll A. B. Corporate social responsibility: Evolution of a definitional construct. *Business & Society*. 1999;(38):268–295.
8. Frederick W. C. The growing concern over business responsibility. *California Management Review*. 1960;(2):54–61.
9. Berg F., Koelbel J. F., Rigobon R. Aggregate confusion: The divergence of ESG ratings. *Review of Finance*. 2022;26(6):1315–1344.
10. Velikhanov M. T. Analysis of the use of non-financial reporting in Russia. Development of control and analytical support for business entities. Collection of articles based on the results of the IX International Interuniversity Scientific and Practical Conference, dedicated to the memory of Professor M. I. Bakanov and Professor V. I. Petrova. Moscow: Rusains LLC; 2023. 234:28–35. (In Russ.).
11. Mel'nik M. V., Velikhanov M. T. Corporate social responsibility as a tool for achieving sustainable development. *Innovacionnoe razvitie ekonomiki = Innovative development of economy* 2022;(5):95–102. (In Russ.).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ / ABOUT THE AUTHORS

Маргарита Викторовна Мельник — доктор экономических наук, профессор, профессор департамента аудита и корпоративной отчетности факультета налогов, аудита и бизнес-анализа, главный научный сотрудник Центра научных исследований и стратегического консалтинга, Финансовый университет, Москва, Россия

Margarita V. Melnik — Dr. Sci. (Econ.), Professor, Professor of the Audit and Corporate Reporting Department of the Faculty of Taxes, Audit and Business Analysis, Chief Researcher of the Center for Research and Strategic Consulting, Financial University, Moscow, Russia

<https://orcid.org/0000-0002-7428-9535>

MMargarita@fa.ru

Марат Тахирович Велиханов — стажер-исследователь Центра научных исследований и стратегического консалтинга факультета налогов, аудита и бизнес-анализа, Финансовый университет, Москва, Россия

Marat T. Velikhanov — Intern Research at the Center for Scientific Research and Strategic Consulting of the Faculty of Taxes, Audit and Business Analysis, Financial University, Moscow, Russia

<https://orcid.org/0000-0002-9841-0774>

Автор для корреспонденции / Corresponding author:

MTVelikhanov@fa.ru

Конфликт интересов: авторы заявляют об отсутствии конфликта интересов.

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

Статья поступила в редакцию 09.10.2023; после рецензирования 04.11.2023; принята к публикации 14.12.2023.

Авторы прочитали и одобрили окончательный вариант рукописи.

The article was submitted on 09.10.2023; revised on 04.11.2023 and accepted for publication on 14.12.2023.

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

ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2023-10-6-21-30
УДК 336.647(045)
JEL G32, M21

Эволюция информации о собственном капитале в бухгалтерском балансе

Н.В. Ткачук

Санкт-Петербургский государственный экономический университет, Санкт-Петербург, Россия;
Санкт-Петербургский государственный морской технический университет, Санкт-Петербург, Россия

АННОТАЦИЯ

Цель исследования – выделить основные изменения в представлении собственного капитала в бухгалтерском балансе с конца XX в. по н.в. Методологической основой выбраны анализ, синтез, дедукция и др., а информационной базой исследования стали статьи ученых по данной теме, нормативные документы. В статье представлены основные юридические и экономические предпосылки, связанные с изменением раздела о собственном капитале организации, а также история развития акционерных обществ в этот период. Обоснована роль МСФО в процессе реформирования отечественной системы бухгалтерского учета в России. Выделены основные изменения в представлении существующих статей собственного капитала. Показано изменение роли показателя «уставный капитал». Определены противоречия Федерального закона «Об акционерных обществах» в части формирования и использования резервного фонда. Представлены этапы проведения переоценки основных средств в России и ее отражение в системе бухгалтерского учета. Проанализирована проблема нормативного регулирования эмиссионного дохода, определено содержание статей, удаленных из раздела о собственном капитале организации. Надеемся, что результаты исследования будут полезны научным работникам и специалистам Минфина РФ, а также найдут практическое отражение в новых нормативных документах.

Ключевые слова: собственный капитал; уставный капитал; добавочный капитал; резервный капитал

Для цитирования: Ткачук Н.В. Эволюция информации о собственном капитале в бухгалтерском балансе. *Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing*. 2023;10(6):21-30. DOI: 10.26794/2408-9303-2023-10-6-21-30

ORIGINAL PAPER

Evolution of Equity Information in the Balance Sheet

N.V. Tkachuk

St. Petersburg State Economic University, Saint Peterburg, Russia;
St. Petersburg State Marine Technical University, Saint Peterburg, Russia

ABSTRACT

The purpose of the study is to single out the main changes in the presentation of equity capital in the balance sheet made since the end of the 20th century to present day. Analysis, synthesis, deduction, etc. were chosen as the methodological basis, and scientific articles on this topic and regulatory documents formed the information base of the research. The article considers the main legal and economic prerequisites associated with changing the section on the organization's own capital, as well as the history of the development of joint-stock companies during this period. The role of IFRS in the process of reforming the domestic accounting system in Russia is determined. The main changes in the presentation of existing items for equity are singled out. The change in the role of the "authorized capital" indicator is shown. The contradictions of the law "On Joint Stock Companies" regarding the formation and use of the reserve fund are identified. The stages of revaluation of fixed assets in Russia and its reflection in the accounting system are presented. The problem of regulation of share premium is analyzed, the content of articles removed from the section on the organization's equity capital is described. We hope that the results of the study will be useful to researchers and specialists of the Ministry of Finance of the Russian Federation, and will also find practical reflection in new regulatory documents.

Keywords: equity capital; authorized capital; additional capital; reserve capital

For citation: Tkachuk N.V. Evolution of equity information in the balance sheet. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2023;10(6):21-30. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2023-10-6-21-30

© Ткачук Н.В., 2023

ВВЕДЕНИЕ

Информация об имущественном потенциале хозяйствующего субъекта актуальна для всех групп пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности [1]. К ней относятся и данные об источниках финансирования организации. Собственный источник финансирования (собственный капитал) отражен в разделе III «Капитал и резервы» бухгалтерского баланса, что «предопределяет и обеспечивает системный взгляд на анализ собственного капитала, качество его проведения и достоверность сделанных выводов» [2]. Данная тематика исследовалась такими специалистами, как Э.С. Дружиловская, Т.Ю. Дружиловская, Е.М. Евстафьева, С.Н. Карельская, Н.Н. Карзаева, В.В. Ковалев, Вит.В. Ковалев, Л.И. Куликова, М.И. Кутер, М.Л. Пятов, В.А. Ситникова, Я.В. Соколов, В.Я. Соколов, К.Ю. Цыганков и др. При этом учеными справедливо отмечено, что с конца 90-х гг. прошлого века представление в бухгалтерском балансе информации о собственном капитале претерпело значительные изменения. Это касается появления в нем статей, связанных с новым подходом к оценке активов. Помимо традиционной исторической стоимости, стали использоваться и другие способы оценки, исследованием которых занимаются отечественные [1, 3] и зарубежные ученые [4–7]. Это повлияло на содержание статей собственного капитала.

Существуют мнения о наличии противоречий в нормативных документах, регулирующих учет собственного капитала [8], о разном экономическом содержании объектов, включаемых в состав добавочного капитала [9], о «несовершенстве компонентов капитала в российском бухгалтерском учете и отчетности, а также в системе МСФО» [10]. Так, К.Ю. Цыганков предлагает отражать информацию о собственном капитале исходя из источников его образования [11]. В.В. Ковалев утверждал, что «...подразделение на статьи не играет значимой роли»¹. С этим утверждением В.В. Ковалева можно согласиться. Именно величина собственного капитала используется для расчета показателей, характеризующих финансовое положение организации и эффективность его работы, в частности по такому важному показателю финансового состояния организации, как финансовый рычаг [12]. Отсутствие единства мнений между специалистами о содержании раздела III «Капитал и резервы» бухгалтерского баланса определяет актуальность исследования.

¹ Ковалев В.В. Курс финансового менеджмента. Учебник. М.: Проспект; 2014. 504 с.

Целью исследования является выделение основных изменений в представлении собственного капитала в бухгалтерском балансе с конца XX в. по н.в. Задачи, поставленные автором, состоят в обосновании юридических и экономических предпосылок преобразования раздела, формирующего информацию о собственном капитале организации; выделении основных изменений в представлении существующих статей собственного капитала; определении содержания статей, удаленных из раздела о собственном капитале организации.

МЕТОДИКА ИССЛЕДОВАНИЯ

В ходе работы были использованы такие научные методы исследования, как анализ, синтез, дедукция и др. Информационной базой исследования стали статьи ученых по данной теме, нормативные документы, регулирующие порядок формирования показателей бухгалтерского баланса, Федеральные законы «Об акционерных обществах»² и «Об обществах с ограниченной ответственностью»³ и Инструкция Минфина СССР 1991 г. «О порядке заполнения форм годового бухгалтерского отчета предприятий, объединений и организаций»⁴.

РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

1. Юридические и экономические предпосылки преобразования раздела о собственном капитале организации

Согласно нормативным документам, действовавшим в 1991 г., собственный капитал предприятия (организации) отражался в разделе I «Источники собственных средств» бухгалтерского баланса и состоял из одиннадцати статей. В современном балансе он отражен в разделе III «Капитал и резервы», содержащем шесть основных статей. Рассмотрим трансформацию статей этого раздела с 1991 г. и выделим связанные с ней юридические и экономические причины (см. рисунок).

² Федеральный закон от 26.12.1995 № 208-ФЗ (ред. от 04.08.2023) «Об акционерных обществах». URL: https://consultant.ru/document/cons_doc_LAW_8743/

³ Федеральный закон от 08.02.1998 № 14-ФЗ (ред. от 13.06.2023) «Об обществах с ограниченной ответственностью». URL: https://consultant.ru/document/cons_doc_LAW_17819

⁴ Письмо Минфина СССР от 26.07.1991 № 33В (ред. от 16.03.1992) «Об Инструкции "О порядке заполнения форм годового бухгалтерского отчета предприятий, объединений и организаций"». URL: https://consultant.ru/document/cons_doc_LAW_111

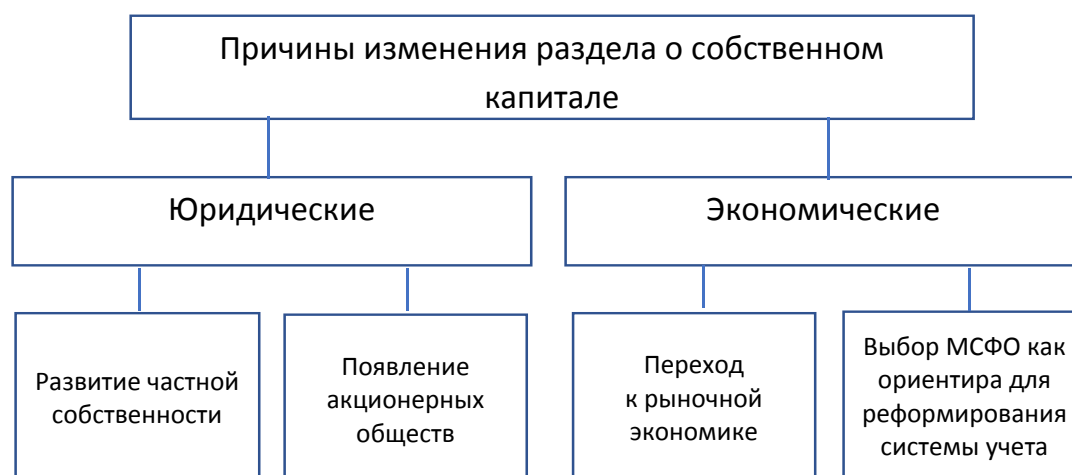


Рис. / Fig. Причины изменения раздела о собственном капитале / Reasons for changing the equity section

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

Среди юридических в качестве первой следует назвать распространение частной собственности. В начале 90-х гг. прошлого века в нашей стране начался активный процесс приватизации (переход государственной и муниципальной собственности в частную). Это касалось не только промышленных, но и сельскохозяйственных предприятий, земли, жилого фонда, хотя отечественное законодательство предусматривает некоторые виды имущества, которые не могут принадлежать физическим и юридическим лицам. Вторая причина заключалась в стремительном развитии новых форм организации предприятий — акционерных обществ (АО) и обществ с ограниченной ответственностью (ООО). Хотя АО существовали в СССР в первые годы советской власти, во времена НЭПа, а также и в более поздний период, это явление, как правило, носило единичный характер. В 1972 г. Управление иностранного страхования СССР («Ингосстрах») решено было преобразовать в «Страховое акционерное общество «Ингосстрах»»; при этом нормативной базы, регламентирующей функционирование АО, в СССР не существовало. Единственным акционером Ингосстраха было государство, поэтому общество было акционерным только формально. Особенность постперестроечного развития АО в нашей стране состояла в том, что сначала они стали образовываться из государственных предприятий, а уже потом под этот процесс формировалась законодательная база [13]. Для юридического регулирования выпуска акций в 1988 г. вышло Постановление Совета Министров СССР⁵, в котором

акции (по способу размещения) подразделялись на размещаемые среди работников предприятия и среди третьих лиц. Такая классификация стала предпосылкой для выделения открытых и закрытых АО. Обязанности по регистрации выпусков акций возлагались на Минфин СССР, а по выпуску документарных акций — на Гознак СССР. В 1990 г. было принято «Положение об акционерных обществах и обществах с ограниченной ответственностью», определяющее их правовой статус⁶. При этом нормативные документы некоторых республик СССР, регулирующие функционирование АО, частично ему противоречили. В 1990–1991 гг. большинство государственных предприятий преобразовывались в АО постановлениями Совета Министров СССР. Таким образом, можно заключить, что появление акционерных обществ в период перестройки началось «инициативно», когда нормативная база еще не была разработана. Законодатель начал регулировать функционирование АО и порядок выпуска и размещения акций постепенно. Но даже такой подход способствовал быстрому росту числа акционерных обществ в нашей стране, в результате чего уже во второй половине 90-х гг. появились Федеральные законы «Об акционерных обществах» и «Об обществах с ограниченной ответственностью», способствующие появлению таких понятий, как «резервный капи-

ных бумаг». URL: https://consultant.ru/document/cons_doc_LAW_1156

⁶ Постановление Совета Министров СССР от 19.06.1990 № 590 «Об утверждении Положения об акционерных обществах и обществах с ограниченной ответственностью и Положения о ценных бумагах». URL: https://consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19

⁵ Постановление Совета Министров СССР от 15.10.1988 № 1195 «О выпуске предприятиями и организациями цен-

тал», «собственные акции», «эмиссионный доход», «уставный капитал».

Существуют и экономические причины изменений раздела о собственном капитале, первая из которых — переход к рыночной экономике. Регламентация бухгалтерского учета в условиях плановой экономики была ориентирована на потребности своего основного пользователя — государства в лице различных министерств и ведомств. Основной целью учета было получение информации для контроля за сохранностью государственной собственности, поэтому превалировали оценки по себестоимости. В период перестройки в стране начали появляться совместные предприятия, международные объединения, кооперативы. Все это изменило основных заинтересованных пользователей отчетности, значительно расширив их круг и состав, — ими стали в первую очередь инвесторы и кредиторы. Были существенно пересмотрены и цели бухгалтерского учета: организации стали формировать для внешних пользователей информацию о своем финансовом положении и результатах деятельности в отчетном году. Поэтому в бухгалтерском учете конца 1980-х гг. заметна постепенная адаптация советской учетной системы к рыночной экономике, сопровождаемая утверждением соответствующих документов Советом Министров СССР, Минфином РФ, Госкомстатом РФ. До 1992 г. отечественные предприятия формировали бухгалтерский баланс, основанный на брутто оценке. Изменения подхода к оценке элементов финансовой информации не только в учете, но и прежде всего в бухгалтерской отчетности, способствовали началу перехода в 1992 г. от баланса брутто к балансу нетто, в котором регулирующие статьи уже не представлялись отдельно, а вычитались из регулируемых. С 1992 по 1996 г. в балансе еще отражались регулирующие и регулируемые статьи, а с 1996 г. перестали в нем представляться. Минфин РФ начал приводить систему бухгалтерского учета в соответствие с особенностями частной собственности и новыми формами хозяйствования. Возникла потребность в разработке методик по отражению в учете и отчетности объектов и фактов хозяйственной жизни, которых ранее не было: акций, нематериальных активов, векселей, расчетов с учредителями и др.

Второй экономической причиной изменений раздела о собственном капитале явился выбор международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) в качестве ориентира для реформирования отечественной системы бухгалтерского учета. При этом влияние МСФО на российские правила бухгалтерского учета

постоянно растет [14]. По утверждению В.В. Ковалева и Вит.В. Ковалева, «в России (СССР) бухгалтерский учет с 1992 г. постепенно, но неуклонно дрейфует в сторону адаптации основных идей и положений англо-американской модели» [3]. МСФО были выбраны ориентиром не случайно. Когда началось активное сотрудничество отечественных предприятий с зарубежными, выход российских предприятий на международные рынки, появление иностранных инвесторов, все это стало диктовать необходимость улучшения понятности данных бухгалтерской (финансовой) отчетности российских организаций для зарубежных партнеров, поэтому МСФО оказались практически единственным решением проблемы. Полностью переходить на эти стандарты наша страна не стала. Одной из причин такого решения стало осознание факта, что одновременно научить системе МСФО большое количество учетных работников крайне сложно. Поэтому Россия пошла по пути разработки отечественных стандартов, содержание которых было максимально приближено к МСФО. Этот процесс затянулся, и за 30 лет реформирования отечественной системы учета проходил неравномерно — в некоторые периоды принималось или обновлялось несколько стандартов одновременно, но были и годы нормативного затишья.

С появлением МСФО пришли и новые подходы к оценке активов. Помимо исторической стоимости, стали активно использоваться текущая рыночная и дисконтированная стоимости, а также чистая цена продажи. Позже появилась справедливая стоимость, дискуссии по поводу определения и применения которой идут до сих пор. До этого «вся история развития учетной практики в нашей стране неразрывно связана с учетом расходов, исчислением себестоимости...» [15]. Теперь в одном балансе используются историческая оценка, текущая рыночная и справедливая стоимости; однако известные российские экономисты М.Л. Пятов и Н.Н. Карзаева отмечают, что в одном балансе представить информацию, отражающую, с одной стороны, платежеспособность хозяйствующего субъекта, а с другой — прибыльность его деятельности (нераспределенную прибыль), достоверно невозможно [16].

2. Изменения в представлении существующих статей собственного капитала

Выделим основные изменения в представлении существующих статей собственного капитала с конца XX в. по настоящее время.

Статью «Уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд, вклады товарищей)» можно увидеть и в балансе 1992 г., где она называлась «уставный фонд»

и отражала величину активов, предоставленных государством; причем величина уставного фонда уменьшалась от начисленной амортизации и остаточной стоимости выбывших основных средств. С развитием частной собственности и появлением юридических лиц, зарегистрированных в форме АО и ООО, роль данного показателя изменилась принципиально. Можно констатировать, что в современной экономической литературе экономическому и правовому смыслу уставного капитала уделяют недостаточно внимания.

Бухгалтерское законодательство определение этой категории не предлагает, но оно дано в Федеральных законах «Об акционерных обществах» и «Об обществах с ограниченной ответственностью» в следующей формулировке: «Уставный капитал акционерного общества составляет из номинальной стоимости приобретенных акционерами акций, а общества с ограниченной ответственностью — из номинальной стоимости долей его участников. Величина уставного капитала коммерческих организаций определяет минимальную величину его собственного капитала». Эта информация настолько важна для третьих лиц, что в обязательном порядке представляется в уставах организаций.

В экономической литературе традиционно выделяют следующие функции уставного капитала: стартовую, гарантийную и структурную (распределительную). Первая заключается в обеспечении юридического лица собственниками определенным имуществом, необходимым для начала предпринимательской деятельности организации [17]. Учредители АО и ООО часто определяют уставный капитал в минимально возможной величине, чтобы соблюсти требования действующего законодательства. Если для начала реальной деятельности средств будет недостаточно, учредители могут выдать организации заем. Логика собственников очевидна: средства, выданные своему предприятию по договору займа, вернуть гораздо проще. Если же собственник решит уменьшить уставный капитал через уменьшение номинальной стоимости акций или долей, или уменьшение их количества, то процедура будет долгой. Это связано с тем, что организация обязана уведомить своих кредиторов о принятии такого решения. Поэтому, если собственники решили вложить в предприятие определенную сумму, то ее минимальная величина будет оформлена как уставный капитал, а оставшаяся сумма — как заем. При отсутствии собственных средств или нежелании по каким-то причинам их вносить инициаторы бизнеса пользуются банковскими кредитами, займами третьих лиц, лизингом и др.

Гарантийная функция определяет основное назначение уставного капитала как некоей величины, определяющей превышение активов организации над ее обязательствами, чем, собственно, защищает интересы третьих лиц (лендеров, поставщиков, покупателей и других кредиторов). Под структурной функцией обычно подразумевается определение доли каждого собственнику в управлении организацией. Можно сказать, что гарантийная функция основана на величине уставного капитала, а структурная определяет, из чего эта величина формируется по видам обыкновенных и привилегированных акций (в АО) и долей (в ООО).

Достаточно часто в научных публикациях уставный капитал называют основополагающим элементом, характеризующим возможность юридического лица осуществлять самостоятельную хозяйственную деятельность, а также совокупностью либо размещенных участниками корпорации акций, либо средств, вложенных в имущество организации при ее создании для обеспечения жизнедеятельности в объемах, прописанных в учредительных документах [17].

Статья «Собственные акции, выкупленные у акционеров» появилась в разделе «Капитал и резервы» после 2003 г. В соответствии с п. 3 ФСБУ 19/02 «Учет финансовых вложений»⁷ эти акции не признаются финансовыми вложениями. Величина собственных акций или долей, временно изъятых из обращения, уменьшает величину собственного капитала организации и поэтому отражается в круглых скобках. Собственные акции или доли в последующем могут быть либо погашены (в этом случае на их номинальную стоимость уменьшится уставный капитал), либо реализованы иным юридическим или физическим лицам. До 2003 г. собственные акции или доли, вернувшиеся в распоряжении эмитента, отражались в составе активов: сначала в составе денежных документов по номинальной стоимости⁸, а после введения в 2001 г. нового Плана счетов — на отдельном счете по фактической цене их выкупа (приобретения).

Статья «Переоценка внеоборотных активов» появилась после 2011 г. С 1994 г. переоценка основных

⁷ ФСБУ 19/02 «Учет финансовых вложений». Утв. приказом Минфина РФ от 10.12.2002 № 126н. URL: https://consultant.ru/document/cons_doc_LAW_40251/88f48d60ea32b0c5fb1f51c32664f1b364b7e1a1/

⁸ Порядок отражения в бухгалтерском учете операций с ценными бумагами, п. 3.6. Утв. приказом Минфина РФ от 15.01.1997 № 2. URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_14779/0b9c2bf98d2a3fee407506403390d14fceb9ee82/?ysclid=lq29ehyuy1745697307

средств включалась в показатель «добавочный капитал» вместе с безвозмездно полученным имуществом. Эта статья отражает дооценку основных средств и нематериальных активов, выявленную в результате их переоценки по справедливой стоимости. Уменьшение их стоимости при отсутствии дооценки по конкретным объектам отражается в составе финансового результата деятельности организации (через прочие доходы и расходы). В последующем при дооценке объектов организация должна «компенсировать» расходы; в силу этого сначала дооценка основных средств и нематериальных активов включается в состав прочих доходов (в сумме ранее признанного прочего расхода), а потом увеличивает добавочный капитал экономического субъекта, формируя показатель «переоценка внеоборотных активов». Если говорить об истории событий, то первая переоценка за рассматриваемый период была проведена на 01.07.1992 г.

Основой для приватизации и выкупа активов являлась их стоимость по данным бухгалтерского учета. В этот период в стране была инфляция, рыночные цены на основные средства резко увеличились, сильно отличаясь от данных бухгалтерского учета, поэтому было принято решение об их пересчете с помощью коэффициентов, разработанных Госкомстатом для разных групп объектов. Измененная стоимость получила название «восстановительной». Между тем предложенные коэффициенты не позволили получить на выходе стоимость, приближенную к текущей рыночной, по многим объектам. Следующая переоценка основных средств (также с помощью разработанных коэффициентов) проводилась на 01.01.1994, затем на 01.01.1995, 01.01.1996 и 01.01.1997 гг., и каждой из них были присущи свои особенности. Организациям уже разрешалось осуществлять переоценку не только посредством установленных коэффициентов, но методом прямого пересчета. При этом во втором случае предприятия должны были обосновать определение рыночной цены (путем предоставления цен на аналогичную продукцию от изготовителей, справок от торговых организаций, сведений о ценах из СМИ и т.п.). По мнению Л.И. Куликовой, «основной целью проведения переоценок было создание экономических условий для осуществления инвестиционных процессов в стране» [18], но уже с 1 января 1998 г. такая переоценка стала не обязанностью, а правом организации. Свое желание переоценивать объекты основных средств (а позже — и нематериальных активов) организация должна была отразить в учетной политике. Как и любой элемент последней, решение

о проведении переоценки можно изменить только в исключительном случае. Уже позже в отечественных нормативных документах появились положения об изменении в балансе оценок и иных активов: товаров, готовой продукции, финансовых вложений и др. Между тем «применение принципа затратного ценообразования заложено в менталитете отечественных специалистов. Это необходимо принимать во внимание при проведении преобразований в российском учете и отчетности» [15].

Статья «добавочный капитал (без переоценки)» присутствует в балансе с 2011 г. Основной ее составляющей является эмиссионный доход, т.е. доход эмитента от размещения своих акций или долей, составляющих уставный капитал, по цене, превышающей их номинальную стоимость. Законодатель допускает увеличение уставного капитала на величину эмиссионного дохода. Иные аспекты, связанные с увеличением или уменьшением данного показателя бухгалтерского баланса, так и не нашли отражения в нормативных документах. Поэтому остался нерешенным вопрос: могут ли собственники организации изымать из нее активы на величину эмиссионного дохода? С 1994 по 2011 г. эмиссионный доход отражался в балансе по статье «добавочный капитал».

Статья «нераспределенная прибыль (убыток)» представляет финансовый результат деятельности организации на отчетную дату. В бухгалтерском балансе 1991 г. существовала статья «Прибыль», поскольку в активе баланса присутствовали такие статьи, как «использование прибыли», «убытки», «расходы, не перекрытые средствами фондов и целевого финансирования». Сейчас и формирование финансового результата, и его использование аккумулируются лишь в одном показателе — «нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Статья «Резервный капитал» появилась в 1992 г.; источником ее образования явилась чистая прибыль организации, а причиной появления — положения законов, регулирующих функционирование АО и ООО. В законах данный показатель именовался «резервным фондом», а в составе бухгалтерского баланса — статьей с названием «Резервный капитал». Этот показатель чаще всего присутствовал в балансах акционерных обществ, поскольку лишь они были обязаны его формировать. Можно констатировать, что это было направлено на отражение интересов кредиторов и владельцев отдельных типов акций. АО не вправе было начислять дивиденды и приобретать определенные акции, если собственный капитал стал

бы меньше суммы уставного, резервного капиталов и превышения над номинальной ликвидационной стоимости привилегированных акций.

Обществу с ограниченной ответственностью за-прещалось начислять дивиденды, если не выполнялось соотношение: собственный капитал не должен быть меньше суммы уставного и резервного капитала.

По этому поводу заметим, что в законе «Об акционерных обществах» до сих пор присутствуют противоречия между формированием и использованием резервного фонда. Согласно Закону, он образуется за счет прибыли и используется для погашения облигаций и приобретения акций. Второе возможно только за счет реальных активов, поэтому до сих пор нет четкой ясности, как для этих целей может быть использована часть прибыли в виде резервного фонда. До 2011 г. в бухгалтерском балансе было две строки для отражения информации о том, по какой причине был образован резервный капитал: в соответствии с законодательством или же — с учредительными документами организации.

3. Содержание статей, удаленных из раздела о собственном капитале

Проанализируем содержание статей, удаленных из раздела о собственном капитале. До перехода в 1992 г. от баланса брутто к балансу нетто в разделе I «Источники собственных средств» присутствовали статьи: «Износ основных средств», «Износ малоценных и быстроизнашивающихся предметов», «Торговая наценка по нереализованным товарам», которые не имеют аналогов в современном разделе «Капитал и резервы». В настоящее время то, что ранее входило в состав малоценных и быстроизнашивающихся предметов, классифицируется как основные средства, запасы или расходы. В силу этого статьи, ранее показывавшие величину износа (амортизацию), теперь корректируют первоначальную стоимость активов и не отражаются обособленно. «...Амортизация не сопровождается материальным накоплением, не обеспечена реальными деньгами в составе выручки, а только лишь является систематическим перераспределением стоимости основных средств на расходы» [19].

Статья «Торговая наценка по нереализованным товарам» прежде отражала скидки (накидки) при учете товаров по государственным розничным ценам, а также разницу между покупной и учетной (помимо розничной) стоимостью товаров; на текущий момент величина торговой наценки уменьшает статью «Запасы».

По статье «Финансирование капитальных вложений» отражались неиспользованные суммы финансирования капитального строительства и геолого-разведочных работ за счет средств государственного бюджета, однако с 1992 г. данный показатель также упразднен.

Статья «Амортизационный фонд» рассматривалась как источник собственных средств предприятия, и в доперестроечные годы лимитировала величину затрат на ремонт основных средств, поскольку государство контролировало их обновление. Увеличение амортизационного фонда зависело от величины начисленной амортизации по основным средствам, а его уменьшение — от затрат на их приобретение и ремонт. Между тем, в учебниках по экономическим дисциплинам про амортизационный фонд упоминают не только в прошедшем времени.

Статья «Специальные фонды и целевое финансирование» отражала информацию о фондах, образованных предприятиями, и средствах, полученных из бюджета и внебюджетных фондов.

Статья «Расчеты за имущество» показывала задолженность арендодателю за основные и оборотные средства, поэтому в современном балансе она классифицируется как обязательства.

Статья «Резервы на покрытие предстоящих расходов и платежей», включающая резервы на отпуск, вознаграждение за выслугу лет, ремонтный фонд и т.п. сегодня включается к состав оценочных обязательств.

Статья «Доходы будущих периодов» отражала средства, полученные в отчетном году, но относящихся к следующим периодам, например арендная плата. С 1992 г. она была переведена в раздел «Расчеты и прочие пассивы», а затем — в «Краткосрочные обязательства». В настоящее время проект ФСБУ 4/2023 «Бухгалтерская (финансовая) отчетность» вообще не предусматривает наличие данного показателя.

ВЫВОДЫ

Проведенное исследование доказывает, что в представлении информации о собственном капитале за прошедший почти тридцатилетний период произошли существенные изменения. Прежде всего, в балансе изменилось само название раздела, его статьи существенно сократились, причем основные перемены обусловлены юридическими и экономическими причинами. Среди первых основными являются: распространение частной собственности, развитие АО и ООО, что повлекло ввод новых терминов, требующих отражения в бухгалтерской (финансовой) отчетности. Экономическими причинами

выступают переход к рыночной экономике, повлиявший на смену основных пользователей отчетности и выбор МСФО в качестве ориентира для реформирования системы бухгалтерского учета.

Стремление улучшить полезность отчетных данных для стейкхолдеров повлияло на переход от баланса брутто к балансу нетто; помимо новых статей отчетности, появились и другие подходы к оценке активов: стали использовать текущую рыночную и дисконтированную стоимости, чистую цену продажи, а не только исторические оценки. Позже появилось понятие «справедливая стоимость», дискуссии по которому идут до сих пор.

Изменилось название и содержание статьи «Уставный капитал», которая стала трактоваться как минимальная величина собственного капитала организации. Возможность выпущенных акций и долей возвращаться в распоряжение эмитента способствовало возникновению статьи «Собственные акции (доли), временно изъяты из обращения». Появление статьи «Добавочный капитал без переоценки», основной составляющей которой является эмиссионный доход, объясняется наличием возможности оплачивать акции и доли выше их номинальной стоимости. Изменение подходов к оценке активов стало основанием для появления статьи «Переоценка внеоборотных активов». Информация об изменении стоимости основных средств и нематериальных активов в результате их переоценки «размыта»: увеличение их стоимости отражает статья «Дооценка внеоборотных активов», а уменьшение стоимости объектов отражено по статье «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Защита кредиторов организации стала основанием для появления статьи «Резервный капитал», хотя Законы «Об акционерных обществах» и «Об обществах с ограниченной ответственностью» используют

термин «резервный фонд». Существование разных названий подразумевает и различное назначение показателей. Неаккуратное использование терминологии в бухгалтерском учете отдаляет финансовое обеспечение предпринимательской деятельности от его правового регулирования. Переход от баланса брутто к балансу нетто послужил основанием для многих изменений в представлении собственного капитала: информация о формируемой и распределяемой прибыли стала представляться в одном показателе — «нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»; некоторые статьи были перенесены из раздела «Капитал и резервы» в актив баланса, а другие, наоборот, из актива баланса в раздел, отражающий информацию о собственном капитале. Многие показатели, такие как амортизация, торговая наценка и др., вообще исчезли из баланса, поскольку не соответствовали балансу нетто. Также в связи с переходом к рыночной экономике перестали формироваться и некоторые фонды, в частности, амортизационный. Статьи, представляющие кредиторскую задолженность организации, отражаются теперь в составе ее обязательств, в том числе оценочных.

Для улучшения понятности отчетных данных необходимо достигнуть терминологического консенсуса между нормативными документами, определяющими функционирование юридических лиц, и бухгалтерским законодательством; пересмотреть порядок отражения в учете и отчетности информации о переоценке основных средств и нематериальных активов; определить порядок использования эмиссионного дохода.

Считаем, что результаты исследования послужат основой для дальнейшего совершенствования раздела о собственном капитале в интересах заинтересованных пользователей отчетной информации.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Карзаева Н.Н. Оценка основных средств: прошлое, настоящее и будущее. Сборник материалов XI Международной научно-практической конференции «Архитектура финансов: вызовы новой реальности» (г. Санкт-Петербург, 22–26 марта 2021 г.). Санкт-Петербург: Издательство СПбГЭУ; 2021:322–325.
2. Грачева Н.А., Полищук О.А. Анализ собственного капитала производственных предприятий. *Известия Юго-Западного государственного университета. Серия: Экономика. Социология. Менеджмент.* 2018;8(4):179–187.
3. Ковалев В.В., Ковалев Вит.В. Концептуальные основы бухгалтерского учета: логика эволюции. *Вестник Санкт-Петербургского университета. Экономика.* 2015;(4):117–152.
4. Alexander D., Bonaci C.G., Mustata R. Fair Value Measurement in Financial Reporting. *Procedia Economics and Finance.* 2012;(3):84–90.
5. Heilmann C. Values in Time Discounting. *Science and Engineering Ethics.* 2017;(23):1333–1349.
6. Milburn J.A. The Relationship between Fair Value, Market Value, and Efficient Markets. *Accounting Perspectives.* 2010;7(4):293–316.

7. Elgabali W. The Possibility of Using Fair Value Accounting to Improve the Quality of Accounting Information in Egyptian Banks: An Applied Study. *Administrative and Financial Sciences Review*. 2020;4(1):37–53.
8. Ширококов В.Г., Ткачева Ю.В., Иванов А.А. Финансовая отчетность как информационная база управления собственным капиталом. *Финансовый вестник*. 2022;4(59):13–21.
9. Ситникова В.А. Проблемы бухгалтерского учета добавочного капитала. *Международный бухгалтерский учет*. 2019;22(5):545–556.
10. Дружиловская Э.С., Дружиловская Т.Ю. Проблемы трактовки и отражения в бухгалтерской отчетности капитала организации. *Учет. Анализ. Аудит*. 2023;10(2):29–39.
11. Цыганков К.Ю. Теория и методология бухгалтерского учета капитала. Автореф. дисс. ... д-ра экон. наук. Новосибирск: НГУЭУ; 2009. 303 с.
12. Малецкая И.П. Показатель EBITDA и его применение для оценки финансовых результатов и финансового состояния организации. *Аудиторские ведомости*. 2018;(1):86–93.
13. Лукашевич Д.А. Появление в СССР в период перестройки акционерных обществ: историко-правовой аспект. *Право и государство: теория и практика*. 2020;(6):52–56.
14. Sokolov V.I., Guzov I.N., Generalova N.V., Karelskaia S.N. Applying IFRS in Russia. *The Routledge Companion to Accounting in Emerging Economies*. London: Routledge; 2019:42–45.
15. Карельская С.Н. Балансовая и доходно-расходная концепции в современном учете. Материалы национальной научно-практической и методической конференции «Трансформация системы учетно-аналитического, финансового и контрольного обеспечения в условиях цифровизации экономики» (Воронеж, 2022 г.). Воронеж: Воронежский ГАУ; 2022:44–47.
16. Пятов М.Л., Карзаева Н.Н. Реальность и условность в бухгалтерском учете. *Бухгалтерский учет*. 2011;(7):97–100.
17. Мицык Г.Ю., Толстова И.А., Матвеев П.А. Уставный капитал: правовая природа и функции. *Modern Science*. 2019;(10–1):160–163.
18. Куликова Л.И. История проведения переоценок основных средств и России: накопленный опыт, результаты и сюрпризы. *Учет. Анализ. Аудит*. 2016;(3):129–142.
19. Воронова И.В., Адулова А.Е. Трактовки термина «амортизация» в бухгалтерском учете. Взаимосвязь исторических и современных исследований в области бухгалтерского учета, анализа и аудита. Санкт-Петербург: Издательство СПбГЭУ; 2022:15–18.

REFERENCES

1. Karzaeva N.N. Valuation of fixed assets: past, present and future. In the collection: *Architecture of Finance: Challenges of the New Reality* (St. Petersburg, March 22–26, 2021). St. Petersburg: Publishing house St. Petersburg State Economic University; 2021:322–325. (In Russ.).
2. Gracheva N.A., Polishchuk O.A. Analysis of equity capital of manufacturing enterprises. *Izvestiya Yugo-Zapadnogo gosudarstvennogo universiteta. Seriya: Ekonomika. Sociologiya. Menedzhment = Proceedings of the Southwest State University. Series: Economics, Sociology and Management* 2018;8(4):179–187. (In Russ.).
3. Kovalev V.V., Kovalev Vit.V. Conceptual foundations of accounting: the logic of evolution. *Vestnik Sankt-Peterburgskogo universiteta. Ekonomika = St. Petersburg University Journal of Economic Studies*. 2015;(4):117–152. (In Russ.).
4. Alexander D., Bonaci C.G., Mustata R. Fair Value Measurement in Financial Reporting. *Procedia Economics and Finance*. 2012;(3):84–90.
5. Heilmann C. Values in Time Discounting. *Science and Engineering Ethics*. 2017;(23):1333–1349.
6. Milburn J.A. The Relationship between Fair Value, Market Value, and Efficient Markets. *Accounting Perspectives*. 2010;7(4):293–316.
7. Elgabali W. The Possibility of Using Fair Value Accounting to Improve the Quality of Accounting Information in Egyptian Banks: An Applied Study. *Administrative and Financial Sciences Review*. 2020;4(1):37–53.
8. Shirobokov V.G., Tkacheva Yu.V., Ivanov A.A. Financial reporting as an information base for managing equity capital. *Finansovyy vestnik = Financial newsletter*. 2022;(4):13–21. (In Russ.).
9. Sitnikova V.A. Problems of accounting of additional capital. *Mezhdunarodnyj buhgalterskij uchet = International Accounting*. 2019;22(5):545–556. (In Russ.).

10. Druzhilovskaya E. S., Druzhilovskaya T. Yu. Problems of interpretation and reflection of the organization's capital in the financial statements. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2023;10(2):29–39. (In Russ.).
11. Tsygankov K. Yu. Theory and methodology of capital accounting. Author's abstract. ... Dr. econ. Scie. diss. Synopsis. Novosibirsk: NSUEM; 2009. 303 p.
12. Maletskaya I. P. EBITDA indicator and its application for assessing the financial results and financial condition of the organization. *Auditorskie vedomosti = Audit Journal*. 2018;(1):86–93. (In Russ.).
13. Lukashevich D. A. The emergence of joint stock companies in the USSR during the period of perestroika: historical and legal aspect. *Pravo i gosudarstvo: teoriya i praktika = Law and state: theory and practice*. 2020;(6):52–56. (In Russ.).
14. Sokolov V. I., Guzov I. N., Generalova N. V., Karelskaia S. N. Applying IFRS in Russia. *The Routledge Companion to Accounting in Emerging Economies*. London: Routledge; 2019. 312:42–45.
15. Karelskaya S. N. Balance sheet and income-expense concepts in modern accounting. In the collection: Transformation of the system of accounting, analytical, financial and control support in the context of digitalization of the economy. Materials of the national scientific, practical and methodological conference "Transformation of the system of accounting, analytical, financial and control support in the context of digitalization of the economy" (Voronezh, 2022). Voronezh: Voronezh SAU; 2022:44–47. (In Russ.).
16. Pyatov M. L., Karzaeva N. N. Reality and convention in accounting. *Buhgalterskij uchet = Accounting*. 2011;(7):97–100. (In Russ.).
17. Mitsik G. Yu., Tolstova I. A., Matveev P. A. Authorized capital: legal nature and functions. *Modern Science*. 2019;(10–1):160–163. (In Russ.).
18. Kulikova L. I. History of revaluations of fixed assets and Russia: accumulated experience, results and surprises. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2016;(3):129–142. (In Russ.).
19. Voronova I. V., Adulova A. E. Interpretation of the term "depreciation" in accounting." In the collection: The relationship between historical and modern research in the field of accounting, analysis and auditing. Collection of articles by faculty, students and undergraduates. St. Petersburg: UNECON Publishing House; 2022.73:15–18. (In Russ.).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ / ABOUT THE AUTHOR

Наталья Викторовна Ткачук — доктор экономических наук, доцент, доцент кафедры бухгалтерского учета и анализа, Санкт-Петербургский государственный экономический университет, Санкт-Петербург, Россия; профессор кафедры бухгалтерского учета и аудита, Санкт-Петербургский государственный морской технический университет, Санкт-Петербург, Россия

Natalia V. Tkachuk — Dr. Sci. (Econ.), Associate Professor, Associate Professor of the Department of Accounting and Analysis, St. Petersburg State Economic University, St. Petersburg, Russia; Professor of the Department of Accounting and Auditing, St. Petersburg State Maritime Technical University, St. Petersburg, Russia
<https://orcid.org/0009-0004-6964-5314>
nattkachuk71@mail.ru

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

Статья поступила в редакцию 27.09.2023; после рецензирования 01.12.2023; принята к публикации 13.12.2023.
Автор прочитал и одобрил окончательный вариант рукописи.
The article was submitted on 27.09.2023; revised on 01.12.2023 and accepted for publication on 13.12.2023.
The author read and approved the final version of the manuscript.

Дискуссия. Корпоративная отчетность: проблемы и пути их решения



ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ

DOI: 10.26794/2408-9303-2023-10-6-31-38
УДК 657(045)
JEL M41, M49

Учет общепроизводственных расходов в организациях, выполняющих НИОКР по длительным контрактам

Н.С. Сулейманов

АНО ДПО «НОЦ ВКО «Алмаз – Антей» им. Академика В.П. Ефремова», Москва, Россия

АННОТАЦИЯ

В статье изложены результаты исследования, **целью** которого явилось изучение особенностей и проблем нормативного регулирования и бухгалтерского учета общепроизводственных расходов в организациях, выполняющих работы по НИОКР (далее – научные организации) по длительным контрактам. На основе анализа нормативно-правовых актов и специфики деятельности научных организаций обоснована необходимость ведения учета общепроизводственных расходов, сформулированы предложения по его организации и актуализации. Приведены авторские рекомендации по разработке методики распределения накладных расходов на общепроизводственные и общехозяйственные расходы, учету затрат на содержание смежных подразделений, не задействованных напрямую в выполнении работ по НИОКР, но обеспечивающих их выполнение. Доказано, что в условиях применения новых Федеральных стандартов организация учета общепроизводственных расходов в научных организациях является необходимым условием для соблюдения основных принципов и требований к ведению бухгалтерского учета. Для решения возникающих при этом теоретических и практических задач для научных организаций предлагается утвердить порядок учета общепроизводственных расходов по подразделениям и статьям затрат, порядок распределения накладных расходов, приходящихся на содержание указанных подразделений (с учетом специфики деятельности организаций) и непосредственно сам перечень статей затрат. При проведении исследования использованы такие общенаучные **методы**, как анализ, систематизация, сопоставление и обобщение нормативных источников и научной литературы по теме исследования, методы научной абстракции и дедукции, логического и исторического единства.

Ключевые слова: общепроизводственные расходы; распределение затрат; прямые расходы; косвенные расходы; научная организация; НИОКР; МСФО

Для цитирования: Сулейманов Н.С. Учет общепроизводственных расходов в организациях, выполняющих НИОКР по длительным контрактам. *Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing.* 2023;10(6):31-38. DOI: 10.26794/2408-9303-2023-10-6-31-38

ORIGINAL PAPER

Accounting of General Production Expenses in Organizations Performing R&D on Long-Term Contracts

N.S. Suleymanov

ANCO FVE “NEC ASD “Almaz – Antey” named after Academician V.P. Efremov”, Moscow, Russia

ABSTRACT

The article presents the results of the research, the aim of which was to study the features and problems of regulations and accounting of general production expenses in organizations performing R&D work (hereinafter-referred to as scientific organizations) under long-term contracts. Due to analysis of regulatory legal acts and the specifics of the activities of scientific organizations, the necessity of keeping records of general production expenses is justified, recommendations are made for the arrangements of such accounting, proposals for updating the accounting policy of an economic entity are formulated. The author's recommendations on the development of a methodology for allocating

© Сулейманов Н.С., 2023

overhead costs for general production and general business expenses are provided, also recommendations are made for accounting of operating costs made by related departments that are not directly involved in the performance of R&D work, but ensure execution of such work.

It has been proven that in the context of the application of new Federal standards, the arrangements for accounting of general production costs in scientific organizations is a necessary condition for compliance with the basic principles and requirements of accounting.

To solve the theoretical and practical problems that arise in this case, scientific organizations are proposed to approve the procedure for accounting of general production expenses by departments and cost items, the procedure for allocation of overhead costs attributable to the maintenance of these departments (taking into account the specifics of the organizations' activities) and the list of cost items itself.

While conducting the research, such general scientific methods as analysis, systematization, comparison, synthesis of reference sources, scientific literature on the topic of research, methods of scientific abstraction, deduction, logical and historical unity were used.

Keywords: general production expenses; cost allocation; direct costs; indirect costs; scientific organization; R&D; IFRS

For citation: Suleymanov N.S. Accounting of general economic expenses in organizations performing R&D on long-term contracts. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing.* 2023;10(6):31-38. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2023-10-6-31-38

ВВЕДЕНИЕ

В условиях глубокого реформирования российско-го бухгалтерского учета, наблюдаемого в течение последних лет, и применения новых Федеральных стандартов бухгалтерского учета, в особенности ФСБУ 5/2019 «Запасы»¹, все большую актуальность приобретает проблема правильной и экономически обоснованной классификации расходов экономических субъектов на прямые и косвенные, т.е. связанные с производством, и управленческие. Это, в свою очередь, непосредственно влияет на финансовый результат отчетного периода, а также обеспечивает корректное формирование себестоимости продукции (работ, услуг) в бухгалтерском учете. Наибольшую актуальность данная проблема получила в организациях, которые не осуществляют непосредственно производственную деятельность, но выполняют научно-исследовательские работы (НИОКР) по длительным контрактам.

Заметим, во-первых, что существенное значение для научных организаций исследуемая проблема получила после введения в действие ФСБУ 5/2019 «Запасы», которым предусмотрен единственный способ списания общехозяйственных расходов на финансовый результат текущего периода по методу «Директ-Костинг», тогда как ранее указанные организации, как правило, распределяли общехозяйственные расходы на себестоимость научно-технической продукции (работ, услуг).

Во-вторых, в данной статье не рассматриваются расходы на выполнение инициативных НИОКР, производимых для собственных нужд организации, в связи с чем автор не анализирует положения ПБУ 17/02 «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы», также ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения» и ФСБУ 14/2022 «Нематериальные активы».

МЕТОДИКА ИССЛЕДОВАНИЯ И АКТУАЛЬНОСТЬ ПРОБЛЕМЫ

Особенность научных организаций, основная деятельность которых заключается в выполнении работ по НИОКР, является то, что в них, как правило, отсутствуют производственные цеха и участки, затраты на содержание которых в соответствии с Планом счетов и Инструкцией по его применению можно было бы отнести к общепроизводственным расходам². Вместо производственных в таких организациях существуют научно-исследовательские подразделения, а также опытно-конструкторские бюро, лаборатории, выполняющие НИОКР в качестве самостоятельного вида деятельности, а также смежные отделы, обеспечивающие документальное сопровождение и оформление таких работ, защиту интеллектуальных прав, проведение патентных исследований и т.д.

В настоящее время основной проблемой, с которой сталкиваются научные организации при организации

¹ Федеральный стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 «Запасы». Утвержден приказом Минфина России от 15.11.2019 № 180н. URL: https://minfin.gov.ru/ru/document?id_4=133539

² Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению». URL: <https://base.garant.ru/12121087/?ysclid=loh0tk0e3v851812466>

учета общепроизводственных расходов, является отсутствие в нормативно-правовой базе каких-либо положений об их учете, за исключением уже устаревших правил калькулирования себестоимости научно-технической продукции, установленных в документе «Типовые методические рекомендации по планированию, учету и калькулированию себестоимости научно-технической продукции» (далее — Методические рекомендации)³. Существующие нормативы формально касаются только ведения учета общепроизводственных расходов на производственных предприятиях и не содержат какого-либо упоминания о возможности его применения в организациях, занимающихся наукой. Такой вывод можно сделать по результатам анализа ряда учебников по бухгалтерскому учету, например, Л.И. Ворониной «Бухгалтерский финансовый учет: теория и практика»⁴, Е.В. Бурденко, Е.В. Быкасова, О.Н. Ковалева «Внешнеэкономическая деятельность: налогообложение, учет, анализ и аудит»⁵. В международной практике учета также присутствуют правила только для учета общепроизводственных расходов на предприятиях промышленной сферы, выпускающих продукцию⁶. При этом действующие в настоящее время Методические рекомендации имеют существенные противоречия с ФСБУ 5/2019 «Запасы». Например, в соответствии с п. 5 раздела II Методических рекомендаций «в фактическую себестоимость научно-технической продукции включают:

- потери от простоев по внутрипроизводственным причинам;
- недостачи материальных ценностей в производстве и на складах при отсутствии виновных лиц;
- пособия в связи с потерей трудоспособности из-за производственных травм, выплачиваемые на основании судебных решений;

³ «Типовые методические рекомендации по планированию, учету и калькулированию себестоимости научно-технической продукции» (утв. Миннауки РФ 15.06.1994 № ОП-22-2-46). URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_4855/b6a882bde6c6a65120a2c5fc0d308d10262c2b96/?ysclid=loh60ny4hr955963133

⁴ Воронина Л.И. Бухгалтерский финансовый учет: теория и практика. Учебник. М.: ИНФРА-М; 2021. 587 с.

⁵ Бурденко Е.В., Быкасова Е.В., Ковалева О.Н. Внешнеэкономическая деятельность: налогообложение, учет, анализ и аудит. Учебник. М.: ИНФРА-М; 2022. 255 с.

⁶ Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 2 «Запасы» (введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н) (ред. от 11.07.2016). URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193531/?ysclid=loh0yvo bc8469952029

• выплаты работникам, высвобождаемым из научных организаций в связи с их реорганизацией, сокращением численности и штатов»⁷.

Согласно п. 26 раздела II ФСБУ 5/2019 «Запасы» перечисленные выше расходы не могут быть включены в фактическую себестоимость незавершенного производства и готовой продукции, так как они не связаны непосредственно с ее изготовлением. Кроме того, в соответствии с п. 3 раздела II Методических рекомендаций «состав затрат, включаемых в себестоимость научно-технической продукции основной деятельности научных организаций, определяется в соответствии с Положением о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг) и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли, утвержденным постановлением Правительства Российской Федерации от 5 августа 1992 г. № 552», которое фактически утратило силу еще в 2002 г. в связи с вступлением в силу второй части Налогового кодекса РФ⁸. Аналогично в п. 17 раздела II Методических рекомендаций указано, что «в зависимости от принятой научной организацией организации учета затрат на производство указанные расходы в качестве условно-постоянных могут списываться в дебет счета 46 “Реализация продукции (работ, услуг)”», что противоречит действующим правилам учета общепроизводственных расходов. Так, в соответствии с п. 27 раздела II ФСБУ 5/2019 «Запасы» допускается не включать косвенные затраты в себестоимость незавершенного производства и готовой продукции только при массовом и серийном производстве. Кроме того, в уже упомянутом п. 17 Методических рекомендаций предполагается возможность учета общепроизводственных и общехозяйственных расходов по единой статье калькуляции «Накладные расходы» с последующим их распределением на себестоимость научно-технической продукции, что также противоречит требованиям ФСБУ 5/2019 «Запасы».

⁷ Типовые методические рекомендации по планированию, учету и калькулированию себестоимости научно-технической продукции (утв. Миннауки РФ 15.06.1994 № ОП-22-2-46). URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_4855/b6a882bde6c6a65120a2c5fc0d308d10262c2b96/?ysclid=loh12598v8308074144

⁸ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 04.08.2023). URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165/?ysclid=loh1gmmwdz82433029

Таким образом, применение данных Методических рекомендаций без существенной доработки при организации учета общепроизводственных расходов в организациях, выполняющих НИОКР, вызовет значительные трудности и противоречия.

Вопросы, касающиеся данного вида учета, являются достаточно популярными темами научных исследований и дискуссий. Опубликованные работы посвящены в основном вопросам учета общепроизводственных расходов на предприятиях производственной сферы [1–6], строительных организациях [7, 8], агропромышленном комплексе [9], в организациях жилищно-коммунального хозяйства [10], на предприятиях автотранспорта [11], тогда как публикаций, посвященных вопросам учета общепроизводственных расходов в научных организациях, практически не существует.

Как мы полагаем, одной из причин возникновения проблем, связанных с темой исследования, выступают вопросы группировки и классификации счетов по назначению и экономическому содержанию. Они были исследованы такими известными авторами, как К. Н. Лебедев [12, 13], Ю. И. Будович [14], отметившими неудовлетворительное состояние классификации счетов в науке «бухгалтерский учет». В частности, по мнению Ю. И. Будовича, «в некоторых случаях группировка статей имеет существенные недостатки, одним из которых выступает совершенно неприемлемое для научной классификации нарушение собственно признака группировки» [14].

Как утверждает К. Н. Лебедев, «главным негативным последствием отсутствия в науке “бухгалтерский учет” адекватной группировки счетов по назначению является такой пробел в теории бухгалтерского учета и бухгалтерском образовании, как отсутствие характеристики различных вариантов использования счетов для отражения одних и тех же фактов хозяйственной жизни. Отсутствие такой характеристики негативным образом сказывается на действующем порядке отражения хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета» [13].

Наглядным примером таких последствий является, как правило, отсутствие учета общепроизводственных расходов в выполняющих работы по НИОКР организациях. Последние в качестве обоснования такого подхода исходят из того, что, согласно Плану счетов и Инструкции по его применению, счет 25 «Общепроизводственные расходы» предназначен для обобщения инфор-

мации о расходах по обслуживанию основных и вспомогательных производств организации; а так как основного и вспомогательного производства в научных организациях обычно нет, то, соответственно, учет общепроизводственных расходов тоже не ведется. Кроме того, существенным фактором выступает и нежелание применять значительно устаревшие Методические рекомендации, ибо это повлечет за собой необходимость методологического анализа и сопоставления правил и требований, изложенных в нормативно-правовых актах по бухгалтерскому учету и в вышеупомянутых рекомендациях. Однако, по нашему убеждению, такой подход явно не только не соответствует экономической сущности расходов, которые можно было бы классифицировать как общепроизводственные по аналогии с производственным предприятием, но и ведет к некорректному формированию себестоимости работ по НИОКР. Как отмечает автор, организации часто не уделяют должного внимания вопросам формирования себестоимости работ по НИОКР как объективному показателю, который формируется, исходя из состава и размеров учтенных фактических затрат на их выполнение, исходя из специфики деятельности предприятия. Отсутствие, искажение или пропуск необходимой учетной информации о формировании фактической себестоимости незавершенного производства (научно-технической продукции), являющейся основой прогнозирования и управления работой экономического субъекта, приводит к несвоевременному выявлению непроизводительных расходов, невозможности выработки и реализации мер по их недопущению и, как результат, к снижению эффективности деятельности в целом.

РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ И ОБСУЖДЕНИЯ

О необходимости включения косвенных затрат в себестоимость незавершенного производства и готовой продукции говорится в п. 24 ФСБУ 5/2019 «Запасы», согласно которому «в фактическую себестоимость незавершенного производства и готовой продукции включаются затраты, прямо относящиеся к производству конкретного вида продукции, работ, услуг (прямые затраты), и затраты, которые не могут быть прямо отнесены к производству конкретного вида продукции, работ, услуг (косвенные затраты). Классификация затрат на прямые и косвенные определяется орга-

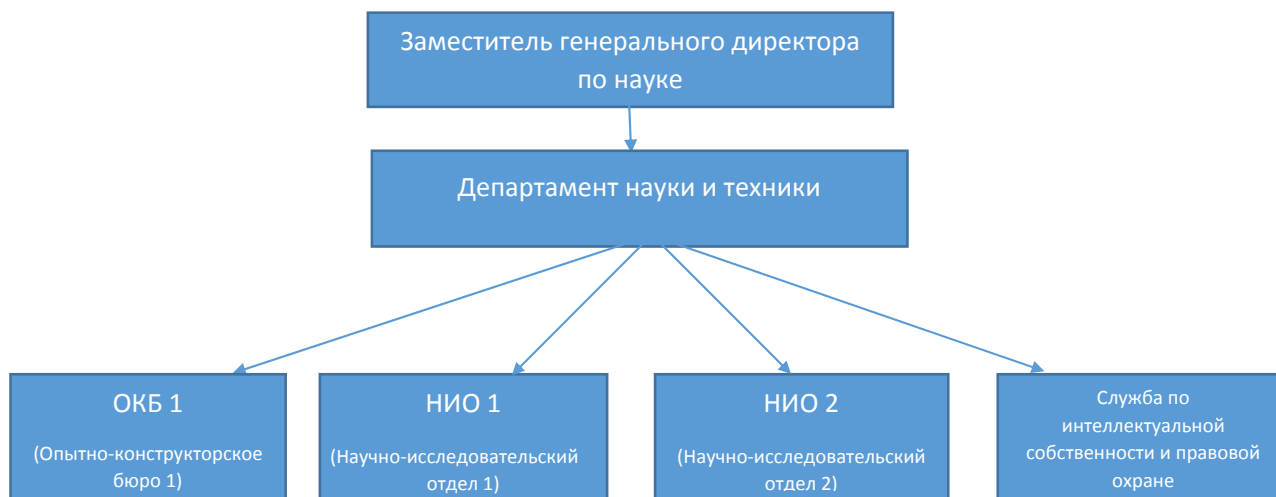


Рис. / Fig. Примерная организационная структура научных подразделений предприятия /
Approximate organizational structure of the scientific divisions of an enterprise

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

низацией самостоятельно»⁹. В соответствии с п. 25 ФСБУ 5/2019 «Запасы» косвенные затраты, под которыми данным стандартом подразумеваются общепроизводственные расходы, учитываемые на одноименном счете 25, распределяются между конкретными видами продукции, работ, услуг обоснованным способом, установленным организацией самостоятельно.

С целью классификации затрат на прямые и косвенные можно рассмотреть организационную структуру научных подразделений экономического субъекта, выполняющего работы по НИОКР (см. рисунок).

Более сложная структура научной организации представлена в монографии Г.Я. Гольдштейна «Стратегические аспекты управления НИОКР» [15, с. 191–192].

Исходя из представленной на рисунке схемы можно сделать вывод, что в научных организациях, как и на производственных предприятиях, могут формироваться затраты, которые непосредственно связаны с производственной деятельностью (выполнением работ), но не могут быть прямо отнесены к изготовлению конкретной научно-технической продукции или к выполнению определенного вида работ по НИОКР (косвенные затраты). Например, по ОКБ1, НИО1, НИО2 к косвенным затратам могут быть отнесены накладные рас-

ходы на обслуживание и содержание указанных подразделений, такие как:

- амортизация основных средств;
- амортизация НМА;
- коммунальные расходы;
- ремонт и содержание оборудования и техники;
- арендная плата по арендованному имуществу (амортизация права пользования активом);
- авторские вознаграждения;
- прочие расходы, связанные непосредственно с выполнением НИОКР.

По таким структурным подразделениям, как департамент науки и техники, служба по интеллектуальной собственности и правовой охране, дополнительно к вышеуказанным косвенным затратам можно отнести:

- расходы на оплату труда и страховые взносы;
- резервы под оценочные обязательства на оплату отпусков;
- командировочные расходы;
- прочие расходы общепроизводственного назначения.

Обоснованием отнесения к общепроизводственным расходам затрат на содержание и обслуживание вышеназванных подразделений является их непосредственная связь с процессом выполнения работ по НИОКР: так, департамент науки и техники формирует план выполнения этих работ, обосновывает необходимость и первоочередность выполнения тех или иных НИОКР, обеспечивает технический контроль и надзор, осуществляет управление подчиненными подразделениями; служба по

⁹ Федеральный стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 «Запасы». Утвержден приказом Минфина России от 15.11.2019 № 180н. URL: https://minfin.gov.ru/ru/document?id_4=133539

интеллектуальной собственности и правовой охране обеспечивает патентную чистоту проводимых по НИОКР работ, осуществляет их документальное сопровождение и оформление, обеспечивает правовую охрану интеллектуальной собственности путем оформления патентов и лицензий и т.д.

Как видно из вышеприведенного перечня косвенных затрат, расходы на содержание и обслуживание научных подразделений, которые можно было бы отнести к общепроизводственным, вполне вероятно составят достаточно существенную величину, и их отнесение к числу общехозяйственных экономически не обосновано и может существенно негативно повлиять на текущий финансовый результат организации. Такой подход наиболее заметно отразится на финансовом результате при выполнении научными организациями длительных контрактов по НИОКР (в течение 3–5 лет и более).

В целях выполнения требования п. 24 ФСБУ 5/2019 «Запасы» предприятиям необходимо выделить и утвердить перечень статей затрат, относящихся к общепроизводственным и общехозяйственным расходам по своему экономическому содержанию, а также разработать порядок их распределения между конкретными видами научно-технической продукции (работ по НИОКР) в учетной политике для целей бухгалтерского учета.

Обращаем внимание на то, что необоснованное отсутствие ведения учета общепроизводственных затрат может привести организацию к существенным налоговым рискам по налогу на прибыль. Так, согласно п. 1 и 2 ст. 318 НК РФ, «расходы, связанные с производством и реализацией, подразделяются на прямые и косвенные. Сумма прямых расходов, определяемая с учетом положений ст. 319 НК РФ, учитывается при определении базы по налогу на прибыль того отчетного (налогового) периода, в котором реализована произведенная продукция. Косвенные расходы, осуществленные в отчетном (налоговом) периоде, в полном объеме относятся к расходам текущего отчетного (налогового) периода»¹⁰. При этом перечень прямых и косвенных расходов, устанавливаемых организацией самостоятельно, должен быть экономически обоснован и утвержден в учетной политике для целей налогового учета. Об этом также сказано

¹⁰ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 04.08.2023). URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165/?ysclid=oh1gmmwdz82433029

в письмах Минфина РФ от 22.03.2021 № 03–03–06/1/20225, от 19.05.2014 № 03–03–П3/23603, ФНС России от 12.07.2019 № КЧ–4–7/13613, от 24.02.2011 № КЕ–4–3/2952@¹¹. В качестве обоснования такого требования контролирующие органы ссылаются на определение ВАС РФ от 13.05.2010 № ВАС–5306/10, в котором говорится, что: «...предоставляя налогоплательщику возможность самостоятельно определять учетную политику, включая формирование состава прямых расходов, Кодекс не рассматривает этот процесс как зависящий исключительно от воли налогоплательщика. Напротив, указанные нормы относят к прямым расходам затраты как непосредственно связанные с производством товаров (выполнением работ, оказанием услуг)»¹².

В письмах Минфина России от 02.05.2012 № 03–03–06/1/214, от 19.12.2011 № 03–03–06/1/834 указано: «При формировании состава прямых расходов в налоговом учете организации могут учитывать перечень прямых расходов, применяемый для целей бухгалтерского учета»¹³. При этом, абз. 5 п. 1 ст. 319 НК РФ предусмотрено следующее: «В случае, если отнести прямые расходы к конкретному производственному процессу по изготовлению какого-либо вида продукции невозможно, налогоплательщик в своей учетной политике для целей налогообложения самостоятельно определяет механизм распределения указанных расходов с применением экономически обоснованных показателей». Как полагает автор, в указанной статье речь идет об общепроизводственных расходах, распределение которых на себестоимость должно производиться посредством экономически обоснованного механизма, разрабатываемого организациями самостоятельно. При этом под косвенными расходами для целей налогового учета понимаются те расходы, которые нельзя отнести на реализацию какой-то конкретной продукции (работы, услуги), так как они носят общий управленческий характер для производственной деятельности предприятия в целом.

¹¹ Письма Минфина РФ от 22.03.2021 № 03–03–06/1/20225, от 19.05.2014 № 03–03–П3/23603. URL: <https://base.garant.ru/70660422/>, ФНС России от 12.07.2019 № КЧ–4–7/13613, от 24.02.2011 № КЕ–4–3/2952@. URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/about_fts/docs/3897367

¹² Определение ВАС РФ от 13.05.2010 № ВАС–5306/10 по делу № А71–8082/2009. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/5786649/?ysclid=loh1kk5r7r594408706>

¹³ Письма Минфина России от 02.05.2012 № 03–03–06/1/214, от 19.12.2011 № 03–03–06/1/834. URL: <https://base.garant.ru/70174362/?ysclid=loh1meow8i757568588>

ВЫВОДЫ

Учитывая, что косвенные расходы, осуществленные в отчетном (налоговом) периоде, в полном объеме относятся к расходам текущего отчетного (налогового) периода с учетом требований, предусмотренных НК РФ, необоснованное их списание может привести к налоговым рискам в части занижения налогооблагаемой базы по налогу на прибыль на суммы необоснованно учтенных экономическим субъектом косвенных расходов.

С учетом вышеизложенного становится очевидным экономическая целесообразность организации и ведения на научных предприятиях учета общепроизводственных расходов. Это позволит повысить достоверность учета себестоимости научно-технической продукции и выполняемых работ по НИОКР, а также исключит возможные налоговые риски по налогу на прибыль. Кроме того, организация учета общепроизводственных расходов на предприятиях выполняющих НИОКР по длительным контрактам, будет способствовать существенному улучшению показателей бухгалтерской (финансовой) отчет-

ности за счет более четкого соотношения расходов с конкретными работами (заказами). Соответственно, снижение расходов текущего периода (классифицируемых как общехозяйственные расходы и как результат) повысит эффективность работы экономического субъекта в целом. Кроме того, по мнению автора, учитывая специфику научных организаций, выполняющих НИОКР и выпускающих научно-техническую продукцию, а также их приоритетное значение для экономики страны, необходимо на законодательном уровне разработать отраслевой стандарт, который позволил бы существенно упростить и регламентировать учет и калькулирование затрат в таких организациях или разработать документ, аналогичный Методическим рекомендациям по применению ФСБУ для организаций государственного сектора «Запасы»¹⁴.

¹⁴ Федеральный стандарт бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 «Запасы». Утвержден приказом Минфина России от 15.11.2019 № 180н. URL: https://minfin.gov.ru/ru/document?id_4=133539

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Чистякова Л. Учет общепроизводственных расходов. *Налоговый вестник — Консультации. Разъяснения. Мнения.* 2018;(7):84–88.
2. Поленова С.Н. Особенности бухгалтерского учета незавершенного производства. *Аудитор.* 2022;(5):29–34.
3. Волгина В.П. Незавершенное производство по правилам ФСБУ 5/2019. *Бухгалтерский учет.* 2021;(9):37–42.
4. Семенов М.В. Налоговый учет общепроизводственных расходов. *Промышленность: бухгалтерский учет и налогообложение.* 2017;(7):43–51.
5. Клычова Г.С., Исхаков А.Т., Каримуллина А.И. Сравнительная характеристика применяемых методов оценки и учета незавершенного производства в отечественной и международной практике. *Международный бухгалтерский учет.* 2022;(5):520–535.
6. Серебрякова Т.Ю. Управленческие расходы в контексте ФСБУ 5/2019 «Запасы». *Международный бухгалтерский учет.* 2021;(4):392–406.
7. Давыдова О.В. Учет общепроизводственных и общехозяйственных расходов застройщиком. *Строительство: бухгалтерский учет и налогообложение.* 2022;(1):58–61.
8. Николаев С.А. Услуги генерального подрядчика. *Бухгалтерский учет.* 2021;(8):43–46.
9. Ермакова М.С., Костина З.А. Методические элементы единой учетной политики компаний агрохолдинга. *Аудитор.* 2023;(1):34–39.
10. Габелли Г.К. Учет заработной платы производственных рабочих. *Жилищно-коммунальное хозяйство: бухгалтерский учет и налогообложение.* 2022;(9):12–18.
11. Горохова Т.В. Автотранспорт. М.: ГроссМедиа: РОСБУХ; 2019. 579 с.
12. Лебедев К.Н. Проблемы действующей номенклатуры счетов бухгалтерского учета. *Все для бухгалтера.* 2015;(3):34–42.
13. Лебедев К.Н. Группировка счетов бухгалтерского учета по назначению: сущность и явление. *Международный бухгалтерский учет.* 2015;(18):2–14.
14. Будович Ю.И. Совершенствование группировки имущества и бухгалтерских счетов по признаку этапа кругооборота капитала. *Бухгалтерский учет в издательстве и полиграфии.* 2015;(3):33–42.
15. Гольдштейн Г.Я. Стратегические аспекты управления НИОКР. Монография. Таганрог: Изд-во ТРТУ; 2000. 244 с.

REFERENCES

1. Chistyakova L. Accounting of general production expenses. *Nalogovyy vestnik – Konsul'tacii. Raz'yasneniya. Mneniya. = Tax bulletin – Consultations. Clarifications. Opinions.* 2018;(7):84–88. (In Russ.).
2. Polenova S.N. Features of accounting for work in progress. *Auditor.* 2022;(5):29–34. (In Russ.).
3. Volgina V.P. Work in progress according to the rules of FSB 5/2019. *Buhgalterskij uchet = Accounting.* 2021;(9):37–42. (In Russ.).
4. Semenov M.V. Tax accounting of general production expenses. *Promyshlennost': buhgalterskij uchet i nalogooblozhenie = Industry: accounting and taxation.* 2017;(7):43–51. (In Russ.).
5. Klychova G.S., Iskhakov A.T., Karimullina A.I. Comparative characteristics of applied methods of assessment and accounting of work-in-progress in domestic and international practice. *Mezhdunarodnyy buhgalterskij uchet = International accounting.* 2022;(5):520–535. (In Russ.).
6. Serebryakova T. Yu. Management expenses in the context of FSB 5/2019 «Reserves». *Mezhdunarodnyy buhgalterskij uchet = International Accounting.* 2021;(4):392–406. (In Russ.).
7. Davydova O.V. Accounting of general production and general economic expenses by the developer. *Stroitel'stvo: buhgalterskij uchet i nalogooblozhenie = Construction accounting and taxation.* 2022;(1):58–61. (In Russ.).
8. Nikolaev S.A. Services of the general contractor. *Buhgalterskij uchet = Accounting.* 2021;(8):43–46. (In Russ.).
9. Ermakova M.S., Kostina Z.A. Methodological elements of the unified accounting policy of agricultural holding companies. *Auditor.* 2023. 2023;(1):34–39. (In Russ.).
10. Gabelli G.K. Accounting of wages of production workers. *Zhilishchno-kommunal'noe hozyajstvo: buhgalterskij uchet i nalogooblozhenie = Housing and communal services: accounting and taxation.* 2022;(9):12–18. (In Russ.).
11. Gorokhova T.V. Motor transport. Moscow: GrossMedia; ROSBUKH; 2019. 579 p. (In Russ.).
12. Lebedev K.N. Problems of the current nomenclature of accounting accounts. *Vse dlya buhgaltera = Everything for an accountant.* 2015;(3):34–42. (In Russ.).
13. Lebedev K.N. Grouping of accounting accounts by purpose: essence and phenomenon. *Mezhdunarodnyy buhgalterskij uchet = International accounting.* 2015;(18):2–14. (In Russ.).
14. Budovich Yu.I. Improving the grouping of property and accounting accounts based on the stage of capital circulation. *Bukhgalterskii uchet v izdatel'stve i poligrafii = Accounting in publishing and printing.* 2015;(3):33–42. (In Russ.).
15. Goldstein G. Ya. Strategic aspects of R&D management: monograph. Taganrog: Publishing House of TSREU; 2000. 244 p. (In Russ.).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ / ABOUT THE AUTHOR

Нажмудин Сулейманович Сулейманов — начальник службы консолидированной финансовой отчетности по МСФО, АНО ДПО «НОЦ ВКО «Алмаз-Антей» им. Академика В.П. Ефремова», Москва, Россия
Nazhmudin S. Suleymanov — Head of IFRS Consolidated Financial Statements, ANCO FVE NEC ASD “Almaz-Antey” named after Academician V.P. Efremov, Moscow, Russia
n.suleymanov@almaz-antey.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 31.10.2023; после рецензирования 04.11.2023; принята к публикации 13.12.2023.

Автор прочитал и одобрил окончательный вариант рукописи.

The article was submitted on 31.10.2023; revised on 04.11.2023 and accepted for publication on 13.12.2023.

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

ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2023-10-6-39-50
УДК 338.585(045)
JEL B41, Q00, D49, M40

Калькуляция в АПК: институциональный аспект

Е. С. Потокина

Самарский государственный технический университет, Самара, Россия

АННОТАЦИЯ

Целью статьи является исследование применения институционального подхода к калькуляции продукции для изучения асимметрии информации о производственных затратах на предприятиях агропромышленного комплекса (АПК). Данная проблема сформулирована в контексте категорий «неопределенность, рациональный выбор, оппортунизм»; источники асимметрии для отрасли растениеводства выявлены в виде неопределенности элементов затрат, нерациональности применения методов организации производственного учета и выбора баз распределения, оппортунизма персонала бухгалтерии. В рамках исследования совершенствование калькулирования себестоимости базируется на применении положений теории институциональной экономики, системного анализа экономических процессов в сфере сельского хозяйства и АПК, теории учета производственных затрат и калькулирования. Автором установлено, что на разных исторических этапах развития учетного дела методика калькулирования совершенствовалась под влиянием господствующей экономической системы, определялась регулятором и рутинными. В качестве критериев, определяющих институциональный подход к исследованию калькуляции, обоснованы и предложены такие, как вид неопределенности, характер влияния на издержки, сформированные институты, управление снижением неопределенности. В ходе работы использовались диалектические и логические общенаучные методы – анализ, синтез, абстрагирование, обобщение, индукция, дедукция, аналогия. Считаем, что результаты исследования и рекомендации автора будут полезны специалистам Минфина РФ и Министерства сельского хозяйства РФ, а также найдут применение в учебных заведениях при подготовке специалистов-экономистов для сельского хозяйства.

Ключевые слова: калькуляция; себестоимость; производственный учет; институциональный аспект; асимметрия информации; неопределенность; рациональный выбор

Для цитирования: Потокина Е. С. Калькуляция в АПК: институциональный аспект. *Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing.* 2023;10(6):39-50. DOI: 10.26794/2408-9303-2023-10-6-39-50

ORIGINAL PAPER

Calculation in the Agro-Industrial Complex: The Institutional Aspect

E. S. Potokina

Samara State Technical University, Samara, Russia

ABSTRACT

The purpose of the article is to study the application of an institutional approach to product calculation to study the asymmetry of information on production costs at enterprises of the agro-industrial complex (AIC). This problem is formulated in the context of the categories "uncertainty, rational choice, opportunism"; sources of asymmetry for the crop industry are identified in the form of uncertainty of cost elements, irrationality of using methods of production accounting and choosing distribution bases, causes of opportunism of accounting staff. Within the framework of the study, the improvement of cost calculation is based on the application of the provisions of the theory of institutional economics, a systematic analysis of economic processes in the field of agriculture and AIC, the theory of accounting for production costs and calculation. The author has established that at different historical stages of the development of accounting, the calculation methodology was improved under the influence of the prevailing economic system, determined by the regulator and routines. Such criteria as the type of uncertainty, the nature of the impact on costs, the institutions formed, and the management of uncertainty reduction are substantiated and proposed as criteria determining the institutional approach to the study of calculation. In the course of the work, dialectical and logical general scientific methods were

© Потокина Е. С., 2023

used – analysis, synthesis, abstraction, generalization, induction, deduction, analogy. We believe that the results of the study and the author's recommendations will be useful to specialists of the Ministry of Finance of the Russian Federation and the Ministry of Agriculture of the Russian Federation, and will also find application in educational institutions in the training of economists for agriculture.

Keywords: calculation; cost; production accounting; institutional aspect; information asymmetry; uncertainty; rational choice

For citation: Potokina E.S. Calculation in the agro-industrial complex: The institutional aspect. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2023;10(6):39-50. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2023-10-6-39-50

ВВЕДЕНИЕ

В современных экономических исследованиях все большее распространение получает методология, основанная на институциональной теории [1–4]. Перспективы развития науки связываются с ориентацией на конкретные практические проблемы и подбор методов их решения [5], материализацией институционализма в развитии теории и методологии бухгалтерского учета [6]. Опираясь на концепцию институциональной экономики, включающую факторы асимметрии информации, неопределенности и рационального выбора, предлагается строить эффективное управление учетом на макро- и микроуровнях [7, 8], а критерием эффективности должна выступать величина издержек [9]. Исследования в области неопределенности в большей степени направлены на решение проблемы достоверной оценки и полноты информации бухгалтерской отчетности [10–12]. При этом остается широкий простор для рассмотрения иных вопросов, в том числе институционального регулирования учета производственных затрат и калькулирования, которые на сегодняшний момент в данной плоскости практически не изучены.

РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

Институты и принципы регулирования

Автором в рамках данного исследования рассматриваются производственный учет (в свете отраслевой специфики растениеводства) и снижение затрат как важное условие решения проблемы экономической доступности продовольствия¹. В настоящее время основным источником данных для принятия решения об установлении цены реализации продукции служит учетно-аналитическая информация, формируемая в результате рутинной работы бухгал-

теров, определяющих по документам действительные издержки и калькулирующих удельную себестоимость. В научной литературе и на практике под себестоимостью продукции традиционно принято понимать затраты на ее производство, выраженные в денежной форме, а под калькулированием себестоимости продукции — процесс определения объема и структуры удельных операционных затрат на производство и реализацию отдельных ее видов². Асимметрия информации по затратам приводит к экстерналиям и сбоям рынка, требующим контроля со стороны заинтересованных сторон (общества, государства, бизнеса). Поскольку интересы общества сосредоточены на том, чтобы на рынок поставлялась качественная и недорогая продукция сельского хозяйства, то и совершенствование производственного учета должно им соответствовать.

На различных исторических этапах существования СССР вопросы бухгалтерского учета затрат и калькулирования себестоимости продукции преимущественно находились в сфере влияния таких ведомств, как Наркомсовхозов СССР и Министерства финансов СССР. На данный момент регуляторами являются Министерство финансов РФ (Минфин России) и Министерство сельского хозяйства РФ (Минсельхоз России).

С началом функционирования первых сельскохозяйственных предприятий возникла серьезная проблема в части организации на них социального бухгалтерского учета, поэтому потребовались институты, предлагающие различные методические подходы, снижающие неопределенность, неблагоприятный отбор, асимметрию информации в производственном учете. К такого рода институтам автор относит нормы и правила,

¹ Указ Президента РФ от 21.01.2020 № 20 «Об утверждении Доктрины продовольственной безопасности Российской Федерации». URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/73338425/?ysclid=lmozvtsnid584328250>

² Методические рекомендации по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на хлебопекарных предприятиях (утв. Минсельхозпродом РФ 12.01.2000). URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_98330/ced580d0ea0d171b014b6ced7a5dd1c415145d43/?ysclid=lmozx87h43549571368



Рис. / Fig. Влияние институциональных аспектов на калькулирование себестоимости продукции /
The influence of institutional aspects on the calculation of product costs

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

определяющие объекты калькулирования и его полноту, формирующие систему производственного учета, устанавливающие правила распределения затрат на конкретные виды продукции и расчета себестоимости продукции.

Институциональный аспект нашего исследования включает внешнюю и внутреннюю среду регулирования производственных затрат и калькулирования (см. рисунок). К первой относятся инструкции, положения, рекомендации федерального, отраслевого уровня; ко второй — учетная политика сельхозтоваропроизводителя и так называемые рутинные.

В разные исторические периоды времени в основе регулирования бухгалтерского учета лежали различные принципы — изоморфизм, холизм, методологический индивидуализм. Предлагаемый нами подход к исследованию истории калькуляции основывается на том, что после осознания необходимости появления некоторых институтов должны быть изданы правила, предписания и процедуры; далее следовали письменные рекомендации, закреплялась система кодифицированных технических стандартов, усиливалась научная дисциплина и профессиональная область бухгалтерского учета [13]. Институциональные практики промышленного учета оказались полезными уже в 1928 г., когда возникли первые крупные зерносовхозы. Так, под влиянием нормативного изоморфизма в сельскохозяйственный учет внедрялся метод двойной записи, балансовые книги, счетный план, уже применяемые к тому времени в промышленности³, т.е. принимались важные нормотворческие решения.

³ Памфилов С. Ф. Бухгалтерский учет сельскохозяйственного производства: Совхозы и колхозы. М.: Типолиитография им. Воровского; 1935. 282 с.

Преобразование колхозов в совхозы, т.е. в более устойчиво функционирующую структуру в виде социалистических сельскохозяйственных предприятий, можно рассматривать как пример действия принципа холизма, безоговорочного принятия и ускорения внедрения методологий теории производственного учета и калькулирования себестоимости. «Учет и контроль — вот главное, что требуется для налаживания, правильного функционирования первой фазы коммунистического общества»⁴. Холизм был необходимым условием существования учета как системы, целостность которой определялась структурой действующих институтов; и не случайно «применение термина “холизм” началось с представителей институционализма» [14].

Важным историческим этапом нормотворчества можно считать разработку инструкций по ведению бухгалтерского учета под эгидой Наркомсовхозов СССР в 1939 г.⁵ Тогда практического решения требовали вопросы относительно форм первичных учетных документов и схем документооборота, разработки счетного плана, книг по ведению балансового учета. В ту эпоху к институтам вполне можно отнести первые предложенные для отрасли справочники по разработке производственно-финансовых планов, руководства по составлению годовых отчетов. Не менее важно было узаконить перечни как общих издержек производства в растениеводстве, так и ос-

⁴ Ленин В.И. Государство и революция. Учение марксизма о государстве и задачи пролетариата в революции. М.: Политиздат; 1977. 160 с.

⁵ Инструкция по ведению бухгалтерского учета в совхозах Наркомсовхозов. М.; Ленинград: Госпланиздат; 1939. 147 с.

новых производственных процессов (и виды работ по ним) в отрасли. Для этого на законодательном уровне были введены указания о необходимости распределения затрат, на относящиеся к текущему году и будущие. В разработанных инструкциях предопределялся метод калькуляции. После распределения общехозяйственных и общепроизводственных расходов, относимых на растениеводство по отдельным культурам, по каждой в отдельности формировалась сумма затрат, из которой исключались расходы на погибшие посевы; оставшаяся сумма делилась на количество единиц собранного урожая, т.е. из общих издержек предварительно исключалась стоимость побочной продукции.

На следующем историческом этапе (плановая экономика) целесообразно выделить период действия «Основные положения по планированию, учету и калькулированию себестоимости сельскохозяйственной продукции»⁶. Тогда главной целью учета себестоимости продукции являлось своевременное, полное и достоверное отражение фактических затрат на производство продукции, исчисление фактической себестоимости каждого отдельного ее вида, а также контроль за использованием материальных, трудовых и других производственных ресурсов. Разработка вышеназванного документа обеспечила четкое понимание таких проблем, как состав затрат, включаемых (и не включаемых) в себестоимость; группировка их по статьям и элементам; учет на основе первичных документов; исчисление себестоимости. Снижение неопределенности достигалось за счет жесткой институционализации калькулирования — по культурам устанавливалась основная, сопряженная и побочная продукция, способы распределения затрат между ними, указывались расчеты, которые требовалось сделать до составления калькуляции). Планирование и учет себестоимости сельскохозяйственной продукции должен был осуществляться по калькуляционным статьям и элементам производственных затрат. Разрабатывались единые для планирования и учета статьи затрат, общие принципы группировки и распределения

⁶ Основные положения по планированию, учету и калькулированию себестоимости сельскохозяйственной продукции. 1969. URL: <https://e-catalog.nlb.by/Record/BY-NLBr24276070000>; письмо Минфина СССР от 20.01.1986 № 11 «Об основных положениях по планированию, учету и исчислению себестоимости продукции сельскохозяйственных предприятий». URL: <https://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=ESU&n=21538&ysclid=imp088ohdx908835133#ACbjDqTlvhqlMmeQ1>

затрат, единые объекты калькуляции и принципы исчисления себестоимости продукции. Экономика издержек преимущественно связывалась с институциональными механизмами или структурами управления [15]. На предприятиях институционально закреплялась организация системы учета централизованно, на основании первичных документов с применением нормативного метода (плановой себестоимости). Калькуляция продукции лежала в основе решения многих задач: служила обоснованием установления закупочных цен, выбора оптимальных вариантов специализации и размещения сельскохозяйственного производства, определения эффективности использования сельскохозяйственной техники и т.п. Инструкции и положения функционировали как институты, подлежащие принятию учетными работниками как должное; делали учет однородным, оставляя незначительное место для неопределенности.

С 1991 г. среда закрепления норм и обычаев производственного учета изменилась: стали создаваться акционерные общества, общества с ограниченной ответственностью, кооперативы, крестьянско-фермерские хозяйства, т.е. предприятия с акционерной и частной собственностью. На развитие и сам процесс учета стали оказывать влияние различные социальные институты и культурные модели, определявшие устойчивые нормы поведения [16]. Однако регулирование бухгалтерского учета перестало соответствовать нуждам новых предприятий, поэтому на смену холизму пришел методологический индивидуализм. Методология регулирования строилась на основании того, что сельхозпредприятия структурно состоят из множества групп с различными интересами относительно методов производственного учета и расчета себестоимости. При этом основной функцией институтов было признано формирование рекомендательной практики, что давало отдельным организациям возможность собственного, рационального выбора.

Трансформация учетных институтов привела к пониманию необходимости разработки положений по бухгалтерскому учету (ПБУ), а также методических рекомендаций по учету затрат и калькулированию себестоимости, предусматривавших право предприятий самостоятельно определять формы и методы организации учета и контроля. «Практическая реализация такой самостоятельности стала выражаться в обязательной разработке учетной политики предприятия на очередной отчетный год, в которой определяются правила и порядок отражения учетных объектов» [17, с. 666].

Принятый Федеральный закон «О бухгалтерском учете»⁷ изменил наметившуюся тенденцию и установил единые требования к бухгалтерскому учету и отчетности, а также правовой механизм регулирования учета. В ПБУ 10/99 «Расходы организации» было закреплено определение термина «расходы», указаны виды расходов и приведена их группировка⁸, а ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» четко определило информацию о расходах и затратах, обязательную к раскрытию в бухгалтерской отчетности⁹.

В этой связи подчеркнем, что историческая периодизация развития Плана счетов бухгалтерского учета основывается на стремлении адаптироваться к изменяющимся экономическим условиям, особенностям деятельности предприятий различных отраслей. Уход от холизма с его институтами и переход к рутинам подталкивает экономический субъект руководствоваться опытом калькулирования. С точки зрения институционального подхода рутины устанавливают правила производственного учета и калькулирования себестоимости внутри сельхозпредприятия (фирмы).

Переходя от исторического исследования развития институтов и принципов регулирования к изучению институционального аспекта калькулирования в АПК, мы обратились к литературным источникам — статьям и книгам по счетоводству, изданным с 1891 по 1897 г., когда строго разделялись и обособлялись записи по регистрации технических и коммерческих оборотов¹⁰. На счета «Производства» вносились (записывались) пропорциональные затраты с возможностью определять только заготовочную или пропорциональную цену. Считалось,

что именно по ней продукты должны оцениваться в счетоводстве; в нее входили: покупная стоимость материалов, вознаграждение рабочих и фабричные расходы. В калькуляционном учете на счет производства относились не только пропорциональные затраты, но и вообще все издержки. В фабричной бухгалтерии почти все затраты преобразовывались в издержки производства продуктов, так что на месте затраченных или исчезнувших активных ценностей возникала новая часть актива, а именно — себестоимость изделия [18].

Отметим принятые тогда принципы калькуляции, основанные на рутинных:

- издержки разделяются по видам деятельности предприятия или его отделениям;
- общие производственные издержки распределяются между всеми отделениями. По возможности следует распределять каждый их вид отдельно, пользуясь при этом более или менее правильным масштабом: прямые издержки при учете и при калькуляции относить непосредственно на то или иное изделие;
- накладные расходы добавляются к стоимости изделия в результате предварительного распределения и выражаются в процентах, начисляемых на те или иные прямые расходы или на общую их сумму (или же на сумму прямых и других технических расходов).

Калькуляция подразделялась на общую (или собирательную) и специальную (или единичную). Первая была характерна для экономических субъектов, изготавливающих однородную продукцию, где издержки равномерно распределялись на множество однородных предметов. Специальная (единичная) калькуляция рассчитывалась в организациях, производящих разнообразные предметы (особенно по заказу). Каждое предприятие могло вырабатывать свою особую калькуляционную форму, по которой расценивался продукт, с применением уникальной формулы, выработанной путем итераций.

Анализ истории развития учета показывает, какие неформальные правила бухгалтерского учета были накоплены к 90-м гг. XX в. и послужили дальнейшему его развитию. Отметим, что последующие системы учета не заменяли предыдущие, а вбирали в себя их достоинства, расширяя их и обогащая [19].

НЕОПРЕДЕЛЕННОСТЬ ЭЛЕМЕНТОВ ЗАТРАТ

Постоянными спутниками и предпосылками экономической деятельности любого предприятия

⁷ Федеральный закон от 6.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (с изм. и дополн.). URL: <https://base.garant.ru/70103036/?ysclid=imp0heer7o1988292755>

⁸ Приказ Минфина России от 06.05.1999 № 33н (ред. от 06.04.2015) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99» (Зарегистрировано в Минюсте России 31.05.1999 № 1790). URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_12508/0463b359311dddb34a4b799a3a5c57ed0e8098ec/

⁹ Приказ Минфина РФ от 06.07.1999 № 43н (ред. от 08.11.2010, с изм. от 29.01.2018) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99)». URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_18609/d914c3b6e6aa1058fbfa77f7a66a2f8d92ea09cf/

¹⁰ Вейцман Р. Я. Курс счетоводства. Двойная бухгалтерия в ее применении к различным видам хозяйств. Для коммерческих заведений, реальных и промышленных училищ и для самообучения. Одесса: Образование; 1909. 364 с.

являются неопределенность и связанные с ней риски [20, с. 9]. В шестом разделе «Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России» перечислены требования к надежности информации, формируемой в бухгалтерском учете, среди которых особо выделяются следующие: «информация надежна, если она не содержит существенных ошибок» и «чтобы быть надежной, информация должна объективно отражать факты хозяйственной деятельности, к которым она фактически или предположительно относится»¹¹. Следует придерживаться определенной осмотрительности в суждениях и оценках, имеющих место в условиях неопределенности, чтобы активы и доходы не были завышены, а обязательства и расходы — занижены. Искажения в исчислении себестоимости могут возникнуть из-за ошибок в оценке элементов, формирующих затраты на производство: материальных затрат; затрат на оплату труда; отчислений на социальные нужды, амортизацию и др.

При анализе элемента «материальные затраты» прослеживается размытость критериев и неопределенность в признании затрат в качестве запаса (актива) или расхода для целей информационного обеспечения управленческих нужд. Неопределенность в использовании малоценных основных средств в рамках операционного цикла организации проявляется в том, что критерием служит период, в течение которого использование актива будет приносить экономические выгоды, но срок не указан. Аналогично размыто принятие решения об учете спецодежды и спецоснастки, так как данный актив учитывается в составе материально-производственных затрат или в качестве основных средств в зависимости от срока его эксплуатации и переносит свою стоимость на затраты через амортизацию.

К институциональным причинам отличия фактической себестоимости элемента «оплата труда» и «социальные отчисления» от запланированной относятся ежегодные пересчеты величин МРОТ и прожиточного минимума, связанные с повышением цен и индексацией доходов. Также к асимметрии информации о затратах по этим статьям приводят изменение тарифов отчислений в фонды: пенсионный и социального страхования, их дальнейшее

объединение, корректировка предельной величины базы для начисления страховых взносов.

По элементу «амортизационные отчисления» неопределенность связана с нерациональным выбором срока полезного использования каждого объекта, способа оценки основных средств, метода начисления амортизации. Обычно организация выбирает формулу расчета с точки зрения пропорционального объема выпущенной продукции; этом случае неопределенность скажется как на себестоимости последней, так и на конечном финансовом результате после ее реализации.

С переходом к рыночной экономике связано появление новых статей расходов. Для целей управленческого учета предприятие принимает нормативы по содержанию легкового автотранспорта и компенсации за использование личных легковых автомобилей для служебных поездок, оплате консультационных, информационных и аудиторских услуг. Появляются дополнительные представительские расходы — по проведению заседаний совета директоров и ревизионной комиссии, добровольному страхованию жизни и дополнительным пенсиям. Меняется налоговая база, налоговые ставки, порядок исчисления по налогам и сборам, включаемым в себестоимость продукции.

РАВНОВЕСНЫЕ МЕТОДЫ ОРГАНИЗАЦИИ УЧЕТА

Отраслевыми рекомендациями предлагаются несколько равновесных методов организации учета по элементам и статьям затрат в системах бухгалтерского и управленческого учета, в том числе:

- основанный на организации производственного учета — является наиболее распространенным в практике сельхозпредприятий;
- основанный на построении двухэтапного учета затрат: на первом рекомендуется учитывать затраты по элементам, а на втором провести перегруппировку затрат по статьям;
- с обособлением общих управленческих и хозяйственных расходов;
- с учетом затрат на производство в обособленной самостоятельной системе финансового учета;
- интегрированный — с организацией двух систем учета на основе преодоления их различий по целям, функциям, методам и объектам.

Уместно отметить, что множество равновесных методов требует координации выбора, что доказывает необходимость утверждения учетной политики.

Если решение принято в пользу первого из перечисленных методов, то учет организуется по ста-

¹¹ 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/c965ce957f9f50c0cce168332b1814f3a611c815/

тням и местам возникновения затрат. В этом случае имеется возможность рассчитывать себестоимость методом полного поглощения затрат, включая все расходы, независимо от их характера: прямые списываются на объект калькулирования, а косвенные распределяются пропорционально выбранной базе, что позволяет определять полную производственную себестоимость. Справедливости ради отметим, что этот метод не лишен недостатков, поскольку в сельском хозяйстве общие расходы распределяются в конце года и оперативно получать информацию о результатах деятельности не получится. Сельхозпредприятию потребуется проведение многих трудоемких работ по исчислению фактической себестоимости, отклонений ее от плановой, распределению расходов: накладных и на продажу.

При выборе метода двухэтапного учета затрат на первом этапе себестоимость не рассчитывается, а определяется на втором — в полном объеме, по статьям. Метод даст результат при условии, что сельхозпредприятие корректно классифицирует элементы затрат на статьи расходов.

Учет с обособлением общих расходов облегчает калькулирование, так как производственная себестоимость формируется только из объема переменных затрат; при этом постоянные относятся на расходы отчетного периода. К недостаткам относится то, что формирование неполной себестоимости осложняет ценообразование, ограничивает контрольные функции себестоимости, а выявление отклонений фактических данных о затратах от плановых возможно лишь по переменным затратам. Правда, неопределенность снижается с помощью нескольких калькуляций (к примеру, по полным затратам).

У небольших хозяйств (ведущим учет методом двойной записи) есть возможность ограничиться организацией учета по элементам (без калькулирования и последовательного определения фактической себестоимости реализованной продукции). При этом асимметрию информации при установлении цен на конкретные культуры можно уменьшить методом котлового учета, применив коэффициенты дифференциации по видам зерна.

Для крупных сельхозпредприятий приемлем интегрированный метод, заключающийся в разделении бухгалтерского учета затрат на 2 системы: финансового и управленческого учетов. В этом случае определение расходов и финансового результата становится возможным как путем элементного учета, так и в системе учета по статьям затрат. Кроме того, становится доступен анализ соотношения отдельных

элементов себестоимости в общей сумме затрат, а также возможность оперативно получать информацию о результатах деятельности; как отмечает регулятор в лице Минсельхоза России, «достоверно рассчитать такие важные показатели, как материало-, энерго-, трудо- и фондоемкость»¹². Одновременно подчеркнем, что учетная политика с двумя системами счетов [внешней (финансовой) и внутренней (управленческой)] соответствует международным стандартам МСФО.

Таким образом, приходим к следующему выводу: использование того или иного равновесного с точки зрения регулятора метода может оказать существенное влияние на величину себестоимости и, следовательно, на неопределенность затрат. Поэтому регулятору необходимо разработать такие институциональные механизмы для побуждения лица, принимающего решения о выборе метода учета производственных затрат, чтобы он мог действовать в интересах точности определения себестоимости и соизмерять затраты по ведению учета.

ОПОРТУНИЗМ БУХГАЛТЕРСКОЙ СЛУЖБЫ

Представители институционализма отмечают, что не только проблемы рационального выбора, но и ограниченность когнитивных способностей персонала нередко определяют принятие норм и правил [21, 22]. Оппортунизм учетных сотрудников может быть связан с игнорированием принципов бухгалтерского учета, учетной политики, утвержденной на предприятии, несоблюдением внутренних положений и служебных инструкций, что приводит к искажению данных бухгалтерского финансового и управленческого учетов. Оппортунизм может проявляться даже в виде отлынивания, ухудшая качество выполняемой работы. Между тем в условиях конкуренции преимущества получают те предприятия АПК, руководство которых располагает актуальной и точной информацией по управленческому контролю и учету [23].

Одной из задач института учетной политики является устранение неясности, размытости содержания счетов учета производственных затрат.

¹² Приказ Минсельхоза России от 13.06.2001 № 654 «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций агропромышленного комплекса и Методических рекомендаций по его применению». URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_66752/d455f3fbcf2789a751d41810b06d999016cd42a9/

Минсельхоз России при решении данной проблемы в качестве регулятора разработал рекомендации по ведению счетов и бухгалтерских записей по вариантам организации производственного учета. Выбор бухгалтерских счетов определяется условиями организации учета на предприятии и практикуемым методом калькуляции [24]. Если используют традиционный, при котором прямые затраты непосредственно относят на себестоимость, а косвенные — пропорционально выбранной базе распределения¹⁵, то затраты необходимо группировать по статьям на счетах 20, 23, 25, 26 производственного учета, а элементы затрат — на резервных счетах 31–36, 38 третьего раздела.

Метод двухэтапного учета затрат также функционирует в системе действующего Плана счетов, а элементы затрат отражают по дебету счетов 31, 32, 33, 34, 35, 36, 38 в корреспонденции с кредитом счетов 10, 60, 76, 70, 69, 02, 05, 68. Закрытие периода отражается по кредиту счетов 31, 32, 33, 34, 35, 36, 38 в дебет счетов 20, 23, 25, 26. При этом закрытие состоит из процедур списания и распределения, из чего вытекает необходимость установки в учетной политике порядка распределения элементов затрат на статьи затрат.

Для эффективного применения в управленческом учете калькуляции по ограниченным затратам прямые переменные затраты рационально собирать на счетах 20, 23, 25, а условно-постоянные — на счетах 26 и 44. Себестоимость готовой продукции списывается на счет 40 или 43, а расходы периода полностью, без распределения — на дебет счета 90. Отметим, что на микропредприятиях калькулировать себестоимость единицы каждой продукции и, соответственно, вести учет по статьям затрат нецелесообразно.

В финансовом учете предполагается применение еще двух синтетических счетов: счет 30 «Остатки материальных ценностей» и 39 «Затраты по обычным видам деятельности». Закрытие счетов по элементам рекомендуется отражать по дебету счета 39 с кредита счетов 31–38 с одновременным списанием затрат на увеличение производственных расходов начальных остатков запасов с проводкой: дебет счета 39 — кредит счета 30. На уменьшение производственных расходов списываются конечные остатки запасов: дебет счета 30 — кредит счета 39. Заключительными

записями счет 39 закрывается, а сумма расходов относится в дебет счета 90.

Интегрированный метод состоит из процедур учета затрат в финансовом и управленческом учетах. В развитии производственного учета рекомендуются счета-экраны; в этом случае рационально делать записи по дебету счетов 20, 23, 25 в корреспонденции с кредитом счетов-экранов 31*, 32*, 33*, 34*, 35*, 38*. Для выявления результатов производственной деятельности в рамках производственного учета предлагается вести записи по счету 27 с отражением по кредиту этого счета выручки от продажи продукции в корреспонденции с дебетом счета-экрана 90*. В этом случае производственная себестоимость проданной продукции в объеме прямых переменных затрат записывается в дебет счета 27 в корреспонденции с кредитом счета 43, и на данном этапе отражается промежуточный результат маржинального дохода. После списания условно-постоянных расходов в дебет счета 27 с кредита счета 26 выводится конечный финансовый результат (прибыль или убыток).

При закреплении данных методов в учетной политике и разработке внутренних регламентов по составлению бухгалтерских проводок, описанных выше, учетный персонал будет обязан выполнять эти рекомендации и не действовать оппортунистически.

РАЦИОНАЛЬНЫЙ ВЫБОР РАСПРЕДЕЛЕНИЯ ЗАТРАТ

Основным источником неопределенности производственной себестоимости продукции сельскохозяйственной отрасли является расчет издержек (а именно — расходов по содержанию основных средств; затрат по орошению и осушению; бригадных, отраслевых и общехозяйственных расходов; платежей по кредитам и т.п.) с помощью метода распределения. Регуляторы сельскохозяйственного учета уже признали информационную асимметрию в себестоимости: «любое отнесение затрат на продукцию путем распределения снижает точность калькулирования и искажает фактическую величину себестоимости»¹⁴. Из этого вытекает, что механизмы регулирования действительной себестоимости сельскохозяйственной продукции нацелены на обеспечение точности в распределении

¹⁵ Фастова Е. В., Хоружий Л. И., Белов Н. Г. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях. М.: Минсельхоз России; 2003. 205 с.

¹⁴ Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению». URL: <https://base.garant.ru/12121087/?ysclid=Imp0sg5fy7503600309>

издержек по местам затрат и по выращиваемым культурам.

Снижение асимметрии может быть достигнуто только рациональными действиями относительно разделения затрат как таковых, а также баз распределения этих затрат. Например, на предприятиях с незначительным количеством сельскохозяйственной техники разделять затраты по видам парка техники нецелесообразно — им более подходит учет затрат по содержанию и эксплуатации на одном субсчете 23–3 «Машинно-тракторный парк». Однако организациям с большим парком комбайнов и других самоходных машин регулятор рекомендует выделить аналитические счета «Содержание и эксплуатация машинно-тракторного парка» и «Содержание и эксплуатация комбайнов и других самоходных машин», рассчитывая, что точность себестоимости повысится за счет размежевания затрат и назначения своих баз распределения по тракторам и комбайнам.

Неточность при распределении затрат по отношению к различным культурам компенсируется за счет «уточнения или мельчания» базы распределения. На предприятиях, где кроме тракторов и комбайнов имеется почвообрабатывающая и уборочная техника, точности распределения можно добиться, открыв счета с субаналитическими позициями. В результате в учетной политике к первому аналитическому счету будут введены следующие субаналитические счета:

- по машинотракторному парку — субаналитический счет учета затрат по содержанию и эксплуатации тракторов с распределением пропорционально выполняемым работам в эталонных гектарах;
- по почвообрабатывающим машинам — накопленные затраты списывать пропорционально обрабатываемым площадям;
- по содержанию и использованию сеялок — накопленные затраты списывать с субаналитического счета пропорционально площади посевов;
- по содержанию и использованию узкоспециализированной техники затраты распределять пропорционально убраным площадям.

Аналогично ко второму аналитическому счету целесообразно открыть субаналитические счета, чтобы разделить затраты между зерновыми, картофелеуборочными, свеклоуборочными машинами с последующим списанием пропорционально убранной площади соответствующих культур¹⁵.

В учетной политике АПК возможно закрепить и такой вариант отнесения затрат, при котором отдельные расходы (например, по приобретению нефтепродуктов и оплате труда и начислениям) будут относиться по прямому признаку в дебет счета 20–1 «Растениеводство», а остальные затраты по тракторам, тракторным прицепах, гаражам — распределяться пропорционально стоимости горючего; почвообрабатывающим машинам — пропорционально площади обработки; по сеялкам — пропорционально площади посева; по узкоспециализированным машинам — пропорционально площади посадки, что соответствует рекомендациям МСФО.

Однако при таком подходе следует учитывать повышение сложности и трудоемкости учетного процесса, поэтому в каждом отдельном случае и для конкретного сельхозпредприятия выбор уровня глубины аналитики во многом определяется масштабами вспомогательных производств и степенью цифровизации учета.

ВЫВОДЫ

Исследование показало, что на современном этапе развития экономики для производственного учета и калькулирования характерны следующие аспекты институциональной экономики: асимметрия информации, неопределенность, рациональный выбор.

Институциональный аспект в калькулировании надо рассматривать как инновационное направление, фокусируемое на управление производственной себестоимостью с помощью государственных законов, корпоративных стандартов и рутин. Асимметрия подлежит изучению в рамках действительной и учетной себестоимостей продукции предприятия и должна признаваться в качестве основного источника экстерналий, влияющих на цены в ту или иную сторону.

Исследование подтвердило наличие проблемных факторов, на каждом историческом этапе влияющих на производственный учет в сельском хозяйстве; поэтому в системе управления целесообразно использовать такие способы его регулирования, как изоморфизм, холизм, методологический индивидуализм.

Неопределенность по элементу затрат «оплата труда» обусловлена институциональным измене-

¹⁵ Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйствен-

ных организациях. Приказ Минсельхоза РФ от 06.06.2003 № 792. URL: <https://sudact.ru/law/prikaz-minselkhoza-rf-ot-06062003-n-792/prikaz/?ysclid=Imp0u7vtei339970693>

нием величин МРОТ и прожиточного минимума. Варьирование тарифов и предельной величины базы для начисления, введение новых льгот приводят к вариативности по элементу затрат «страховые взносы». Неопределенность в учетной политике по элементу затрат «амортизационные отчисления» вызвана неоптимальным выбором срока полезного использования объектов учета, способа оценки, метода начисления амортизации, а по элементу затрат «материальные расходы» связана с размытостью правил отнесения отдельных активов к запасам или к расходам, а также с ростом тарифов государственных корпораций на нефтепродукты и электроэнергию. Неопределенность по элементу затрат «прочие расходы» наблюдается в связи с тем, что в учетной политике на очередной год используются новые нормативы расходов по: содержанию легкового автотранспорта и компенсации за использование личных легковых автомобилей для служебных поездок; оплате консультационных, информационных и аудиторских услуг; расходам по проведению заседаний Совета предприятия и ревизионной комиссии и представительским, добровольному страхованию жизни и дополнительных пенсий. Меняется налоговая база, налоговые ставки, порядок исчисления по налогам и сборам, включаемым в себестоимость продукции. В этих условиях формирование способов, норм и правил необходимо организовать так, чтобы не превышать приемлемый уровень себестоимости и стремиться к его снижению.

Рациональный выбор из равновесных методов организации производственного учета обеспе-

чивается проверкой одноуровневого, двухуровневого, автономного, интегрированного методов, исходя из сложившейся учетной политики и структуры предприятия, полноты формируемых расходов, рутинных процедур калькуляции, требований менеджеров, связанных с внешним рынком зерна.

В настоящее время на предприятиях АПК прослеживается тенденция к увеличению косвенных расходов, поэтому ошибки, возникающие в связи с их классификацией и распределением между объектами калькулирования, приводят к искажению себестоимости, асимметрии информации и неопределенности в ценовой политике, а также влияют на оценку запасов и прибыли.

Продуманный выбор метода организации учета предполагает принятие решения о том, какие будут применяться счета и бухгалтерские проводки. Поскольку сведения по ним должны отражаться в учетной политике, отсутствие подобной информации может создать условия для проявления оппортунизма бухгалтера.

Основная отраслевая причина асимметрии затрат кроется в преимущественном применении в сельском хозяйстве метода определения затрат путем их распределения. Для повышения точности расчетов в учетной политике следует шире использовать отнесение издержек по прямому признаку и устанавливать прямые расходы без распределения, а также оптимизировать деление затрат по культурам, работам и периодам, обеспечивая более углубленные и разнообразные базы распределения, что соответствует МСФО.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Коммонс Дж.Р. Институциональная экономика. *Terra Economicus*. 2012;10(3):69–76.
2. Сухарев О.С. Методологические проблемы и перспективы современного институционализма. *Журнал экономической теории*. 2020;17(4):904–921.
3. Юргель Н.В. Этапы институционализации фирмы в современной экономике и понятие институциональной эффективности. Материалы Международного симпозиума «Устойчивое развитие: состояние, проблемы, перспективы» (Смоленск, 25–26 сентября 2020 г.). М.: Идея; 2020:218–222.
4. Chang H. Institutions and economic development: Theory, policy and history. *Journal of Institutional Economics*. 2011;7(4):473–498.
5. Сухарев О.С. Информация и институциональный выбор в моделях агентских взаимодействий. *Журнал экономической теории*. 2021;18(1):69–86.
6. Чайковская Л.А. Теория и методология бухгалтерского учета: институциональный подход. *Аудиторские ведомости*. 2007;(12):61–68.
7. Шкалаберда Я.Л. Неопределенность, риск и асимметрия информации в рыночной экономике. *Экономические науки*. 2006;(21):64–73.
8. Visochan O.S., Yahvak D.M. Institutionalism in the modern domestic theory of accounting: historical origins and genesis. *Black Sea Economic Studies*. 2017;(16):155–161.

9. Дементьев В.В., Квилинский А. Институциональная составляющая издержек производства. *Journal of Institutional Studies*. 2020;12(1):100–116.
10. Агеева О.А. Институциональный подход к бухгалтерскому учету и отчетности: необходимость и возможность его применения на современном этапе развития науки. *Вестник университета*. 2019;(5):108–115.
11. Шароватова Е.А. Влияние глобализации мировой экономики на развитие бухгалтерского учета: плюсы и минусы. *Учет. Анализ. Аудит*. 2020;7(4):25–32.
12. Шогенов Б.А., Бакаева З.Р. Вариативность бухгалтерской информации, бухгалтерской методологии финансовой отчетности. *Управление экономическими системами: электронный научный журнал*. URL: https://elibrary.ru/download/elibrary_42615801_45562417.pdf
13. Volkova O.N. The Comparative Institutional Analysis of Accounting: from Craft to Institution. *Ekonomika. Supplement B*. 2013;92(3):271–277.
14. Попов А.И. Формирование плановых и рыночных методов хозяйствования в контексте товарного производства К. Маркса. *Евразийский международный научно-аналитический журнал*. 2018;2(66):49–52.
15. Meramveliotakis G. Surveying the Methodological and Analytical Foundations of the New Institutional Economics: A Critical Comparison with Neoclassical and (Old) Institutional Economics. *Economic and Business Review*. 2020;22(3):345–362.
16. Nesheva-Kiosseva N. Key Ideas and Concepts of Institutional Economic Theory: Basis of Non-financial Accounting and Reporting. *International Journal of Business Innovation*. 2023;2(2):2–26.
17. Поленова С.Н. Бухгалтерское дело в реформировании российского бухгалтерского учета. *Экономика и социум*. 2013;1(6):665–670.
18. Шерр И. Бухгалтерия и баланс. М.: Экономическая жизнь; 1926. 560 с.
19. Ансофф И. Стратегическое управление. М.: Экономика; 1989. 519 с.
20. Коломиец А. Общество неопределенности и риска: противоречивость институциональных информационных. *Общество и экономика*. 2022;(8):5–17.
21. Тутов Л.А., Шаститко А.Е. Экономический подход к проблеме организации знаний о человеке. *Вопросы экономики*. 2002;(9):46–43.
22. Хоружий Л.И., Катков Ю.Н., Титова В.А. Особенности применения функционального метода учета затрат в организациях АПК. *Бухучет в сельском хозяйстве*. 2022;(3):224–235.
23. Щербатюк В.В. Общий план счетов бухгалтерского учета и его совершенствование. *Учет. Анализ. Аудит*. 2017;(6):68–75.

REFERENCES

1. Commons Jr.R. Institutional economics. *Terra Economicus*. 2012;10(3):69–76. (In Russ.).
2. Sukharev O.S. Methodological problems and prospects of modern institutionalism. *Zhurnal ekonomicheskoi teorii = Journal of Economic Theory*. 2020;17(4):904–921. (In Russ.).
3. Yurgel N.V. Stages of institutionalization of a company in a modern economy and the concept of institutional efficiency. materials of the International Symposium “Sustainable Development: State of the Art, Problems, Prospects” (Smolensk, September 25–26, 2020). Moscow: Idea; 2020:218–222. (In Russ.).
4. Chang H. Institutions and economic development: Theory, policy and history. *Journal of Institutional Economics*. 2011;7(4):473–498.
5. Sukharev O.S. Information and institutional choice in models of agency interactions. *Zhurnal ekonomicheskoi teorii = Journal of Economic Theory*. 2021;18(1):69–86. (In Russ.).
6. Tchaikovskiy L.A. Theory and methodology of accounting: institutional approach. *Auditorskivedomosti = Auditjournal*. 2007;(12):61–68. (In Russ.).
7. Scalaberda Ya.L. Uncertainty, risk and asymmetry of information in a market economy. *Ekonomicheskie nauki = Economic sciences*. 2006;(21):64–73. (In Russ.).
8. Visochan O.S., Yahvak D.M. Institutionalism in the modern domestic theory of accounting: historical origins and genesis. *Black Sea Economic Studies*. 2017;(16):155–161.
9. Dementiev V.V., Kvilinsky A. The institutional component of production costs. *Journal of Institutional Studies*. 2020;12(1):100–116. (In Russ.).

10. Ageeva O.A. Institutional approach to accounting and reporting: the need and possibility of its application at the present stage of the development of science. *Vestnik universiteta = Bulletin of the University*. 2019;(5):108–115. (In Russ.).
11. Sharovatova E.A. The impact of globalization of the world economy on the development of accounting: pros and cons. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2020;7(4):25–32. (In Russ.).
12. Shogenov B.A., Bakaeva Z.R. Variability of accounting information, accounting methodology of financial statements. *Upravlenie ekonomicheskimi sistemami: elektronnyi nauchny izhurnal = Management in economic and social systems: online scientific journal*. URL: https://elibrary.ru/download/elibrary_42615801_45562417.pdf. (In Russ.).
13. Volkova O.N. The Comparative Institutional Analysis of Accounting: from Craft to Institution. *Ekonomika. Supplement B*. 2013;92(3):271–277.
14. Popov A.I. Formation of planned and market methods of management in the context of K. Marx's commodity production. *Evrasiiskii mezhdunarodnyi nauchno-analiticheskii zhurnal = Eurasian international scientific-analytical edition*. 2018;2(66):49–52. (In Russ.).
15. Meramveliotakis G. Surveying the Methodological and Analytical Foundations of the New Institutional Economics: A Critical Comparison with Neoclassical and (Old) Institutional Economics. *Economic and Business Review*. 2020;22(3):345–362.
16. Nesheva-Kiosseva N. Key Ideas and Concepts of Institutional Economic Theory: Basis of Non-financial Accounting and Reporting. *International Journal of Business Innovation*. 2023;2(2):2–26.
17. Polenova S.N. Accounting in the reform of Russian accounting. *Ekonomika I sotsium = Economics and Society*. 2013;1(6):665–670. (In Russ.).
18. Sherr I. Accounting and balance. Moscow: Ekonomicheskaya zhizn'; 1926. 560 p. (In Russ.).
19. Ansoff I. Strategic management. Trans. from Eng. Moscow: Ekonomika; 1989. 519 p. (In Russ.).
20. Kolomiets A. Society of uncertainty and risk: inconsistency of institutional information. *Obshchestvo i ekonomika = Society and Economics*. 2022;(8):5–17. (In Russ.).
21. Tutov L.A., Shastitko A.E. An economic approach to the problem of organizing knowledge about a person. *Voprosy ekonomiki*. 2002;(9):46–43. (In Russ.).
22. Khoruzhii L.I., Katkov Yu.N., Titova V.A. Features of the application of the functional method of cost accounting in agricultural organizations. *Bukhuchet v sel'skom khozyaistve = Accounting in Agriculture*. 2022;(3):224–235. (In Russ.).
23. Shcherbatyuk V.V. The general chart of accounts of accounting and its improvement. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2017;(6):68–75. (In Russ.).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ / ABOUT THE AUTHOR

Елена Сергеевна Потокина — кандидат экономических наук, доцент кафедры экономики промышленности и производственного менеджмента, Самарский государственный технический университет, Самара, Россия

Elena S. Potokina — Can. Sci. (Econ.), Associate Professor of the Department of Industrial economics and production management, Samara State Technical University, Samara, Russia

<https://orcid.org/0000-0001-7593-7904>

potokina1@mail.ru

Конфликт интересов: автор заявляет об отсутствии конфликта интересов.

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

Статья поступила в редакцию 23.08.2023; после рецензирования 01.12.2023; принята к публикации 19.12.2023.

Автор прочитал и одобрил окончательный вариант рукописи.

The article was submitted on 23.08.2023; revised on 01.12.2023 and accepted for publication on 19.12.2023.

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

ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2023-10-6-51-62
УДК 336.1;339.543(045)
JEL H2, H25, M31

Налоговое регулирование стран в рамках экологизации бизнеса (на примере РФ и ЕС)

Е.Ю. Сидорова

Финансовый университет, Москва, Россия;
Российский университет дружбы народов, Москва, Россия

АННОТАЦИЯ

В последние три десятка лет роль охраны окружающей среды в экологической и климатической повестке, формирующей тренды «зеленого» развития экономики, перманентно усиливается. **Целью** настоящего исследования является изучение данного вопроса в разрезе опыта Европейского союза (ЕС) и регламентирующих принципов налогообложения на предмет предотвращения последствий изменения климата. На примере ЕС и РФ рассмотрено создание системы экономического регулирования выбросов парниковых газов, находящееся на начальном этапе. Проведен SWOT-анализ «зеленого» экспорта России в страны ЕС, содержащий прогнозы относительно падения спроса на российскую нефть и нефтепродукты, уголь, газ и металлы и возрастания потребности в электроэнергии из низкоуглеродных источников. С учетом крайне высокой углеродоемкости всего российского экспорта и его продуктовой и страновой структуры высказано предположение о возможности возникновения ощутимого ущерба после 2026 г. в случае расширения состава продуктов и сфер охвата СВМ (от англ. Carbon Border Adjustment Mechanism – механизм пограничной углеродной корректировки). При наличии значительных рисков для РФ в условиях развития водородной энергетики определены драйверы повышения конкурентоспособности и соответствующие позиции нашей страны в условиях декарбонизации, проведен PEST-анализ российской экономики на пути к «зеленому» рыночному курсу. Практическая значимость исследования заключается в предложении использования опыта налогового регулирования стран ЕС в рамках экологизации бизнеса в экономике РФ.

Ключевые слова: налоговая политика; экологическое налогообложение; налоговое регулирование; Европейский союз; низкоуглеродород; углеводородные выбросы; «зеленые» налоги

Для цитирования: Сидорова Е.Ю. Налоговое регулирование стран ЕС в рамках экологизации бизнеса. *Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing.* 2023;10(6):51-62. DOI: 10.26794/2408-9303-2023-10-6-51-62

ORIGINAL PAPER

Tax Regulation of Countries in the Framework of Greening Business (using the example of the Russian Federation and the EU)

E. Yu. Sidorova

Financial University, Moscow, Russia; RUDN University, Moscow, Russia

ABSTRACT

In the past three decades, the role of environmental protection in the environmental and climate agenda, which shapes the trends of “green” economic development, has been continuously increasing. The purpose of this study is to examine this issue in the context of the experience of the European Union (EU) and regulatory principles of taxation to prevent the effects of climate change. Using the example of the EU and the Russian Federation, the reation of a system for economic regulation of greenhouse gas emissions, which is at the initial stage, is considered. A SWOT-analysis of Russia’s “green” exports to the EU countries has been carried out, which contains forecasts of a decline in demand for Russian oil and oil products, coal, gas and metals and an increase in demand for electricity from low-carbon sources. Taking into account the extremely high carbon intensity of all Russian exports and its

© Сидорова Е.Ю., 2023

product and country structure, it is suggested that notable damage may occur after 2026 if the Carbon Border Adjustment Mechanism (CBAM) expands its product mix and scope. In the presence of significant risks for the Russian Federation in the context of hydrogen energy development, the drivers for increasing competitiveness and the corresponding positions of our country in the conditions of decarbonization are determined, PEST-analysis of the Russian economy on the way to the "green" market course is carried out. The practical significance of the study lies in the proposal to use the experience of tax regulation in the EU countries as part of greening business in the Russian economy.

Keywords: tax policy; environmental taxation; tax regulation; European Union; low hydrocarbon; hydrocarbon emissions; green taxes

For citation: Sidorova E. Yu. Tax regulation of countries in the framework of greening business (using the example of the Russian Federation and the EU). *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2023;10(6):51-62. DOI: 10.26794/2408-9303-2023-10-6-51-62

ВВЕДЕНИЕ

С начала XXI в. мировое сообщество уделяет большое внимание возрастающей роли охраны окружающей среды в экологической и климатической повестках. Согласно формируемым быстрыми темпами трендам «зеленого» развития экономический рост обеспечивается исключительно путем внедрения в производственные процессы экологичных технологий (рациональное использование природных ресурсов, снижение уровня вредных выбросов в атмосферу) [1–3]. Но для регулирования международного рынка в ключе экологизации продуктов и бизнеса необходимо активное участие мегарегулятора в лице государства. В качестве механизма, способствующего реализации «зеленого» экономического тренда, преимущественно выступают инструменты системы налогообложения, которая оказывает необходимое воздействие на предприятия по части стимулирования перехода на ресурсосберегающие и экологически нейтральные технологии [4].

Страны – члены ЕС стали первыми, кто действительно обеспокоился выбросами парниковых газов в атмосферу, загрязнением окружающей среды и глобальным потеплением. Именно они определили «зеленый курс» в рамках климатической политики, а также предложили регламентирующие принципы налогообложения для предотвращения изменения климата и сохранения окружающей среды [5]. Хотя в России (главном импортере энергоносителей в ЕС [6]) отсутствуют налоги, связанные с углеродным регулированием, уже введены в действие налоговые инструменты и законодательные документы, направленные на сохранение конкурентоспособности отечественных производителей на европейских рынках [7], т. е. фундамент системы экономи-

ческого регулирования выбросов парниковых газов заложен¹.

ОБСУЖДЕНИЕ ВОПРОСА

В 2019 г. ЕС одобрил экономическую стратегию, названную «Зеленой сделкой», с вектором развития в сторону углеродной нейтральности (к 2050 г. [8]) и декарбонизации, который предполагает разрыв пропорциональной зависимости между экономическим ростом и потреблением ресурсов. Для снижения уровня выбросов парниковых газов в атмосферу был выбран ориентир – на 55% к 2030 г. Однако, по мнению ученых-экологов и специалистов-практиков, для достижения поставленной цели необходимо резко повысить эффективность использования природных ресурсов путем перехода к циркулярной экономике с минимальными загрязнениями окружающей среды и восстановления биоразнообразия планеты [9]. В мировом масштабе следование принципам «Зеленой сделки» отражается на внешних контрагентах стран ЕС, вынуждая их перестраивать энергетические рынки, а также снижать объемы продукции с высоким содержанием углерода в структуре импорта для ЕС. В табл. 1 представлен SWOT-анализ нового направления экспорта России в ЕС, называемого «зеленым».

При его реализации уже в ближайшее время эффект от применения механизма «Зеленой сделки» (введения пограничного углеродного налога) может распространиться на поставки угля, нефти и газа; таким образом российские поставщики будут компенсировать расходы европейских произ-

¹ Итоги внешней торговли с основными странами. Федеральная таможенная служба (официальный сайт). URL: <https://customs.gov.ru/folder/511>

Таблица 1 / Table 1

**SWOT-анализ «зеленого» экспорта России в страны ЕС /
SWOT- analysis of Russia's "green" exports to the EU countries**

Сильные стороны / Strengths	Слабые стороны / Weaknesses
<p>Рост конкурентоспособности на мировом рынке российских товаров химической и лесобумажной отрасли, металлургии, продовольственного сектора и машиностроения.</p> <p>Цифровизация и внедрение искусственного интеллекта в деятельность предприятий.</p> <p>Реализация системы мер государственной и институциональной поддержки «зеленого» экспорта и внедрения «зеленых» технологий</p>	<p>Медленное внедрение «зеленых» технологий в производство.</p> <p>Отсутствие квалифицированных кадров в области «зеленых» технологий.</p> <p>Высокие административные барьеры при осуществлении экспорта (получение разрешительных документов и ограниченное количество конкурентоспособных игроков).</p> <p>Высокие издержки экспорта для малого и среднего бизнеса при недостатке финансирования.</p> <p>Дополнительные затраты для экспортеров по приобретению новых программных средств.</p> <p>Слабое вовлечение российских предприятий в глобальные цепочки создания добавленной стоимости</p>
Возможности / Opportunities	Угрозы / Threats
<p>Географическая близость России к ЕС повышает ценовую конкурентоспособность российских товаров.</p> <p>Наличие в РФ значительных запасов природного газа.</p> <p>Перспективные разработки «зеленых» технологий в медицине и производстве водорода.</p> <p>Потенциал для развития альтернативных источников энергии</p>	<p>Критичное сокращение спроса на энергоемкую продукцию РФ.</p> <p>Зависимость экспорта от колебаний мировых цен на сырьевые товары.</p> <p>Развитие политики «зеленого» протекционизма на мировых рынках.</p> <p>Монополизация «зеленых» технологий</p>

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

водителей по снижению выбросов². Независимыми факторами для расчета пограничного углеродного налога выступают углеродоемкость производимых для продажи товаров и удельный вес внешнеторговой составляющей на рынке стран ЕС.

Снижение эмиссии углеродоемкой продукции в условиях активизации климатической политики в рамках «Зеленой сделки» является как для торговых контрагентов союза, так и для всех стран — участниц ЕС фактором возникновения определенных рисков, в том числе повышения уровня цен, что касается и внутренних производителей, и потребителей. Если страны в данной ситуации начнут применять ответные меры в отношении данной сделки, это может стать серьезной угрозой для их энергобезопасности.

По оценке Европейской комиссии, инвестиции, необходимые для достижения целей, заявленных в рамках «зеленой» сделки, составляют около 260 млрд евро; однако на сегодняшний день для ее реализации этого объема финансирования недостаточ-

но, поэтому в качестве дополнительных вложений потребуется еще не менее 1 трлн евро от реального сектора экономики. Таким образом, конкурентное преимущество отраслей, в издержках которых углеродная сырьевая составляющая в импортной стоимости высока, будет подорвано. В результате применение новых источников энергии отразится на росте цен на углерод, а это, в свою очередь, повлияет на потребительские цены, что приведет к снижению уровня жизни населения союзных стран.

Крупномасштабная декарбонизация требует расширения импортных поставок металлов и минералов, используемых при производстве солнечных панелей, ионно-литиевых батарей, ветряных турбин и топливных элементов, а также набирающих популярность электромобилей. Следовательно, для покрытия риска необходимо обеспечить энергобезопасность всего Европейского союза. Между тем предложение по введению сбора за выбросы CO₂ (в качестве механизма решения проблемы глобального изменения климата) при отсутствии действий со стороны других стран ограничено трудностью расчета углеродной составляющей исходя из эмиссии парниковых газов во всей цепочке стоимости импортируемой продукции.

² European Green Deal — главное положение закона. РБК-тренды. URL: <https://trends.rbc.ru/trends/green/60f80a9e9a79476b4bdcc14f>.

Для России риски имеют обратный эффект, причем наиболее существенным является утрата рынков сбыта энергоресурсов и углеродоемкой продукции — сворачивание экспорта нефти и газа в результате снижения спроса (и, соответственно, цен), что еще более усугубляется углеродным налогом, поскольку нефтегазовые доходы составляют почти половину государственного бюджета. Примером служит уменьшение доли указанных налогов в структуре доходов бюджета страны с 46 до 28% в 2018 г. и 2020 г. соответственно ввиду снижения спроса и цен на топливо в условиях коронакризиса и сокращения добычи нефти в рамках соглашения ОПЕК. Более того, 45% российского экспорта ископаемого топлива приходится на страны ЕС; его доля может снизиться ввиду отдания предпочтения европейским производителям или иным иностранным конкурентам с меньшим углеродным следом при добыче. Однако такая ситуация может стать для России трендом развития в условиях диверсификации экспорта; стимулирующим импульсом к технологической перестройке экономики страны, что затронет энергетический сектор в части развития производства и применения возобновляемых источников энергии, стоимость на которые постоянно снижается. Водород в этом случае может поставляться на зарубежные рынки как заменитель ископаемого топлива.

Заметим, что контроль эмиссии парниковых газов на всех этапах создания стоимости выпускаемой продукции как минимум становится основанием для перехода на низкоуглеродные и безуглеродные технологии с выгодой по неуплате налога или же увеличивает возможность участия в торговле квотами. Нельзя также не отметить право применения климатического 10%-ного финансирования, выделяемого в пользу стран — контрагентов ЕС в виде грантов, займов и гарантий при практической реализации стратегии «устойчивой» экономики, энергетики и экспорта.

Европейский налог на углеродные границы влияет (прямо и косвенно) на все промышленные сектора, зависящие от импорта в ЕС, а также на решения о поставках во всех цепочках создания стоимости. В частности, в дополнение к импортерам из ЕС, уплачивающим налоги, это также может воздействовать на производителей из ЕС, которые преимущественно полагаются на импортные ресурсы. Степень подобного воздействия на промышленные сектора будет в немалой степени

зависеть от двух факторов: а) углеродоемкости и б) интенсивности торговли, так как, например, громоздкие товары типа готовых металлических изделий предприятий тяжелого машиностроения продаются реже, чем сырье.

Из вышесказанного следует, что среди секторов, которые будут испытывать влияние системы налогообложения, могут оказаться производство кокса и нефтепродуктов, горнодобывающая промышленность и разработка карьеров.

Из 44 секторов, которые ЕС считает приоритетными в части новых углеродных мер, 85% связаны с материалами, энергетикой и др., обеспечивающими сырье и ингредиенты для промышленных процессов³; однако и химическая продукция, и основные металлы, бумажные изделия и нерудные минеральные продукты (пусть и в меньшей степени зависящие от торговли) также будут непосредственно затронуты из-за их высокой углеродоемкости.

«Зеленая сделка» предполагает и иное поведение ЕС, выходящее за рамки климатического взаимодействия и подразумевающее комплексное решение задач по переходу на «зеленую циркулярную экономику», доля функционирования которой в мире оценивается в размере 9%⁴.

В этом случае первоочередным условием развития отношений между странами ЕС и РФ станет инвестиционное сотрудничество в области научных исследований, производства и организации инфраструктуры для перехода экономики на новый технологический уклад. Действие бесплатных квот на выбросы парниковых газов для европейских производителей после переходного периода начиная с 2026 г. будет постепенно отменяться наряду с введением пограничного углеродного сбора в отношении импортируемых товаров. Однако возможно несколько нюансов регулирования, которые могут дать преимущество производителям как из ЕС, так и из других стран⁵. После отмены квот углеродные

³ Proposal for a regulation of the European Parliament and of the Council establishing a carbon border adjustment mechanism. EU (official site). URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/TXT/?uri=CELEX:52021PC0564>

⁴ «Зеленая сделка»: риски и возможности для ЕС и России. Российский совет по международным делам (РСМД) (официальный сайт). URL: <https://russiancouncil.ru/analytics-and-comments/analytics/zelenaya-sdelka-riski-i-vozmozhnosti-dlya-es-i-rossii/?ysclid=lay5ct7ekb650703071>

⁵ Restructuring the Union framework for the taxation of energy products and electricity (recast). EU (official site). URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/TXT/?uri=CELEX:52021PC0563>

Таблица 2 / Table 2

**Структура российского экспорта по типу продукции и импортерам /
Structure of Russian exports by product type and importer**

Виды экспортной продукции / Types of export products	Структура продукции, в % / Product structure, in %	Страна- производитель / Country of manufacture	Структура по странам- производителям, % / Structure by producing countries, %
Продукция химической промышленности, каучук	6	Турция	4,7
Металлы, изделия из них	10	Индия	1,7
Машины, оборудование и транспортные средства	6	Египет	1,6
Прочие товары	8	Украина	2,1
Продовольственные товары и с/х сырье	6	Казахстан	2,9
Топливо-энергетические товары	64	Беларусь	4,9
		Япония	2,8
		США	2,8
		Южная Корея	4,0
		Китай	12,5
		ЕС	45,6
		Прочие	14,4

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

платежи могут быть распространены на весь объем производства предприятий ЕС, которые будут проигрывать по себестоимости значительной части экспортируемой продукции по сравнению иными со странами-экспортерами. Если будут существовать другие механизмы регулирования данной сферы, то эмиссия парниковых газов в государстве-экспортере не будет приниматься в зачет при исчислении платежей по СВМ, и страны ЕС смогут компенсировать дополнительные расходы косвенных эмиссий для наиболее энергоемких промышленных отраслей за счет бюджетных средств. Однако, если после 2026 г. в систему учета войдут расчеты платежей по СВМ, то импортеры из других государств либо окажутся в менее выгодном положении, либо будут вынуждены вводить дополнительные схемы поддержки своих производителей. В настоящее время Россия лидирует среди экспортеров продукции в периметре регулирования СВМ (табл. 2), поскольку ее доля углеродоемких экспортных товаров наиболее высокая.

Если спрос на российские энергоносители упадет, а на электроэнергию из низкоуглеродных источ-

ников возрастет, то, учитывая крайне высокую углеродоемкость всего отечественного экспорта и его продуктовую и страновую структуру, можно предполагать заметно больший ущерб для России после 2026 г. в случае расширения состава продуктов и сфер охвата СВМ.

Отметим, что в 2027 г. в водородную энергетику РФ планируется инвестировать 2,28 трлн долл., и это должно стать основополагающим фактором достижения ее углеродной нейтральности. Перспективное взаимодействие России и стран ЕС намечается в схемах поставок на рынок «голубого» и «бирюзового» водорода, полученных из природного газа. Отметим, что в таком сотрудничестве заинтересованы и ЕС, и РФ, поскольку представленные с обеих сторон такие крупные компании, как «Газпром», «НОВАТЭК», «Росатом», «Роснано» и Enel Group положительно рассматривают вопрос совместного производства «зеленого» водорода на базе Мурманской ветроэлектростанции для поставок его на рынок Европейского союза.

К позитивным, располагающим к сотрудничеству стран ЕС и РФ обстоятельствам можно отнести их

географическую близость, наличие крупных запасов газа, производственных мощностей и развитой инфраструктуры для осуществления совместных пилотных проектов и создания бизнес-партнерств. Ведущие российские компании уже сейчас находятся в процессе реализации климатических планов, причем некоторые из них разрабатывают собственные стратегии в этой сфере.

ДРАЙВЕРЫ ПОВЫШЕНИЯ КОНКУРЕНТОСПОСОБНОСТИ РОССИИ В РАМКАХ ЭКОЛОГИЗАЦИИ ЭКОНОМИКИ

В настоящее время мировой тенденцией является решение задачи по сокращению объемов загрязняющих и вредных для окружающей среды выбросов углекислого газа — в данном процессе инициатором выступает ЕС. Для контроля уровня углеродного содержания в атмосфере все активнее используется практика регулирования выбросов посредством внедрения сборов и налогов, носящих характер трансграничного распространения.

Международные связи и существующие экономические рынки вынуждают страны-экспортеры адаптироваться к «зеленому» тренду путем создания собственной внутренней системы формирования цен на углерод и установления государственных мер поддержки. Это способствует удержанию конкурентоспособности и обеспечению устойчивого развития государства.

По подсчетам Росстата РФ, в последующие 25 лет общие совокупные расходы по налогам российских импортеров в страны ЕС могут вырасти до 24 млрд евро в год при отсутствии трансформации в соответствии с нововведениями трансграничного углеродного регулирования [9]. На *рис. 1* отражены количественные потери отечественных производителей (как основных поставщиков энергоресурсов в страны ЕС) в условиях действия пограничного углеродного налогообложения экспорта.

Таким образом, от Правительства РФ требуются ответные меры по защите интересов национальной экономики, решению задач декарбонизации и развитию перспективных отраслей промышленности [10]. Разработка собственных моделей углеродного мониторинга поможет выяснить реальные объемы вредных выбросов и позволит своевременно подготовить связанные с их сокращением необходимые распоряжения и нормативную документацию. Внедрение национальной системы оценки и учета CO₂ даст возможность эффективно оценить реализацию

такого рода нормативных установок не только на уровне государства, но и отраслей и отдельных предприятий.

В настоящее время на практике налогообложение углерода применяется в рамках разработанных правительственных программ. Так, мексиканские и китайские производители уплачивают в пользу государства 2,5 долл. за тонну выброса углекислого газа, в то время как швейцарские — в разы больше (120 долл.) Подобная внутренняя тарификация стимулирует процессы декарбонизации в компаниях, поскольку выгоднее стать «зелеными», нежели больше платить⁶ [11]. Государство в таком случае обязано помогать производителям, выбравшим путь декарбонизации, в частности, путем «зеленого» льготного финансирования и возврата уплаченных в качестве внутренних налогов сумм.

Новая «зеленая» политика ЕС воздействует на трансформацию конъюнктуры мирового энергорынка и иных экономических секторов; при этом ущерб для России вследствие реализации данной инициативы ЕС может достигнуть 50 млрд евро. Однако наша страна может переориентировать экономику передовых промышленных корпораций на развитие существующих возможностей в части атомной энергии и секвестрационной индустрии (*рис. 2*).

Независимая энергетика способна трансформировать углерод из воздуха в почвенный, что снизит количество CO₂ в атмосфере, а предоставление карбоновых кредитов (1 кредит равен 1 тонне эквивалента CO₂) позволит соблюсти мировой баланс выделения углерода, поскольку такие кредиты выступают как квоты, которые менее углеродоемкая страна выделяет более углеродоемкой.

Для сохранения позиций на международном рынке российским предпринимателям следует сформировать собственную систему декарбонизации в качестве ответных мер на новый налог ЕС. В частности, приобретение энергоэффективного сберегающего оборудования позволит осуществлять выпуск качественной продукции с большей добавленной стоимостью, а электрификация и повышение энергоэффективности одновременно должны привести к снижению тарифов ЖКХ в долгосрочном периоде. К тому же активная климатическая политика РФ по всей вероятности снизит

⁶ Налоговые стимулы для развития зеленой экономики в России. Buzko Krasnov (интернет-издание). 2020. URL: <https://www.buzko.legal/content-ru/nalogovye-stimuly-dlya-razvitiya-zelenoy-ekonomiki-v-rossii?ysclid=18pqwux2wp223194055>

Нефтегазовая отрасль / Oil and gas industry	Металлургия / Metallurgy	Другие отрасли / Other industries
<ul style="list-style-type: none"> ▪ 45–53% сбора придется на нефтегазовую отрасль (около 1,4–2,5 млрд долл.). ▪ Рентабельность экспорта сырой нефти в ЕС снизится на 10–20%. ▪ Дополнительная средняя экономическая нагрузка на газовую отрасль может составить 1,7–2,8 млрд долл. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ 25–30% сбора придется на металлургию (около 0,4–0,6 млрд долл.). ▪ Прибыль от экспорта плоского металлопроката снизится на 40%. ▪ Ущерб для производителей никеля и меди в связи с высокой углеродоемкостью отраслей. ▪ Серьезные изменения на рынках стали 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Ущерб химической и целлюлозно-бумажной промышленности. ▪ Падение прибыли от продаж азотных удобрений на 45–60%. ▪ Ущерб угольной промышленности

Рис. 1 / Fig. 1. Последствия пограничного углеродного механизма ЕС для отраслей российской экономики / Implications of the EU's frontier carbon mechanism for sectors of the Russian economy

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

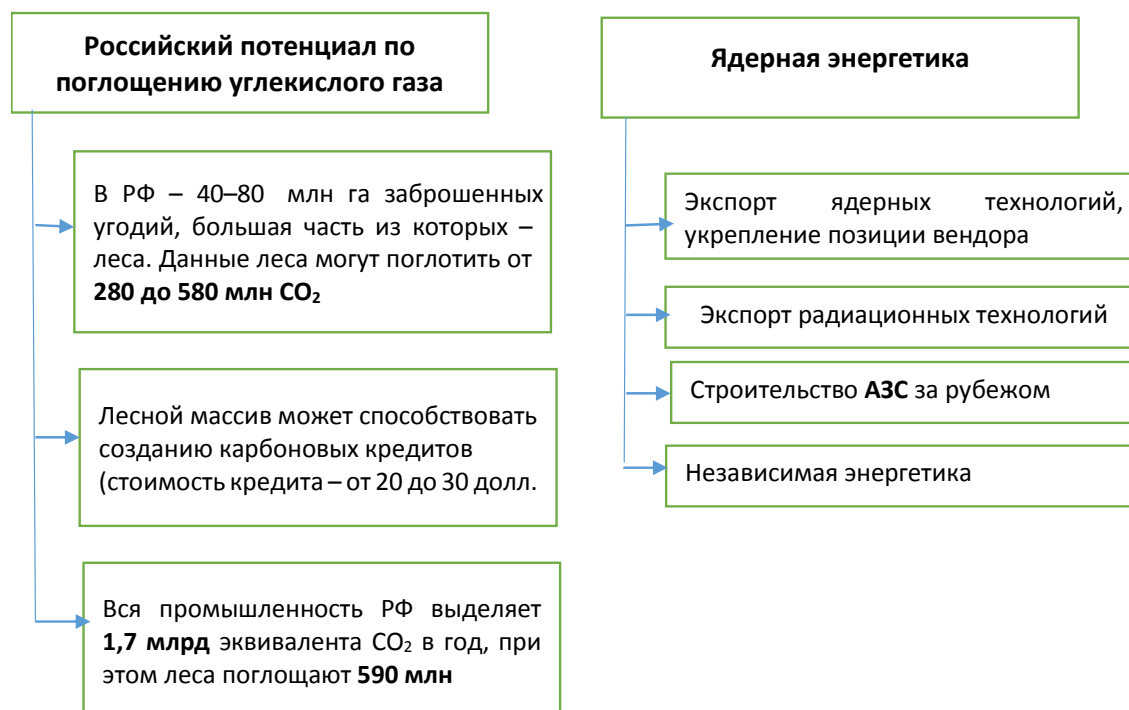


Рис. 2 / Fig. 2. Конкурентоспособные позиции РФ в условиях декарбонизации / Competitive positions of the Russian Federation under decarbonization conditions

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

долгосрочную экономическую неопределенность и приведет к росту иностранных инвестиций, а также к модернизации промышленности. Разработать подходящую программу действий смогут владельцы (хозяева) предприятий, поскольку только они способны оценить объемы выбросов углерода, анализ состояния, перспективы и возможности своих производств и обладают полной и достоверной информацией в части их углеродоемкости.

Сведения, полученные при системном отслеживании динамики показателей неблагоприятных выбросов всех экономических субъектов, станут хорошим подспорьем в качестве доказательной базы повышения экологичности при ведении международных переговоров касательно экспорта.

Популяризация экономики замкнутого цикла подразумевает действие трех основных рычагов: снижение энергоресурсного спроса, устранение выбросов, использование альтернативного сырья в качестве менее углеродоемких аналогов. Причем меры по декарбонизации приоритетных направлений производства зависят от степени государственной поддержки — ее отсутствие не позволяет компании произвести вложения, например, в дорогое водородное топливо⁷.

Дополнительными стимулирующими мерами может стать смена операционной модели предприятий, создание внутрифирменных комитетов в советах директоров, назначение должностных лиц, ответственных за выполнение перехода на декарбонизацию, что в конечном итоге позволит расставить приоритеты в зависимости от потенциала каждого источника выбросов [13]. Возможно также использование уже разработанных механизмов развития и поддержания экологизации бизнеса на основании подтвержденных эффективных международных практик, применяемых более опытными в данном вопросе странами.

В планах МВФ до 2030 г. значится установление тарифов на выбросы углекислого газа в соответствии с отнесением страны к определенной группе по уровню доходов. Размеры платы для различных групп предполагаются в диапазоне от 25 до 75 долл. за тонну парниковых газов⁸; вместе

с тем подобный налог повлечет снижение мирового валового продукта (на величину до 0,6%). Полученные средства могут быть направлены на другие цели, например, «зеленое» финансирование и инновации в этой отрасли [14]. Углеродный налог в результате его включения в сумму наценки на товар, по сути, перекладывается на конечного потребителя продукции.

В России цены на энергоносители находятся в зависимости от государственного регулирования, следовательно, рост экологических налогов приведет к уменьшению прибыли производителей. В таком случае участие РФ в глобальном снижении выбросов за счет установления дополнительного экологического налога при законодательно действующих правилах по исчислению и взиманию платы за негативное воздействие на окружающую среду возможно через предоставление льгот по иным налогам или путем развития системы целевого финансирования программ «зеленой» энергетики.

Увеличение налогов по принципу кривой Лаффера приведет к сокрытию фактов негативной хозяйственной деятельности в отношении окружающей среды или недействительности данных ESG-отчетности, не имеющей обязательного характера ведения и раскрытия. Следовательно, необходимо ввести послабление в части имеющихся сборов по части загрязнения окружающей среды. Перспективным видится изменение подходов к налоговой базе по транспортному налогу, поскольку таким образом возможно равномерное распределение налоговой нагрузки между плательщиками внутри страны с учетом интересов российской экономики на пути к экологизации.

Европейский пакет регуляторных мер «Fit for 55»⁹ [14] и, в частности, СВМ, является большим вызовом для существующей модели экономического развития нашей страны и требует тщательной оценки вероятного влияния на сокращение прибыльности экспорта российской продукции и соответствующее снижение бюджетных поступлений. Если сейчас этот ущерб еще минимален, то после 2026 г. он будет набирать обороты и перейдет в зону существенного риска. Сокращение маржинальности может быть связано как с дополнительными рас-

⁷ Tax incentives for the development of green economy in Russia. Buzko Krasnov (Internet edition). 2020. URL: <https://www.buzko.legal/content-ru/nalogovye-stimuly-dlya-razvitiya-zelenoy-ekonomiki-v-rossii?ysclid=l8pqwux2wp223194055>

⁸ «Зеленая сделка»: риски и возможности для ЕС и России. Российский совет по международным делам» (РСМД)

(официальный сайт). URL: <https://russiancouncil.ru/analytics-and-comments/analytics/zelenaya-sdelka-riski-i-vozmozhnosti-dlya-es-i-rossii/?ysclid=lay5ct7ekb650703071>

⁹ «Fit for 55» — пакет Европейского союза, предназначенный для сокращения выбросов парниковых газов в Европейском союзе на 55% к 2030 г.

Таблица 3 / Table 3

**Итоги PEST-анализа в части мероприятий, необходимых для перехода РФ
к «зеленой» экономике / Results of PEST-analysis in terms of measures necessary
for the transition of the Russian Federation to the “green economy”**

Политические / Political	Экономические / Economic
Государственные меры поддержки «зеленого» экспорта. Энергопереход, реализуемый ЦБ РФ по финансированию «зеленых» проектов. Снижение санкционного давления в отношении российских предприятий	Превращение предприятий РФ в крупнейших импортеров для стран ЕС. Рост конкурентоспособности химической и лесобумажной отечественной отрасли. Снижение издержек на экспортируемую продукцию в режиме действия СВАМ и углеродных налогов
Социальные / Social	Технологические / Technological
Обеспечение потребностей «зеленой» экономике в части квалифицированных кадров. Отсутствие ментальных моделей мотивации в отношении экономики замкнутого цикла	Внедрение цифровых технологий в экономику. Внедрение искусственного интеллекта в отраслях тяжелой промышленности

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

ходами на углеродное налогообложение в ЕС, так и со снижением спроса на энергетические товары ввиду движения европейской экономики по пути низкоуглеродного развития.

Поскольку большинство товарных рынков перенасыщено структурными мощностями производства, получение производителями прибыли от покрытия покупателями косвенных наценок от углеродных платежей не планируется; но потенциальное внедрение аналогичных механизмов пограничной углеродной корректировки на других рынках представляет собой дополнительные риски.

Внедрение качественной отчетности по эмиссиям парниковых газов, соответствующей требованиям международных торговых партнеров, является первоочередной задачей как для российского бизнеса, так и для отечественных регуляторов. Это позволит лучше понимать конкурентное позиционирование наших производителей по углеродоемкости товаров, отслеживать эффективность различных мер по стимулированию снижения эмиссий парниковых газов и платить СВАМ не по бенчмаркам (что приводит к значительному негативному результату). Поэтому необходимо как можно скорее разработать и ввести эффективный механизм углеродной корректировки, включая полный спектр учета выбросов.

По мере того, как практики регулирования последних внедряются за рубежом, установление трансграничных правил в ближайшее время становится все более вероятным. В табл. 3 представлены результаты PEST-анализа как оценки влияния

внешней среды на реализацию потенциала отечественной экономики в рамках низкоуглеродного перехода. Исходя из этих данных, для адаптации к «зеленой» повестке странам-экспортерам требуется создать собственную систему формирования цен на углерод и развить инструменты государственной поддержки. Только в этом случае возможно сохранить конкурентоспособность и обеспечить устойчивое развитие.

ВЫВОДЫ

Для адаптации и функционирования в условиях трансформирующейся экономики отечественный бизнес нуждается в национальной климатической стратегии с конкретными целевыми ориентирами касательно уровня парниковых эмиссий по отраслям и регионам на последующие тридцать лет, а также в механизмах поддержки инициатив по сокращению выбросов CO₂. В рамках стратегии необходимо выделить сегменты с наибольшей долей углеродоемкости по сравнению с ключевыми конкурентами (поставщиками рынка ЕС) и наметить план действий по снижению углеродного следа в продукции, отражающий как вероятные сценарии развития внешних рынков, так и задачи по декарбонизации внутреннего потребления в РФ.

Наличие такой стратегии позволит отстаивать позиции РФ в переговорах по СВАМ и определит целевые ориентиры для отраслей, компаний и регионов по выстраиванию собственной политики снижения эмиссий парниковых газов и экономического развития в условиях энергоперехода. Следует

создать качественные модели возможных сценариев декарбонизации экономики в отраслевом, региональном и технологическом разрезах и проанализировать регуляторные опции на основании оценок социально-экономических показателей этих моделей.

Целесообразно зафиксировать в качестве приоритета для Российского экспортного центра и других подобных институтов развития снижение углеродоемкости отечественного экспорта (с целью его поддержки) и содействие в адаптации к трансграничному углеродному механизму. Малый и средний бизнес ввиду отсутствия весомых ресурсов нахождение экспертиз для доступа к экспорту нуждается в помощи по обеспечению возможностей поставки товаров в страны ЕС.

Климатическое регулирование и энергопереход в целом и СВМ в частности набирают популярность в качестве тематики обсуждений в российских бизнес-сообществах, непосредственно взаимодействующих с органами государственной власти, а также в рамках круглых столов Комитета Государственной Думы по энергетике. СВМ рассматривается как проблема экспортно-ориентированных металлургов. Однако в перспективе компании всех секторов промышленной экономики будут прямо или косвенно задействованы в решении данного вопроса, в силу чего необходимо проводить образовательные и популяризаторские проекты для широкой аудитории в лице руководителей бизнеса и органов государственной власти, поскольку предстоящие регуляторные изменения рано или поздно затронут все предприятия и регионы РФ.

В связи с долгосрочным характером климатических рисков и необходимостью упреждающих инвестиций в осуществление энергоперехода Банк России изучает целесообразность внедрения элементов стимулирующего регулирования, направленного на увеличение потенциала кредитования и мобилизацию средств банковской системы для

финансирования «зеленых» и адаптационных проектов. Между тем для полноценного внедрения климатической повестки в банковское регулирование может потребоваться точечная доработка существующих инструментов. В частности, необходимо актуализировать принципы оценки кредитных рисков заемщиков с учетом влияния на их деятельность климатических факторов, а также требования по идентификации и оценке бизнес-рисков (включая стратегические) банков в рамках внутренних подходов к оценке достаточности капитала. Раскрытие заемщиками информации о своей подверженности климатическим рискам приобретает особую значимость в контексте этих инициатив.

Банк России рекомендовал ПБР-банкам собирать статистику по климатическим и экологическим рискам, оценивать их влияние на вероятность дефолта заемщиков, и в случае выявления такой зависимости включать эти факторы в модели PD¹⁰. На начальном этапе, до момента накопления требуемых для построения моделей данных, банкам рекомендовано разработать критерии по возможной корректировке рейтинга PD заемщиков (например, порядок его изменения при квалификации кредитного требования как относящегося к «зеленым» или адаптационным проектам) в рамках модуля экспертных поправок. Также рекомендовано рассмотреть возможность таких корректив в контексте модуля предупреждающих сигналов, если для заемщиков, которые подвержены экологическим рискам, кредитный риск будет увеличиваться при их возрастании. Таким образом, необходимо усилить функцию мониторинга Банка России в части анализа достаточности капитала банковского сектора и отдельных кредитных организаций в русле шоковых сценариев изменения климата или углеродного регулирования, в том числе с учетом возможных мер по стимулированию финансирования «зеленых» и адаптационных проектов.

¹⁰ PD — от англ. Probability of default — вероятность дефолта.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Сидорова Е. Ю. Зеленые тренды в налоговой политике развитых стран. *Экономика. Налоги. Право.* 2023;(3):120–127.
2. Сидорова Е. Ю., Шипкова О. Т. Налоговое стимулирование как метод создания высокотехнологичных рабочих мест. *Аудитор.* 2022;(9):38–44.
3. Коршунова Л. Н., Сидорова Е. Ю., Костюхин Ю. Ю. Факторы и ориентиры рециркуляционной экономики России и построение системы управления отходами. *Экономика промышленности.* 2022;(3):276–286.
4. Сидорова Е. Ю. Содержательные аспекты альтернативной концепции налогового регулирования неиндустриального развития и основные инструменты реализации. *Учет. Анализ. Аудит.* 2022;(6):50–60.

5. Сидорова Е.Ю., Давлиева С.Н. Система налогового стимулирования циркулярной экономики (на примере налога на перерабатываемый пластик). *Вестник Волгоградского государственного университета. Экономика*. 2022;(3):171–183.
6. Джураев А.М. Интенсификация значимости экологической налоговой реформы в Узбекистане. Материалы III Международной научно-практической конференции «Трансформация национальной социально-экономической системы России, тренд цифровые технологии (Москва, 2021 г.). М.: РГУП; 2021:274–278.
7. Сваткова Е.И. Механизмы экологизации налоговой системы в РФ как фактор развития реального сектора экономики. Материалы XIII Международной научно-практической конференции молодых налоговых ученых «Актуальные проблемы налоговой политики» (Москва, 2021). М.: Перо; 415:342–347.
8. Егорова М.А. Основные направления правового регулирования «зеленого» налогообложения для целей предпринимательской деятельности: опыт зарубежных стран. *Актуальные проблемы российского права*. 2022;(7):71–79.
9. Игнатова И.В., Дударева Э.А. «Зеленый» экспорт России в страны Европейского союза: проблемы, возможности и перспективы. *Общество: политика, экономика, право*. 2021;(6):61–69.
10. Довженко А., Гусев А. Как формируется нормативная база ESG в России. *Право.ru*. 2022. URL: <https://pravo.ru/opinion/239491/?ysclid=lay4zkhxrh869912950>
11. Касимов Э.Р., Казанкова Т.Н. Зарубежный опыт экономического налогообложения на пути к «зеленой» экономике. Материалы III Всероссийской научно-практической конференции с международным участием, посвященной 90-летию СГЭУ «Устойчивое развитие, экоинновации и «зеленые» экономика и технологии» (г. Самара, 2021 г.) Самара: СОУНБ; 2021:115–117.
12. Новикова Е.С., Голубцова Е.В. Влияние государственного регулирования на уровень конкурентоспособности России в рамках глобальной «зеленой» экономики в условиях санкционного давления. *Вестник ГУУ*. 2022;(7):104–112.
13. Сачивко И.Г. Европейский опыт применения налоговой политики для развития «зеленой» экономики. *Вестник Белорусского государственного экономического университета*. 2019;(6):64–71.
14. Палихова А. Углеродное голодание: как России адаптироваться к налогу ЕС на импорт. РБК. 28.10.2021. URL: <https://trends.rbc.ru/trends/green/cmrm/617a91d89a79477d74afe1e0>.

REFERENCES

1. Sidorova E. Yu. Green trends in tax policy in developed countries. *Jekonomika. Nalogi. Pravo = Economy. Taxes. Law*. 2023;(3):120–127. (In Russ.).
2. Sidorova E. Yu., Shipkova O. T. Tax incentives as a method of creating high-tech jobs. *Auditor*. 2022;(9):38–44. (In Russ.).
3. Korshunova L. N., Sidorova E. Yu., Kostyukhin Yu. Yu. Factors and guidelines for the recycling economy of Russia and the construction of a waste management system. *Jekonomika promyshlennosti = Russian Journal of Industrial Economics*. 2022;(3):276–286. (In Russ.).
4. Sidorova E. Yu. Substantive aspects of the alternative concept of tax regulation of neo-industrial development and the main tools for implementation. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Audit*. 2022;(6):50–60. (In Russ.).
5. Sidorova E. Yu., Davlieva S. N. A system of tax incentives for the circular economy (using the example of a tax on non-recyclable plastic). *Vestnik Volgogradskogo gosudarstvennogo universiteta. Jekonomika = Journal of Volgograd State University. Economics*. 2022;(3):171–183. (In Russ.).
6. Dzhuraev A. M. Intensifying the importance of environmental tax reform in Uzbekistan. Materials of the III International Scientific and Practical Conference “Transformation of the national socio-economic system of Russia, trend of digital technologies (Moscow, 2021). Moscow: Russian State University of Justice; 2021:274–278. (In Russ.).
7. Svatkova E. I. Mechanisms for greening the tax system in the Russian Federation as a factor in the development of the real sector of the economy. Materials of the XIII International Scientific and Practical Conference of Young Tax Scientists “Current Problems of Tax Policy” (Moscow, 2021). Moscow: Pero; 415:342–347. (In Russ.).

8. Egorova M.A. Main directions of legal regulation of “green” taxation for business purposes: experience of foreign countries. *Aktual'nye problemy rossijskogo prava = Current problems of Russian law*. 2022;(7):71–79. (In Russ.).
9. Ignatova I.V., Dudareva E.A. “Green” exports of Russia to the countries of the European Union: problems, opportunities and prospects. *Obshhestvo: politika, jekonomika, parvo = Society: Politics, Economics, Law*. 2021;(6):61–69. (In Russ.).
10. Dovzhenko A., Gusev A. How the ESG regulatory framework is being formed in Russia. *Pravo.ru*. 2022. URL: <https://pravo.ru/opinion/239491/?ysclid=lay4zkhxrh869912950> (In Russ.).
11. Kasimov E.R., Kazankova T.N. Foreign experience of economic taxation on the path to a “green” economy. Materials of the III All-Russian scientific and practical conference with international participation, dedicated to the 90th anniversary of SSEU “Sustainable development, eco-innovation and green economy and technology” (Samara, 2021) Samara: Samara Regional Universal Scientific Library; 2021:115–117. (In Russ.).
12. Novikova E.S., Golubtsova E.V. The impact of government regulation on the level of competitiveness of Russia within the framework of the global “green” economy in the context of sanctions pressure. *Vestnik GUU = SUM Bulletin*. 2022;(7):104–112. (In Russ.).
13. Sachivko I.G. European experience in applying tax policy for the development of a green economy. *Вестник Беларускага дзяржаўнага эканамічнага ўніверсітэта: навукова-практычны часопіс. = Bulletin of the Belarusian State Economic University*. 2019;(6):64–71. (In Russ.).
14. Palikhova A. Carbon starvation: how Russia can adapt to the EU import tax. *RBC*. 10.28.2021. URL: <https://trends.rbc.ru/trends/green/cmrm/617a91d89a79477d74afe1e0>. (In Russ.).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ / ABOUT THE AUTHOR

Елена Юрьевна Сидорова — доктор экономических наук, доцент, профессор департамента налогов и налогового администрирования, Финансовый университет; Российский университет дружбы народов, профессор кафедры «Финансы и кредит», Москва, Россия

Elena Yu. Sidorova — Dr. Sci. (Econ.), Associate Professor, Professor Department of Taxes and Tax Administration, Financial University; RUDN University, Professor of the Department of Finance and Credit, Moscow, Russia

<https://orcid.org/0000-0002-4385-7173>

Ejsidorova@yandex.ru

Конфликт интересов: автор заявляет об отсутствии конфликта интересов.

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

Статья поступила в редакцию 06.09.2023; после рецензирования 10.11.2023; принята к публикации 25.12.2023.

Автор прочитал и одобрил окончательный вариант рукописи.

The article was submitted on 06.09.2023; revised on 10.11.2023 and accepted for publication on 25.12.2023

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

ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2023-10-6-63-72
УДК 378.09(045)
JEL I23

Влияние Индустрии 4.0 на развитие высшего бухгалтерского образования в России

И.В. Кальницкая, О.В. Максимочкина

Финансовый университет, Омский филиал, Омск, Россия

АННОТАЦИЯ

Цель исследования – анализ влияния технологий Индустрии 4.0 на развитие высшего бухгалтерского образования в России через трансформацию бухгалтерской профессии. Мнения по поводу ее будущего расходятся, что отрицательно сказывается на востребованности высшего бухгалтерского образования и тем самым ограничивает возможности молодого поколения по построению карьеры в финансовом секторе экономики. Относительно дискуссий по данному вопросу авторы убеждены в действии закона Амары: переоценка разрушительной силы Индустрии 4.0 для бухгалтерской профессии в краткосрочной перспективе и недооценка ее инновационной составляющей в долгосрочной перспективе. Возможности восстановления высокого статуса бухгалтерского образования в стране авторы видят в позиционировании нового видения профессии; возврате к классической российской системе высшего образования; переходе от академического метода обучения к практико-ориентированному; изменении образовательной траектории (с образования «на всю жизнь» на образование «в течение всей жизни»). В ходе работы были использованы комплексный и системный подходы, анализ и синтез. **Результаты** исследования должны привлечь внимание заинтересованных сторон к методам и программам подготовки высококвалифицированных специалистов в области учета, анализа и аудита для отечественной цифровой экономики.

Ключевые слова: высшее бухгалтерское образование; Индустрия 4.0; бухгалтерская профессия; специалисты в области учета, анализа и аудита; преподаватели; студенты

Для цитирования: Кальницкая И.В., Максимочкина О.В. Влияние Индустрии 4.0 на развитие высшего бухгалтерского образования в России. *Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing.* 2023;10(6):63-72. DOI: 10.26794/2408-9303-2023-10-6-63-72

ORIGINAL PAPER

The Impact of Industry 4.0 on the Development of Higher Accounting Education in Russia

I.V. Kalnitskaya, O.V. Maksimochkina

Financial University, Omsk Branch, Omsk, Russia

ABSTRACT

The purpose of the research is to analyze the impact of Industry 4.0 technologies on the development of higher accounting education in Russia through the transformation of the accounting profession. Opinions about the future of the latter differ, which negatively affects the demand for higher accounting education and thereby limits the opportunities of the younger generation to build a career in the financial sector of the economy. Regarding the debate on this issue, the authors are convinced in the operation of Amara's Law: the destructive power of Industry 4.0 for the accounting profession is overestimated in the short run while its innovative component is underestimated in the long run. The authors see opportunities for restoring the high status of accounting education in the country in positioning a new vision of the profession; a return to the classical Russian system of higher education; transition from an academic teaching method to a practice-oriented one; change of the educational trajectory (from education "for life" to "lifelong" education). While conducting the research such methods like integrated and systematic approaches, analysis and synthesis were used. The results of the research should draw the attention of stakeholders to methods

© Кальницкая И.В., Максимочкина О.В., 2023

and programs of training highly qualified specialists in the field of accounting, analysis and audit for the domestic digital economy.

Keywords: higher accounting education; Industry 4.0; accounting profession; specialists in accounting, analysis and auditing; teachers; students

For citation: Kalnitskaya I.V., Maksimochkina O.V. The Impact of Industry 4.0 on the development of higher accounting education in Russia. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing.* 2023;10(6): 63-72. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2023-10-6-63-72

ВВЕДЕНИЕ

Четвертая промышленная революция (Индустрия 4.0) и связанные с ней технологии значительно повлияли на различные сектора экономик стран мира — промышленность, здравоохранение, бизнес, сельское хозяйство, транспорт, туризм и образование, вследствие чего перед государствами встал вопрос адаптации своих граждан к жизни и работе в эпоху Индустрии 4.0 [1]. Ключевыми участниками этого процесса выступают вузы, поскольку они несут ответственность за образовательный процесс и подготовку своих выпускников к работе с технологическими достижениями.

Вопросы современного состояния и перспектив развития бухгалтерской профессии и задачи, которые стоят перед системой высшего бухгалтерского образования в современных условиях, являются весьма актуальными, что обусловлено последствиями влияния технологий Индустрии 4.0. Как известно, отличительными чертами последней являются цифровизация всей экономической и гражданской жизни, роботизация, искусственный интеллект, большие данные (англ. Big Data), дополненная реальность, передовые технологии обработки и передачи информации на базе блокчейн, облачные вычисления и проблемы с кибербезопасностью [2].

Воздействие технологий Индустрии 4.0 на общество пока не изучено детально, но тот факт, что они предполагают глубокие изменения, сомнению не подлежит. Необходимость реагирования на эти перемены является для высшего образования насущной, поскольку обрушившаяся на нас мощь Индустрии 4.0 обладает либо положительным социальным воздействием, либо качествами, наносящими обществу непоправимый ущерб; также существует возможность необратимой потери контроля над сетями искусственного интеллекта с их растущей автономией в финансовой сфере [3].

Именно Индустрия 4.0 породила мнение о разрушительном влиянии технологий на бухгалтерскую профессию [4]. Неоднозначная оценка будущего последней способствует потере ее престижа, отри-

цательно сказывается на востребованности высшего бухгалтерского образования и заметно снижает приток мотивированной молодежи [5].

Проблемы влияния процесса цифровизации экономики на высшее бухгалтерское образование рассмотрены в работах О. И. Авериной, Н. Ф. Колесник, О. Н. Свешниковой [6], О. Н. Волковой [7], В. Г. Гетьмана [8], Е. Ю. Итыгиловой [9], Т. П. Карповой [10], М. С. Коське, И. В. Воюцкой, Ю. Г. Мишучковой [4], В. В. Приображенской [5], О. В. Рожновой [11], Г. В. Соболевой, И. Н. Поповой, Т. О. Терентьевой [12] и др.

Спектр научных публикаций по теме исследования иностранных авторов гораздо шире, нежели отечественных, что, по сути, закономерно. Достаточно отметить наличие таких специализированных зарубежных изданий, как «Журнал для преподавателей бухгалтерского учета», «Журнал об образовании в сфере бухгалтерского учета», «Достижения в области бухгалтерского образования: инновации в преподавании и учебных программах», «Проблемы бухгалтерского образования», «Образование в сфере бухгалтерского учета». В рамках настоящей статьи в контексте рассматриваемой проблематики были проанализированы научные труды таких ученых, как S. Al-Ghnimi, A. Al-Maskari, T. Al-Riyami [1], H. Chen, R.H.L. Chiang, V.C. Storey [13], J. Kokina, T.H. Davenport [14], N. Kroon, M. do Céu Alves, I. Martins [15], B.S. Tan, K.Y. Low [16], B. Savić, V. Pavlović [17], B.E. Penprase [3], S. Stein Smith [18, 19], V. Tsiligiris, D. Bowyer [20].

Признавая значительный вклад исследователей в решение рассматриваемой проблемы, следует отметить, что вопросы развития высшего бухгалтерского образования, соответствующего современным реалиям, в период формирования новой национальной модели высшего образования остаются актуальными.

ВЛИЯНИЕ ИНДУСТРИИ 4.0 НА БУХГАЛТЕРСКУЮ ПРОФЕССИЮ

Бухгалтерская профессия в России многогранна, поскольку ее представители — это специалисты в области учета, анализа и аудита в банках (и других кредитных учреждениях), коммерческих, а так-

же бюджетных и некоммерческих организациях. Это — профессия прошлого, настоящего и будущего. Во множестве научных исследований она рассматривается комплексно, как единое целое, без выделения различий между финансовым, управленческим и налоговым учетом, аудитом, экономическим анализом и другими учетно-аналитическими направлениями. Такой подход является правильным, так как большинство задач, решаемых специалистами в области учета, анализа и аудита, требуют одних и тех же навыков и компетенций [15]. Однако прогнозы по поводу будущего бухгалтерской профессии диаметрально противоположны: от ее исчезновения из-за отсутствия потребности в бухгалтерском знании до нового вектора ее развития и выхода на более высокий организационный уровень [5]. Никто не отрицает влияния технологий Индустрии 4.0 на бухгалтерскую профессию, но его границы и степень оцениваются по-разному [12]; само это явление становится все более и более очевидным с увеличением скорости технологических инноваций.

Авторы не поддерживают мнения об исчезновении бухгалтерской профессии, считая его несостоятельным. Пока существует хозяйственная деятельность, функционируют экономические системы и требуются управленческие решения, эта профессия останется востребованной [7]. Требования к ней должны и будут меняться, что связано не с исчезновением профессии, а с приобретением ею новых качественных параметров вследствие влияния технологий Индустрии 4.0. Самая современная цифровизация учетно-аналитических процедур в обозримом будущем не сможет поколебать позиции специалистов в области бухгалтерии и тем более стать тотальным фактором их ликвидации.

Однако тревожными симптомами являются периодическое упоминание бухгалтерской профессии в числе вымирающих, исключение научной специальности «Бухгалтерский учет и статистика» из перечня ВАК и формирование через массмедиа общественного мнения о бесперспективности учетной практики в недалеком цифровом будущем [21].

По законам теории трансформации экономических систем, «вымирание» профессии является весьма вероятным результатом эволюции в том случае, если она должным образом не реагирует на изменения. Между тем, бухгалтерская профессия адекватно откликается на реалии сегодняшнего дня, и поэтому технологии Индустрии 4.0 следует рассматривать как неизбежный шаг в ее эволюции.

В настоящее время влияние Индустрии 4.0 на бухгалтерскую профессию реализуется по трем направлениям:

- теоретическое: развитие новых видов учета, анализа и аудита, их объектов, методов оценки, методик и т.д.;
- прикладное: диджитализация бухгалтерской профессии;

- компетентностное: появление высококвалифицированных кадров с разного рода компетенциями.

В качестве примера реализации первого направления можно привести такие нововведения, как:

- нефинансовые объекты: временные и конкурентные характеристики бизнес-процессов; экологическая безопасность и социальная ответственность; внешняя и внутренняя среда, риски, возможности, намерения; качество управления, стратегия и системность; платформы для создания стоимости; поведение и мотивация, нейровоздействия, знания [21]; умные активы и контракты, инструменты смешанного инвестирования, новые формы финансовых сделок, электронные потоки средств, интеллектуальный капитал, репутационный капитал, человеческий капитал [22];

- новые виды учета: виртуальный, фрактальный, прогнозный, многомерный, сетевой [23], стратегический, социальный, актуарный, бихевиористский, адаптивный, многоцелевой, интеллектуальный [21];

- новые виды активов: цифровые активы и реализуемые в цифровой форме транзакции, связанные с изменением имущественных прав, прав пользования, доступа или получения определенных виртуальных ценностей [21];

- создание единой информационной системы, объединяющей различные виды учетов и отчетностей и позволяющей наиболее эффективно организовать сбор необходимых исходных данных для получения результативной информации [11].

Достаточно очевидные перспективы реализации прикладного направления влияния Индустрии 4.0 на бухгалтерскую профессию — цифровизация части учетно-аналитических процедур — превратят специалиста в области учета, анализа и аудита в лицо, принимающее решения относительно выбора интерфейса взаимодействия с цифровыми технологиями с учетом целей организации и назначения отчетностей [7]. Процесс автоматизации и цифровизации бизнеса повлиял на бухгалтерскую профессию таким образом, что профессионалы в данной области стали более эффективно создавать высококачественную информацию [17].

Научные публикации о влиянии Индустрии 4.0 на бухгалтерскую профессию в основном сосредоточены на трех технологиях: *аналитике больших данных, технологии блокчейна и искусственном интеллекте*.

Термин «Big Data» используется при работе с крупномасштабными и сложными наборами данных из различных источников, для которых требуются передовые методы и технологии хранения, управления, анализа и визуализации, называемые *аналитикой больших данных*. Последняя является частью более широкой области, охватывающей несколько схожих концепций (часто используемых взаимозаменяемо), таких как *аналитика данных, бизнес-аналитика, аналитика в реальном времени, прогнозная аналитика* [13]. Аналитические навыки и логическое мышление служат важными элементами компетенций специалистов для эффективного управления большими данными.

Второй наиболее часто обсуждаемой технологией является *блокчейн* как децентрализованная система реестров, позволяющая передавать зашифрованную информацию практически в режиме реального времени всем, кто является частью сети. Шифрование и распространение данных в режиме онлайн представляют собой сдвиг парадигмы о создании и передаче информации как внутри организации, так и за ее пределы [18]. Например, когда системы блокчейна будут стандартизированы для разных отраслей, бухгалтеры (аудиторы) смогут выполнять функции аудитора смарт-контрактов, сервисного аудитора блокчейновых консорциума, арбитражную [16].

Искусственный интеллект — это комплексная технология, хотя не все ее приложения могут быть применены в бухгалтерской профессии. В краткосрочной перспективе потеря рабочих мест, связанная с внедрением данной технологии, будет относительно медленной, поскольку замене подлежат конкретные задачи, а не рабочие места целиком. Например, контроль работы бухгалтерских информационных систем с целью повышения их производительности, мониторинг использования интеллектуальных машин в процессах аудита и выявление необходимости корректировки средств автоматизации редких и необычных бухгалтерских заданий [14].

Использование технологий Индустрии 4.0 в бухгалтерской профессии, безусловно, влечет за собой сокращение задач и процессов более низкого уровня за счет автоматизации; но при этом важно понимать, что специалистам в области учета, анализа и аудита следует развиваться вместе с совершенствованием технологий. Последние обладают потенциалом, по-

лезным для бухгалтерской профессии в целом, но для специалистов важно иметь возможность понять, чем эти инструменты могут ее улучшить и как они работают [18].

Следует обратить внимание на то, что главные компоненты бухгалтерской профессии (учет, контроль, аудит, анализ) будут сохранены, но существенно изменится роль специалистов в этих областях. По сути, мы можем говорить о введении бухгалтерской инженерии, которая включает в себя перепроектирование и обновление профессионального функционала. Это потребует от практикующих специалистов новых компетенций в информационных технологиях, стратегическом планировании и коммуникациях с бизнес-средой [7].

В целом исследователи сходятся во мнении, что в будущем изменятся задачи бухгалтерской профессии и способы их выполнения, появятся новые возможности и ключевые траектории ее развития, произойдет объединение нескольких областей знаний (планирование, консультирование, анализ, информационные технологии и др.) в компетенции одного специалиста [24].

Наиболее заметная проблема, связанная с влиянием Индустрии 4.0 — это наличие высококвалифицированных кадров, т.е. специалистов в области учета, анализа и аудита с новым функционалом, новыми знаниями, умениями и навыками, отвечающим реалиям сегодняшнего дня. В связи с этим образовательные программы должны учитывать не только требования профессиональных стандартов труда, но и принципы функционирования цифровой экономики в условиях Индустрии 4.0 [9].

Делая вывод о влиянии последней на бухгалтерскую профессию, считаем необходимым отметить, что она готова пусть не ко всем, но ко многим изменениям, которые произойдут в ближайшем будущем; и что самое важное, эти перемены предоставляют много потенциальных возможностей для этой профессии и ее представителей. Главная проблема заключается в том, как она будет адаптироваться и как будут меняться компетенции специалистов в области учета, анализа и аудита. У бухгалтерской профессии есть будущее, и, соответственно, оно существует и у высшего бухгалтерского образования.

ВЫСШЕЕ БУХГАЛТЕРСКОЕ ОБРАЗОВАНИЕ В РОССИИ: НАШИ ОЖИДАНИЯ

Согласно ст. 69 Федерального закона № 273-ФЗ «Об образовании в Российской Федерации», «выс-

шее образование имеет целью обеспечение подготовки высококвалифицированных кадров по всем основным направлениям общественно полезной деятельности в соответствии с потребностями общества и государства, удовлетворение потребностей личности в интеллектуальном, культурном и нравственном развитии, углублении и расширении образования, научно-педагогической квалификации»¹. Влияние Индустрии 4.0 на высшее образование в целом и на бухгалтерское в частности многогранно: от применения новых форм организации образовательного процесса до обновления содержания учебных программ в соответствии с тенденциями развития цифровой экономики.

Эффективность образовательной среды во многом определяется готовностью преподавателей и студентов принять социально-экономические изменения и признать, что технологии, связанные с Индустрией 4.0, будут становиться все более интенсивными и сложными. В настоящее время одной из ключевых проблем вузов становятся не вопросы использования технологий, а готовность преподавателей принять перемены, обусловленные этими технологиями. Как следствие, возможен разрыв между тем материалом, который педагоги считают комфортным для преподавания, и навыками и знаниями, которые необходимы студентам для достижения успеха в будущем [9].

Современные учащиеся вузов — это поколение людей, родившихся в XXI в., взрослеющее в эпоху поголовного использования цифровых технологий, имеющее опыт работы с ними с раннего возраста, что теоретически приводит к владению уникальным набором навыков, интересов и знаний. У современной молодежи уже есть базовые цифровые навыки, поэтому в системе высшего бухгалтерского образования они только совершенствуются, причем успешно; но вот «мягкие навыки» у студентов, к сожалению, развиты недостаточно. В связи с этим задачи совершенствования высшего бухгалтерского образования должны быть направлены на адаптацию выпускников вузов к работе в коллективе, их трансформацию в будущих специалистов с современными знаниями и навыками, которые позволят им успешно функционировать в будущей рабочей среде. Сектору высшего бухгалтерского образования

предстоит большой труд, связанный с подготовкой студентов к цифровому будущему.

Предлагаемые нами рекомендации в области дальнейшего развития высшего бухгалтерского образования в России не включают проблемы совершенствования цифровизации образовательного процесса, поскольку это, во-первых, очевидно, а во-вторых, в научных публикациях достаточно рекомендаций по оптимизации этой области.

Однако первое, что мы считаем необходимым сделать, — это прекратить дискуссии о «вымирании» бухгалтерской профессии. Симптоматично, что категоричное мнение о ее профессиональной смерти ставится только в среде технократической элиты, но не в самом бухгалтерском сообществе [25]. В данном случае авторы абсолютно убеждены в действии закона Амары: переоценка разрушительной силы технологий Индустрии 4.0 для бухгалтерской профессии в краткосрочной перспективе, и недооценка ее инновационной составляющей в долгосрочной перспективе.

Результативность и эффективность деятельности предприятия зависит не только от наличия современного оборудования и программного обеспечения. Мышление, понимание конкретных ситуаций в организации (например, оценка факторов снижения рентабельности, роста себестоимости и др.), а также креативность в преодолении вызовов — качества, которыми технологии не владеют. Это говорит в пользу важности человеческого капитала, т.е. специалистов в области учета, анализа и аудита как важнейшего элемента не только успешной цифровизации бизнеса, но и долгосрочного выживания и процветания предприятия [17].

Второе — это позиционирование нового видения бухгалтерской профессии как предполагающей партнерство в принятии управленческих решений (это принято в ведущих зарубежных бухгалтерских практиках). Повышение статуса, расширение сферы влияния, позиционирование востребованности профессии в настоящем увеличит приток мотивированной молодежи в будущем, положительно отразится на востребованности высшего бухгалтерского образования. Вузы, в свою очередь, будут не только удовлетворять запросы современного рынка труда, но и играть доминирующую роль в развитии профессии бухгалтера в будущем. Необходимо пересмотр и переопределение ее ключевых компонентов, таких как концепция, философия, образование, квалификация специалистов, бухгалтерское мышление и т.д.

¹ Федеральный закон от 29.12.2012 № 273-ФЗ «Об образовании в Российской Федерации» (последняя редакция). URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_140174/?ysclid=lpwnrht2zv419611830 (дата обращения: 25.08.2023).

Третье — это возврат к классической российской системе высшего образования с оптимальным пере-
четом изучаемых дисциплин; необходимым объемом аудиторных занятий (более половины которых должны проводиться в интерактивных формах), производственной и преддипломной практики (не менее, чем 18 недель); наличием нескольких курсовых работ по специальным дисциплинам и т.д. В основе навыков специалистов в области учета, анализа и аудита лежат предметные знания. Именно они должны составлять основу образовательной программы в контексте Индустрии 4.0. Несмотря на ожидания в отношении роли технологий, бухгалтерские знания остаются ключевым условием успеха будущих специалистов в области учета, анализа и аудита. Ценность всех других компетенций (например, цифровых, программных, деловых и этических) основана на наличии прочных фундаментов бухгалтерских знаний [20]. В конце концов, специалистов в области учета, анализа и аудита приглашают на работу не для того, чтобы они использовали опыт кодирования или программирования в соответствии с определенными пакетами или решениями, а для предоставления профессиональных консультаций и идей владельцам бизнеса [19].

Сегодня на рынке труда избыток специалистов с высшим образованием и в то же время — нехватка квалифицированных практико-ориентированных кадров для реальной экономики. Одним из ключевых факторов этой проблемы является несоответствие между навыками, которыми владеют выпускники университетов, и теми, что требуются работодателям. Размер и характер этого разрыва зависят от того, включены ли нужные навыки в образовательную программу вуза и как они воспитываются и оцениваются [20].

Вследствие этого, четвертое, что необходимо сделать в высшем бухгалтерском образовании — это перейти от академичности к практико-ориентированной методике образования. В ходе учебного процесса студенты должны получать не только глубокие теоретические, но и более конкретные знания, умения и навыки, соответствующие реалиям современной экономики. Необходимо максимально ориентироваться на запросы потенциальных работодателей для возможной коррекции вузовских программ с учетом конкретных рекомендаций, осуществляя интеграцию сфер бизнеса, науки и образования. Обучение должно быть точечным и непосредственно связанным с отраслью, в которой выпускник хочет работать. Вузы и преподаватели (в частности, учетно-аналитических дисциплин) должны иметь четкое представление о том, как реализовать образовательную программу

и управлять бухгалтерской профессией. Студентам следует учиться тому, как профессионально взаимодействовать с клиентами, решать сложные проблемы и работать в неоднозначной деловой среде. Владение технологиями, лидерские качества или социальные компетенции часто могут играть решающую роль в профессиональной карьере. Студенты должны перенимать их у практикующих специалистов [19].

Чтобы нынешние учащиеся вузов в перспективе могли стать лидерами опережающего развития, им необходимо давать такие знания, которые на данном этапе еще не запрашиваются рынком труда в качестве необходимых [12], но будут востребованными в будущем. Опережая изменения в запросах рынка труда в соответствии с требованиями Индустрии 4.0, сектор высшего бухгалтерского образования должен становиться лидирующим.

Пятое — это изменение траектории обучения с образования на всю жизнь, на образование в течение всей жизни. Индустрия 4.0 ставит во главу угла адаптивность, самостоятельное обучение и мышление [3]. Бухгалтерская профессия в настоящее время быстро развивается, и поэтому преподавателям необходимо давать студентам целевые установки касательно ее перспектив. Мы должны понимать, что период актуальности знаний, умений, навыков, которые учащийся получает сегодня, становится все более коротким; это требует от будущих специалистов постоянного обновления своих компетенций, овладения новыми технологиями и изучения тех направлений, которых, возможно, не существовало во время их обучения в вузе. И мы, преподаватели, должны развивать у студентов способности и желание учиться, чтобы устранить разрыв между первоначально полученным комплексом знаний и новыми требованиями, предъявляемыми современными интенсивно развивающимися экономикой, наукой, культурой и социумом в целом [6], привить выпускникам профессиональную готовность и способность работать продуктивно и осмысленно на протяжении всей жизни.

В последнее время в отечественных и зарубежных научных публикациях в области высшего образования позиционируется важность личностно ориентированного обучения, при котором приоритетной становится личность студента, а преподаватели являются не только поставщиками знаний, поощряющими учеников к самостоятельному их формированию, но и помощниками. Личностно ориентированное обучение определяется как метод, который способствует вовлечению студентов в образовательный процесс и признанию их автономии.

Представляется, что в ближайшей перспективе этот тип обучения будет доминирующим, поскольку он коррелирует с образовательной траекторией студентов цифрового поколения, определяемой с учетом их когнитивных, коммуникативных и личностных особенностей.

Опыт работы авторов в высшей школе позволяет судить о бухгалтерском образовании в прошлом (специалитет), настоящем (бакалавриат и магистратура) и будущем (наши ожидания).

В советское время бухгалтеры считались «цветом интеллигенции». Бухгалтерский учет был введен в номенклатуру специальностей, при кафедрах крупных вузов открылись аспирантуры и докторантуры. Академическая карьера в области бухгалтерского учета получила мощный стимул развития [26]. Однако переход вузов на двухуровневую систему обучения (и сегодня это общепризнано) себя не оправдал [27]. С самого начала бухгалтерское сообщество в лице таких известных ученых, как Я.В. Соколов [28], В.Ф. Палий [29], В.Г. Гетьман [8] и др. были против изменения прежней системы обучения, но их, к сожалению, не услышали. Теперь мы имеем то, что имеем, а именно — снижение качества профессиональной подготовки выпускников [8]. Наши предложения по части дальнейшего развития высшего бухгалтерского образования таковы, что прежде всего необходимо взять из прошлого отечественного опыта все то положительное, что в нем было [8] и реализовать высказанные в статье рекомендации.

ВЫВОДЫ

Отечественное вузовское образование имеет свою большую и сложную историю, его эффективность испытана временем, а его взлеты порой

поражали мир [30]. По итогам научного исследования, проведенного с помощью библиометрического анализа и оценивающего роль высшего образования в 105 странах, Россия находится на шестом месте [31]. С учетом ограничений [при анализе научных работ рассматривалась только одна база данных (Web of Science) и роль высшего образования в развитии страны (т.е. исследование не включало конкретные аспекты образования)] — это очень хороший результат. Трудно не согласиться с выводом автора в том, что высшее образование имеет огромное и жизненно важное значение для развития страны, предоставляя качественные человеческие ресурсы для удовлетворения рыночного спроса и обеспечения конкурентоспособности экономики [31]. И поэтому предложение Президента России В.В. Путина о необходимости вернуться к традиционной системе подготовки специалистов с высшим образованием² является отличным стимулом для изменения обучения по бухгалтерской специальности в надежде на возврат ее высокого статуса.

Если изменений не последует, то это «убьет» и бухгалтерскую профессию, и высшее бухгалтерское образование (которое когда-то было одним из лучших в стране). Но мы надеемся, что ему будет уделено должное внимание в новой национальной модели высшего образования в соответствии с его ролью в подготовке высококвалифицированных специалистов в области учета, анализа и аудита для отечественной цифровой экономики.

² Послание Президента Федеральному Собранию. 21.02.2023. URL: <http://kremlin.ru/events/president/news/70565>

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Al-Ghnimi S., Al-Maskari A., Al-Riyami T. A Framework to Measure Higher Education Institutions' Readiness for the Fourth Industrial Revolution. *NeuroQuantology*. 2022;20(10):7436–7445.
2. Хахонова Н.Н. Обзор глобальных приоритетов развития профессиональных бухгалтеров. *Наука и мир*. 2023;(2):26–30.
3. Penprase B.E. The Fourth Industrial Revolution and Higher Education. Higher Education in the Era of the Fourth Industrial Revolution. Singapore: Palgrave Macmillan; 2018. 229 p.
4. Косыке М.С., Воюцкая И.В., Мишучкова Ю.Г. Трансформация бухгалтерской профессии: обзор современных тенденций и перспектив. *Интеллект. Инновации. Инвестиции*. 2022;(5):37–46.
5. Приображенская В.В. Влияние цифровой экономики на развитие компетенций в области бухгалтерского учета. *Финансовый журнал*. 2019;(5):50–63.
6. Аверина О.И., Колесник Н.Ф., Свешникова О.Н. Подготовка бухгалтеров в системе современного отечественного высшего образования: состояние и перспективы. *Интеграция образования*. 2017;21(3):546–562.
7. Волкова О.Н. О будущем (бухгалтерского) учета — профессии и академической дисциплины. *Аудиторские ведомости*. 2017;(5–6):31–42.

8. Гетьман В.Г. Резервы повышения уровня профессиональной подготовки в вузах бухгалтеров и аудиторов в условиях цифровой экономики. *Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях*. 2018;(9):30–36.
9. Итыгилова Е.Ю. Формирование профессиональных компетенций бухгалтера в условиях цифровой экономики. *Международный бухгалтерский учет*. 2022;25(2):124–142.
10. Карпова Т.П. Направления развития бухгалтерского учета в цифровой экономике. *Известия Санкт-Петербургского государственного экономического университета*. 2018;(3):52–57.
11. Рожнова О.В. Архитектура учетной сферы в контексте цифровизации. *Аудиторские ведомости*. 2019;(4):22–24.
12. Соболева Г.В., Попова И.Н., Терентьева Т.О. Цифровая экономика и ее влияние на подготовку кадров в сфере бухгалтерского учета и аудита. *Международный бухгалтерский учет*. 2019;22(4):464–480.
13. Chen H., Chiang R.H. L., Storey V.C. Business intelligence and analytics: From big data to big impact. *MIS Quarterly*. 2012;36(4):1165–1188.
14. Kokina J., Davenport T.H. The emergence of artificial intelligence: How automation is changing auditing. *Journal of emerging technologies in accounting*. 2017;14(1):115–122.
15. Kroon N., do Céu Alves M., Martins I. The impacts of emerging technologies on accountants' role and skills: Connecting to open innovation — a systematic literature review. *Journal of Open Innovation: Technology, Market, and Complexity*. 2021;7(3):163.
16. Tan B.S., Low K.Y. Blockchain as the database engine in the accounting system. *Australian Accounting Review*. 2019;29(2):312–318.
17. Savić B., Pavlović V. Impact of Digitalization on the Accounting Profession. *Digital Transformation of the Financial Industry. Contributions to Finance and Accounting*. Springer Cham; 2023. 333 p.
18. Stein Smith S. The Changing Accounting Landscape. In: *Blockchain, Artificial Intelligence and Financial Services*. Springer Cham; 2020. 263 p.
19. Stein Smith S. A Changing Profession. Shifting from Accounting Practitioner to Academia. *Palgrave Studies in Accounting and Finance Practice*. Palgrave Macmillan; 2021. 287 p.
20. Tsiligiris V., Bowyer D. Exploring the impact of 4IR on skills and personal qualities for future accountants: a proposed conceptual framework for university accounting education. *Accounting Education*. 2021;30(6):621–649.
21. Одинцова Т.М. Бухгалтерский учет: развитие и трансформация в контексте вызовов современности. *Международный бухгалтерский учет*. 2021;24(10):1162–1187.
22. Давыдова О.А. Проблемы и пути совершенствования бухгалтерского учета в цифровой экономике. *Экономика и управление*. 2019;(4):70–76.
23. Супрунова Е.А. Трансформация новых видов учета в условиях глобализации и цифровизации экономики. *Международный бухгалтерский учет*. 2018;21(8):870–886.
24. Копылова Е.К., Копылова Т.И. Бухгалтерский учет: направления развития в условиях цифровой экономики. Часть I. *Международный бухгалтерский учет*. 2022;25(2):143–162.
25. Панков В.В., Кожухов В.Л. Интеллектуальные технологии и будущее бухгалтерской профессии. *Международный бухгалтерский учет*. 2020;23(3):286–296.
26. Соколов Я.В. Традиции и перспективы подготовки бухгалтеров в России. *Сибирская финансовая школа*. 2007;(1):5–8.
27. Гетьман В.Г. Былое и мифы о будущем профессии «бухгалтер» и проблемы повышения качества профессиональной подготовки в вузах данных специалистов. *Экономика и управление: проблемы, решения*. 2018;1(5):119–124.
28. Соколов Я.В. Бакалавриат, или конец бухгалтерского высшего образования. *Бухгалтерский учет*. 2008;(15):5–7.
29. Палий В.Ф. О подготовке специалистов по бухгалтерскому учету. *Бухгалтерский учет*. 2008;(12):5–8.
30. Тхагапсоев Х.Г., Якутлов М.М. Расставаясь, обрести: к ориентирам «пост-болонского» развития вузовского образования в России. *Высшее образование в России*. 2022;31(10):44–55.
31. Trinh N.T.H. Higher Education and Its Role for National Development. A Research Agenda with Bibliometric Analysis. *Interchange*. 2023;54(2):125–143.

REFERENCES

1. Al-Ghnimi S., Al-Maskari A., Al-Riyami T. A Framework to Measure Higher Education Institutions' Readiness for the Fourth Industrial Revolution. *NeuroQuantology*. 2022;20(10):7436–7445.
2. Khakhonova N.N. An Overview of Global Priorities for the Development of Professional Accountants. *Nauka i mir = Science and World*. 2023;(2):26–30. (In Russ.).
3. Penprase B.E. The Fourth Industrial Revolution and Higher Education. Higher Education in the Era of the Fourth Industrial Revolution. Singapore: Palgrave Macmillan; 2018. 229 p.
4. Koske M.S., Voyutskaya I.V., Mishuchkova Yu.G. Transformation of the Accounting Profession: a Review of Current Trends and Prospects. *Intellekt. Innovacii. Investicii = Intellect. Innovations. Investments*. 2022;(5):37–46. (In Russ.).
5. Priobrazhenskaya V.V. The Impact of Digital Economy on Accounting Competencies Development. *Finansovyy zhurnal = Financial Journal*. 2019;(5):50–63. (In Russ.).
6. Averina O.I., Kolesnik N.F., Sveshnikova O.N. Accounting Education: Current State and Prospects of Domestic Higher Education. *Integratsiya obrazovaniya = Integration of Education*. 2017;21(3):546–562. (In Russ.).
7. Volkova O.N. About the Future of Accounting as a Profession and Academic Discipline. *Auditorskie vedomosti = Audit Journal*. 2017;(5–6):31–42. (In Russ.).
8. Getman V.G. Reserves for Improving the Professional Training of Accountants and Auditors in Higher Education Institutions in the Digital Economy. *Buhgalterskij uchet v byudzhethnyh i nekommercheskih organizatsiyah = Accounting in Budgetary and Non-Profit Organizations*. 2018;(9):30–36. (In Russ.).
9. Itygilova E. Yu. Accountant Competence Building in the Digital Economy Environment. *Mezhdunarodnyy buhgalterskij uchet = International Accounting*. 2022;25(2):124–142. (In Russ.)
10. Karpova T.P. The Accounting Development Trends in the Digital Economy. *Izvestiya Sankt-Peterburgskogo gosudarstvennogo ekonomicheskogo universiteta = The Bulletin of the St. Petersburg State University of Economics*. 2018;(3):52–57. (In Russ.).
11. Rozhnova O.V. The Architecture of the Accounting Sphere in the Context of Digitalization. *Auditorskie vedomosti = Audit Journal*. 2019;(4):22–24. (In Russ.).
12. Soboleva G.V., Popova I.N. Terent'eva T.O. Digital Economy and its Influence on Specialist Training in the Field of Accounting and Audit. *Mezhdunarodnyy buhgalterskij uchet = International Accounting*. 2019;22(4):464–480. (In Russ.).
13. Chen H., Chiang R.H. L., Storey V.C. Business intelligence and analytics: From big data to big impact. *MIS Quarterly*. 2012;36(4):1165–1188.
14. Kokina J., Davenport T.H. The emergence of artificial intelligence: How automation is changing auditing. *Journal of emerging technologies in accounting*. 2017;14(1):115–122.
15. Kroon N., do Céu Alves M., Martins I. The impacts of emerging technologies on accountants' role and skills: Connecting to open innovation – a systematic literature review. *Journal of Open Innovation: Technology, Market, and Complexity*. 2021;7(3):163.
16. Tan B.S., Low K.Y. Blockchain as the database engine in the accounting system. *Australian Accounting Review*. 2019;29(2):312–318.
17. Savić B., Pavlović V. Impact of Digitalization on the Accounting Profession. Digital Transformation of the Financial Industry. Contributions to Finance and Accounting. Springer Cham; 2023. 333 p.
18. Stein Smith S. The Changing Accounting Landscape. In: Blockchain, Artificial Intelligence and Financial Services. Future of Business and Finance. Springer Cham; 2020. 263 p.
19. Stein Smith S. A Changing Profession. Shifting from Accounting Practitioner to Academia. Palgrave Studies in Accounting and Finance Practice. Palgrave Macmillan; 2021. 287 p.
20. Tsiligiris V., Bowyer D. Exploring the impact of 4IR on skills and personal qualities for future accountants: a proposed conceptual framework for university accounting education. *Accounting Education*. 2021;30(6):621–649.
21. Odintsova T.M. Accounting: Development and Transformation in the Context of Contemporary Challenges. *Mezhdunarodnyy buhgalterskij uchet = International Accounting*. 2021;24(10):1162–1187. (In Russ.).
22. Davydova O.A. Problems of Accounting in the Digital Economy and the Ways to Improve Them. *Ekonomika i Upravleniye = Economics and Management*. 2019;(4):70–76. (In Russ.).

23. Suprunova E.A. Transformation of New Types Accounting in the Context of Globalization and Digitalization of the Economy. *Mezhdunarodnyj buhgalterskij uchet = International Accounting*. (In Russ.).
24. Kopylova E.K., Kopylova T.I. Accounting: Areas for Development in the Digital Economy. Part I. *Mezhdunarodnyj buhgalterskij uchet = International Accounting*. 2022;25(2):143–162. (In Russ.).
25. Pankov V.V., Kozhukhov V.L. Intelligent Technologies and the Future of Accountancy. *Mezhdunarodnyj buhgalterskij uchet = International Accounting*. 2020;23(3):286–296. (In Russ.).
26. Sokolov Ya.V. Traditions and Prospects of Training Accountants in Russia. *Sibirskaya finansovaya shkola = Siberian Financial School*. 2007;(1):5–8. (In Russ.).
27. Getman V.G. The Past and Myths about the Future of the Profession “Accountant” and the Problems of Improving the Quality of Professional Training in Universities of These Specialists. *Ekonomika i upravlenie: problemy, resheniya = Economics and Management: Problems, Solutions*. 2018;1(5):119–124. (In Russ.).
28. Sokolov Ya.V. Bachelor’s Degree, or the End of Accounting Higher Education. *Buhgalterskij uchet = Accounting*. 2008;(15):5–7. (In Russ.).
29. Paliy V.F. About the training of accountants. *Buhgalterskij uchet = Accounting*. 2008;(12):5–8. (In Russ.).
30. Tkhagapsoev Kh.G., Yakhutlov M.M. Giving up to Gain: Towards the Benchmarks of the “Post-Bologna” Development of Higher Education in Russia. *Vysshee obrazovanie v Rossii = Higher Education in Russia*. 2022;31(10):44–55. (In Russ.).
31. Trinh N.T.H. Higher Education and Its Role for National Development. A Research Agenda with Bibliometric Analysis. *Interchange*. 2023;54(2):125–143.

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ / ABOUT THE AUTHORS

Ирина Владимировна Кальницкая — кандидат экономических наук, доцент кафедры «Финансы и учет», Финансовый университет, Омский филиал, Омск, Россия

Irina V. Kalnitskaya — Can. Sci. (Econ.), Associate Professor of the Department of Finance and Accounting, Financial University, Omsk Branch, Omsk, Russia

<https://orcid.org/0000-0002-4800-4014>

Автор для корреспонденции / Corresponding author:

ivkalnitskaya@fa.ru

Ольга Валерьевна Максимочкина — кандидат экономических наук, доцент кафедры «Финансы и учет», Финансовый университет, Омский филиал, Омск, Россия

Olga V. Maksimochkina — Can. Sci. (Econ.), Associate Professor of the Department of Finance and Accounting, Financial University, Omsk Branch, Omsk, Russia

<https://orcid.org/0000-0001-9208-3015>

ovmaksimochkina@fa.ru

Конфликт интересов: авторы заявляют об отсутствии конфликта интересов.

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

Статья поступила в редакцию 25.08.2023; после рецензирования 04.11.2023; принята к публикации 12.12.2023.

Авторы прочитали и одобрили окончательный вариант рукописи.

The article was submitted on 25.08.2023; revised on 04.11.2023 and accepted for publication on 12.12.2023.

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

ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ

DOI: 10.26794/2408-9303-2023-10-6-73-81
УДК 657.471.1(045)
JEL M11, M4

Генезис научной школы бухгалтерского учета Нижегородского государственного университета им. Н.И. Лобачевского в системе развития экономических знаний

И.Е. Мизиковский

ННГУ им. Н.И. Лобачевского, Нижний Новгород, Россия

АННОТАЦИЯ

Бухгалтерская наука, как и наука в целом, находится в постоянном развитии и поиске новых форм, методов и концепций, имманентно встроенных в систему совершенствования управления экономикой. **Цель** статьи – научно аргументировать актуальность бухгалтерских знаний как неотъемлемой части экономической науки на примере генезиса научной школы д.э.н., проф. Е.А. Мизиковского. Результаты бухгалтерско-аналитических исследований играют значительную роль в структуризации информационно-инструментального пространства корпоративного менеджмента хозяйствующих субъектов; в развитии управленческого, производственного и налогового видов учета; в формировании научной базы ревизии и внутреннего контроля; позволяют создать прочную методологическую основу стандартов бухгалтерского (финансового) учета и аудита, стратегии их инкорпорирования в передовые управленческие практики. Значимым достижением научной бухгалтерской мысли является успешная разработка и повсеместное внедрение Плана бухгалтерских счетов и Инструкции по его применению, гибко адаптированных к сложным реалиям хозяйственной жизни, потребностям государственного и корпоративного управления. В ходе проведенного исследования использовались **методы** историзма, структурно-функционального и системного видов анализа; формализации, интерпретации, оценки и систематизации научных данных; применен каузальный подход. В статье отражен вклад научной бухгалтерской школы Нижегородского государственного университета им. Н.И. Лобачевского в развитие бухгалтерского учета и становление бухгалтерской науки как ключевого, формообразующего элемента системы экономических знаний и катализирующего фактора развития корпоративного менеджмента предприятий. **Ключевые слова:** бухгалтерский учет; аудит; менеджмент; научная школа; учетно-калькуляционные инструменты; научные знания; учетно-аналитические данные; контрольная информация; научные исследования; методология; теория

Для цитирования: Мизиковский И.Е. Генезис научной школы бухгалтерского учета Нижегородского государственного университета им. Н.И. Лобачевского в системе развития экономических знаний. *Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing.* 2023;10(6):73-81. DOI: 10.26794/2408-9303-2023-10-6-73-81

ORIGINAL PAPER

The Genesis of the Scientific School of Accounting of Nizhny Novgorod State University Named After N.I. Lobachevsky in the System of Development of Economic Knowledge

I.E. Mizikovskii

UNN, Nizhny Novgorod, Russia

ABSTRACT

Accounting science, as well as science in general, is in constant development and search for new forms, methods and concepts that are immanently embedded in the system of improving economic management. The purpose of the article is to scientifically argue the relevance of accounting knowledge as an integral part of economics on the example of the genesis of the scientific school of Doctor of Economics, Professor E.A. Mizikovsky. The results of accounting and

© Мизиковский И.Е., 2023

analytical studies play a significant role in structuring the information and instrumental space of corporate management of business entities; in the development of managerial, production and tax accounting; in the formation of a scientific basis for audit and internal control; allow you to create a solid methodological basis for accounting (financial) accounting and auditing standards, strategies for their incorporation into advanced management practices. A significant achievement of scientific accounting thought is the successful development and widespread implementation of the Accounting Plan and Instructions for its application, flexibly adapted to the complex realities of economic life, the needs of public and corporate governance. In the course of the research, methods of historicism, structural-functional and systemic types of analysis were used; formalization, interpretation, evaluation and systematization of scientific data; a causal approach was applied. The article reflects the contribution of the scientific accounting school of Nizhny Novgorod State University named after N.I. Lobachevsky to the development of accounting and the formation of accounting science as a key, formative element of the system of economic knowledge and a catalyzing factor in the development of corporate management of enterprises.

Keywords: accounting; audit; management; scientific school; accounting and calculation tools; scientific knowledge; accounting and analytical data; control information; scientific research; methodology; theory

For citation: Mizikovskii I.E. The genesis of the scientific school of accounting of Nizhny Novgorod state university named after N.I. Lobachevsky in the system of development of economic knowledge. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing.* 2023;10(6):73-81. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2023-10-6-73-81

ВВЕДЕНИЕ

Нет необходимости доказывать, что бухгалтерский учет на всех этапах своего развития представлял и представляет самостоятельную отрасль знаний, востребованных экономикой и государственным (муниципальным) управлением, имеющую прочную законодательную основу. Дискурс о том, что бухгалтерский учет якобы «канул в лету», навязанный некоторыми представителями вузовских кругов, на сегодняшний день по всем признакам заходит в тупик. «Отрицателей» бухгалтерского учета можно разделить на две категории: первая — добросовестно заблуждающиеся, поддавшиеся влиянию лженаучных теорий, «жертвы» неправильных переводов статей в СМИ отдельных недружественных стран; вторая — умышленно распространяющие ложные измышления в целях недобросовестной научной конкуренции и искусственного увеличения набора на направления обучения студентов, где они работают. Представителей обеих категорий, безусловно, отличают серьезные пробелы в необходимых профессиональных знаниях (особенно касательно конкретных отраслей и видов производства), требующихся при улучшении организации технологических процессов и использовании новых методов управления.

Формообразующим элементом научной системы бухгалтерии служит многоуровневая и многофункциональная совокупность прикладных исследований, направленных «на открытие нового научного знания, (которое — автор) имеет конкретные коммерческие цели в отношении продуктов или процессов» [1]. Бухгалтерия прочно интегрирована в академическое

научное пространство, обладает классическими характеристиками научного знания; ее предмет, метод, функции и принципы сформулированы в работах видных, пользующихся заслуженным авторитетом отечественных ученых-экономистов: Ф.В. Езерского, А.П. Рудановского, М.Х. Жебрака, В.И. Стоцкого, В.А. Белобородовой, С.А. Щенкова, Н.Н. Иванова, П.С. Безруких, И.И. Поклада, С.К. Татура, И.А. Басманова, В.Ф. Паляя, А.Ф. Аксененко, М.Ф. Дьячкова, В.И. Петровой, В.С. Рожнова, Б.И. Миненко, В.Д. Новодворского, С.А. Стукова, Н.Г. Чумаченко, Я.В. Соколова, В.Я. Соколова, Д.А. Ендовицкого, В.Б. Ивашкевича, М.В. Мельник, Ю.А. Ратмирова, А.Д. Шеремета, Е.А. Мизиковского, М.Л. Пятова, А.Н. Романова, В.И. Бариленко, В.Г. Гетьмана, В.В. Ковалева, А.Е. Суглобова.

Современная бухгалтерская наука уделяет особое внимание разработке принципиально новых подходов и совершенствованию существующих правил, приемов и способов решения учетных задач, исходя из информационных потребностей лиц, принимающих управленческие решения. Эффективное использование бухгалтерских данных является залогом успешного ведения бизнеса, обеспечения его финансовой устойчивости и долгосрочного развития. Поэтому очень важно сформировать методологическое единство учетно-контрольных и аналитических процессов, направленных на комплексное решение как текущих, так и стратегических проблем корпоративного управления хозяйствующим субъектом. Институционализация бухгалтерского учета в качестве неотъемлемого инструмента управления реализована Федеральным законом о бухгалтерском

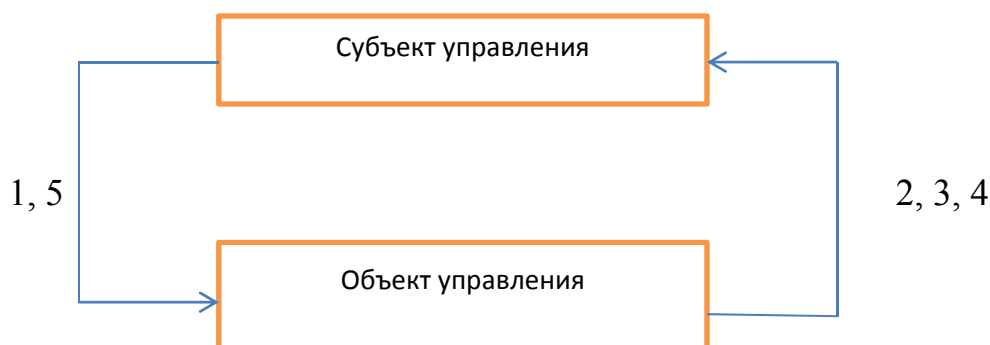


Рис. / Fig. **Общая схема информационно-документационных потоков управления организацией / General scheme of information and documentation flows of organization management**

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

Примечание / Note: 1 – планы (сметы, бюджеты, плановые и нормативные калькуляции и аналогичные документы) / plans (estimates, budgets, planning and regulatory calculations and similar documents); 2 – внутренняя отчетность (отчеты, отчетные (фактические) калькуляции и аналогичные документы) / internal reporting (reports, accounting (actual) calculations and similar documents); 3 – контрольные сведения (бухгалтерские справки, пояснительные записки к отчетам и отчетным (фактическим) калькуляциям и аналогичные документы) / control information (accounting certificates, explanatory notes to reports and accounting (actual) calculations and similar documents); 4 – результаты анализа (бухгалтерские справки, пояснительные записки к отчетам и отчетным (фактическим) калькуляциям и аналогичные документы) / analysis results (accounting certificates, explanatory notes to reports and accounting (actual) calculations and similar documents); 5 – информация о принятых решениях и о контроле их исполнения (распорядительные документы) / information on the decisions taken and on the control of their execution (administrative documents).

учете¹, комментариями к данному законодательному акту²; соответствующими директивными, разъясняющими и рекомендательными документами, регулируемыми учетные практики.

Бухгалтерский учет зародился задолго до многих направлений современных экономических знаний — в конце XV в. в Венеции [2] — и распространился по всему миру. Сегодня бухгалтерия, являющаяся неотъемлемой частью бизнес-архитектуры любой организации [3, 4], представляет собой мощную информационно-инструментальную систему, инкорпорирующую финансовую, управленческую и налоговую учетные оставляющие³. Кибернетический аспект бухгалтерского учета предполагает его позиционирование в системе управления организацией в качестве средства генерирования сведений, обеспечивающих формирование обратной связи между субъектом и объектом менеджмента (см. рисунок).

По мнению ряда авторов, обратная связь имманентно входит в состав качественных характеристик бухгалтерского учета, основным носителем которой является внутривозвратная отчетность [5, 6]. Особенно активно эти вопросы рассматриваются в научных исследованиях в сфере развития систем внутреннего контроля. Следует отметить, что сведения, генерируемые в ходе реализации внутренних видов контроля и экономического анализа, позволяют существенно расширить информационное пространство бухгалтерского учета, в значительной степени улучшить подготовку данных для планирования и регулирования хозяйственной деятельности предприятия, повысить эффективность реагирования управляемого объекта на воздействия субъекта управления.

Выше отмечалось, что, несмотря на очевидные научные факты, востребованность и высокую значимость бухгалтерии, ее глубокие исторические корни, сформировался относительно устойчивый негативный тренд, связанный с отрицанием бухгалтерии не только как вида профессиональной деятельности, но и как неотъемлемой части экономической науки. Истории хорошо известны аналогичные случаи, примерами которых являются «борьба с “буржуазным и вредительским наследием” в учетно-статистической сфере» [7], отрицание генетики [8], кибернетики [9], психологии [10] и ряда других отраслей научных знаний.

¹ Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете». URL: <https://docs.cntd.ru/document/902316088> (дата обращения: 04.09.2023).

² Комментарий к Федеральному закону от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете». URL: <https://docs.cntd.ru/document/902360261> (дата обращения: 06.09.2023).

³ Гершун А. М. Применение международных стандартов финансовой отчетности. Учебное пособие. М.: Фонд развития бухгалтерского учета; 2000.

Нельзя не согласиться с постулатом известного ученого-экономиста В.В. Ковалева: «Рассуждения о том, является ли некоторое направление самостоятельной наукой, возможно, и бесполезны (курсив мой — И.М.), но достаточно схоластичны, прежде всего, по той причине, что само понятие “наука” весьма многопланово» [11]. В.В. Ковалев справедливо утверждал, что «бухгалтерский учет как отрасль науки имеет вполне сложившиеся традиции и перспективы». Этот вопрос в настоящее время приобретает особую актуальность в связи с очень спорными утверждениями многих «специалистов» об утрате, в условиях цифровизации экономики, значимости бухгалтерской профессии. При этом можно быть уверенным, что формирование новых программных продуктов, широкое применение современных информационно-телекоммуникационных систем убедительно подтверждает значимость грамотно выстроенной методологической платформы бухгалтерского учета.

В период становления рыночной экономики актуализировалось формирование принципиально новой, практико-ориентированной методологии бухгалтерского учета, значительно повлиявшей на быстрое развитие научных бухгалтерских школ на базе вузов. Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского стал одним из первых ведущих университетов страны, где была создана собственная научная школа бухгалтерского учета, которую возглавил заведующий кафедрой бухгалтерского учета профессор, доктор экономических наук Ефим Абрамович Мизиковский.

РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

Формирование научной школы профессора Е.А. Мизиковского было во многом определено запросом субъектов управления предприятиями реального сектора экономики на новые методы бухгалтерского учета, адекватные наметившимся изменениям условий хозяйствования. Реалии экономической жизни определили на многие годы главное направление исследований школы — учет затрат и калькулирование себестоимости продукции промышленного предприятия. Бурное развитие рыночных отношений, необходимость переориентирования управления хозяйствующего субъекта с выполнения поставленных вышестоящими организациями задач на самостоятельную разработку и реализацию управленческих стратегий имплицировали интенсивный исследовательский процесс, результаты которого в части производственного учета были представлены в доктор-

ской диссертации Е.А. Мизиковского «Методология и организационные принципы производственного учета на предприятиях машиностроения в условиях развития рыночных отношений» [12]. Дальнейшее развитие представленных в той работе фундаментальных идей и способов их практического воплощения нашло свое отражение в книге Е.А. Мизиковского и И.Е. Мизиковского [13], научных статьях Е.А. Мизиковского и Е.Н. Зубенко [14–16], в диссертационных работах Е.Н. Зубенко, А.Н. Милосердовой, Е.Ю. Пуховой.

Интеграция учено-калькуляционных инструментов производственного учета в информационно-инструментальное пространство корпоративного управления; расширение их функциональных возможностей, исходя из функциональных потребностей лиц, принимающих управленческие решения в самых различных сферах деятельности, явились приоритетными направлениями исследования научной школы Е.А. Мизиковского в области управленческого учета. В самый ранний период становления в России данной области знаний были опубликованы программные статьи Е.А. Мизиковского, оказавшие существенное влияние на ее дальнейшее развитие [17, 18]. Парадигма управленческого учета, сформулированная Е.А. Мизиковским, нашла свое творческое применение в целом ряде научных работ школы, опубликованных в период с 2005 по 2023 г. [19–25].

Существенный вклад научная школа профессора Е.А. Мизиковского внесла в разработку Концепции Всероссийского единого типового Плана бухгалтерских счетов и Инструкции по его применению с официальными комментариями к каждому счету балансового и забалансового учета, в их дальнейшее совершенствование, гибкую адаптацию к реалиям хозяйственной жизни, потребностям государственного и корпоративного управления⁴ [26].

Именно в это время укрепилась связь научной школы бухгалтерского учета Нижегородского государственного университета им. Н.И. Лобачевского с департаментом бухгалтерского учета и Методологическим советом Минфина России, с Институтом профессиональных бухгалтеров, аудиторскими

⁴ Мизиковский Е.А. Комментарий к Новому плану счетов бухгалтерского учета. Практическое пособие. М.: Современная экономика и право: Юрайт; 2001. 179 с.; Мизиковский Е.А., Маслова Т.С. Справочник корреспонденции счетов бюджетного бухгалтерского учета. М.: Магистр; 2008. 239 с.; Мизиковский Е.А., Мизиковский И.Е. Бухгалтерские проводки в экономике коммерческих организаций. Справочник с комментариями и рекомендациями. М.: Магистр: ИНФРА-М; 2021. 334 с.

и консалтинговыми фирмами и, конечно же, производственными организациями г. Нижнего Новгорода и Нижегородской области. Представители научной школы хорошо понимали, что высококвалифицированному специалисту (профессиональному бухгалтеру) необходимы базовые научные знания по методологии бухгалтерского учета, поэтому свои усилия направляли в первую очередь на издание учебников и учебных пособий по бухгалтерскому учету, анализу, аудиту, контролю и ревизии; активно публиковались в журналах, ориентированных на широкую бухгалтерскую аудиторию. В этих работах особое внимание уделялось научному обоснованию новых подходов к формированию методологии и организации бухгалтерии под влиянием принципиальных изменений условий функционирования хозяйственных субъектов, их организационно-правовых форм и расширения экономической самостоятельности.

Другим направлением исследования научной школы Е.А. Мизиковского явилось применение нормированных затрат в учетно-калькуляционном процессе. Следует отметить, что первые успешные результаты научной школы в этой области были опубликованы в 1987 г. в монографии Е.А. Мизиковского «Нормативный учет себестоимости продукции вспомогательных производств» [27]. Научное обоснование значительного расширения объектов нормативного учета затрат и калькулирования себестоимости продукции промышленного предприятия, инкорпорирование в их состав затрат вспомогательного производства сохраняют свою актуальность и сегодня. Ключевые результаты дальнейших исследований по рассматриваемой тематике, связанные в основном с совершенствованием теории и методологии корпоративного управления по нормам расходования ресурсов на предприятиях реального сектора экономики, представлены в работах представителей школы [28–34].

Вполне очевидно, что научные исследования, связанные с поиском новых методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции промышленного предприятия, производственного и управленческого видов учета невозможно продуктивно вести в отрыве от смежных функций корпоративного управления. Данный постулат подтверждается комплексом научных результатов

школы в сфере планирования хозяйственной деятельности предприятия; экономического анализа; внутреннего контроля, ревизии и аудита; международных стандартов финансовой отчетности [33–37].

В основе исследований научной школы Е.А. Мизиковского лежит многоотраслевой подход, предполагающий комплексный, многосторонний поиск оптимальных, научно обоснованных решений на предприятиях промышленности, сельского хозяйства, потребительской кооперации, общественного питания; изучение и решение многих учетных проблем организаций природоохранной, страховой, образовательной, правоохранительной и инвестиционной видов деятельности. Результаты исследований на предприятиях различных видов деятельности и форм собственности нашли свое отражение в работах С.В. Козменковой, Т.Ю. Дружиловской, А.Н. Милосердовой, Э.С. Дружиловской, Е.Ю. Пуховой, И.А. Варпаевой, А.А. Софьиной, М.Ф. Ретинского, О.В. Елисейевой, М.Д. Ивановой, Т.С. Масловой, Н.М. Богачека, Е.А. Орловой, Е.С. Игониной, С.А. Пивкина.

ВЫВОДЫ

Современный этап развития бухгалтерского учета характеризуется принципиально новыми подходами к структуризации его функций: создание мощных информационно-инструментальных систем с использованием искусственного интеллекта, ориентированных на обработку больших данных; получение первичной информации посредством интернета вещей; интеграция с федеральными информационными системами; комплексное применение экономико-математических методов и т.п. Одним из наиболее перспективных и интересных направлений по праву считается создание на базе учетно-аналитической и контрольной информации цифровых двойников хозяйствующих субъектов, позволяющих оптимизировать бизнес-процессы в режиме реального времени.

Необходимо отметить, что, по мнению автора, профессиональное образование специалистов в области бухгалтерского учета требует реализации ряда мер, в том числе введения пятилетнего срока обучения в вузах, обеспечения максимальной приближенности к потребностям национальной экономики.

БЛАГОДАРНОСТИ

Автор выражает искреннюю признательность и глубокую благодарность выдающимся российским ученым и замечательным людям, профессорам М.В. Мельник и А.О. Грудзинскому, внесшим решающий вклад в становление и развитие научной школы бухгалтерского учета в Нижегородском государственном университете им. Н.И. Лобачевского.

ACKNOWLEDGEMENTS

The author expresses sincere gratitude and deep appreciation to outstanding Russian scientists and remarkable people, professors M. V. Melnik and A. O. Grudzinsky, who made a decisive contribution to the formation and development of the scientific school of accounting at the Nizhny Novgorod State University. N. I. Lobachevsky.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Годэн Б. Что такое наука? Развитие статистического определения: 1920–2000. *Форсайт*. 2009;(2):48–60.
2. Пачоли Л. Трактат о счетах и записях М.: Финансы и статистика; Краснодар: Просвещение-Юг; 2009. 305 с.
3. Мизиковский И. Е., Милосердова А. Н. Концептуальная бизнес-архитектура менеджмента затрат энергии на технологические нужды промышленных предприятий. *Вестник Нижегородского университета им. Н. И. Лобачевского*. 2013;4(1):269–271.
4. Сысоева Е. А., Целина О. Н. Современные тенденции совершенствования бизнес-архитектуры предприятия по переработке молочной продукции. *Инновации. Наука. Образование*. 2021;(26):47–60.
5. Зырянова Т. Е., Колесников С. И. Качественные характеристики бухгалтерской (финансовой и управленческой) информации в бюджетных учреждениях. *Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях*. 2008;(11):16–26.
6. Семина Л. А., Ковалева И. В. Управленческая отчетность как форма обратной связи в системе внутрифирменного управления организацией. *Экономика и бизнес: теория и практика*. 2016;(1):109–111.
7. Будович Ю. И. Теория объема исследования бухгалтерского учета — науки. *Международный бухгалтерский учет*. 2015;(40):2–18.
8. Рубашевский А. А. Философское значение теоретического наследства И. В. Мичурина. Рабочий путь. URL: <https://work-way.com/a-a-rubashevskij-filosofskoe-znachenie-teoreticheskogo-nasledstva-i-v-michurina/>
9. Поспелов Д. А. Становление информатики в России. Новосибирск: ОИГТМ СО РАН; 1998:7–44.
10. Дзюра А. И. Непонятая и «репрессированная» наука, или о драме развития отечественной психологии в 20–30 гг. XX в. (взгляд с методологических позиций «ноосферного реализма»). *Вестник академии знаний*. 2012;(2):14–25.
11. Ковалев В. В. Является ли бухгалтерский учет наукой: ретроспектива взглядов и тенденции. *Вестник Санкт-Петербургского университета. Экономика*. 2013;(2):90–112.
12. Мизиковский Е. А. Методология и организационные принципы производственного учета на предприятиях машиностроения в условиях развития рыночных отношений. Дисс. д-ра. экон. наук. М.: ВЗФЭИ; 1991. 315 с.
13. Мизиковский Е. А., Мизиковский И. Е. Производственный учет. М.: Магистр; ИНФРА-М; 2010. 269 с.
14. Мизиковский Е. А. Российский производственный учет: основные методические аспекты. *Вестник профессиональных бухгалтеров*. 2019;(6):13–25.
15. Зубенко Е. Н., Мизиковский Е. А. Состояние производственного учета на пивоваренных предприятиях. *Вектор науки Тольяттинского государственного университета. Серия: Экономика и управление*. 2015;1(20):29–33.
16. Зубенко Е. Н., Мизиковский Е. А. Особенности производственных затрат в пивоварении. *Вопросы региональной экономики*. 2015;4(25):150–155.
17. Мизиковский Е. А. Управленческий учет: необходимость и действительность. *Бухгалтерский учет*. 1996;(8):44.
18. Мизиковский Е. А. Развитие управленческого учета в России. *Российский налоговый курьер*. 2005;(6):34.
19. Мизиковский И. Е. Генезис управленческого учета: теоретико-методологический аспект. Дисс. ... д-ра экон. наук. Нижний Новгород: Издательство ННГУ им. Н. И. Лобачевского; 2006. 328 с.
20. Мизиковский И. Е. К вопросу о структурировании формы и информационного пространства управленческого учета. *Вестник Саратовского государственного социально-экономического университета*. 2006;1(12):81–83.
21. Мизиковский И. Е., Репин С. А. Структурирование предмета бухгалтерского управленческого учета как отрасли научных знаний. *Лесной вестник*. 2007;(1):102–104.

22. Мизиковский И.Е. Концепция управленческого учета: задачи развития. *Вестник профессиональных бухгалтеров*. 2015;(2):12–18.
23. Мизиковский И.Е. Методика управленческого учета производственных потерь предприятий обрабатывающих отраслей. *Вестник Нижегородского университета им. Н.И. Лобачевского. Серия: Социальные науки*. 2017;(2)24–30.
24. Мизиковский И.Е. Методологические аспекты управленческого учета затрат и калькулирования себестоимости опытно-технологических работ предприятий обрабатывающих отраслей. *Вестник профессиональных бухгалтеров*. 2020;(6):7–14.
25. Мизиковский И.Е. Управленческий учет технологических потерь материальных ресурсов в потоке создания ценности промышленным предприятием. *Финансовый менеджмент*. 2023;(3):99–109.
26. Мизиковский Е.А. Бухгалтерский учет: корреспонденция счетов. М.: Финансы и статистика; 1999. 541 с.
27. Мизиковский Е.А. Нормативный учет себестоимости продукции вспомогательных производств. М.: Финансы и статистика; 1987. 198 с.
28. Мизиковский И.Е. Аналитические инструменты структурирования базы нормированных затрат в условиях индивидуального и мелкосерийного типов производства. *Вопросы региональной экономики*. 2020;(1):39–147.
29. Мизиковский И.Е. Калькулирование нормированных затрат на демонтаж и разборку объектов основных средств производственного назначения. *Вестник профессиональных бухгалтеров*. 2020;(4):8–13.
30. Мизиковский И.Е. Учет изменений норм расходования материальных ресурсов в потоке создания ценности промышленным предприятием. *Russian Journal of Management*. 2020;8(4):136–140.
31. Мизиковский И.Е. Структуризация производственной себестоимости продукции промышленного предприятия на основе интегрированного применения агрегатного и нормативного учетно-калькуляционных методов. *Вестник профессиональных бухгалтеров*. 2022;(4):8–14.
32. Мизиковский Е.А., Булычева Т.В. Нормативный метод как элемент системы контроля за производственными затратами. *Аудиторские ведомости*. 2008;(12):3–11.
33. Мизиковский Е.А., Горбачев Д.С. О внутреннем контроле в управлении хозяйствующим субъектом. *Вестник Нижегородского университета им. Н.И. Лобачевского. Серия: Экономика и финансы*. 2001;(1):130–133.
34. Мизиковский Е.А., Кузнецова Е.С. Анализ нормативов расхода материальных затрат в машиностроении. *Вестник Нижегородского университета им. Н.И. Лобачевского. Серия: Экономика и финансы*. 2004;(1):198–200.
35. Мизиковский Е.А., Штефан М.А. Аудит экономичности затрат. *Аудиторские ведомости*. 2009;(1):45–51.
36. Мизиковский И.Е. Совершенствование планирования закупок товарно-материальных ценностей промышленным предприятием. *Вестник Нижегородского университета им. Н.И. Лобачевского*. 2013;(5–1):281–283.
37. Мизиковский Е.А., Дружиловская Т.Ю. Международные стандарты финансовой отчетности и бухгалтерский учет в России. М.: Бухгалтерский учет; 2006. 328 с.

REFERENCES

1. Godin B. What is science? Development of statistical definition: 1920–2000. *Forsajt = Foresight and STI Governance*. 2009;(2):48–60. (In Russ.).
2. Pacioli L.A. Treatise on accounts and records. Moscow: Finance and statistics; Krasnodar: Prosveshchenie-Yug; 2009. 305 p. (In Russ.).
3. Mizikovskiy I. E., Miloserdova A. N. Conceptual business architecture of energy cost management for technological needs of industrial enterprises. *Vestnik Nizhegorodskogo universiteta im. N.I. Lobachevskogo = Bulletin of the Nizhny Novgorod University named after N.I. Lobachevsky*. 2013;4(1):269–271. (In Russ.).
4. Sysoeva E. A., Tselina O. N. Modern trends in improving the business architecture of a dairy processing enterprise. *Innovatsii. Nauka. Obrazovanie = Innovations. Science. Education*. 2021;(26):47–60. (In Russ.).
5. Zyryanova T. E., Kolesnikov S. I. Qualitative characteristics of accounting (financial and managerial) information in budgetary institutions. *Bukhgalterskii uchet v byudzhetykh i nekommercheskikh organizatsiyakh = Accounting in budgetary and non-profit organizations*. 2008;(11):16–26. (In Russ.).

6. Semina L. A., Kovaleva I. V. Managerial reporting as a feedback form in the system of intra-company management of an organization. *Ekonomika i biznes: teoriya i praktika = Economics and Business: theory and practice*. 2008;(11):16–26. (In Russ.).
7. Budovich Y. I. The theory of the scope accounting science investigation. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International accounting*. 2015;(40):2–18. (In Russ.).
8. Rubashevsky A. A. The philosophical significance of the theoretical legacy of I. V. Michurin. URL: <https://workway.com/a-a-rubashevskij-filosofskoe-znachenie-teoreticheskogo-nasledstva-i-v-michurina>. (In Russ.).
9. Pospelov D. A. The formation of computer science in Russia. Essays on the history of computer science in Russia. Novosibirsk: OIGSM SB RAS; 1998:7–44. (In Russ.).
10. Dzyura A. I. Misunderstood and “repressed” science, or about the drama of the development of Domestic psychology in the 20–30s. twentieth century (a view from the methodological standpoint of “noospheric realism”). *Vestnik akademii znanii = Bulletin of the Academy of Knowledge*. 2012;(2):14–25. (In Russ.).
11. Kovalev V. V. Is accounting a science: a retrospective of views and trends. *Vestnik Sankt-Peterburgskogo universiteta. Ekonomika = St. Petersburg University Journal of Economic Studies*. 2013;(2):90–112. (In Russ.).
12. Mizikovskiy E. A. Methodology and organizational principles of production accounting at machine-building enterprises in the context of the development of market relations. Diss. Dr Sci. (Econ.). Moscow: All-Russian Distance Institute of Finance and Economics; 1991. 315 p. (In Russ.).
13. Mizikovskiy E. A., Mizikovskiy I. E. Production accounting. Moscow: Magistr; INFRA-M; 2010. 269 p. (In Russ.).
14. Mizikovskiy E. A. Russian production accounting: basic methodological aspects. *Vestnik Professionalnyh Buhgalterov = Bulletin for professional accountants*. 2019;(6):13–25. (In Russ.).
15. Zubenko E. N., Mizikovskiy E. A. The state of production accounting at breweries. *Vektor nauki Tol'yatinskogo gosudarstvennogo universiteta. Seriya: Ekonomika i upravlenie = Science Vector of Togliatti State University. Series: Economics and Management*. 2015;1(20):29–33. (In Russ.).
16. Zubenko E. N., Mizikovskiy E. A. Features of production costs in brewing. *Voprosy regional'noj ekonomiki = Issues of Regional Economy*. 2015;4(25):150–155. (In Russ.).
17. Mizikovskiy E. A. Management accounting: necessity and reality. *Buhgalterskij uchet = Accounting*. 1996;(8):44. (In Russ.).
18. Mizikovskiy E. A. Development of management accounting in Russia. *Rossiiskij nalogovyy kur'er = Russian Tax Courier*. 2005;(6):34. (In Russ.).
19. Mizikovskiy I. E. The genesis of managerial accounting: theoretical and methodological aspect. Diss. ... Dr. Sci. (Econ.). Nizhny Novgorod: UNN; 2006. 328 p. (In Russ.).
20. Mizikovskiy I. E. On the issue of structuring the form and information space of management accounting. *Vestnik Saratovskogo gosudarstvennogo social'no-ekonomicheskogo universiteta = Bulletin of the Saratov State Socio-economic University*. 2006;1(12):81–83. (In Russ.).
21. Mizikovskiy I. E. Structuring the subject of accounting management accounting as a branch of scientific knowledge. *Lesnoy vestnik = Forestry Bulletin*. 2007;(1):102–104. (In Russ.).
22. Mizikovskiy I. E. The concept of management accounting: development tasks. *Vestnik professional'nyh buhgalterov = Bulletin for professional Accountants*. 2015;(2):12–18. (In Russ.).
23. Mizikovskiy I. E. Methodology of management accounting of production losses of manufacturing enterprises. *Vestnik Nizhegorodskogo universiteta im. N. I. Lobachevskogo = Vestnik of Lobachevsky State University of Nizhni Novgorod. Series: Social Sciences*. 2017;(2)24–30. (In Russ.).
24. Mizikovskiy I. E. Methodological aspects of managerial cost accounting and cost calculation of experimental and technological works of manufacturing enterprises. *Vestnik professional'nyh buhgalterov = Bulletin for professional Accountants*. 2020;(6):7–14. (In Russ.).
25. Mizikovskiy I. E. Managerial accounting of technological losses of material resources in the flow of value creation by an industrial enterprise. *Finansovyy menedzhment = Financial management*. 2023;(3):99–109. (In Russ.).
26. Mizikovskiy E. A. Accounting: correspondence of accounts. Moscow: Finance and Statistics; 1999. 541 p. (In Russ.).
27. Mizikovskiy E. A. Normative accounting of the cost of production of auxiliary industries. Moscow: Finance and Statistics; 1987. 198 p. (In Russ.).

28. Mizikovskiy I.E. Analytical tools for structuring the normalized cost base in conditions of individual and small-scale production types. *Voprosy regional'noj ekonomiki = Issues of Regional Economy*. 2020;(1):39–147. (In Russ.).
29. Mizikovskiy I.E. Calculation of normalized costs for dismantling and disassembly of fixed assets for industrial purposes. *Vestnik professional'nyh buhgalterov = Bulletin for professional Accountants*. 2020;(4):8–13. (In Russ.).
30. Mizikovskiy I.E. Accounting for changes in the norms of expenditure of material resources in the flow of value creation by an industrial enterprise. *Russian Journal of Management*. 2020;8(4):136–140. (In Russ.).
31. Mizikovskiy I.E. Structuring the production cost of industrial enterprise products based on the integrated application of aggregate and normative accounting and calculation methods. *Vestnik professional'nyh buhgalterov = Bulletin for professional Accountants*. 2022;(4):8–14. (In Russ.).
32. Mizikovskiy E. A., Bulycheva T.V. Normative method as an element of the production cost control system. *Auditorskie vedomosti = Audit journal*. 2008;(12):3–11. (In Russ.).
33. Mizikovskiy E. A., Gorbachev D. S. On internal control in the management of an economic entity. *Vestnik Nizhegorodskogo universiteta im. N.I. Lobachevskogo. Seriya: Ekonomika i finansy = Vestnik of Lobachevsky State University of Nizhni Novgorod. Series: Economics and Finance*. 2001;(1):130–133. (In Russ.).
34. Mizikovskiy E. A., Kuznetsova E. S. Analysis of consumption standards of material costs in mechanical engineering. *Vestnik Nizhegorodskogo universiteta im. N.I. Lobachevskogo. Seriya: Ekonomika i finansy = Vestnik of Lobachevsky State University of Nizhni Novgorod. Series: Economics and Finance*. 2004;(1):198–200. (In Russ.).
35. Mizikovskiy E.A., Stefan M.A. Audit of cost effectiveness. *Auditorskie vedomosti = Audit journal*. 2009;(1):45–51. (In Russ.).
36. Mizikovskiy I.E. Improvement of procurement planning of inventory by an industrial enterprise. *Vestnik Nizhegorodskogo universiteta im. N.I. Lobachevskogo = Vestnik of Lobachevsky State University of Nizhni Novgorod*. 2013;(5–1):281–283.
37. Mizikovskiy E. A., Druzhilovskaya T. Y. International Financial Reporting standards and accounting in Russia. Moscow: Bukhgalterskii uchet; 2006. 328 p.

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ / ABOUT THE AUTHOR

Игорь Ефимович Мизиковский — доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой бухгалтерского учета Института экономики и предпринимательства, Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского, академик РАЕН, Нижний Новгород, Россия

Igor' E. Mizikovskii — Dr. Sci. (Econ.), Professor, Head of the Department of Accounting of Institute of Economics and entrepreneurship, Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod, Academician of Russian Academy of Natural Sciences, Nizhny Novgorod, Russia

<https://orcid.org/0000-0002-5094-5008>

core090913@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 04.12.2023; после рецензирования 12.12.2023; принята к публикации 20.12.2023.

Автор прочитал и одобрил окончательный вариант рукописи.

The article was submitted on 04.12.2023; revised on 12.12.2023 and accepted for publication on 20.12.2023.

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

ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2023-10-6-82-92

УДК 657.6(045)

JEL M40, M42, L32

Статистика рынка аудиторских услуг в Китае

Я. Лю

Санкт-Петербургский государственный университет, Санкт-Петербург, Россия

АННОТАЦИЯ

Ныне Китайская Народная Республика занимает второе место в мире по масштабам экономики. В последние годы в связи с расширением деятельности аудиторских компаний наблюдается увеличение спроса на их услуги. Аудит, по сути, является «экономической полицией» и имеет огромное значение для обеспечения здорового и упорядоченного развития рыночной экономики. В данной работе не только обогащается теоретическое исследование аудиторского рынка Китая, но и предлагаются предложения по его совершенствованию, которые имеют практическое значение для устойчивого развития аудиторского рынка страны. **Целью** настоящего исследования является рассмотрение состояния рынка аудиторских услуг в Китае и анализ его масштабов, а также изучение динамики аудита листинговых компаний. В качестве методологической основы автор использовал работы российского ученого Е.М. Гутцайта и отчеты по аудиторскому рынку Минфина РФ. В **результате** исследования выявлено, что рынок аудита в Китае характеризуется интенсивным ростом и концентрацией крупных и средних аудиторских организаций; на нем по-прежнему доминируют традиционные аудиторские услуги; гонорары за аудит листинговых компаний положительно коррелируют с размером активов последних. Лидерами рынка является «большая четверка» – фирмы PricewaterhouseCoopers, Deloitte & Touche, Ernst & Young и KPMG. В данной работе представлены рекомендации в адрес Минфина Китая и Китайского института сертифицированных общественных бухгалтеров: необходимо улучшить систему государственного регулирования рынка аудита и стимулировать создание механизмов его саморегулирования; активно расширять сферу деятельности аудиторских организаций; усилить брендинг отечественных аудиторских компаний.

Ключевые слова: рынок аудита; рынок аудиторских услуг в Китае; масштабы рынка аудиторских услуг; аудит листинговых компаний; «большая четверка»; аудиторская организация; аудитор

Для цитирования: Лю Я. Статистика рынка аудиторских услуг в Китае. *Учет, Анализ, Аудит = Accounting, Analysis, Auditing*. 2023;10(6):82-92. DOI: 10.26794/2408-9303-2023-10-6-82-92

ORIGINAL PAPER

Statistics of the Audit Market in China

Ya. Liu

Saint Petersburg State University, Saint Petersburg, Russia

ABSTRACT

As the world's second-largest economy, China has seen an increase in demand for auditing services in recent years. Auditing plays the role of "economic police" and is of great significance to the healthy and orderly development of the market economy. This study does not only enrich the theoretical study of China's audit market, but also offers suggestions for its improvement, which have practical significance for the sustainable development of China's audit market. The purpose of this study is to examine the situation on audit market in China, analyze its scale as well as the dynamics of audit in listed companies. As a methodological basis, the author used the works of the Russian scientist E.M. Gutzeit and reports on the audit market of the Ministry of Finance of the Russian Federation. The study reveals that the audit market in China is characterized by intense growth and concentration of large and medium-sized audit organizations; it is still dominated by traditional audit services; audit fees for listed companies are positively correlated with the size of the latter's assets. The market leaders are the Big Four – Pricewaterhouse Coopers, Deloitte & Touche, Ernst & Young and KPMG. This study gives recommendations to the Ministry of Finance of China and the Chinese Institute of Certified Public Accountants: it is necessary to improve the system of state regulation of the audit market and encourage the establishment of self-regulation mechanisms; to actively expand the scope of audit organizations; to strengthen the branding of domestic audit companies.

© Лю Я., 2023

Keywords: audit market; audit market in China; audit market scale; audit of listed companies; Big Four; Audit organization; auditor

For citation: Liu Yali. Statistics of the audit services market in China. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing.* 2023;10(6):82-92. (In Russ.). DOI: 10(6):82-92. DOI: 10.26794/2408-9303-2023-10-6-82-92

ВВЕДЕНИЕ

К концу 2021 г. в Китае действовало более 330,4 тыс. аудиторов и 10,152 тыс. аудиторских организаций. За последние 10 лет совокупный годовой темп роста в этой области деятельности составил 7,5%, что явилось наиболее высоким показателем и свидетельствует о растущей роли аудита в обеспечении безопасности экономической информации [1]. В связи с быстрым развитием данного рынка у представителей науки и практиков возникают вопросы относительно масштабов этого роста и текущего состояния аудита листинговых компаний. Нами установлено, что хотя количество аудиторских организаций и аудиторов в Китае за последний период резко увеличилось, в большинстве своем — это небольшие компании. Если раньше они специализировались на ежегодных аудиторских проверках и проверке капитала предприятий, то в настоящее время основным источником их дохода стал традиционный бизнес — аудит финансовой отчетности [2].

В процессе изучения развития китайского рынка аудиторских услуг установлено, что для понимания его общего состояния и будущей стратегии развития аудиторской отрасли крайне важным является анализ его статистических данных и построение длинного временного ряда сопоставимых показателей. Для реализации данной задачи нами применен статистический метод рынка аудиторских услуг, предложенный российским ученым Е. М. Гутцайтом [3].

МЕТОДЫ ИССЛЕДОВАНИЯ И РЕЗУЛЬТАТЫ

Начало сбора и формирования статистических данных по рынку аудиторских услуг Китая относится к 2008 г., поэтому в данной работе используются доступные сведения из открытых источников за период с 2008 по 2021 г.

Из-за ограниченного количества данных, имеющих в публичном доступе, нами выбраны следующие показатели рынка аудиторских услуг страны (табл. 1):

- объем оказанных аудиторских услуг в текущих ценах;

- доля объема оказанных аудиторских услуг в ВВП;
- объем оказанных аудиторских услуг в сопоставимых ценах;
- доли выручки от аудита в аудиторских услугах;
- выручка от аудита в текущих ценах;
- выручка от аудита в сопоставимых ценах;
- выручка от иных аудиторских услуг в текущих ценах;
- выручка от иных аудиторских услуг в сопоставимых ценах [4].

Все данные, упоминаемые в этой статье, конвертированы в соответствии с обменным курсом года, опубликованном на сайте Всемирного банка, а остальные являются расчетными.

Расчет показателей оказанных аудиторских услуг в сопоставимых ценах (строка 6 табл. 1) в основном относится к определению объема оказанных аудиторских услуг после вычета коэффициента изменения цен и вычислен применительно к 2008 г. (как базовому периоду):

$$У_{с\alpha} = ВВП_{с} * \alpha,$$

где $У_{с\alpha}$ — объем оказанных аудиторских услуг в сопоставимых ценах;

$ВВП_{с}$ — ВВП в сопоставимых ценах;

α — доля объема аудиторских услуг в ВВП.

Как следует из данных табл. 1, объем оказанных аудиторских услуг в текущих ценах в Китае увеличивается с 4,46 млрд долл. в 2008 г. до 16,39 млрд долл. в 2021 г.; среднегодовой темп его роста составляет 10,76%, что намного выше среднего уровня инфляции в стране (2,46%). Вместе с тем объем оказанных аудиторских услуг в сопоставимых ценах увеличивается с 4,46 млрд долл. в 2008 г. до 10,77 млрд долл. в 2021 г. Отметим, что хотя объем данных услуг возрастает, темпы его роста имеют тенденцию сначала к повышению, а затем — к снижению. Их постепенное замедление (отрицательный рост), особенно в 2017 г., связано с реформами системы административного утверждения и коммерческой системы в Китае — отменой ежегодной инспекции предприятий и пересмотр перечня фронтальных по-

Таблица 1 / Table 1

Главные показатели рынка аудиторских услуг / Main indicators of the audit market

	Показатель / Indicator	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
1	Произведенный ВВП в текущих ценах (т/ц) (ВВП _т), трлн долл. ^а	4,59	5,10	6,09	7,55	8,53	9,57	10,48	11,06	11,23	12,31	13,89	14,28	14,69	17,73
2	Произведенный ВВП в сопоставимых ценах (с/ц) (с 2008 г.) (ВВП _с), трлн долл. ^б	4,59	5,03	5,56	6,09	6,57	7,09	7,61	8,14	8,70	9,30	9,92	10,52	10,75	11,65
3	Объем оказанных аудиторских услуг в т/ц (Ут), млрд долл. ^с	4,46	4,64	5,54	6,81	8,08	8,96	9,59	10,53	10,54	10,53	11,99	12,69	13,88	16,39
4	Рост Ут к предыдущему году, % ^д	-	4,01	19,36	22,94	18,65	10,87	7,03	9,87	0,01	-0,07	13,86	5,86	9,36	18,16
5	Доля объема оказанных аудиторских услуг в ВВП, % ^е	0,097	0,091	0,091	0,090	0,095	0,094	0,092	0,095	0,094	0,086	0,086	0,089	0,094	0,092
6	Объем оказанных аудиторских услуг в с/ц, млрд долл. ^г	4,46	4,57	5,06	5,49	6,23	6,63	6,97	7,76	8,16	7,95	8,56	9,34	10,15	10,77
7	Выручка от аудита в т/ц, млрд долл. ^з	-	-	4,05	4,97	5,73	6,59	6,90	7,68	7,51	8,45	9,84	10,37	11,24	13,23
8	Доли выручки от аудита в аудиторских услугах, % ^и	-	-	73,07	72,95	70,98	73,51	71,99	72,87	71,33	80,22	82,09	81,75	81,02	80,71
9	То же в с/ц, млрд долл. ^й	-	-	3,70	4,01	4,42	4,88	5,01	5,65	5,82	6,38	7,03	7,64	8,23	8,69
10	Выручка от иных аудиторских услуг в т/ц, млрд долл. ^к	-	-	1,49	1,84	2,34	2,37	2,69	2,86	3,02	2,08	2,15	2,32	2,63	3,16
11	То же в с/ц, млрд долл. ^л	-	-	1,36	1,49	1,81	1,76	1,95	2,10	2,34	1,57	1,53	1,71	1,93	2,08
12	Темпы инфляции (индекс потребительских цен), % ^м	5,9	-0,7	3,2	5,6	2,6	2,6	1,9	1,4	2,0	1,6	2,1	2,9	2,4	1,0

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

Примечание / Note: **a, l** (строки 1, 12) – данные Всемирного банка. URL: <https://databank.worldbank.org/home.aspx> (дата обращения: 01.06.2023) / data from the World Bank website (accessed on 01.06.2023); **с, g, j** (строки 3, 7, 10) – данные Китайского института сертифицированных бухгалтеров [англ. Chinese Institute of Certified Public Accountants (CICPA)]. URL: https://www.cicpa.org.cn/ztlz11/industry_regulation/zxzzyzljctg/ (дата обращения: 01.06.2023); Минфина КНР. URL: <http://fdjc.mof.gov.cn/jianchagonggao/> (дата обращения: 01.06.2023) / data from the CICPA. URL: https://www.cicpa.org.cn/ztlz11/industry_regulation/zxzzyzljctg/ (accessed on 01.06.2023); data from the Ministry of Finance of the People's Republic of China. URL: <http://fdjc.mof.gov.cn/jianchagonggao/> (accessed on 01.06.2023); **b** (строка 2) – расчет показателей в сопоставимых ценах в основном относится к определению ВВП после вычета коэффициента изменения цен и рассчитан применительно к 2008 г. (как базовому периоду) / calculation of indicators in comparable prices mainly refers to the determination of GDP after deducting the price change factor and is calculated in relation to 2008 (as the base period); **f** (строка 6) – расчет показателей в сопоставимых ценах в основном относится к определению объема оказанных аудиторских услуг после вычета коэффициента изменения цен и рассчитан применительно к 2008 г. (как базовому периоду) / calculation of indicators in comparable prices mainly relates to determining the volume of audit services provided after deducting the price change factor and is calculated in relation to 2008 (as the base period); **i, k** (строки 9, 11) – выведены из соответствующих значений в сопоставимых ценах / derived from corresponding values at comparable prices; **d** (строка 4) – расчет показателей основан на том, что разница в объеме оказанных аудиторских услуг делится на объем оказанных аудиторских услуг в предыдущем году / calculation of indicators is based on the fact that the difference in the volume of audit services provided is divided by the volume of audit services provided in the previous year; **e** (строки 5) – расчет показателей основан на отношении объема оказанных аудиторских услуг к ВВП / calculation of indicators is based on the ratio of the volume of audit services provided to GDP; **h** (строки 5) – расчет показателей основан на отношении выручки от аудита к объему оказанных аудиторских услуг / calculation of indicators is based on the ratio of audit revenue to the volume of audit services provided.

среднических услуг¹, которые оказали определенное влияние на доходы малых и средних аудиторских организаций [5]. Что касается выручки от аудита, то ее доля в аудиторских услугах снижалась с 2008 г., однако уже с 2017 г. наблюдается тенденция ее роста, а в 2021 г. она составила 80,71% аудиторских услуг.

Заметно, что выручка от иных аудиторских услуг в сопоставимых ценах несколько снизилась, хотя в последние годы Минфин КНР и Китайский институт сертифицированных общественных бухгалтеров (СІСРА) активно поддерживают оказание неаудиторских услуг аудиторскими организациями. Тем не менее в настоящее время в стране по-прежнему преобладают традиционные аудиторские услуги по обеспечению уверенности.

В 2014 г. в соответствии с новой редакцией «Каталога бизнес-руководств для аудиторов» СІСРА в целях стимулирования аудиторских организаций к активному развитию иных (непрофильных) услуг определил виды работ, которыми они могут заниматься, в числе которых 271 аудиторская услуга, 149 консультационных и 17 инновационных видов деятельности (среди которых аудиторские услуги составляют менее 50%) на демонстрационных базах бухгалтерских услуг [6]. Кроме того, Комиссия по регулированию рынка ценных бумаг Китая [англ. China Securities Regulatory Commission (CSRC)] требует от листинговых компаний раскрывать информацию о вознаграждении за неаудиторские услуги, что повышает прозрачность информации на рынке аудита. Однако в настоящее время развитие неаудиторских услуг в Китае не внушает оптимизма.

МАСШТАБЫ РЫНКА АУДИТОРСКИХ УСЛУГ В КИТАЕ

Масштабы рынка аудиторских услуг являются не только неизбежным результатом развития экономики; его формирование продиктовано потребностью в развитии этого вида деятельности. В частности, аудит играет значительную роль в повышении эффективности работы компаний и предприятий, поскольку является источником

¹ Под фронтальными посредническими понимаются платные услуги, которые по требованию департамента заявитель поручает предприятиям, учреждениям, общественным организациям и другим учреждениям (совместно называемым «учреждениями посреднических услуг») в качестве условия при выполнении административных согласований, а также такие работы, как анализ и оценка, поручаемые административным органом учреждениям посреднических услуг, в том числе различные виды экспертизы, консультирования и т.д.

необходимой аналитической информации [7]. Без достаточного количества аудиторов сложно расширить масштабы данного рынка [8]; иными словами — отрасль аудита характеризуется интенсивным использованием человеческого капитала, и ее деятельность напрямую зависит от количества работающих в ней специалистов.

В данной работе рассматриваются средние величины гонораров как отдельных аудиторов, так и малых, средних и крупных аудиторских организаций Китая, сведения по которым начали поступать с 2010 г. Для изучения масштабов рынка нами в качестве исследовательской выборки использованы данные СІСРА, Минфина КНР и база данных CSMAR за период 2010–2021 гг. (табл. 2).

Из табл. 2 следует, что число аудиторов в Китае в условиях непрерывного экономического развития с 2010 по 2021 г. увеличилось с 179,1 тыс. в 2010 г. до 309,8 тыс. в 2021 г. Что касается аудиторских организаций, то в течение того же временного интервала наблюдается постепенный и стабильный рост их количества. Более 99% из них — это малые и средние предприятия, характеризующиеся, тем не менее, слабой конкурентоспособностью, так как по объему выручки от аудиторских проверок крупные компании отрасли значительно их опережают: средние аудиторские организации отстают по этому показателю в 4,5 раза; малые — в 2,9 раза.

Если рассматривать средние гонорары за аудит, то в период с 2010 по 2021 г. для малых аудиторских организаций существовала тенденция к их ежегодному увеличению: с 202 тыс. долл. в 2010 г., до 306 тыс. долл. в 2021 г.; для средних — к снижению: с 2010 (2,58 млн долл.) по 2016 г. (1,89 млн долл.) они уменьшились на 0,69 млн долл. Затем за период 2017–2021 гг. произошло увеличение гонораров, и в 2021 г. их средняя величина составила 2,37 млн долл. (что тем не менее ниже среднего уровня 2010 г.). Вознаграждения крупных компаний Китая с 2010 г. стабильно росли, достигнув 170,1 млн долл. в 2021 г. и втрое превысив показатели 2010 г. Это доказывает, что в стране по-прежнему доминируют крупные аудиторские фирмы, хотя их доля в общем количестве организаций отрасли относительно невелика. Данные табл. 2 говорят о тенденции повышения средней величины гонорара за аудит в текущих ценах для малых предприятий: с 2010 по 2021 г. она стабильно растет. Вознаграждения средних, напротив, монотонно снижаются в интервале с 2010 по 2016 г. и набирают обороты в период с 2017 по 2021 г. Для крупных аудиторских фирм

Таблица 2 / Table 2
Показатели рынка аудиторских услуг в масштабном разрезе / Indicators of the audit market on a large-scale basis

Показатель / Indicator	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
1. Выручка от аудиторских проверок в т/ц, млрд. долл.	4,05	4,97	5,73	6,59	6,90	7,68	7,51	8,45	9,84	10,37	11,24	13,23
2. То же в с/ц, млрд. долл.	3,70	4,01	4,42	4,88	5,01	5,65	5,82	6,38	7,03	7,64	8,23	8,69
3. Количество аудиторских организаций, тыс. ед.	6,97	7,10	7,21	7,29	7,32	7,29	7,38	7,43	7,88	8,22	8,63	8,87
4. Количество аудиторов, тыс.	179,1	193,7	193,6	190,8	202,6	215,1	225,1	237,2	250,6	270,3	287,9	309,8
5. Малые АО	1,34	1,20	1,38	1,71	1,56	1,61	1,62	1,86	2,01	2,03	2,19	2,43
6. Средние АО	0,77	0,59	0,69	0,83	0,74	0,92	1,00	1,24	1,60	1,73	1,81	2,13
7. Крупные АО	1,89	3,18	3,67	4,05	4,60	5,14	4,90	5,34	6,22	6,61	7,25	8,68
8. Малые АО	1,23	0,97	1,07	1,27	1,14	1,19	1,25	1,41	1,44	1,50	1,60	1,59
9. Средние АО	0,70	0,48	0,53	0,61	0,54	0,68	0,77	0,94	1,15	1,27	1,32	1,40
Крупные АО	1,73	2,56	2,82	3,00	3,34	3,79	3,79	4,03	4,44	4,87	5,30	5,70
11. Малые АО	6639	6728	6776	6801	6834	6720	6801	6823	7130	7407	7755	7920
12. Средние АО	298	332	385	441	434	516	529	565	696	761	815	899
13. Крупные АО	34	44	44	46	48	49	48	46	49	51	55	51
14. Малые АО	0,202	0,178	0,204	0,252	0,229	0,240	0,238	0,273	0,282	0,274	0,282	0,306
15. Средние АО	2,58	1,79	1,78	1,88	1,70	1,79	1,89	2,20	2,31	2,27	2,22	2,37
16. Крупные АО	55,7	72,2	83,3	87,9	95,9	105,0	102,1	116,0	127,0	129,6	131,7	170,1
17. Малые АО	0,185	0,144	0,157	0,186	0,166	0,177	0,184	0,206	0,202	0,202	0,206	0,201
18. Средние АО	2,356	1,445	1,374	1,390	1,233	1,314	1,464	1,661	1,646	1,674	1,625	1,555
19. Крупные АО	50,9	58,2	64,2	65,1	69,7	77,3	79,0	87,6	90,7	95,5	96,4	111,8
Средние гонорары в т/ц, млн долл.	22,60	25,65	29,62	34,51	34,07	35,68	33,38	35,60	39,26	38,37	39,05	42,71
Средние гонорары в с/ц, млн долл.	20,64	20,69	22,82	25,56	24,75	26,27	25,85	26,89	28,03	28,26	28,57	28,06

Источники / Sources: составлено автором по данным (СICPA). URL: https://www.cicpa.org.cn/ztzl1/industry_regulation/zxxyzyjctg/ (дата обращения: 01.06.2023); Минфина КНР. URL: <http://djic.mof.gov.cn/jianchagongao/> (дата обращения: 01.06.2023); базы исследований фондового рынка и бухгалтерского учета Китая. URL: <https://data.csmar.com/> / developed by the author based on data from the CICPA. URL: https://www.cicpa.org.cn/ztzl1/industry_regulation/zxxyzyjctg/ (accessed on 01.06.2023); the Ministry of Finance of the People's Republic of China. URL: <http://djic.mof.gov.cn/jianchagongao/> (accessed on 01.06.2023); China Stock Market & Accounting Research Database (CSMAR). URL: <https://data.csmar.com/>

характерна тенденции линейного роста — размера гонорара одного аудитора за период 2010–2021 гг. (в текущих ценах) увеличивался со среднегодовым темпом 6%; это сопоставимо с аналогичным показателем по отрасли в целом. Среднегодовой темп роста гонорара одного аудитора в сопоставимых ценах составляет 3%, что свидетельствует о повышении производительности труда всей отрасли по мере изменения технологии аудита и накопления специалистами опыта.

Таким образом, за последние годы рынок аудита в Китае продемонстрировал способность к расширению — увеличилось количество крупных аудиторских фирм наряду со значительным ростом их доли в отрасли и дальнейшей концентрацией рынка. С другой стороны, поскольку Минфин КНР поощряет укрупнение аудиторских предприятий, у объединенных компаний появляются новые возможности, в частности, по оказанию международных аудиторских услуг [9].

В целом развитие аудиторской отрасли в стране остается стабильным и устойчивым; выручка компаний в этой сфере постоянно растет, наблюдается концентрация аудиторских организаций (увеличение числа средних и крупных). Помимо традиционных аудиторских, они оказывают специальные аудиторские, бухгалтерские и консалтинговые услуги, способствуя повышению стоимости кредита в аудиторской отрасли и привнося тем самым в свою деятельность инновационное начало.

АНАЛИЗ АУДИТОРСКИХ ПРОВЕРОК ЛИСТИНГОВЫХ КОМПАНИЙ

Листинговые компании являются неотъемлемой частью социальной экономики Китая и играют в этой сфере заметную роль; их развитие, напрямую связанное с реструктуризацией экономической отрасли страны, всегда вызывало большую озабоченность. К концу 2022 г. число этих компаний в КНР достигло 5079, и хотя это является менее, чем одной десятитысячной частью общего количества отечественных предприятий, листинговые компании играют важную роль в процессах создания и внедрения научно-технических инноваций, обеспечении занятости населения и стабилизации экономики. В 2022 г. они реализовали 2,71 трлн долл. добавленной стоимости, что составило 15,1% ВВП КНР. В совокупности налоговые поступления от их деятельности равны 710,98 млрд долл. (28,7% от общего объема налоговых поступлений в стране). Кроме того, в 2022 г.

доходы от операций, выполняемых этими компаниями, составили 10,62 трлн долл., а их чистая прибыль достигла 834,18 млрд долл., что свидетельствует о жизнеспособности и устойчивости китайской экономики². Таким образом, с укреплением листинговых компаний формируется основа стабильного и здорового развития рынка капитала; по мере его дальнейшего совершенствования в ходе реформы роль аудиторских организаций в Китае (как «привратников» раскрытия информации) на этом рынке становится все более заметной [10].

Проанализируем состояние аудита листинговых компаний (и всего аудиторского рынка) за период 2010–2021 гг. на основе таких показателей, как: количество листинговых компаний, раскрывающих годовые аудиторские отчеты; доходы от аудита их финансовой отчетности; средние гонорары за аудит и доля немодифицированных аудиторских заключений (табл. 3).

Из табл. 3 следует, что по состоянию на 30.06.2021 г. 4774 листинговые компании раскрыли информацию о вознаграждениях, выплаченных аудиторским организациям за подготовку годовых аудиторских заключений. С позиции общих доходов от аудиторской деятельности, а прибыль от аудита финансовой отчетности с 2010 по 2021 г. демонстрирует значительную тенденцию к увеличению — от 438,8 млн долл. в 2010 г. до 1 667,4 млн долл. в 2021 г., среднегодовой темп роста доходов составляет 13% (что в основном соответствует аналогичному показателю доходов от аудита) и одновременно связан с увеличением их количества; общие доходы от аудита финансовой отчетности в сопоставимых ценах также перманентно растут со среднегодовым темпом 10%, аналогично повышается и средний уровень ВВП Китая. Размер гонорара за одну проверку финансовой отчетности листинговых компаний в текущих и в сопоставимых ценах в период с 2010 по 2021 г. непрерывно увеличивается (исключением стало небольшое его снижение в 2019 г., что связано с пандемией COVID-19). На основе анализа изменения общих активов листинговых компаний можно сделать вывод, что в интервале с 2010 по 2021 г. наблюдается тенденция их равномерного роста: к 2021 г. они достигли 54,09 трлн долл., а среднегодовые

² China securities regulatory commission (the official website). URL: <http://www.csrc.gov.cn/csrc/c100028/c7411078/content.shtml>

Таблица 3 / Table 3

Проведение аудита листинговых компаний в Китае / Audit of listed companies in China

Показатель / Indicator	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Доходы от аудита листинговых компаний в т/ц, млн долл.	438,80	498,89	618,47	645,41	698,92	770,47	817,12	934,71	1073,0	1074,1	1156,2	1667,4
Доходы от аудита листинговых компаний в с/ц, млн долл.	400,73	402,51	476,52	477,91	507,80	567,24	632,68	705,96	766,1	791,0	846,0	1095,4
Общие активы листинговых компаний в т/ц, трлн юаней	86,39	103,28	119,36	133,16	150,32	172,56	202,45	221,21	242,53	281,09	314,22	348,85
Общие активы листинговых компаний в с/ц, трлн юаней	78,89	83,32	91,97	98,60	109,21	127,05	156,75	167,08	173,16	207,00	229,92	229,17
Курс (1 долл. к юаню)	6,77	6,46	6,31	6,20	6,14	6,23	6,64	6,76	6,62	6,91	6,90	6,45
Общие активы листинговых компаний в т/ц, трлн долл.	12,76	15,98	18,91	21,49	24,47	27,71	30,47	32,73	36,66	40,69	45,53	54,09
Общие активы листинговых компаний в с/ц, трлн долл.	11,65	12,90	14,57	15,91	17,78	20,40	23,59	24,72	26,17	29,96	33,32	35,54
Количество проаудированных листинговых компаний, ед.	2,241	2,485	2,584	2,536	2,653	2,842	3,136	3,513	3,607	3,814	4,264	4,774
Гонорар за одну проверку листинговых компаний в т/ц, тыс. долл.	195,81	200,76	239,35	254,50	263,45	271,10	260,56	266,07	297,49	281,62	271,16	349,26
Гонорар за одну проверку листинговых компаний в с/ц, тыс. долл.	178,82	161,97	184,41	188,45	191,41	199,59	201,75	200,96	212,40	207,39	198,41	229,44
Средние общие активы в т/ц, млрд долл.	5,69	6,43	7,32	8,47	9,22	9,75	9,72	9,32	10,16	10,67	10,68	11,33
Средние общие активы в с/ц, млрд долл.	5,20	5,19	5,64	6,28	6,70	7,18	7,52	7,04	7,26	7,86	7,81	7,44
Уровень выдачи немодифицированных аудиторских заключений, %	94,5	95,2	96,2	96,5	96,3	96,4	96,6	96,3	93,8	92,8	93,9	94,6

Источник / Source: составлено автором по данным базы исследований фондового рынка и бухгалтерского учета Китая. URL: <https://data.csmar.com/> / developed by the author based on CSMAR. URL: <https://data.csmar.com/>

темпы их роста составили 14% (в сопоставимых ценах — 11%). Что касается средних активов листинговых компаний, то в текущих ценах их объем достиг к 2021 г. 9,37 млрд долл., а в сопоставимых — 6,9 млрд долл. Гонорар за одну проверку листинговых компаний в текущих ценах составил 26,87 млн долл., а в сопоставимых — 19,78 млн долл. Это 2,86% от размера средних общих активов в стране, что свидетельствует о положительной связи величин гонораров за проведение аудита с масштабами активов в Китае — чем последние шире, тем выше гонорары. Между тем, по мере укрупнения листинговых компаний отношение размера гонорара за осуществление аудиторской проверки к общей стоимости активов компании заметно снижается — чем больше активов у листинговых компаний, тем сложнее и объемнее

работы по проведению аудита. Этот факт влияет на качество аудита листинговых компаний [11].

Остановимся на немодифицированных аудиторских заключениях, выданных аудиторскими организациями Китая. Их доля в общем количестве заключений за период 2010–2021 гг. сначала увеличивалась, а затем уменьшилась; она достигла 96,6% в 2016 г., упав в 2019 г. до 92,2% и явившись самой низкой за десятилетний период. Напротив, доля (и количество) модифицированных аудиторских заключений за период 2018–2021 гг. стала самой высокой в истории. Такое заключение, выданное аудиторской организацией, свидетельствует о наличии существенных искажений в финансовой отчетности листинговой компании или о том, что в ходе аудиторской проверки не удалось получить достаточные и надлежащие доказательства в связи

с ограничением объема аудита. Эти обстоятельства являются сигналом о присутствии значительно-го риска в финансовой отчетности проверяемой компании. К причинам, по которым выдаются модифицированные аудиторские заключения, относятся сомнительное признание доходов, низкие обоснованность и точность оценки дебиторской задолженности, значительная неопределенность в отношении непрерывности деятельности, а также незавершенные судебные процессы, указывающие на то, что финансовая отчетность компаний не отличается высоким качеством, а основы бухгалтерского учета нуждаются в укреплении [12].

В настоящее время в континентальном Китае находятся представительства международных аудиторско-консалтинговых фирм «большой четверки» — PricewaterhouseCoopers, Deloitte & Touche, Ernst & Young и KPMG. При этом «большая четверка» является аудиторской организацией, созданной в соответствии с китайским законодательством, действующей самостоятельно в соответствии с законом и подконтрольной соответствующим департаментам правительства КНР [13]. Она имеет стабильных клиентов в Китае и в условиях огромного рынка, стимулируемого экономическим развитием страны, входящие в нее компании в 2010 по 2021 г. стабильно занимают 4 первых места по сумме доходов, обладая высоким конкурентным преимуществом. Сравним объемы аудита листинговых компаний, проводимых фирмами «большой четверки», китайскими аудиторскими компаниями топ-10 и прочими аудиторскими организациями. Выбрав для данного анализа интервал 2010–2021 гг., сопоставим такие факторы, как доходы от аудита, количество обслуживаемых листинговых компаний, гонорар за одну проверку и соотношение показателей немодифицированных аудиторских заключений (табл. 4).

Хотя количество клиентов «большой четверки» составляет всего 6,5% от их общего числа на рынке, доход от аудита их финансовой отчетности в текущих ценах демонстрирует тенденцию ежегодного роста со среднегодовым темпом 5%; среднегодовая же доля доходов достигает 41%. Между тем гонорар «большой четверки» в сопоставимых ценах за одну проверку листинговых компаний снижается из года в год по мере увеличения количества клиентов с 1697,9 тыс. долл. в 2010 г. до 828,7 тыс. долл. в 2021 г. Сравнивая «большую четверку» и китайские аудиторские компании топ-10, заметим, что хотя количество клиентов топ-10 составляет 61,9% от количества листинговых компаний, среднегодовая

доля доходов от аудита последних сохраняется. Величины гонораров топ-10 и других аудиторских организаций страны за одну проверку при существующей тенденции к росту в период с 2010 по 2021 г. по-прежнему значительно ниже, чем у «большой четверки».

Что касается уровня выдачи немодифицированных аудиторских заключений, то у «большой четверки» их доля достигает 99%, в то время у топ-10 Китая эта доля немного ниже — 96%; у остальных аудиторских организаций данный среднегодовой показатель составляет лишь 93%. Это связано с тем, что «большая четверка» использует более передовые технологии аудита и качество ее аудиторской проверки значительно выше, чем у других организаций. Напротив, доля немодифицированных аудиторских заключений китайских аудиторских организаций за период 2010–2021 гг. показывает тенденцию к снижению.

Выбор крупными листинговыми компаниями аудиторов из «большой четверки» объясняется тем, что большинство этих организаций вовлечено в мировой бизнес и нуждаются в аудиторских фирмах с соответствующим опытом-предоставления профессиональных услуг, чтобы быть признанными международными инвесторами [14]. С другой стороны, серьезные клиенты нуждаются не только в аудиторских услугах сторонних организаций, но и в проведении внутреннего контроля и других процедурах. Это особенно характерно для финансовой отрасли, где «большая четверка» имеет преимущество.

Как показывают данные, полученные по 7469 аудиторским организациям Китая, в 2021 г. ими подготовлено 2,9 млн аудиторских заключений и иных отчетов по обеспечению уверенности, а также 304,7 тыс. консультационных отчетов³. Гонорары за одну проверку составили 4534,7 долл. в текущих ценах и 2978,58 долл. в сопоставимых, что намного меньше, чем за одну проверку листинговых компаний. Из этого следует, что в гонорар за аудит последних составляет большую долю от общего дохода от аудиторской деятельности, в то время как в отрасли по-прежнему преобладают малые и средние предприятия и гонорары за аудит у них ниже (хотя эти компании распространены на значительной части территории Китая).

³ Certified Public Accountant Industry Development Report Writing Group. China Certified Public Accountant Industry Development Report 2021. China state finance magazine. 2022. P. 363.

Таблица 4 / Table 4

Статистика по аудиторским организациям, обслуживающим листинговые компании в Китае /
Statistics on audit organizations providing services for listed companies in China

Показатель / Indicator	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Доходы от аудита листинговых компаний в Т/ц, млн долл.	Большая четверка	256,58	266,95	298,45	289,41	290,20	298,77	328,18	403,16	394,53	399,26	447,82
	Топ-10 АО в Китае	104,71	130,93	200,48	234,76	299,25	390,16	448,18	486,90	508,87	573,31	998,57
	Остальные АО	77,52	101,01	119,54	121,23	109,46	128,19	158,35	182,97	170,68	183,65	220,99
Доходы от аудита листинговых компаний в с/ц, млн долл.	Большая четверка	234,31	215,38	229,95	214,30	210,85	231,33	247,87	287,85	290,54	292,15	294,19
	Топ-10 АО в Китае	95,62	105,64	154,47	173,84	217,42	302,09	338,50	347,64	374,74	419,50	656,00
	Остальные АО	70,79	81,49	92,10	89,77	79,53	99,25	119,60	130,64	125,69	134,39	145,18
Количество проаудированных листинговых компаний, ед.	Большая четверка	138	158	160	155	161	190	216	239	283	319	355
	Топ-10 АО в Китае	1,059	1,155	1,386	1,492	1,742	2,135	2,345	2,385	2,584	2,924	3,258
	Остальные АО	1,044	1,172	1,038	889	750	811	952	983	947	1,021	1,161
Гонорар за одну проверку листинговых компаний в Т/ц, тыс. долл.	Большая четверка	1859,2	1689,5	1865,3	1867,2	1802,5	1572,5	1519,3	1686,9	1594,1	1251,6	1261,5
	Топ-10 АО в Китае	98,87	113,36	144,65	157,35	171,79	182,75	191,12	204,15	196,93	196,07	306,50
	Остальные АО	74,25	86,18	115,16	136,37	145,95	154,19	166,34	186,13	180,23	179,88	190,35
Гонорар за одну проверку листинговых компаний в с/ц, тыс. долл.	Большая четверка	1697,9	1363,1	1437,2	1382,6	1309,6	1217,5	1147,5	1204,4	1026,6	915,8	828,7
	Топ-10 АО в Китае	90,29	91,46	111,45	116,51	124,81	141,50	144,35	145,76	145,02	143,47	201,35
	Остальные АО	67,81	69,53	88,73	100,98	106,04	122,38	125,63	132,90	132,73	131,62	125,05
Уровень выдачи немодифицированных аудиторских заключений, %	Большая четверка	99	98	98	99	98	99	99	99	97	99	99
	Топ-10 АО в Китае	95	95	96	96	96	97	97	95	94	96	96
	Остальные АО	94	95	96	96	96	96	95	91	87	87	89

Источник / Source: составлено автором по данным базы исследований фондового рынка и бухгалтерского учета Китая. URL: <https://data.csmar.com/> developed by the author based on CSMAR data. URL: <https://data.csmar.com/>

СВЯЗЬ СТАТИСТИКИ РЫНКА АУДИТОРСКИХ УСЛУГ С ПРИНЯТИЕМ РЕШЕНИЙ ПО ЕГО СОВЕРШЕНСТВОВАНИЮ

С появлением новых технологий и развитием экономики Китая рынок аудиторских услуг постоянно расширяется. В ходе исследования выяснено, что значительное содействие его продвижению оказало государственное регулирование, что привело к определенным негативным последствиям.

Медленное развитие неаудиторских услуг в стране связано, во-первых, с недостатком стимулов — аудиторские услуги приносят гораздо больший доход, поэтому компании уделяют больше времени и сил получению и поддержанию соответствующей профессиональной квалификации. Во-вторых, текущие задачи китайских аудиторских организаций в основном связаны с финансовой сферой, что делает аудиторские услуги (по масштабу они значительно превосходят неаудиторские) основным видом их деятельности [15].

Несмотря на то что наблюдается тенденция снижения доходов компаний «большой четверки», их доля на рынке аудита Китая по-прежнему велика, и прочим отечественным аудиторским организациям пока трудно конкурировать с иностранными посредниками.

В результате исследования нами сформулированы следующие предложения по решению существующих проблем:

- улучшить систему государственного регулирования рынка аудита в Китае, противостоять чрезмерному вмешательству государства в его деятельность и способствовать созданию механизмов саморегулирования;

- научно и обоснованно подходить к развитию неаудиторских услуг. В настоящее время аудит — основная деятельность аудиторских организаций, но в межсезонье («непиковый сезон») в ней нет особой необходимости. Если аудиторские организации будут активно развивать сферу своей деятельности и оказывать в такие периоды непрофильные услуги — например, заниматься управленческим консалтингом, это поможет им увеличить свой доход и будет способствовать их устойчивому развитию;

- создать бренд китайских аудиторских организаций, что может стать уникальным конкурентным преимуществом, поддерживающим лояльность клиентов, а также инструментом, открывающим доступ на международный рынок. Отечественным аудиторским организациям сле-

дует ускорить темпы сближения с международной профессиональной практикой, повысить квалификацию специалистов путем обучения и поощрения [16]. В то же время необходимо продолжать расширять масштабы аудиторских организаций, чтобы, имея возможность обслуживать крупных клиентов, обеспечивать независимость качества аудита, усиливая тем самым влияние бренда на рынке аудиторских услуг.

ВЫВОДЫ

В статье рассмотрены динамика и масштабы развития рынка аудита Китая с 2008 г., проанализирована ситуация в отношении листинговых компаний. Показано, что аудиторская отрасль в стране в последние годы сохраняла положительную тенденцию стабильного развития и роста доходов. Отмечено явное преобладание на рынке крупных и средних аудиторских организаций, а также расширение сферы оказываемых услуг (до специальных аудиторских, бухгалтерских и консультационных).

Китайские листинговые компании становятся важной частью социальной экономики страны. Средние гонорары за аудит их финансовой отчетности в период 2010–2021 гг. в целом демонстрируют тенденцию к росту. В ходе исследования выявлено существование положительной связи между гонорарами за аудит и размером активов листинговых компаний (чем последние больше, тем выше сумма гонорара).

Авторами установлено, что доля немодифицированных аудиторских заключений, выданных китайскими аудиторскими организациями страны в период 2010–2021 гг., нестабильна. Что касается причин, по которым аудиторские организации выдают модифицированные аудиторские заключения, то к ним преимущественно относятся сомнительное признание доходов, сомнительная обоснованность и точность оценки дебиторской задолженности, указывающие на то, что их финансовая отчетность не отличается высоким качеством, а основы бухгалтерского учета нуждаются в укреплении.

Для ускорения развития рынка аудита в Китае необходимо улучшить систему государственного регулирования рынка аудита и стимулировать создание механизмов его саморегулирования; активно расширять сферу деятельности аудиторских организаций; усилить брендинг отечественных аудиторских компаний. Разработанные рекомендации адресуются Минфину Китая и Китайскому институту сертифицированных бухгалтеров.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ / REFERENCES

1. Liang Q., Zhang L. Research on the impact of big data development on CPA audit. *Zhongguozhongxiaoque = China Small & Medium Enterprises*. 2022;(3):98–99. (In Chinese).
2. Liu L. Research progress and development direction of CPA audit. *Xiandaikuaiji = Modern Accounting*. 2020;(7):16–22 (In Chinese).
3. Гутцайт Е. М. О методическом совершенствовании статистики рынка аудиторских услуг. *Аудитор*. 2020;6(9):10–19.
Gutzeit E.M. On the methodological improvement of audit market statistics. *Auditor*. 2020;6(9):10–19. (In Russ.).
4. Гутцайт Е. М. Рынок аудиторских услуг: год 2021. *Аудиторские ведомости*. 2022;(3):11–22.
Gutzeit E.M. The market for audit services: year 2021. *Auditorskie Vedomosti = Audit Journal*. 2022;(3):11–22. (In Russ.).
5. Du L. Research on the impact of new situation on CPA audit and response strategy. *Shenjiguancha = Audit Vision*. 2022;(7):14–18. (In Chinese).
6. Qing X., Wang H., Zhang X. Non-audit services. auditor independence and its economic consequences: review and prospect. *Kuaijiluntan = Accounting Forum*. 2018;17(2):100–121. (In Chinese).
7. Lu W. On Audit Study in Economics. *Jiaoxueyuanyanjiu = Teaching and Research*. 2014;(4):70–77. (In Chinese).
8. Luo Y. Research on the influence of auditors' industry expertise on external auditing of enterprises. *Caikuaitongxun = Communication of Finance and Accounting*. 2022;(1):59–62. (In Chinese).
9. Xu H. Has the development of accounting firms on a larger scale improved audit efficiency. *Kuaijizhiyou = Friends of Accounting*. 2023;(2):2–11. (In Chinese).
10. Yin D., Cheng Y. Analysis Report on Audit Situation of Listed Companies in 2021. *Zhongguozhucekuaijishi = The Chinese Certified Public Accountant*. 2022;(9):12–19. (In Chinese).
11. Chen S. Analysis of the current situation and development strategy of listed company auditing. *Zhongguochanjing = Chinese Industry & Economy*. 2023;(2):67–69. (In Chinese).
12. Wang X. Analysis of Opinion Types of Audit Reports of Listed Companies and Audit Response. *Zhongguozhucekuaijishi = The Chinese Certified Public Accountant*. 2023;(1):76–81. (In Chinese).
13. Yang Y. The audit fee gap between international «Big 4» and local accounting firms. *Qiyekjyufazhan = Sci-Tech & Development of Enterprise*. 2019;(10):157–158. (In Chinese).
14. Gao X., Sun Y. Review and Prospects of Research on “Big Four” Accounting Firms: Impacting Factors, Auditing Behaviors and Economic Consequences. *Zhongguozhucekuaijishi = The Chinese Certified Public Accountant*. 2022;(09):25–29. (In Chinese).
15. Liu Ya. Comparative analysis of the development of audit markets in Russia and China. *Tomsk State University Journal of Economics*. 2023;(61):113–135.
16. Liu Ya. The current development of audit market in China. *Tomsk State University Journal of Economics*. 2022(59):319–328.

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ / ABOUT THE AUTHOR

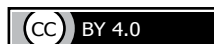
Я. Лю — аспирант кафедры статистики, учета и аудита, Санкт-Петербургский государственный университет, Санкт-Петербург, Россия

Ya. Liu — Postgraduate Student, Department of Statistics, Accounting and Audit, Saint Petersburg State University, Saint Petersburg, Russia
<https://orcid.org/0000-0002-8915-6006>
 18193158922@163.com

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

Статья поступила в редакцию 10.08.2023; после рецензирования 13.09.2023; принята к публикации 15.12.2023.
Автор прочитал и одобрил окончательный вариант рукописи.
The article was submitted on 10.08.2023; revised on 13.09.2023 and accepted for publication on 15.12.2023.
The author read and approved the final version of the manuscript.

Юбилейная XV научно-практическая конференция «Декабрьские чтения памяти С.Б. Барнгольц» / XV Anniversary Scientific and Practical Conference “December Readings in Memory of S.B. Barngolts”



12–13 декабря 2023 г. в Финансовом университете прошла юбилейная XV научно-практическая конференция «Декабрьские чтения памяти С.Б. Барнгольц». Задачами мероприятия, проходившего в этом году под девизом «От юбилея ученого (115 лет со дня рождения С.Б. Барнгольц) к юбилею Университета (105 лет)», стали подтверждение традиций российской учетно-аналитической учетной школы, созданной нашими учителями, и демонстрация новых достижений ученых вуза и их коллег.

Мы гордимся, что все годы эта конференция объединяет широкий круг друзей и единомышленников — в этом году в ней приняли участия более 200 членов нашего профессионального сообщества и более 250 студентов различных вузов России и ближнего зарубежья. Это стало доброй традицией — накануне Нового года подводить итоги своих трудов и намечать планы на будущее.

В 2023 г. специалисты нашей профессии провели большую научно-практическую работу по совершенствованию учебно-контрольной экосистемы, способствующей ускоренному развитию и росту эффективности бизнеса и направленной на обеспечение достойного уровня жизни населения России. Мы гордимся, что даже в очень трудное время правительство нашей страны и руководители бизнес-структур находят возможность решать вопросы социального характера — думать о здоровье людей, их образе жизни, воспитании и образовании. Именно поэтому тема роста экономики, укрепления ее суверенитета и эффективности — эта забота всех граждан независимо от возраста, места работы и проживания.

На конференции обсуждался широкий круг вопросов, в том числе опыт передовых предприятий нашей страны; было сформулировано много инновационных предложений по модернизации основных отраслей и сфер деятельности, поставлены новые задачи в области совершенствования учетно-контрольных и аналитических работ на всех стадиях и уровнях управления экономикой. Эти проблемы будут всесторонне освещаться на страни-



Сарра Бенционовна Барнгольц
(14.12.1908–29.03.2002)

Заслуженный деятель науки Российской Федерации, почетный работник высшего образования России, доктор экономических наук, профессор, с 1969 по 1978 г. — заведующая кафедрой анализа хозяйственной деятельности Московского финансового института (ныне — Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации)

цах нашего журнала в 2024 г. А сейчас руководство университета и редколлегия издания «Учет. Анализ. Аудит» хотят поблагодарить всех участников конференции за интерес к ее тематике, приведение в ходе выступлений доказательных примеров значимости нашей профессии в решении стоящих перед страной задач, творческую и дружественную атмосферу при обсуждении сложных вопросов и проведении непростых и зачастую очень горячих дискуссий и стремление продолжить работу во благо нашей отчизны и укрепления российской науки.

СОДЕРЖАНИЕ ЖУРНАЛА «УЧЕТ. АНАЛИЗ. АУДИТ» ЗА 2023 ГОД

№ 1

ТЕОРИЯ И МЕТОДОЛОГИЯ УЧЕТНО-КОНТРОЛЬНЫХ
И АНАЛИТИЧЕСКИХ ПРОЦЕССОВ*А.В. Бодяко, С.В. Пономарева, Т.М. Рогоуленко***Реперные точки современного внутрикорпоративного контроля движения капитала при организации и функционировании экономического субъекта. 6**

ОТЧЕТНОСТЬ ОРГАНИЗАЦИЙ

*Дискуссия. Корпоративная отчетность: проблемы и пути их решения**И.В. Алексеева, Ю.А. Зрожевская***Развитие верификации нефинансовой отчетности в России 18***Л.А. Чайковская***Корпоративная отчетность и ее роль в управлении бизнесом 28**

МЕТОДИКИ И ПРАКТИЧЕСКИЙ ОПЫТ

*Г.В. Глазкова***Внутренний аудит в таможенных органах 36***М.А. Полякова, А.В. Носов***Экономическое обоснование налогового планирования 44***И.Е. Мизиковский***Мониторинг расхода материалов на производство продукции промышленными предприятиями 55**

РАЗВИТИЕ НАУЧНЫХ ШКОЛ «УЧЕТА, АНАЛИЗА И АУДИТА»

*В.Я. Соколов, А.Л. Дмитриев***Ярослав Соколов и его школа 64**

НАУЧНАЯ ЖИЗНЬ

Продолжаем изучать наследия учителей 78

№ 2

ТЕОРИЯ И МЕТОДОЛОГИЯ УЧЕТНО-КОНТРОЛЬНЫХ И АНАЛИТИЧЕСКИХ
ПРОЦЕССОВ*А.В. Кабанов, Д.М. Пименов, Т.Ю. Демина, И.С. Савушкина***Подходы к реализации стратегического аудита: опыт Госкорпорации «Росатом» 6***Л.С. Маханько***Аудит непрерывности деятельности в контексте институционального подхода 19**

ОТЧЕТНОСТЬ ОРГАНИЗАЦИЙ*Дискуссия. Корпоративная отчетность: проблемы и пути их решения**Э.С. Дружиловская, Т.Ю. Дружиловская***Проблемы трактовки и отражения в бухгалтерской отчетности капитала организации. 29****МЕТОДИКИ И ПРАКТИЧЕСКИЙ ОПЫТ***М.А. Амурская***Бухгалтерский учет прав на выбросы углерода: опыт КНР 40***И.В. Багаев***Пути интеграции управленческих показателей продаж в систему финансового учета на малых и средних предприятиях 49***Т.Н. Зверькова***Городские общественные банки России в XIX столетии 62****РАЗВИТИЕ НАУЧНЫХ ШКОЛ «УЧЕТА, АНАЛИЗА И АУДИТА»***С.М. Бычкова, Ж.В. Михайлова***Становление и развитие Петербургской (Ленинградской) школы аудита 73****НАУЧНАЯ ЖИЗНЬ****О международной научно-методической конференции****«Форсайт образования: возрождение традиций VS декларируемое новаторство» 84****№ 3****ТЕОРИЯ И МЕТОДОЛОГИЯ УЧЕТНО-КОНТРОЛЬНЫХ И АНАЛИТИЧЕСКИХ ПРОЦЕССОВ***Вахрушина М.А., Панахов А.У.***Учет и анализ затрат на функциональную сферу бизнеса 6***Аксентьев А.А.***Дисконтирование отложенных налогов: теоретические аспекты. 21****ОТЧЕТНОСТЬ ОРГАНИЗАЦИЙ***Дискуссия. Корпоративная отчетность: проблемы и пути их решения**Серебрякова Т.Ю.***Нефинансовая отчетность и контроль соответствия 33****МЕТОДИКИ И ПРАКТИЧЕСКИЙ ОПЫТ***Демина И.Д., Кришталева Т.И.***Организация внутреннего контроля и финансового аудита в организациях бюджетной сферы. 45***Курныкина О.В.***Аудит учета кредитных операций банка при применении международных стандартов 58**

Непряхина Т.М.

Совершенствование учетно-аналитической системы индивидуальных предпринимателей в сфере интернет-торговли на маркетплейсах65

РАЗВИТИЕ НАУЧНЫХ ШКОЛ «УЧЕТА, АНАЛИЗА И АУДИТА»

Косарев В.П.

Слово о Учителе, Коллеге и Человеке. К 110-летию со дня рождения профессора Василия Ивановича Исакова).....77

ФОРУМ МОЛОДЫХ

Тетюшин А.В.

Идентификация криптокошельков хозяйствующих субъектов для целей аудита86

К 105-ЛЕТИЮ ФИНАНСОВОГО УНИВЕРСИТЕТА

Юбилей университета.94

№ 4

К 105-ЛЕТИЮ ФИНАНСОВОГО УНИВЕРСИТЕТА

Сафонова И.В.

Трансформация формата публичной отчетности в концепции информационной прозрачности деятельности экономических субъектов6

ТЕОРИЯ И МЕТОДОЛОГИЯ УЧЕТНО-КОНТРОЛЬНЫХ И АНАЛИТИЧЕСКИХ ПРОЦЕССОВ

Протасов М.В.

Систематизация научных подходов к дефиниции «капитал» как экономической и бухгалтерской категории23

ОТЧЕТНОСТЬ ОРГАНИЗАЦИЙ

Дискуссия. Корпоративная отчетность: проблемы и пути их решения

Сапожникова Н.Г.

Нефинансовая отчетность корпораций34

ТЕОРЕТИЧЕСКАЯ И ПРИКЛАДНАЯ СТАТИСТИКА

Архангельская Л.Ю., Ситникова О.Ю.

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

МЕТОДИКИ И ПРАКТИЧЕСКИЙ ОПЫТ

Шибилева О.В., Паршуткина В.В.

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

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

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

РАЗВИТИЕ НАУЧНЫХ ШКОЛ «УЧЕТА, АНАЛИЗА И АУДИТА»*Гурская М.М., Оломская Е.В., Хот Ф.Т.***Научная школа Кубанского государственного университета.....84****ФОРУМ МОЛОДЫХ***Левандовская А.М.***Методология категорийного подхода как базис
сбалансированной модели закупочной деятельности97****№ 5****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 учета14***А.В. Петух, В.В. Башкатов, О.В. Швырева***Объективизация и верификация финансовой информации22****ОТЧЕТНОСТЬ ОРГАНИЗАЦИЙ*****Дискуссия. Корпоративная отчетность: проблемы и пути их решения****С.Н. Гришкина, К.С. Честнова***Развитие функций управленческого учета
в системе корпоративного управления38****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 ограничений61****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**

К 105-ЛЕТИЮ ФИНАНСОВОГО УНИВЕРСИТЕТА*М.В. Мельник, М.Т. Велиханов***Корпоративная социальная ответственность:****полнота и прозрачность информации 6****ТЕОРИЯ И МЕТОДОЛОГИЯ УЧЕТНО-КОНТРОЛЬНЫХ
И АНАЛИТИЧЕСКИХ ПРОЦЕССОВ***Н.В. Ткачук***Эволюция информации о собственном капитале в бухгалтерском балансе 21****ОТЧЕТНОСТЬ ОРГАНИЗАЦИЙ***Дискуссия. Корпоративная отчетность: проблемы и пути их решения**Н.С. Сулейманов***Учет общепроизводственных расходов в организациях,****выполняющих НИОКР по длительным контрактам. 30****МЕТОДИКИ И ПРАКТИЧЕСКИЙ ОПЫТ***Е.С. Потокина***Калькуляция в АПК: институциональный аспект 39***Е.Ю. Сидорова***Налоговое регулирование стран в рамках экологизации бизнеса (на примере РФ и ЕС). 51****ПОДГОТОВКА КАДРОВ ДЛЯ НОВОЙ ЭКОНОМИКИ***И.В. Кальницкая, О.В. Максимочкина***Влияние индустрии 4.0 на развитие высшего бухгалтерского образования в России 63****РАЗВИТИЕ НАУЧНЫХ ШКОЛ «УЧЕТА, АНАЛИЗА И АУДИТА»***И.Е. Мизиковский***Генезис научной школы бухгалтерского учета Нижегородского государственного университета****им. Н.И. Лобачевского в системе развития экономических знаний 73****ФОРУМ МОЛОДЫХ***Я. Лю***Статистика рынка аудиторских услуг в Китае. 82****НАУЧНАЯ ЖИЗНЬ****Юбилейная XV научно-практическая конференция****«Декабрьские чтения памяти С.Б. Барнгольц» 93**