

ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ БЮДЖЕТНОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ  
ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ  
«ВОРОНЕЖСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»

На правах рукописи

**ЭЛЬВИЯ БУРХАН КХУДХУР МОХАММЕД АЛИ**

**РАЗВИТИЕ МЕТОДИЧЕСКОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ  
КОРПОРАТИВНОГО УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ**

Специальность 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

Диссертация  
на соискание ученой степени  
кандидата экономических наук

Научный руководитель:  
доктор экономических наук,  
профессор Сапожникова Н.Г.

Воронеж – 2019

## СОЖЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	3
ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ И МЕТОДИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ КОРПОРАТИВНОГО УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ	10
1.1. Теоретико-историческое развитие корпоративного учета и отчетности	10
1.2. Институциональная основа инфраструктуры корпоративной отчетности	28
1.3. Учетная политика в системе корпоративного учета и отчетности	41
ГЛАВА 2. НАЗНАЧЕНИЕ И ВИДЫ КОРПОРАТИВНОЙ ОТЧЕТНОСТИ	59
2.1. Концепции формирования консолидированной финансовой отчетности корпораций	59
2.2. Основные направления развития корпоративной нефинансовой отчетности	79
2.3. Принципы и методы подготовки интегрированной корпоративной отчетности	97
ГЛАВА 3. ФОРМИРОВАНИЕ И РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ КОРПОРАТИВНОЙ ОТЧЕТНОСТИ	119
3.1. Методические подходы к систематизации информации о внеоборотных активах, занятых в экологической деятельности корпорации	119
3.2. Методические подходы к систематизации информации о расходах, связанных с экологической деятельностью корпорации	134
3.3. Методические подходы к систематизации информации об инновациях и модернизации производства	144
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	168
СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ	175
ПРИЛОЖЕНИЯ	202

## ВВЕДЕНИЕ

**Актуальность темы исследования.** В условиях развития экономики успешная деятельность корпораций в значительной степени зависит от информированности заинтересованных сторон и способности рационально использовать информацию о состоянии внутренних ресурсов и внешней рыночной среде. Принятие обоснованных решений различными уровнями системы управления предполагает использование значительных объемов информации и процедур ее интерпретации. Являясь одним из ключевых инструментов корпоративного управления, система корпоративной отчетности в настоящее время кардинально изменяется под влиянием процессов интернационализации, формирования информационно-коммуникационных систем. В течение длительного времени реформирование корпоративного учета предполагало приближение к принципам, закрепленным в международных стандартах финансовой отчетности, что позволяло адаптировать отечественную корпоративную отчетность к запросам рыночной экономики, не нарушая целостность ее системы. Бесспорно, приближение к принципам, закрепленным в международных стандартах финансовой отчетности, обеспечивает прозрачность информации корпоративной отчетности, позволяет адекватно отражать капитал и осуществляемые корпорацией бизнес-процессы, повышает конкурентоспособность корпораций, улучшает деловой климат страны. Реализация концепции устойчивого развития в условиях глобализации расширило состав заинтересованных пользователей корпоративной отчетности, а также их информационные потребности. Современный этап развития корпоративной отчетности характеризуется необходимостью формирования наряду с финансовой, также отчетности в области устойчивого развития, в частности, интегрированной отчетности. Раскрытие в отчетности взаимосвязи между стратегией корпорации, ее экономическим, социальным и природным окружением обеспечивает пользователей уместной информацией в интегрированном формате.

**Степень разработанности проблемы.** Неоспоримый вклад в разработку

теории и методике корпоративного учета и отчетности внесли Вахрушина М.А., Врублевский Н.Д., Герасимова Л.Н., Гетьман В.Г., Ендовицкий Д.А., Ефимова О.В., Ивашкевич В.Б., Ковалев В.В., Лабынцев Н.Т. Малиновская Н.В., Мельник М.В., Плотников В.С., Плотникова О.В., Пучкова С.И., Николаева С.А., Сапожникова Н.Г., Соколов Я.В., Хорин А.Н., Хоружий Л.И., Шерemet А.Д., Широбоков В.Г., Шнейдман Л.З. и др.

Исследование принципов международной системы учета и отчетности, его методологии и практики нашли отражение в трудах Бетге Й., Блейка Дж. Р., Гранта Р., Доджа Амата, Метьюса М., Переры М., Риса Дж., Ришара Ж., Хендриксена Е.С. Ван Бреда М.Ф., Энтони Р. и др. Обширная информация по этой проблеме содержится в международных стандартах финансовой отчетности (МСФО), Международном стандарте интегрированной отчетности (МСИО), Руководстве по отчетности в области устойчивого развития (GRI G4).

Несмотря на многообразие публикаций, научно-методическая обеспеченность корпоративного учета и отчетности в частности, по вопросам, касающимся понятийного аппарата, реализации системного подхода к разработке и внедрению учетных механизмов аналитического обеспечения управления, раскрытию информации во внутренней и публичной корпоративной отчетности не является полной. В частности, недостаточно исследованы вопросы формирования стандартов экономического субъекта (корпоративных стандартов), предназначенные для организации и ведения корпоративного учета.

В настоящее время, не получили достаточного развития, вопросы составления интегрированной отчетности, объединяющей информацию о капиталах (ресурсах) корпораций, обеспечивающей интегрированное мышление при принятии решений и действий, сосредоточенных на создании ценности в краткосрочном, среднесрочном и долгосрочном периодах.

Актуальными проблемами корпоративной отчетности являются систематизация и раскрытие данных об экологической деятельности, инновациях и модернизации производства, формирование которых предполагает разработку системы счетов, учетных регистров, форм внутренней и публичной корпоратив-

ной отчетности.

Диссертационная работа выполнена в соответствии с направлением научных исследований ФГБОУ ВО «Воронежский государственный университет» «Система учетно-финансового и контрольно-аналитического обеспечения управления бизнес-процессами, инвестиционной деятельностью, конкурентоспособностью, и корпоративными отношениями хозяйствующего субъекта», утвержденного Научным советом «Воронежского государственного университета».

**Цель и задачи диссертационного исследования.** Целью диссертационной работы является разработка теоретических и организационно-методических положений и обоснование практических рекомендаций по формированию системы корпоративного учета и составлению корпоративной отчетности в целях обеспечения информацией заинтересованные стороны для принятия экономических решений. В соответствии с целью исследования были поставлены следующие задачи:

исследовать и систематизировать этапы развития корпоративной отчетности с целью определения современных направлений ее поступательного движения;

обобщить институциональные основы инфраструктуры корпоративной отчетности;

разработать методику формирования информации об экологической деятельности корпорации в корпоративном учете и отчетности;

обосновать методические подходы к раскрытию информации об инновациях и модернизации производства в корпоративном учете и отчетности;

разработать ряд корпоративных стандартов, обеспечивающих формирование корпоративной отчетности для заинтересованных сторон.

**Область исследования.** Исследование выполнено по экономическим наукам в рамках 1.5 – Регулирование и стандартизация правил ведения бухгалтерского учета при формировании отчетных данных, 1.6. Адаптация различных систем бухгалтерского учета, их соответствие международным стандартам

Паспорта специальности ВАК России 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика,

**Предметом исследования** является комплекс теоретических и методических проблем развития системы корпоративного учета и отчетности, а также прикладных задач учета фактов хозяйственной жизни, связанных с экологической и инновационной видами деятельности.

**Объектом исследования** является система публичной отчетности корпораций различных организационно–правовых форм.

**Теоретическая и методологическая база исследования.** Теоретическую основу исследования составили основные положения экономической науки в целом и корпоративного учета в частности, законодательные акты и нормативные документы по регулированию деятельности корпораций, национальные и международные стандарты учета и отчетности. Методика исследования основана на использовании диалектического метода познания, особенностью которого является системный и комплексный подход к изучаемому явлению. Институциональный подход позволил охарактеризовать основы инфраструктуры корпоративной отчетности.

**Научная новизна** диссертационного исследования заключается в теоретическом обосновании и решении комплекса задач по развитию теории и методики корпоративного учета и составления корпоративной отчетности, способствующих принятию обоснованных экономических решений заинтересованными сторонами, имеющих существенное значение для развития теории и методики бухгалтерского учета. В процессе исследования получены следующие научные результаты, выносимые на защиту:

- на основе историко-логического подхода сформированы этапы реформирования корпоративного учета и отчетности; выявлено влияние на развитие публичной отчетности интеграции российской экономики в единое экономическое пространство на основе процессов глобализации, способствующих гармонизации учетных систем и адаптации российской учетной практики к международным стандартам отчетности, определяющим принципы формирования фи-

нансовой и нефинансовой информации, актуализирующих вопросы не только максимизации прибыли, но и устойчивого развития корпорации посредством взаимодействия заинтересованных сторон;

- на основе институционального подхода обоснованы направления развития инфраструктуры корпоративной отчетности в части расширения информации об устойчивом развитии, экологической и инновационной деятельности, обеспечиваемой системой корпоративных стандартов, которые обобщают данные об объектах учета и элементах различных видов отчетности (внутренней, публичной) адекватно осуществляемым бизнес - процессам в конкретных условиях деятельности корпорации;

- предложен методический подход к формированию и раскрытию учетной информации об экологической деятельности корпорации, включающий типологию внеоборотных активов, связанных с экологической деятельностью; порядок систематизации фактов хозяйственной жизни на субсчете «Внеоборотные активы, связанные с экологической деятельностью», счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»; способ группировки и раскрытия информации о текущих расходах, связанных с экологической деятельностью корпорации; разработана классификация статей расходов, отражаемых на активном счете 27 «Текущие экологические расходы», с выделением статьи корпоративной отчетности «Экологические расходы», отражения прибыли, направленной на экологическую деятельность. Разработанные методические подходы, позволяют сформировать информацию для заинтересованных пользователей об экологических ресурсах и расходах корпораций и могут использоваться при разработке федеральных стандартов учета и отчетности;

- обоснован порядок систематизации информации о завершенных научно – исследовательских и опытно-конструкторских работах, не прошедших государственную регистрацию результатов интеллектуальной деятельности, на счете 06 «Научно-исследовательские, опытно- конструкторские и технологические работы (НИОКТР)», с раскрытием в корпоративной отчетности затрат по статье «Результаты исследований и разработок»; предложен метод формирования

учетной информации об источниках финансирования инноваций, в том числе амортизационных отчислениях и прибыли. В разрезе субсчетов, либо в аналитическом учете целесообразно разделить начисленные и использованные суммы амортизации. В целях систематизации информации об источниках финансирования инноваций и модернизации производства корпорации, рекомендуется ввести в рабочий план счетов субсчета, предназначенные для обобщения информации по направлениям использования прибыли и обеспечивающие разделение капитализированной и не использованной прибыли, информация которых позволит поставщикам финансового капитала и иным заинтересованным сторонам контролировать направления использования амортизационных отчислений и капитализации прибыли корпорацией;

- разработаны корпоративные стандарты «Формирование и раскрытие информации об экологической деятельности корпорации», «Формирование и раскрытие информации об инновациях и модернизации производства», использование которых позволяет регламентировать контроль и оценку выполнения корпоративной стратегии в части использования капиталов (ресурсов), осуществления расходов и обеспечения результатов осуществления экологической деятельности, внедрения инноваций и модернизации производства.

**Практическая значимость исследования** состоит в возможности использования основных организационно – методических положений в деятельности корпораций. Предложения, разработанные автором, обеспечивают качественный уровень учетной информации и могут найти отражение в нормативных документах, определяющих практику формирования отчетности корпораций. В практической деятельности корпораций могут быть использованы корпоративные стандарты, обеспечивающие систематизацию и раскрытие информации:

об экологической деятельности корпорации, в части типологии активов, связанных с экологической деятельностью; формирования текущих экологических расходов на предлагаемом синтетическом счете, на основе разработанных статей аналитического учета; источниках финансирования экологической дея-



тельности;

об инновациях и модернизации производства, в том числе используемых активах и осуществляемых расходах на предлагаемых счетах и субсчетах;

об источниках финансирования инновационной деятельности корпораций, а также осуществлением модернизации производства;

**Апробация результатов исследования.** Основные положения и результаты исследований докладывались и обсуждались на международных научно-практических конференциях, научных сессиях сотрудников и аспирантов Воронежского государственного университета.

Отдельные результаты исследования используются в учебном процессе экономического факультета ФГБОУ ВО «Воронежский государственный университет» при преподавании дисциплин «Современные проблемы корпоративного учета и отчетности», «Методы оценки активов и обязательств в корпоративном учете и отчетности» для магистрантов направления «Экономика», дисциплины «Отчетность организаций» для бакалавров направления «Экономика».

**Публикация результатов исследования.** Основные результаты исследования опубликованы в 20 работах общим объемом 7,1 п. л., в том числе – 8 в журналах, входящих в перечень ведущих рецензируемых научных журналов и изданий, рекомендованных ВАК для отражения результатов исследования по кандидатским диссертациям.

**Структура и объем диссертации.** Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка литературы, включающего 278 наименований, 4 приложения. Работа изложена на 230 страницах машинописного текста и содержит 1 рисунок, 52 таблицы.

## ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ И МЕТОДИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ КОРПОРАТИВНОГО УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ

### 1.1. Теоретико-историческое развитие корпоративного учета и отчетности

В настоящее время в экономике происходит объединение различных видов бизнеса в единую международную систему. В результате торговые отношения либерализуются, мировой финансовый рынок укрупняется, развиваются различные виды коммуникаций и расширяются торговые отношения. Все это способствует возникновению и развитию корпоративных форм предпринимательства в России.

В экономических исследованиях имеет место широкий диапазон точек зрения на понятие корпорации, что позволяет рассматривать данный вопрос как дискуссионный. В.Н. Жуков выделяет ряд научных направлений, которые посвящены деятельности по развитию корпораций, они делятся на финансовые, правовые и социальные [187, с.41]. Представители правового направления формулируют определение понятия корпорация как юридическое лицо, которое имеет законодательно зафиксированные права и обязанности. При этом среди представителей правового направления идут дискуссии относительно соответствия понятий «юридическое лицо» и «корпорация» и признания корпораций юридическими лицами.

Так, В.В. Долинская считает, что корпорации могут рассматриваться как юридические лица [72]. В Правовой доктрине США все корпорации делят на ряд видов: публичные, полупубличные, непредпринимательские, предпринимательские, при этом все перечисленные виды корпораций могут быть юридическими лицами [59, с.33]. Д.В. Ломакин, представитель правового направления развития корпораций, считает, что: «Корпоративная организация представляет собой, прежде всего, союз участников (членов), объединившихся для реализации своих частных интересов в процессе деятельности самой организации» [98, с.18].

Поскольку в настоящий момент в бизнес-среде наблюдаются тенденции, выражающиеся в усилении социальной составляющей бизнеса, необходимо рассмотреть развитие социального направления путей развития корпораций. В доказательство можно привести мнение С.П. Перегудова: «Корпорация рассматривается не просто как организация, но и как определенным образом функционирующий социальный организм, составляющие которого действуют не только сами по себе, но и как совокупность, имеющая общие интересы» [120, с.22]. В.Н. Жуковым, в социальном направлении рассматриваются следующие признаки современной корпорации:

«Миссионерство, объединяющее всех членов компании в единое целое и прививающее им корпоративные ценности;

формализация корпоративных отношений посредством кодификации норм поведения;

социализация корпоративной собственности, обусловленная возможностью участия в ней широких слоев общества;

отделение менеджмента от собственности и наличие корпоративного управления, обеспечивающего баланс интересов акционеров, менеджеров и иных заинтересованных лиц;

сложность системы управления вызывающая необходимость разделения властных полномочий между законодательными, исполнительными и контрольными органами корпорации;

способность оказывать влияние на различные аспекты общественной жизни, такие как потребительские вкусы, политические предпочтения и др.» [187, с.42].

Разнообразие взглядов на природу корпорации, включающее финансовый, собственнический и институциональный подходы, характеризует экономическое направление, сторонниками которого являются Ю.Б. Винслав, В.Л. Иноземцев, В.А. Цветков [171, 195, 149] и другие исследователи. В экономическом подходе особенно выделяется финансовый подход, который основывается на том, что корпорация в первую очередь является объединением собственности и

капитала физических, юридических или и тех и других лиц. Целью такого объединения является ведение предпринимательской деятельности. Корпорацией для достижения этой цели может привлекать разного рода публичные финансовые ресурсы: государственные, муниципальные, общественные. Финансовый подход к направлению развития корпораций базируется на инвестициях. Использование инвестиционной модели развития корпораций приводит в результате к глобализации в финансовом и экономическом смыслах.

Собственнический подход является имущественным и изучает корпорации с точки зрения владения тем или иным имуществом. Особенно часто такой подход можно встретить в странах с переходной экономикой, в которых корпорации играют большую роль в перераспределении собственности и ресурсов.

При институциональном подходе к природе корпораций происходит отождествление корпораций с акционерными обществами: «Все фирмы должны вначале получить контроль над определенными ресурсами. Корпорация достигнет этого, главным, образом путем продажи «обещаний» на получение будущих доходов тем, кто (как кредиторы или собственники) снабжает ее финансовым капиталом. ...Эффективный контроль за деятельностью корпорации достигается путем передачи прав принятия решений по большинству вопросов группе с меньшим количеством членов, главная функция которой состоит в заключении контрактов с собственниками других ресурсов командного производства и управлении ресурсами (т.е. в пересмотре указанных контрактов). Акционеры корпорации сохраняют за собой право пересматривать членство в группе менеджеров и принимать наиболее важные решения, касающиеся изменений в деятельности корпорации или ликвидации последней» [83, с.190].

В.А. Цветков рассматривает природу корпораций в двух смыслах – узком и широком. В широком смысле корпорацией он считает такую форму организации общества, которая создается для достижения определенных целей, далее отмечая, что в узком понимании «Корпорация это основная форма организации хозяйственной деятельности» [149, с.11,12].

В.Н. Жуков выделил ряд устойчивых свойств, характеризующих сущ-

ность корпораций, применяя диалектический метод. Эти свойства являются неизменными и существенными и могут характеризовать корпорацию с позиции диалектического метода, используя дискурс «явление – сущность»:

- «1) капитал участников, объединенный на долевой основе для осуществления коммерческой деятельности;
- 2) юридическое лицо – искусственное образование, законодательно наделенное правами и обремененное обязательствами;
- 3) стратегическая направленность на развитие;
- 4) корпоративное управление, ставшее результатом отделения менеджмента от собственности;
- 5) ограниченная ответственность участников по обязательствам организации;
- 6) существование организации, независимо от изменения (уменьшения) состава ее участников» [187, с.43].

Ряд точек зрения, связанных с определением корпорации представлен в табл. 1.1.

Таблица 1.1

#### Подходы к определению понятия «корпорация»

Источник	Определение понятия «корпорация»
1	2
Толковый словарь живого великорусского языка [71, с.170]	«Община, общество, братство, товарищество, сословие, союз людей одного звания, ремесла».
Энциклопедический словарь Ф.А.Брокгауза, И.А.Ефрона [61,с.329].	«Название различных видов союзов, обладающих внутренней организацией, сплачивающей членов союза в единое целое, являющихся субъектом прав и обязанностей, юридическим лицом».
Словарь русского языка [109, с. 261]	«Корпорация – 1) объединенная группа, круг лиц одной профессии, одного сословия; 2) одна из форм монополистического объединения».
Большой коммерческий словарь [57, с. 132]	«Широко распространенная в развитых странах форма организации предпринимательской деятельности, предусматривающей долевую собственность, юридический статус и сосредоточение функций управления в руках верхнего эшелона профессиональных управляющих (менеджеров), работающих по найму. Корпорации могут быть государственными и частными. Юридический статус корпораций определяет систему налогообложения их прибылей».

## Продолжение табл. 1.1

1	2
Словарь иностранных слов [136, с. 132]	«Корпорация (от лат corporatio) означает объединение, сообщество, союз, группа лиц, объединенных общностью интересов».
Андронов В.В. [48, с.116]	«Современные корпорации предпринимательского типа – это крупные предприятия и их объединения, в которых субъекты хозяйствования добровольно объединили свои ресурсы (финансовые, недвижимость, информационные, трудовые, способности к инновационной, рискованной деятельности и др.) в консолидированный капитал и создали систему хозяйствования на основе свободного разделения и кооперации труда, общей стратегии предпринимательства в целях устойчивого получения предпринимательского дохода».
Толковый словарь терминов по корпоративным отношениям и ценным бумагам [143, с. 252]	«Корпорация: юридическое лицо, зарегистрированное органом управления государства (или штата), действующее от собственного имени, отдельно от лиц, владеющих им. Корпорация рассматривается законом как юридическое лицо; она может владеть собственностью, иметь долги, возбуждать дело в суде или преследоваться по суду. Она имеет три основные особенности: 1) ограниченная ответственность (корпорация отвечает по своим обязательствам собственным имуществом, то есть владельцы могут потерять только то, что они инвестировали); 2) простой переход права владения при продаже акций; 3) оговоренный период существования (может быть неограниченным)».
Бандурин А. [53,с.7]	«Предпринимательская структура, имеющая достаточно сложную организационную структуру, наиболее приспособленную для функционирования в условиях рыночной экономики».
Винслав Ю. [171, с.7]	«Совокупность юридических лиц, совместно реализующих общие цели и интересы».
Дж. Ван Хорн [66, с.21]	«Обезличенное предприятие, созданное законом, которое может владеть имуществом и брать на себя обязательства».
Кашанина Т.В. [88, с.149]	«Коллективное объединение лиц и капиталов, признанных юридическими лицами, осуществляющее какую-либо социально полезную деятельность».
Мазур И.И., Шапиро В.Д., Коротков Э.М., Ольдерогге Н.Г.[99, с.9]	«Предпринимательская организация (юридическое лицо, в т.ч. и акционерное общество и другие виды хозяйственных обществ), обладающая развитой организационной структурой, широким диапазоном видов деятельности (развитой системой стратегических зон хозяйствования) или ограниченным спектром видов деятельности, но занимающая существенное положение на соответствующем рынке, развитой системой хозяйственных связей, штатом профессиональных управляющих. В российском законодательстве к определению корпорации ближе всего подходит открытое акционерное общество – основная организационно-правовая форма, в которую преобразовывались российские предприятия в процессе приватизации, а также формы, в которой создавались новые финансовые и промышленно-финансовые структуры».

Окончание табл. 1.1

1	2
Маслеченков Ю.С., Тронин Ю.Н. [102, с.224]	«Корпорация - это хозяйственная система, включающая в себя три звена: финансовое, промышленно – торговое и управленческое».
Мильнер Б.З. [104, с.260]	«Корпорация – это акционерное общество, организация (союз организаций), созданная для защиты интересов и привилегий ее участников и образующая самостоятельное юридическое лицо».
Розенберг Д.М. [129, с.105]	«Корпорация – организация, поставившая перед собой определенные цели, работающая на общественное благо, обладающая определенными правами, являющаяся юридическим лицом, действующая на постоянной основе и несущая ограниченную ответственность».
Solomon L., Palmiter F. [267, P.6]	«Формируемая на добровольной основе система связей между участниками корпоративных отношений. Эта система базируется на заключенных между ними контрактах, положениях действующих статутах, обусловленных природой рынка ограничениях и молчаливом соблюдении всеми участниками существующих правил поведения. Корпорация служит правовым инструментом, организующим весь комплекс указанных отношений».
Страхова Л.П., Бартенев А.Е. [236, с.25]	«Корпорация – особая разновидность акционерных обществ, характеризующаяся транснациональным характером деятельности, большими размерами, доминирующим положением на рынке».
Фельдман А.Б. [145, с.194]	«Корпорация – это акционерное общество, в силу чего предметом корпоративного анализа и регулирования выступают организационно – управленческие отношения по поводу формирования и использования акционерного капитала (собственности)».
Цветков В.А. [149, с.16].	«Корпорация – это целостный комплекс (юридических и физических лиц), имеющих различный правовой статус и разную степень оперативно – хозяйственной самостоятельности, вступающих в согласованные и скоординированные организационно – экономические и управленческие отношения в целях производства продукции или осуществление иной хозяйственной деятельности для удовлетворения интересов учредителей и государства».
Чернышев С.Б. [151, с. 263].	«Корпорация есть организация лиц, обладающая как самостоятельный экономический субъект определенными правами, привилегиями и обязательствами, которые отличаются от прав, привилегий и обязательств, присущих каждому члену корпорации в отдельности».

С. Дж. Грей и Б.Е. Нидлз считают, что: «Корпорация или компания отличается от других форм организации тем, что она юридически отделена от владельцев (акционеров). ...Свойства корпораций делают их эффективными для накопления капитала, что позволяет им разрастаться до очень больших разме-

ров. Несмотря на то, что количество корпораций меньше чем единоличных владений и товариществ, они обычно вносят гораздо больший вклад в экономику в денежном выражении» [70, с. 11].

В настоящее время понятие «корпорация» законодательно закреплено Гражданским кодексом Российской Федерации. В качестве корпоративных юридических лиц (корпораций) признаются юридические лица, учредители (участники) которых обладают правом участия (членства) в них и формируют их высший орган. К ним относятся хозяйственные товарищества и общества, крестьянские (фермерские) хозяйства, хозяйственные партнерства, производственные и потребительские кооперативы, общественные организации, ассоциации, союзы), товарищества собственников недвижимости, казачьи общества, внесенные в государственный реестр казачьих обществ Российской Федерации, а также общины коренных малочисленных народов Российской Федерации [1]. Решения в корпорациях принимаются через собрание ее участников, которое представляет собой высший орган управления корпорацией. С помощью общего собрания участников принимаются решения по следующим вопросам: выбор приоритетных направлений деятельности, утверждение и изменение текста устава; определяются принципы использования имущества корпорации, порядок приема и исключения участников корпорации; утверждаются годовые финансовые отчеты корпорации; участие в создании и развитии корпорации других юридических лиц; создание филиалов; о ликвидации и реорганизации; назначение аудиторской организации или индивидуального аудитора и другие.

Корпорациями являются акционерные общества, подразделяющиеся на публичные и непубличные. Публичным является акционерное общество, ценные бумаги (акции и другие, конвертируемые в акции) которого размещаются в открытом для прочтения доступе, в соответствии с действующим законодательством. Общества с ограниченной ответственностью и акционерные общества, ценные бумаги которых публично не размещаются и не обращаются, признаются непубличными.

В России деятельность акционерных обществ регламентируется и упоря-



дочивается с помощью федерального законодательства, где прописаны права, обязанности, формы и особенности регулирования деятельности акционерных обществ. Сущность акционерного общества отражается в определении, присутствующем в действующем законодательстве: «коммерческая организация, уставный капитал которой разделен на определенное число акций, удостоверяющих обязательственные права участников общества (акционеров) по отношению к обществу. Российское законодательство представляет акционерным обществам достаточно большую свободу в области формирования корпоративных норм – правил поведения, разрабатываемых самостоятельно и используемых в коллективах» [11].

В настоящее время исследователями отмечается возникновение и функционирование различных видов корпораций: региональных (АК «Алроса» (ПАО), государственным участием (ПАО «Газпром»), межгосударственных (Телерадиокомпания «Мир»), транснациональных, объединяющих множество формально независимых, разобщенных территориально, но тесно с ними связанных корпораций.

Деятельность корпораций основывается на объединении капиталов собственников и формировании корпоративного капитала, организационно-управленческие отношения в части формирования и использования которого Ю.Б. Винславом описываются как предмет корпоративного регулирования. По его мнению, корпорация может выступать как акционерное общество в рыночной среде, в этом случае для повышения эффективности работы корпорации и для достижения ее целей должен проводиться корпоративный анализ, направленный на систематизацию организационных и управленческих отношений, а также финансовый анализ движений акционерного капитала, отраженного в финансовой отчетности [171, с.7]. Также существует мнение В.Ф. Паляя: «Предметом бухгалтерского учета является капитал, как величина средств, вложенных в хозяйственную деятельность, их перемещение и трансформация в процессе оборота, включая приращение либо уменьшение в результате хозяйственной деятельности».

Организация корпоративного учета и отчетности в России осуществляется государственными и негосударственными органами (табл.), посредством использования регулирующих документов (табл.1.2).

Таблица 1.2

## Регулирование корпоративного учета в России

Органы государственного регулирования		Саморегулируемые организации
Минфин России	Центральный банк Российской Федерации.	
1	2	3
законодательно признает разработанную программу федеральных стандартов; утверждает федеральные стандарты и отраслевые стандарты, обобщает практику их применения; организует экспертизу проектов стандартов учета; утверждает требования к оформлению проектов стандартов учета; участвует в установленном порядке в разработке международных стандартов; представляет Российскую Федерацию в международных организациях, осуществляющих деятельность в области бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности.	утверждает отраслевые стандарты и обобщает практику их применения; участвует в подготовке и согласовывает программу разработки федеральных стандартов; участвует в экспертизе проектов федеральных стандартов.	проводит публичное обсуждение этих проектов и представляет их в уполномоченный федеральный орган; участвует в подготовке программы разработки федеральных стандартов и экспертизе проектов стандартов бухгалтерского учета; обеспечивает соответствие проекта федерального стандарта международному стандарту, на основе которого разработан проект федерального стандарта; разрабатывает и принимает рекомендации в области бухгалтерского учета; разрабатывает предложения по совершенствованию стандартов бухгалтерского учета; участвует в разработке международных стандартов.

Основные этапы развития корпоративного учета и отчетности в России представлены в табл. 1.3.

Этапы реформирования корпоративного учета представлены в табл.1.4.

Таблица 1.3

## Развитие корпоративного учета и отчетности

Периодизация этапов	Нормативные документы	Основные направления развития
1	2	3
1992-2012 гг.	<p>План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности и инструкции по его применению. Утв. Приказом Минфина СССР от 01.11.1991 г., № 56;</p> <p>Положение о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации. Утв. Приказом Министерства финансов России от 20.03.1992 г., № 10;</p> <p>Положение о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации. Утв. Приказом Министерства финансов России от 26.12.1994 г., № 170;</p> <p>Федеральный закон «О бухгалтерском учете» №129 ФЗ от 21.11.1996 г.;</p> <p>Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России Одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Министерстве финансов Российской Федерации и Президентским советом Института профессиональных бухгалтеров 29.12.1997г.;</p> <p>Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности. Утв. Приказом Министерства финансов России от 29.07.1998 №34;</p> <p>План счетов бухгалтерского учета. Утв. Приказом Минфина РФ от 31.10.2000 г. №94 н.;</p> <p>Положения по бухгалтерскому учету (ПБУ) 1-24.</p>	<p>В целях формирования систематизированной информации и обеспечения заинтересованных пользователей бухгалтерской отчетностью финансовых результатов корпорации, движениях денежных средств на счетах, постоянно дорабатывается и совершенствуется система по ведению бухгалтерской отчетности корпораций, включающая документы законодательного, нормативного, методического и организационного уровней. Законодательно определен юридический статус бухгалтерского учета в части его организации и ведения, полностью корреспондирующий с нормами Гражданского кодекса РФ</p> <p>В условиях рыночной экономики, задачей бухгалтерского учета признается формирование достоверной информации, позволяющей принимать обоснованные решения пользователями. Расширен понятийный аппарат бухгалтерского учета в части, установлены объекты учета – имущество, обязательства и хозяйственные операции.</p> <p>Основу систематизации объектов учета и их итоговое обобщение в составе элементов отчетности составили допущения (принципы) обособленности, последовательности, временной определенности. В системе регулирования бухгалтерского учета получил развитие институт рыночных отношений – профессиональное суждение, составляющий основу формирования учетной политики. Положениями по бухгалтерскому учету (ПБУ) разработан новый понятийный аппарат, частности, условия признания и оценки активов, обязательств, доходов, расходов, фактов хозяйственной деятельности. экономические субъекты получили возможность формировать модель бухгалтерского учета, адекватную организационно – правовой форме, видам деятельности, стратегии развития.</p>

Окончание табл. 1.3

1	2	3
2013-н.в.	<p>Федеральный закон «О бухгалтерском учете» №402 ФЗ от 6.12.2011 г.</p> <p>Программа разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2016-2017 г.г. Утв. приказом Минфина России от 23.05.2016 №70н.</p> <p>Концепция развития публичной нефинансовой отчетности. Утв. Распоряжением правительства Российской Федерации от 5.05.2017 г. №876-р.</p> <p>Программа разработки федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2018-2020 г.г. Утв. приказом Минфина России от 18.04.2018 №83н.</p>	<p>Разработана система нормативного регулирования бухгалтерского учета, документами которой являются федеральные стандарты, отраслевые стандарты, рекомендации в области бухгалтерского учета, стандарты экономического субъекта. ФЗ 402 «О бухгалтерском учете» целью бухгалтерского учета определено формирование документированной систематизированной информации об активах, капитале, обязательствах, доходах, расходах и фактах хозяйственной жизни корпорации. Для упорядочения организации и ведения бухгалтерского учета используются стандарты экономического субъекта, необходимость и порядок разработки которых устанавливается корпорацией самостоятельно. Для удовлетворения информационных потребностей заинтересованных сторон составляется публичная нефинансовая отчетность, формирующая информацию по экономическим, экологическим и социальным аспектам.</p>

Таблица 1.4

Реформирование корпоративного учета в Российской Федерации в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности

Периодизация этапов	Нормативные документы	Основные направления реформирования
1	2	3
1992-1997гг.	Программа внедрения международных стандартов в действующую в нашей стране практику учета движения средств, соответствующая реалиям появления современной экономики, утвержденная постановлением Верховного Совета РФ от 23.10.1992 г. № 3708-1	Перестройка в соответствии с международными требованиями бухгалтерского учета. Осуществить подготовку кадров учета в соответствии с требованиями национальных счетов. Пересмотр первичной информации бухгалтерского учета. Разработка и внедрение в практику предприятий Плана счетов, позволяющего характеризовать и систематизировать перетекание денежных средств, обобщать информацию о затратах, связанных с деятельностью корпораций, систематизировать информацию, связанную с движением разных видов денежных средств, использования их, а также анализировать состояние средств, полученных корпорацией на финансирование ее хозяйственной деятельности (кредиты банка, средства целевых мероприятий).
1998-2003гг.	Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности. Утв. Постановлением Правительства РФ от 06.10.1998 г., №283	Совершенствование нормативного правового регулирования бухгалтерского учета; формирование нормативной базы (стандарты); методическое обеспечение, кадровое обеспечение; международное сотрудничество. Система бухгалтерского учета соответствует общепризнанным в мире подходам, формируется модель взаимодействия налогообложения и бухгалтерского учета. Введены в практику корректировки бухгалтерской отчетности с поправкой на инфляционные процессы. Пересмотрены возможные способы оценки обязательств и имущества, реализуются механизмы обеспечения публичности для бухгалтерской отчетности корпораций.

Окончание табл. 1.4

1	2	3
2004-2010гг.	Концепция по среднесрочному развитию бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (одобрена приказом Минфина России от 1.07.2004 г., № 180)	Повышение качества информации, формируемой в бухгалтерском учете и отчетности; создание инфраструктуры применения МСФО; изменение системы регулирования бухгалтерского учета и отчетности; усиление контроля качества бухгалтерской отчетности; существенное повышение квалификации специалистов, занятых организацией и ведением бухгалтерского учета и отчетности, аудитом бухгалтерской отчетности, а также пользователей бухгалтерской отчетности.
2011 – н.в.	Федеральный закон «О консолидированной финансовой отчетности» №208-ФЗ от 27.07.2010 г. План Министерства финансов Российской Федерации на 2012-2015 годы по развитию бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на основе Международных стандартов финансовой отчетности. Утвержден приказом Минфина России от 30.11.2011г. №440.	Консолидированная финансовая отчетность составляется в соответствии с МСФО. Порядок принятия консолидированной корпоративной отчетности определяется в соответствии с законодательством нашей страны и согласуется со значимыми финансовыми институтами, в частности, Центральным банком Российской Федерации.

В отечественной экономической литературе представлены различные трактовки понятия корпоративной отчетности (табл. 1.5).

Таблица 1.5

Подходы к определению понятия «корпоративная отчетность»

Источник	Определение корпоративной отчетности
Алексеева И.В. Осипова Р.Г. [159, с.31]	«Корпоративная отчетность представляет собой систему показателей, отражающих деятельность корпорации за определенный период. Она является инструментом наблюдения и контроля со стороны собственников, инвесторов и других пользователей за работой корпорации».
Ветрова И.Ф. [67,с.20-21]	«Корпоративная отчетность – это система отчетов корпорации, достоверно и комплексно характеризующих сформированный в процессе ее деятельности финансово – экономический потенциал и возможности его дальнейшего использования».
Каспина Р.Г. [86,С. 58]	«Корпоративная отчетность представляет собой систему показателей, отражающих деятельность компании за определенный период, и являющуюся инструментом наблюдения и контроля собственниками, инвесторам и другими пользователями за работой компании. Указанная система показателей определяется исходя из интересов пользователей, которые могут быть различными».
Левичева С.В., Пислегина Н.В. [206, с.748]	«Корпоративной отчетностью следует называть отчетность, представляемую всем заинтересованным пользователям и включающую в себя свод взаимосвязанных показателей финансового и нефинансового характера».
Никифорова Е.В. [108, с.123]	«Единая система данных об имущественном и финансовом состоянии организации и о результатах ее хозяйственной деятельности за отчетный период или на отчетную дату».
Сапожникова Н.Г. [134, с. 65]	«Комплекс отчетов, обеспечивающих достоверное и полное представление об экономическом потенциале и тенденциях развития корпорации в условиях окружающей рыночной среды».
Хорин А.Н. [245, с.6-8]	«Под корпоративной отчетностью понимают рыночно ориентированную отчетность, включающую отчеты о стоимости компании с возможным раскрытием данных по территориальным сегментам стоимости или технологическим цепочкам создания стоимости и прилагаемые к нему отчет о бизнес – перспективах и отчет о рисках, а также баланс корпоративного капитала и отчет о формировании финансовых результатов».
Шнейдман Л.З. [254, С.6]	«Понятие корпоративной отчетности применяется в широком смысле, как вся совокупность финансовой и нефинансовой информации об экономическом субъекте, представляемой внешним пользователям, включая государственные органы. Корпоративная отчетность включает консолидированную и индивидуальную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, экологическую отчетность, отчетность о социальной ответственности, отчетность о корпоративном управлении».

Текущий процесс рассеивания экономической деятельности корпораций через национальные границы требует возрастания информированности участников бизнес-процессов по поводу вложения, обращения и перераспределения всех видов ресурсов – экономических и финансовых, а также по поводу распределения финансовых результатов бизнес-процессов. Поэтому повышаются требования, предъявляемые к корпоративной отчетности, элементы которой формируются в системе корпоративного учета.

В настоящее время в нашей стране деятельность по негосударственному правовому регулированию отчетности корпораций проводит институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов (ИПБиА) России, член Международной федерации бухгалтеров (МФБ).

Корпорации, находящиеся на территории Российской Федерации обязаны составлять годовую бухгалтерскую (финансовую) отчетность, включающую баланс, отчет о финансовых результатах и приложения к указным документам [7]. При опубликовании данной отчетности, неотъемлемой частью является аудиторское заключение. Индивидуальная корпоративная финансовая отчетность предполагает формирование информации о финансовом положении и финансовых результатах деятельности юридического лица (корпорации) для ее включения в государственный информационный ресурс. Порядок представления обязательного экземпляра корпоративной финансовой отчетности, а также правила пользования государственным информационным ресурсом утверждаются Росстатом. Промежуточная корпоративная отчетность составляется за отчетный период меньше отчетного года, в случаях установленных нормативными правовыми актами государственного регулирования бухгалтерского учета. Состав промежуточной корпоративной отчетности устанавливается федеральными стандартами бухгалтерского учета.

Приобретение долей в капитале корпораций, многообразие форм контроля деятельности дочерних, ассоциированных, совместных корпораций, вызывало необходимость отражения в качестве объектов корпоративного учета финансовых вложений, деловой репутации (гудвилла), неконтролирующей до-



ли, а также составления консолидированной корпоративной отчетности. В отечественной практике консолидированная финансовая отчетность является общей для группы предприятий отчетностью, которая отражает их совокупное финансовое положение, раскрывает цепочку создания стоимости их продукции, показывает результаты и перспективы их совместной деятельности. Ведение консолидированной финансовой отчетности должно согласовываться с международными стандартами (МСФО). Базой, на которую опирается принятие стандартов финансовой отчетности в России является Федеральный закон «О консолидированной финансовой отчетности» [9]. В соответствии с данным законом общественно значимые российские организации должны готовить, аудировать, представлять и публиковать годовую консолидированную финансовую отчетность, составленную на основе применения МСФО. Механизм признания МСФО в Российской Федерации разработан на основе опыта принятия стандартов странами Европейского союза и содержится в Постановлении правительства РФ от 25.02.2011.№ 107 [13]. Корпорации России, которые ведут консолидированную финансовую отчетность своей деятельности, в настоящее время должны предоставлять и публиковать информацию, которая соответствует международным стандартам. Связано это с тем, что консолидированная финансовая отчетность является наиболее востребованной и информативной для принятия ряда экономических и инвестиционных решений. Федеральный закон №402 «О бухгалтерском учете» сохраняет за корпорациями обязанность составления по российским правилам индивидуальной бухгалтерской (финансовой) отчетности юридического лица. Необходимо отметить, что на МСФО в течение длительного времени ориентируются корпорации при разработке своей учетной политики и представления консолидированной отчетности в России, что официально подтверждено Программой реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности [14]. Ряд федеральных стандартов бухгалтерского учета содержит ссылки на МСФО, в частности ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов», ПБУ 24/2011 «Учет затрат на освоение природных ресурсов». Возможность приме-

нения МСФО при формировании учетной политики российскими корпорациями предусмотрена ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации», в котором отмечается что при самостоятельной разработке способа ведения бухгалтерского учета, корпорация последовательно использует: международные стандарты финансовой отчетности; положения федеральных или отраслевых стандартов, рекомендации в области бухгалтерского учета.

Когда дочерняя и материнская компании объединяется на условиях контроля, для определения финансовой и стратегической политики всей корпорации используется консолидированная финансовая отчетность. Она позволяет показать направления извлечения максимальной выгоды от взаимодействия бизнеса. В качестве важнейшего элемента консолидированной финансовой отчетности, который объединяет показатели всех дочерних и материнских компаний, составляющих корпорацию, выступает деловая репутации (гудвилл). Деловая репутация представляет из себя величину разницы между настоящей текущей стоимостью корпорации, а также стоимости чистых ее активов. В качестве элементов консолидированной финансовой отчетности, которая объединяет показатели инвестора и ассоциированной им компании, выступают также инвестиции в компанию и капитализированный доход (убыток). После заключения договора о совместном ведении бизнеса, компании сталкиваются с тем, что в корпоративном учете им необходимо отражать совместно выполняемые операции, совместно используемые активы. Это далее позволяет понять вклады каждого в совместную хозяйственную и экономическую деятельность.

Одним из вопросов современной отчетности является формирование информации не только экономического, но социального, интеллектуального и экологического характера – нефинансовой отчетности. Роль нефинансовой информации в деятельности корпораций в 1990-х г.г. обосновали Роберт Каплан и Дэвид Нортон, отмечая: «Финансовые показатели являются недостаточными для оценки деятельности предприятия в период информационной эры, когда компании должны увеличить свою будущую стоимость через потребителей, поставщиков, своих работников, новые технологии и инновации» [85, с.12].

Текущий процесс рассеивания экономической деятельности корпораций через национальные границы требует возрастания информированности участников бизнес-процессов по поводу вложения, обращения и перераспределения всех видов ресурсов – экономических и финансовых, а также по поводу распределения финансовых результатов бизнес-процессов. Поэтому повышаются требования, предъявляемые к корпоративной отчетности, элементы которой формируются в системе корпоративного учета.

Трансформация экономической деятельности корпораций предполагает обеспечение заинтересованных пользователей информацией не только о финансовом положении, финансовых результатах, движении денежных средств, но раскрытие социальных, экологических и экономических показателей, характеризующих устойчивость развития целями которого являются наряду с получением дохода инвестором, формирование социальных изменений, минимизация негативного воздействия на природную среду. Концепция корпоративной социальной ответственности или устойчивого развития, связанная с демократизацией общества, либерализацией общественных институтов, интенсификацией производства, социальными процессами глобализации предполагает вклад бизнеса в социальное, экономическое, экологическое развитие общества и рассматривается в качестве одного из значимых элементов стратегии корпорации. Современный этап эволюции корпоративной отчетности характеризуется внедрением нефинансовой, в том числе интегрированной отчетности, информация которой обеспечивает оценку перспектив и стратегии развития корпорации, в части использования капиталов (ресурсов), осуществления расходов и обеспечения результатов осуществления видов деятельности. Перспективы развития нефинансовой публичной отчетности в отечественной практике финансовой отчетности определены «Концепцией развития публичной нефинансовой отчетности», утвержденной Распоряжением Правительства Российской Федерации [16].

## 1.2. Институциональная основа инфраструктуры корпоративной отчетности

Институциональная теория, возникшая в начале прошлого столетия и получившая широкое распространение в различных странах, рассматривает институты как сложившиеся и постоянно повторяющиеся нормы, используемые для регулирования отношений людей, основанные на регулировании этими нормами правовых, экологических, экономических, социальных, политических и иных процессов. Институциональная теория ставит перед собой задачу выбора для общества наиболее обширного набора норм и неформальных лимитов, выполняя которые, можно решать теоретические и практические задачи обеспечения безопасности общества [82, с.22]. Инновационная трансформация экономики предполагается в результате «...динамики развития институтов, определяющих предпринимательскую и инвестиционную активность и конкурентоспособность компаний» [15, с.1662]. Сторонник применения в учете институциональной теории В.В. Панков отмечал: «Применение институционального подхода вписывается в общую картину расширения междисциплинарных связей и поэтому представляется особенно перспективным» [118, с.25]. В настоящее время, среди исследователей не выработано единого мнения в определении категории «институт». По мнению А. Московского: «Об институтах говорят все: политики, журналисты, представители различных областей знания (экономисты, юристы, историки, философы, социологи, филологи и даже математики)» [210, с.110]. Определения ряда понятий института от зарубежных и отечественных исследователей - И.И. Агаповой, А.И. Амосова, Г.Б. Клейнера, Д. Норта, А.Н. Олейника, С.Н. Поленовой, О.С. Сухарева, В.Л. Тамбовцева, Дж. Ходжсона представлены в табл. 1.6.

Таблица 1.6

## Определения понятия «институт»

Авторы	Определения
1	2
Агапова И.И. [43, с.12]	«Создаваемые людьми рамки поведения, которые структурируют политическое, экономическое и социальное взаимодействие».
Амосов А.И. [47, с.44]	«Традиции, обычаи, правовые нормы, а также формы организации общества и экономики: государства, системы планирования, ценообразования, денег, кредита и т.п.».
Клейнер Г.Б. [89, с.382]	«Относительно устойчивые по отношению к изменению поведения или интересов отдельных субъектов или групп, а также продолжающие действовать в течение значительного периода времени формальные и неформальные нормы либо системы норм, регулирующие принятие решений, деятельность и взаимодействие социально - экономических субъектов (физических и юридических лиц, организаций) и их групп».
Норт Д. [110, с.307]	«Формальные правила, неформальные ограничения и способы обеспечения действенности ограничений».
Олейник А.Н. [82, с.188]	«Совокупность формальных, фиксируемых в праве, и неформальных, фиксируемых в обычном праве, рамок, структурирующих взаимодействия индивидов в экономической, политической и социальной сферах».
Поленова С.Н. [121, с.58]	«Совокупность формальных и неформальных норм, упорядочивающих поведение и взаимоотношения индивидов и включающих механизмы принуждения к их выполнению».
Сухарев О.С. [141, с.382]	«Формальное (закон, договор, конституция) или неформальное (обычай, стереотип поведения) правило поведения, упорядочивающее обмена и взаимодействия между индивидами».
Тамбовцев В.Л. [239, с.76]	«Правила, существующие в единстве с механизмами принуждения их к исполнению, внешними по отношению к любому из субъектов, являющихся адресатами этих правил».
Ходжсон Дж. [244, с.28]	«Системы устоявшихся и общепринятых социальных правил, которые структурируют социальные взаимодействия».

Институциональная теория, возникшая в начале прошлого столетия и получившая широкое распространение в различных странах, рассматривает институты как сложившиеся и постоянно повторяющиеся нормы, используемые для регулирования отношений людей, основанные на регулировании этими нормами правовых, экологических, экономических, социальных, политических и иных процессов. Исследования институциональной среды учета содержатся в работах В.В. Панкова, В.И. Петровой, С.Н. Поленовой, Л.А. Чайковской, Л.Ф. Шиловой (табл. 1.7).

Таблица 1.7

### Определения институтов корпоративного учета

Авторы	Определения
1	2
Панков В.В. [118, с.14]	«Правила, нормы, формирующие как нормативную, так и реальную модель учета, обеспечивающую воздействие на поведение учетных работников и через них на систему управления предприятием в целом».
Поленова С.Н. [121, с.58]	«Совокупность формальных и неформальных норм по организации бухгалтерского учета и формированию информации, механизмов принуждения к их исполнению, упорядочивающих экономическое поведение субъектов хозяйствования».
Чайковская Л.А. [150, с.72]	«По отношению к бухгалтерскому учету институциональная среда – это совокупность основополагающих политических, социальных и юридических правил, которые образуют основу для теоретической и методологической концепции его развития».
Шилова Л.Ф. [153, с.14]	«С позиций институциональной теории бухгалтерский учет является институтом».

Развитию институциональной основы подготовки корпоративной отчетности особое внимание уделяется Минфином России, по инициативе которого в 2012, 2013, 2017 г.г. проводилась независимая оценка корпоративной отчетности корпораций. В ходе этой оценки использовалась специальная методика, рекомендованная Межправительственной рабочей группой экспертов по международным стандартам учета и отчетности ООН. Разработана эта методика была ЮНКТАД [33,34,35].

При проведении оценки корпоративной отчетности по описанной методике оценивалось состояние корпоративной отчетности российских корпораций в свете качественных нормативов и показателей. Эти показатели и нормативы были разработаны с учетом действующих международных стандартов отчетности корпораций в области аудита, анализа движения денежных средств, ведения бухгалтерского учета, системы образования бухгалтеров, а также деятельности органов финансового контроля. Корпоративная отчетность также проверялась на соответствие кодексу этики профессионального бухгалтера и соответствия стандартам Глобальной инициативы по отчетности. В результате оценки были выявлены проблемные места и разработаны направления для совершенствования корпоративной отчетности в нашей стране. Проведенная оценка позволила

оценить все элементы, которые влияют на подготовку финансовой и нефинансовой отчетности корпораций. Были оценены и нормативно-правовые базы, и кадровый потенциал, и институциональные факторы. Оценка охватила также учет и отчетность в секторе государственного управления, связанного с деятельностью корпораций. Участие в оценке приняли государственные, частные, общественные организации, деятельность которых основывается на надзоре и контроле за корпоративной отчетностью. Всего таких организаций было тринадцать. В состав комиссии входили Минфин России, Минэкономразвития России, Федеральное казначейство, Фонд «НСФО», «НП ИПБиА России», АНО «Единая аттестационная комиссия», вузы России. Информация о результатах проведенной оценки опубликована в «Информационном сообщении о результатах международной оценки инфраструктуры корпоративной отчетности в Российской Федерации» Минфина России и обобщена в табл. 1.8, 1.10, 1.12, 1.14.

Таблица 1.8

## Оценка нормативно – правовой базы корпоративной отчетности, %

Показатели	2012 г.	2013 г.	2017 г.
1	2	3	4
Оценка нормативно – правовой базы в целом	71,0	67,3	79,0
Оценка системы регулирования финансовой отчетности	77,7	64,2	77,2
Оценка нормативного регулирования аудита	73,8	49,1	-
Оценка аспектов социальной, управленческой и экологической отчетности	14,3	16,7	15,2
Оценка выявленных искажений в корпоративной отчетности, а также принятых мер по воздействию на нарушителей	64,0	46,2	53,9

В ходе оценки были определены и оценены различные количественные показатели корпоративной отчетности российских компаний, но не оценивалась инфраструктура корпоративной отчетности. Это связано с тем, что пока не разработаны критерии для количественной оценки инфраструктуры. Критерии, по которым оценивалась корпоративная отчетность в методике ЮНКТАД, являются индикативными. Это позволяет выявлять на основе этих показателей

складывающиеся в области корпоративной отчетности тенденции.

Анализ результатов оценки позволил сделать выводы о необходимости осуществления в сфере нормативно – правового регулирования следующих мер (табл. 1.9).

Таблица 1.9

Развитие нормативно – правового регулирования корпоративной отчетности

2012 г.	2013 г.	2017 г.
1	2	3
<p>Дальнейшее сближение правил ведения бухгалтерского учета и отчетности с МСФО;</p> <p>обсуждение необходимости и целесообразности использования стандартов МСФО для небольших фирм – малых и средних;</p> <p>разработка форм отчетности, связанной с экологией и защитой климата;</p> <p>разработка механизма, побуждающего представлять в экологических отчетах корректные и достоверные сведения;</p> <p>минимизация разрыва в стандартах и правилах ведения корпоративной отчетности с МСФООС;</p> <p>реализация механизма использования международных стандартов при проведении ревизий и аудита.</p>	<p>Минимизация разницы в действующих правилах ведения финансовой документации корпораций и МСФО;</p> <p>дополнение качественными показателями корпоративной отчетности;</p> <p>расширение применения международных стандартов корпоративной отчетности в России;</p> <p>повышение актуальности стандартов аудита, которые применяются в настоящее время в Российской Федерации; качественный перевод на русский язык мировых стандартов как основы для корпоративной отчетности;</p> <p>введение экологической отчетности, где отражаются данные о выбросах и вредных веществах, влияющих на климат;</p> <p>обеспечение правдивости и соответствия реальности отчетности корпораций; введение в отчет данных о перспективах развития;</p> <p>создание специальных комиссий для проведения аудита;</p> <p>обоснование требований к членам таких комиссий;</p> <p>обеспечение внутреннего контроля бухгалтерской отчетности корпораций;</p> <p>перспективное формирование системы эффективного надзора за бухгалтерскими, аудиторскими организациями и за профессиональными бухгалтерами.</p>	<p>Дальнейшее сближение правил бухгалтерского учета и отчетности с Международными стандартами финансовой отчетности, повышения качества информации, раскрываемой руководством корпорации в дополнение к бухгалтерской отчетности;</p> <p>разработка элементов ведения экологической отчетности, которые отвечают за выбросы в воздушную среду, влияющие на климатические изменения;</p> <p>разработка механизмов обеспечения достоверности экологических отчетов;</p> <p>разработка требований к проверяющим экологическую отчетность корпорации;</p> <p>совершенствование системы наблюдения и контроля со стороны государства и общественных групп за объединениями аудиторов, выполняющих проверку отчетности корпораций.</p>



Таблица 1.10

## Оценка институциональных основ подготовки корпоративной отчетности, %

Показатели	2012 г.	2013 г.	2017 г.
1	2	3	4
Оценка институциональных основ в целом, в том числе:	68,0	62,2	87,3
Доля ассоциаций аудиторов и бухгалтеров	33,3	99,3	95,0
Организации, регламентирующие нормы корпоративной отчетности	-	87,5	50,0
Надзорные организации за аудиторской деятельностью	-	81,3	81,3
Организация мониторинга и контроля за корпоративной отчетностью	-	67,7	92,2
Частота использования профессиональными бухгалтерами и аудиторами этического кодекса	-	50,0	95,0
Наличие стандартов по нефинансовой отчетности корпораций	-	18,8	50,0
Достаточность координации процессов предоставления корпоративной отчетности	-	33,3	-
Мониторинг и контроль	-	-	92,2
Система допуска к осуществлению (участию в осуществлении) аудиторской деятельности	-	-	80,0

Анализ результатов оценки институциональных основ подготовки корпоративной отчетности позволил сделать выводы о необходимости осуществления следующих мер (табл. 1.11).

Одним из показателей оценки институциональных основ корпоративной отчетности является наличие институтов установления стандартов нефинансовой отчетности. Развитие системы нормативно – правового регулирования данной отчетности в настоящее время является одним из направлений совершенствования корпоративной отчетности, информация которой обеспечит принятие решений о степени достижения стратегических целей корпорациями, а также о целесообразности объединения или разделения усилий отдельных секторов общества. Методическое обеспечение учета и отчетности предполагает наличие стандартов различных уровней, систематизирующих информацию по экономическим, экологическим, социальным аспектам, на основании которой заинтересованные стороны формируют мнение об устойчивости корпорации.

Таблица 1.11

## Развитие институциональных основ корпоративной отчетности

2012 г.	2013 г.	2017 г.
1	2	3
<p>Повышение контроля со стороны государства за качеством предоставления отчетности корпораций;</p> <p>мониторинг соблюдения аудиторскими и бухгалтерскими профессиональной этики;</p> <p>выделение отдела в органах государственного контроля и надзора, отвечающего за информирование по вопросам предоставления отчетов корпораций;</p> <p>улучшение координации действий органов, работающих в законотворческой деятельности сферы корпоративной отчетности;</p> <p>повышение уровня качественного обмена информацией между управляющими корпорациями органами;</p> <p>усиление координации деятельности у профессиональных ассоциаций бухгалтеров.</p>	<p>Создание системы, позволяющей корпорациям разрабатывать нефинансовую отчетность; выделение в ней органа, который управляет актуальной практикой управления социальной ответственностью;</p> <p>усиление надзора и создание независимой бухгалтерской профессии для повышения качества бухгалтерской отчетности;</p> <p>расширение зон контроля качества работы аудиторских организаций независимыми органами; совершенствование процесса регулирования и надзора за аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами;</p> <p>совершенствование работы независимых органов регулирования и надзора за аудиторской деятельностью через финансирование системы, которая регулирует доступ к деятельности аудиторов;</p> <p>согласование и упорядочивание всех аспектов законотворческой деятельности, связанной с вопросами отчетов корпораций;</p> <p>совершенствование механизмов обмена информацией между контролирующими органами и управляющими корпорациями;</p> <p>упорядочивание и систематизация надзора по применению бухгалтерами и аудиторами профессиональной этики;</p> <p>укрепление профессионализма бухгалтеров на основе создания специальных ассоциаций бухгалтеров и аудиторов</p>	<p>Создание системы стандартов для проведения нефинансовой отчетности корпораций;</p> <p>наблюдение и контроль через отчетность за субъектами малого и среднего бизнеса, оценка качества их бухгалтерской отчетности, соблюдение независимости этой системы контроля от бухгалтерской профессии;</p> <p>увеличение зон, контролируемых независимыми органами надзора и контроля;</p> <p>усиление независимости надзорной деятельности и профессии аудитора для повышения качества контроля;</p> <p>улучшение механизмов финансирования системы доступа к аудиторским проверкам;</p> <p>укрепление потенциала ассоциаций профессиональных бухгалтеров, саморегулируемых организаций аудиторов.</p>

Одним из документов, устанавливающих правовые основы регулирования отчетности должен стать Федеральный закон «О публичной нефинансовой отчетности».

Таблица 1.12

Оценка кадрового обеспечения процессов, связанных  
с корпоративной отчетностью, %

Показатели	2012 г.	2013 г.	2017 г.
1	2	3	4
Качество кадровых процессов, формирующих корпоративную отчетность	79,0	81,3	89,0
Уровень образования и квалификации бухгалтеров и аудиторов, осуществляющих корпоративную отчетность	-	100,0	100,0
Профессиональное обучение и подготовка бухгалтеров и аудиторов	-	75,2	98,9
Наличие практического опыта у специалистов, занимающихся корпоративной отчетностью	-	83,3	83,3
Квалификационные требования к бухгалтерам, занимающим низшие должности	-	75,0	75,0
Системы непрерывного повышения квалификации бухгалтеров и аудиторов	-	-	92,9

Анализ результатов развития кадрового потенциала позволил сделать выводы о необходимости осуществления следующих мер (табл. 1.13).

Таблица 1.13

Направления развития кадрового потенциала

2012 г.	2013 г.	2017 г.
1	2	3
Повышение уровня квалификации кадров, занимающихся корпоративной отчетностью – бухгалтеров и аудиторов; разработка качественных улучшений программ для профессиональной подготовке аудиторов и иных специалистов, связанных с корпоративной отчетностью; разработка квалификационных спецификаций для постоянного повышения	Повышение уровня квалификации кадров, занимающихся корпоративной отчетностью – бухгалтеров и аудиторов; повышение квалификации кадров через значительное улучшение процесса стажировки для претендентов, допускаемых к участию в аудиторской и бухгалтерской деятельности, создание механизма объективной оценки результативности проводимой стажировки кадров; повышение уровня подготовки специалистов, работающих в государственных и негосударственных учреждениях, регулирующих и осуществляющих надзор за	Значительное улучшение уровня программ профессиональной стажировки, которые проходят все претенденты на должности бухгалтера и аудитора, в частности, через введение эффективного механизма оценки результатов проведенной стажировки; введение прогрессивных методов, позволяющих подтвердить квалификацию аудиторов, проверяющих корпоративную отчетность; формирование достаточной степени прозрачности и открытости системы, с помощью которой обучаются

Продолжение табл. 1.13

1	2	3
квалификации персонала, занимающегося корпоративной отчетностью.	формированием и качеством отчетности корпораций; создание четких квалификационных требований к младшему бухгалтерскому персоналу.	специалисты государственных и негосударственных органов, контролирующих и регулирующих корпоративную отчетность.

Таблица 1.14

Оценка финансовой отчетности, раскрытия информации и аудита  
в государственном секторе, %

Показатели	2012 г.	2013 г.	2017 г.
1	2	3	4
Оценка финансовой отчетности, раскрытия информации и аудита в государственном секторе в целом	-	48,5	65,3
Наличие и деятельность институтов установления стандартов бухгалтерского учета государственного сектора	-	-	100,0
Мониторинг и контроль соблюдения установленных требований	-	-	88,0
Компонент финансовой отчетности и раскрытий	-	-	55,6
Нормативное обеспечение аудита в государственном секторе	-	-	16,7

Можно выделить основные направления для совершенствования корпоративного учета и отчетности в секторе государственного управления: это сокращение различий в отечественных правилах учета и отчетности и Международных стандартов финансовой отчетности, а также активное использование Международных стандартов ИНТОСАИ при проведении контроля корпоративной отчетности высшими органами государственного аудита.

В отчете, который представлен в средствах массовой информации по поводу проведения оценки инфраструктуры отчетности корпораций в 2017 г., сделан вывод о наличии разветвленной инфраструктуры корпоративной отчетности и о согласованности ее со всеми мировыми нормами и стандартами [35]. В будущем совершенствование инфраструктуры корпоративной отчетности можно проводить на базе конкретных мероприятий, разработанных по результатам проведенного исследования и оценки. Ряд направлений предусмотрен

Программой разработки Федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2018-2020 г.г. [32].

На наш взгляд, особого внимания заслуживают предлагаемые Минфином России направления правового регулирования корпоративной отчетности. Для максимального сокращения различий между Международными стандартами финансовой отчетности и отечественными правилами бухгалтерского учета, корпорации могут использовать МСФО как источник для формирования своей учетной политики. Включение в отчетность корпорации информации о выбросах, имеющих отношение к изменению климата, об устойчивом развитии, связано с формированием системы нефинансовой отчетности, которая регулируется органом, контролирующим и регулирующим социальную ответственность корпораций. Активное обсуждение проблематики систематизации нефинансовой информации отмечается во второй половине XX века. Г. Мюллер, Х. Гернон, Г. Миик отмечают: «...компания должна значить для общества больше нежели простое вульгарное накопление прибыли. Целевая установка о вкладе бизнеса в социально – экономическое развитие общества, по существу приобретает законный характер и признается в большинстве стран мира» [106, с.60]. Рассматривая отчеты европейских компаний, авторы подчеркивали, что использование данных отчетности о заработной плате и расходах на социальные и культурные нужды позволяет сделать разнообразные аналитические выводы. Также отмечалось, что яркую социально – экономическую направленность имеет информация о затратах на сохранение окружающей среды и обеспечение безопасности своей продукции для пользователей и природы, характеризующая вклад фирмы в повышение благосостояния общества [106, с.60-61]. В 1999 году к использованию инвесторами предложен Индекс устойчивого развития Доу Джонса, учитывающий прогрессивность организационной инфраструктуры корпорации и системы ее управления, интеллектуальный капитал, способность к инновациям, активность в социальной сфере, мероприятия, направленные на охрану окружающей среды. В 1998-1999 г.г. международной организацией «Глобальная инициатива по отчетности» были разработаны «методологические

предпосылки» формирования нефинансовой отчетности корпораций [220, с.84].

Действующая в России, в настоящее время система нормативного регулирования бухгалтерского учета активно развивается, в том числе в направлении информационной открытости и прозрачности результатов воздействия корпораций на общество и окружающую среду. Обязательными к применению корпорациями являются те федеральные стандарты, которые прошли экспертизу соответствия российскому законодательству, отвечают прогрессивному уровню развития науки и практики ведения корпоративной отчетности, а также которую осуществляет Совет по стандартам бухгалтерского учета [7].

Разрабатывать федеральные стандарты корпоративной отчетности может любой субъект негосударственного регулирования бухгалтерского учета, который разрабатывает предложения по стандартам и отправляет их в Минфин России. Минфин же утверждает программу разработки утвержденных стандартов, согласуя их с Центральным банком Российской Федерации. Для достижения соответствия разработанных федеральных стандартов потребностям пользователей корпоративной финансовой отчетности и международным стандартам, обеспечивается постоянная доступность программы разработки отечественных стандартов. С ней могут в любой момент ознакомиться все заинтересованные лица.

Важнейшее место в Федеральном законе «О бухгалтерском учете» занимают отраслевые стандарты, которые описывают особенности применения федеральных стандартов в различных отраслях экономической деятельности. Л.З. Шнейдман подчеркивает необходимость введения отраслевых стандартов для регулирования ряда специфических вопросов корпоративной отчетности: «Всегда существует потребность в регулировании специфических вопросов в конкретных отраслях деятельности» [253, с.10]. Государство воздействует на формирование корпоративной финансовой отчетности через создание проектов отраслевых стандартов, которые далее поступают в центры экспертизы таких проектов для проверки на адекватность, выполнимость, компетентность и объемность. Компетентная проверка выпущенных стандартов позволяет подтвер-

дить их или отправить на доработку, что влечет за собой выпуск качественных стандартов, на которые можно ориентироваться для ведения корпоративной отчетности.

Минфин России, в свою очередь, разрабатывает рекомендации по бухгалтерскому учету, которые позволяют успешно раскрывать информацию о различных объектах учета корпоративной отчетности.

В законе «О бухгалтерском учете» перечислен ряд документов, регулирующих корпоративную отчетность, а также стандартов, используемых для ведения и организации финансового учета корпораций [7]. Стандарты являются распорядительным документом, оформляющим принятую корпорацией учетную политику. Разработка стандартов экономического субъекта (корпоративных стандартов), устанавливающих порядок документирования, систематизации и раскрытия информации, рационализирующих учетную работу, обеспечивающих ее творческий характер является одним из перспективных направлений развития корпоративного учета и отчетности. Решающее значение при разработке корпоративных стандартов имеет профессиональное суждение специалистов в области учета и отчетности. В случае изменения внешних или внутренних условий, корпорация может добавлять новые, изменять существующие и отменять устаревшие корпоративные стандарты.

Вопросы формирования корпоративных стандартов рассматривались в работах ряда авторов (табл. 1.15).

Таблица 1.15

#### Определения корпоративных стандартов

Авторы	Определения
1	2
Нарежнева О.В., Богданович И.С., Артемьева В.С. [212, с.84]	«Корпоративные стандарты будут учитывать целевые установки деятельности холдинга в целом и отдельных, входящих в его состав организаций».
Рассказова – Николаева С.А., Шебек С.В. [126, с.13]	«Совокупность внутренних нормативных документов компании, формирующих принципы и правила, которыми компания руководствуется при ведении бизнеса. Совокупность внутренних нормативных документов, создаваемых в компании и закрепляющих это соглашение».

Продолжение табл. 1.15

1	2
Сафронова Г.П., Костина З.А. [227, с.905]	«Реализация главной функции внутрифирменных стандартов в виде упорядочения организации бухгалтерского учета и упорядочения ведения бухгалтерского учета, как раз и является инструментом, посредством которого оказывается непосредственное влияние на соблюдение применимого законодательства при совершении фактов хозяйственной жизни и ведении бухгалтерского учета, обеспечивается предотвращение или выявление отклонений от установленных правил и процедур, а также искажений данных бухгалтерского учета и обеспечивается достоверность финансовой отчетности».
Суханова Н.Н. [238, с.230]	«Корпоративные стандарты учета – это внутренние нормативные документы организаций, закрепляющие принципы и правила, регулирующие учет хозяйственной деятельности данной организации».

Исследуя вопросы разработки корпоративных стандартов учета, авторы отмечают: «Наличие корпоративных стандартов позволяет повысить эффективность бизнеса», и является «Формальной необходимостью, поскольку законодательство требует наличия в организациях оговоренного перечня внутренних нормативных документов. Неформальной необходимостью, вытекающей, в первую очередь из отрицательных моментов внешнего нормативного регулирования бухгалтерского учета. Т.е. организация должна самостоятельно:

закрывать те «белые пятна», которые имеют место во внешнем законодательстве;

«выкручиваться» (с помощью формирования своей принципиальной позиции) из противоречий и ограничений законодательства;

конкретизировать, применительно к своей практике, общие положения внешних нормативных актов» [126, с.6, 211, 212].

На наш взгляд, система корпоративных стандартов учета и отчетности может включать:

«Положение о системе учета и отчетности корпорации (учетная политика корпорации)», содержащее концептуальные основы построения системы учета и отчетности корпорации. Формируется на основании Федеральных законов № 402 «О бухгалтерском учете», № 208 «О консолидированной финансовой от-



четности», «Международного стандарта интегрированной отчетности», «Руководства по отчетности в области устойчивого развития» (GRI G4);

корпоративные стандарты, обеспечивающие систематизацию информации об объектах учета и особенностях составления различных видов отчетности, разрабатываются на основе согласования с различными нормативными актами – Федеральными и отраслевыми стандартами, нормативными документами, регулирующими корпоративную отчетность.

### 1.3. Учетная политика в системе корпоративного учета и отчетности

Многообразие организационно - правовых форм корпораций, диверсификация видов их деятельности, потребность заинтересованных сторон в финансовых и нефинансовых данных, расширяют состав объектов учета и элементов корпоративной отчетности, порядок формирования информации о которых не всегда представлена системой нормативно – правового регулирования и методического обеспечения учета и отчетности. Выход за границы нормативного регулирования вызывает необходимость принятия решений на основании профессионального суждения специалистов и является основой развития творческого - креативного учета. Первоначально, креативный учет рассматривался в контексте балансовой политики, определение которой представлено И.Ф. Шерром в 1925 году в работе «Бухгалтерия и баланс» [152]. По мнению И.Ф. Шерра «Мастера баланса соединяют или расчленяют статьи и счета, компенсируют статьи прибылей статьями убытков, даже статьи актива – статьями пассива. Подобные средства преобразования баланса находятся нередко в пределах компетенции органов управления, ведущих определенную балансовую политику. Последняя может стремиться к удержанию дивидендов на неизменном уровне или к укреплению финансовой мощи общества» [152, с. 293]. Рассматривая «недозволенные балансовые ухищрения, т.е. балансовые подлоги» И.Ф. Шерр предупреждал о возможных «банкротствах общества, а нередко и тюремных заключениях ответственных мастеров баланса» [152, с. 293]. Понятие креатив-

ного (творческого) учета появилось в середине XX века, в работах представителей англо-американской бухгалтерской школы, исследующих его проблемы и в дальнейшем. А.А. Шапошниковым и П.П. Барановым отмечается, что после выхода в свет в 1986 г. работы Иэна Гриффитса, понятие «креативный учет» имело устойчивую негативную коннотацию, его называли самой изысканной уловкой со времен троянского коня [163, с.18, 251, с. 70]. Однако, А.А. Шапошниковым определены факторы развития креативного учета, а П.П. Баранов в качестве положительного примера креативного учета рассматривает «ситуацию, происходившую в Пакистане в середине 1990-х годов в промышленном кластере компаний по производству цемента, когда использование инструментов креативного учета – оптимальной амортизационной политики и нормативных затрат, скалькулированных, исходя из планового периода деятельности предприятия в целом – позволило вновь построенным цементным заводам не только избежать спровоцированного правительственными решениями затяжного отраслевого экономического кризиса, но и в кратчайшие сроки после ввода в эксплуатацию выйти на проектную мощность и продемонстрировать положительные финансовые результаты» [163, с. 20]. Положения креативного учета присутствуют в современных документах в области регулирования бухгалтерского учета [22,23,36]. Отдельные авторы, подчеркивая размытость грани между креативным подходом и откровенным мошенничеством, одновременно отмечают, что использование креативного подхода позволяет развивать различные ученые методы. Это может быть показано на примере отражения различных тенденций по стоимости корпораций, а также по представлению объемной и честной картины состояния дел в корпорации [105.с.457]. Применение креативного учета можно объяснить с помощью агентской теории, созданной Алкианом и Демзецем и расширенной Дженсенем и Меклингом» отмечали М.Р. Мэтьюс, М.Х.Б. Перера [105, с. 458]. Панковым В.В. отмечается: «Агентская теория объясняет появление креативного учета разделением собственности и управления, что привело к возможности для управления представлять бухгалтерскую информацию для других заинтересованных групп в выгодном для себя

виде» [118, с. 119]. М.Р. Мэтьюс и М.Х.Б. Перера, подчеркивая отсутствие общепринятого определения креативного учета, отмечали: «...творческий подход может привести к положительным результатам, если способствует развитию учетных методов. Он плох, если используется недобросовестным руководством для обмана и введение в заблуждение инвесторов, кредиторов, банкиров и прочих пользователей финансовой отчетности». [118, с. 457-458]. В. В. Панковым отмечается: «Креативный учет трудно распознаваем и идентифицируем в силу внешнего соблюдения требований и норма действующего законодательства. Выявить наличие вуалирования не всегда возможно даже опытным аудиторам или ревизорам. В ряде случаев они оказываются бессильными, в частности в ситуации теневых оборотов, когда в отчетности отражается только «белая» документально подтвержденная часть выручки и затрат. Грань между такими явлениями как креативный учет и явное мошенничество, настолько тонка, что часто эти понятия рассматриваются как синонимы» [118, с. 121]. Двойственность природы креативного учета подчеркивается Мэтьюсом М.Р., Перерой М.Х.Б.: «В лучших своих проявлениях это любой учетный метод, не соответствующий общепринятой практике или предписанным стандартам и принципам. В худших – это процесс подгонки счетов предприятия, чтобы они представляли в более приемлемом и выгодном свете его деятельность в глазах акционеров, инвесторов и прочих заинтересованных сторон. Это любой учетный метод, представляющий скорее желание, нежели фактическое положение компании» [105, с. 457,458]. На текущий промежуток времени содержание отечественной теории бухгалтерского учета не соответствует практической ситуации, складывающейся в современной экономике. Часто в теории бухгалтерского учета не отражены возможные решения всех возникающих на практике проблем финансового учета корпораций. В связи с наличием таких пробелов многие авторы рекомендуют использование креативного учета для решения возникающих нестандартных ситуаций, связанных с корпоративной отчетностью [116, с.3].

Определения креативного учета в работах ряда авторов представлены в табл. 1.16.

Таблица 1.16

## Определения креативного учета российских и зарубежных авторов

Авторы	Определения
1	2
Алигаджиева Е.М.[160, с.24]	«Сегодня креативный учет рассматривается как элемент учетной политики и теряет свой отрицательный оттенок. Креативный учет является положительным в тех случаях, если используется без прямого нарушения законодательства для отображения основных тенденций в изменении стоимости бизнеса и достоверной картины состояния дел фирмы, особенно если не существует других методов отображения в учете новой операции».
Заббарова О.А. [189, с.2]	«Балансовая политика и «креативный» учет предполагают творческий подход к формированию информации, представленной в финансовой отчетности».
Ильченко К.Е., Попова Н.И. [194, с.2]	«Креативный учет представляет собой выбор из всего числа альтернатив, которые предполагает законодательство государства, для обеспечения возможности формирования отчетности с учетом интересов управленческого персонала компании».
Мэтьюс М.Р., Перера М.Х.Б [105, с.457]	«Креативный учет хорош, когда используется уместным образом, прогрессивно, для отражения основных тенденций в изменении стоимости бизнеса и для представления достоверной и добросовестной картины состояния дел компании, в особенности, если не существует других методов отражения в учете новой операции».
Ноубс К. [111, с.73]	«Предполагает возможности для творчества».
Панков В.В. [118, с.121]	«Агентская теория объясняет появление креативного учета разделением собственности и управления, что привело к возможности для управления представлять бухгалтерскую информацию для других заинтересованных групп в выгодном для себя виде».
Соколов Я.В. [137, с.230]	«Новое понятие, которое часто переводят как творческий учет».
Устинова Я.И. [241, с.388]	«Креативный учет – есть выход за рамки учетного регулирования, имеющий позитивный и негативный аспекты».
Шапошников А.А., Устинова Я.И. [250, с.156]	«Под «креативным учетом» обычно понимают творческий подход к развитию бухгалтерского учета. Он становится необходим, когда нет учетных стандартов и законодательных норм, появляются новые методы и структуры в сфере бизнеса, более сложные методы ведения бизнеса».

Несмотря на неоднозначность трактовок данного вида учета, его востребованность, в настоящее время, подтверждается следующими факторами:

многообразие и информационная открытость корпоративных форм бизнеса;

развитие в России экономики знаний, основанной на использовании информационных и телекоммуникационных технологий;

определение информации, необходимой, для принятия экономических решений в условиях цифровой экономики;

расширение информационных потребностей заинтересованных сторон и необходимость системного представления финансовых и нефинансовых показателей, фактических и прогнозных сведений во взаимосвязи и взаимозависимости, согласования временных периодов систематизации информации;

конкурентные преимущества корпораций, публикующих нефинансовую отчетность, положительно характеризующую социальную, экологическую, инновационную направленности деятельности;

неопределенность законодательства и нормативных документов, регулирующих бухгалтерский учет;

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

обеспечение взаимосвязи внутренней и внешней корпоративной отчетности, позволяющей снижать транзакционные издержки по поиску необходимой информации.

Позитивной составляющей креативного учета является адекватное отражение осуществляемых корпорацией бизнес - процессов в учете и отчетности при вариативности и отсутствии методов систематизации информации в нормативных документах, а также вариативности методов регистрации. На наш взгляд, креативный учет необходимо рассматривать в качестве прогрессивного направления развития корпоративного учета, обеспечивающего адекватность отражения фактов хозяйственной жизни, экономической деятельности корпорации, и способствующего формализации информации для формирования отчетности внутренней и публичной, финансовой и нефинансовой, индивидуальной и консолидированной, по запросам заинтересованных сторон, в целях принятия пользователями обоснованных экономических решений. Креативный учет снижает энтропию учетной системы, является основой ее моделирования

обеспечивающего формирование различных видов корпоративной отчетности. Креативный учет охватывает все стороны учетного процесса:

разработку первичных учетных документов, обеспечивающих информацией заинтересованные стороны;

формирование учетных регистров, систематизирующих и обобщающих первичную учетную информацию;

раскрытие информации в корпоративной отчетности на основании потребностей заинтересованных сторон.

Инструментом креативного учета является профессиональное суждение - мнение специалиста в области учета, основанное на принципах (допущениях и требованиях) систематизации и раскрытия информации об объектах учета и элементах корпоративной отчетности в конкретных условиях деятельности корпорации.

Негативной составляющей креативного учета является возможность представления недостоверной информации посредством манипулирования учетными данными. Исследователями рассматриваются различные методы ведения креативного учета, воздействующие на показатели финансового положения и финансовых результатов деятельности корпорации - «сглаживания, завышения или занижения прибыли, распределение расходов между различными периодами, в целях получения нужной величины прибыли, продажа продукции зависимым корпорациям для увеличения величины выручки, формирование оценочных резервов, отражение условных обязательств, использование методов слияния, приобретения и разделения для регулирования финансовой отчетности, использование недостоверной оценки активов и обязательств, сокрытие инсайдерской информации, забалансовое финансирование и другие» [118, с. 122, 194, с.27]. На наш взгляд, креативный учет необходимо рассматривать в качестве прогрессивного направления развития корпоративного учета, обеспечивающего адекватность отражения фактов хозяйственной жизни, экономической деятельности корпорации и способствующего систематизации информации для формирования отчетности внутренней и публичной, финансовой и нефинансо-

вой, индивидуальной и консолидированной, по запросам заинтересованных сторон, в целях принятия пользователями обоснованных экономических решений. Креативный учет неизбежен при формировании учетной политики корпорации, в части определения способов ведения учета. Учетная политика, как обоснованно отмечают Э.С. Хендриксен и М.Ф. Ван Бреда, может лежать в основе разрабатываемых в корпорации правил, положений и инструкций, использующихся при составлении корпоративной отчетности. Учетная политика корпорации представляет из себя совокупность всех способов, методов и принципов, которые используются для обобщения, систематизации и представления информации о хозяйственной деятельности корпораций, на основе которых можно делать выводы об успешности хозяйственной деятельности, о перспективах работы корпорации [146, с.153]. Хенин Ван Грюнинг высказывал мнение о том, что: «Учетная политика – это специфические принципы, основы, обычаи, правила и инструкции, применяемые компанией при подготовке и представлении финансовой отчетности» [69, с.50].

Когда корпорация формирует собственную учетную политику, она стремится сделать это таким образом, чтобы создать вариант отчетности, адекватно отражающий не только капитал, но и все бизнес-процессы, а также состояние внешней экономической среды. Это позволяет сформировать основу для принятия обоснованных управленческих решений и наиболее полно удовлетворяет интересы всех получателей информации. Н.Г. Сапожниковой отмечается: «Формирование учетной политики представляет сложный процесс, находящийся под влиянием ряда факторов: организационно-правовой формы собственности (акционерное общество, государственное унитарное предприятие и др.); вида деятельности (промышленность, транспорт, торговля и др.); состояние производственного потенциала (основных средств, запасов, незавершенного производства и др.); типа производства (единичное, серийное); технико-экономических характеристик выпускаемой продукции (качество, конкурентоспособность и др.); производственной структуры корпорации (цеховая, бесцеховая); длительности производственного цикла; уровня инфляции, состояния

рынков сбыта, наличия конкуренции; профессионализма бухгалтерского и управленческого персонала; оснащенности персонала компьютерной техникой» [133, с.70]. При характеристике учетной политики, специалистами в области учета, определяются ее методический, технический и организационный аспекты [52 с.16]. Возможность применения различных методов для ведения финансовой документации, а также выбор и разработка корпорацией способов учета являются проявлением либерализации системы учета, взаимосвязь которой с учетной политикой отмечалась Бабаевым Ю.А. «Учетная политика организации – уникальное средство, с помощью которого, осуществляется процесс реальной либерализации системы бухгалтерского учета» [50, с.53]. Основу либерализации составляет профессиональное суждение бухгалтера, обеспечивающее формирование необходимой заинтересованным пользователям информации (табл. 1.17).

Таблица 1.17

Определения профессионального суждения российских и зарубежных авторов

Авторы	Определения
1	2
Богданова Н.В. [167, с.18]	«Мнение (заключение) ответственного лица о деталях оценки и признания объекта учета в отчетности или профессиональная оценка всех объективных факторов, позволяющих принять решение в условиях неопределенности».
Генералова Н.В. [176, с.56]	«В широком значении идентификация бухгалтером всех фактов хозяйственной жизни, в узком значении – идентификация бухгалтером фактов хозяйственной жизни при отсутствии конкретных нормативных указаний. в условиях неопределенности и при несогласии с конкретными нормативными указаниями».
Евстратова И.В. [184, с.102]	«Точка зрения бухгалтера, основанная на его знаниях, квалификации и опыте работы, которая служит основанием для принятия им субъективных решений (относительно порядка отражения конкретной хозяйственной операции в бухгалтерском учете и отчетности организации) в обстоятельствах, когда однозначно и жестко определить порядок его действий невозможно».
Ефремова А.А. [186, с.43]	«Практически единственный инструмент, позволяющий выработать ту или иную позицию по учету «нестандартных» ситуаций».



Продолжение табл. 1.17

1	2
Куликова Л.И., Губайдулина А.Р. [96, с.17]	«Профессиональное суждение можно характеризовать как обоснованное суждение, высказанное в условиях неопределенности регулирующих правил при квалификации, классификации и оценке фактов хозяйственной жизни для целей формирования достоверной бухгалтерской отчетности, основанное на доступной информации, а также особенностях функционирования хозяйствующего субъекта».
Лианский М.Е., Лимошина Е.В. [208, с.72]	«Инструмент регулирования бухгалтерского учета при формировании полной информации о финансовом состоянии и финансовых результатах организации».
Львова И.Н. [123, с.48]	«Единственно приемлемое средство определить порядок отражения фактов хозяйственной жизни в условиях неопределенности».
Николаева С.А. [213, с 30]	«Обоснованное мнение профессионального бухгалтера относительно способов квалификации и раскрытия достоверной информации о финансовом состоянии, финансовых результатах организации и их изменении Способность принимать решения в условиях неопределенности и нести за него ответственность».
Никонова И.Ю. [214, с.190]	«Компетентное добросовестное мнение бухгалтера, определяющее конкретное содержание правил учета, отражаемых в учетной политике, влияющее на существенность информации в финансовой отчетности и на финансовое состояние организации».
Пономарева С.В., Мироненко В.М. [219, с.124]	«Мотивированное суждение компетентного специалиста, принимаемое в рамках правил и требований бухгалтерского учета по поводу ситуаций, которые имеют много вариантов отражения в отчетности реально существующих фактов хозяйственной деятельности предприятия».
Пятов М.Л. [221, с.55]	«Профессиональное суждение бухгалтера определяется уровнем его знаний, опыта профессиональной деятельности, следованием принципам профессиональной этики; осознание бухгалтером ответственности перед обществом за представляемую информацию».
Смирнова Е.А. [232, с.201]	«Собственное обоснованное мнение бухгалтера о том, какие решения принимать (при постановке и ведении бухгалтерского учета) в условиях неопределенности, чтобы достоверно раскрыть в отчетности информацию о финансовом состоянии организации, руководствуясь своими знаниями, навыками и опытом».
Соколов Я.В. [233, с.53]	«Мнение, добросовестно высказанное профессиональным бухгалтером о хозяйственной ситуации и полезное как для ее описания, так и для принятия действенных управленческих решений».

Окончание табл. 1.17

1	2
Туякова З.С., Саталкина Е.В. [240, с.91]	«Обоснованное мотивированное независимое суждение специалиста в области бухгалтерского учета относительно объектов учета, способов формирования отчетности, основанное на специальных знаниях, опыте специалиста, сложившейся практике отражения хозяйственных операций в условиях неопределенности».
Устинова Я.И. [241, с.9]	«Методологический подход к формированию финансовой и нефинансовой информации в отчетах, представляемых пользователям, к построению символических конструкций, направленных на познание реальной экономической ситуации; Концепцию создания информационной модели хозяйствующего субъекта, обеспечивающей достоверный и добросовестный взгляд на его экономическую ситуацию, на микроуровне посредством решения учетных задач и на макроуровне посредством разработки учетных регулятивов».

Основы профессионального суждения сформированы англо-американской школой учета, и являются основополагающим аспектом Международных стандартов финансовой отчетности и российских документов в области регулирования бухгалтерского учета. Решения об отражении в учете и формировании систематизированной информации о способах отражения движения денежных средств и иных аспектах предпринимательской деятельности принимает бухгалтер. Н.В. Генералова и Н.А. Соколова, однако, считают, что бухгалтер единолично не может описать все факты хозяйственной жизни предприятия в финансовых документах и корпоративной отчетности. Существуют спорные ситуации, не описанные в теоретических источниках и нормативных документах. В этих случаях, бухгалтер не может действовать только на собственное усмотрение и может консультироваться с другими специалистами – экономистами, юристами, руководством предприятия или иными его службами. К ситуациям, в которых бухгалтеру сложно принять решение единолично, могут относиться ситуации установления сроков использования некоторых объектов учета, о решениях по сумме возмещающих стоимостей, а также заключение о признаниях или не признаниях резервов денежных средств [175 с.164].

Нормативными актами в области учета, содержащими принципы его организации, невозможно полностью предусмотреть порядок систематизации

фактов хозяйственной жизни, имеющих место в деятельности корпорации. Отсутствие норматива, а также неясность и неоднозначность его изложения приводит, по мнению С.А. Рассказовой – Николаевой, к возникновению неопределенности в области учета [223, с.43]. А.Е. Шевелева и И.В. Богомоловой неопределенность определяется как «неполное или неточное представление о значениях различных параметров в будущем, порождаемых различными причинами, и, прежде всего, неполнотой или неточностью информации об условиях реализации решения, в том числе связанных с ними затратах и результатах» [252, с.49]. Л.И. Куликова и А.Р. Губайдуллина «на основе анализа неопределенности нормативно – правовых актов в области бухгалтерского учета и рисков, связанных с применением профессионального суждения бухгалтера определили основные факторы, обусловившие применение профессионально суждения:

возможная вариативность способов ведения бухгалтерского учета, регламентированная нормативными актами;

ограниченность ситуаций финансово – хозяйственной деятельности, регулируемых законодательством по бухгалтерскому учету;

индивидуальные особенности отдельных организаций;

внедрение в российскую систему учета понятий и категорий, используемых в МСФО;

неопределенность некоторых нормативно – правовых актов в области бухгалтерского учета» [96, с.10].

Профессиональное суждение это мнение специалиста в области учета, основанное на принципах (допущениях и требованиях) ведения учета и формирования корпоративной отчетности, определяющее порядок систематизации информации об объектах учета и элементах корпоративной отчетности в конкретных условиях деятельности корпорации. Являясь инструментом креативного учета, профессиональное суждение предопределяет учетную политику корпорации, содержание которой раскрывается и оформляется корпоративными стандартами учета и отчетности - распорядительной документацией корпора-

ции обязательными к применению всеми бизнес – структурами.

На наш взгляд, система корпоративных стандартов может включать ряд уровней, документом одного из которых является «Положение о системе учета и отчетности (учетной политики корпорации)» (табл. 1.18).

Таблица 1.18

### Положение о системе учета и отчетности

Организация ведения учета (Учетная политика корпорации)		
Структурное подразделение (бухгалтерию) возглавляемое главным бухгалтером	Юридическое лицо, осуществляющее учетные виды деятельности на основании договора на оказание услуг.	
Первичное наблюдение за объектами учета		
Унифицированные / разработанные корпорацией формы первичных учетных документов		
Стоимостное измерение объектов учета		
Методы оценки объектов учета и элементов отчетности		
Текущая группировка объектов учета		
Организация внутреннего контроля за объектами учета		
Рабочий план счетов, регистры учета, базы данных		
Итоговое обобщение объектов учета		
Внутренняя отчетность, Публичная отчетность		
Индивидуальная финансовая отчетность	Консолидированная финансовая отчетность	Публичная нефинансовая отчетность

Положение о системе учета и отчетности корпорации устанавливает концептуальные основы построения учета и формирования отчетности корпорации. Вступительный раздел стандарта должен содержать порядок организации корпоративного учета, ведение которого может быть возложено руководителем на структурное подразделение (бухгалтерию) возглавляемое главным бухгалтером или на юридическое лицо, осуществляющим соответствующие виды деятельности на основании договора на оказание услуг. В зависимости от конкретных условий деятельности корпорации учет может быть организован по различным формам (централизованной, децентрализованной, смешанной и др.). Состав и численность отдельных подразделений, осуществляющих учет, определяются исходя из масштабов деятельности корпорации, объема и степени учетных работ, квалификации персонала (по предметному, функциональному, линейному и другим признакам). Отдельный раздел стандарта раскрывает со-

став первичных документов, унифицированных, а также разрабатываемых корпорацией и используемых для отражения фактов хозяйственной жизни. Особое внимание уделяется используемым измерителям – натуральным, трудовым, стоимостным. При избрании метода оценки объектов корпоративного учета и элементов корпоративной отчетности, необходимо принимать во внимание фактор инфляции, присутствующий в экономической жизни разных стран и России в их числе, а формирование корпоративной отчетности без его учета не обеспечивает надежного отражения фактов хозяйственной жизни, дезориентирует пользователей корпоративной отчетности при оценке деятельности корпораций. Инфляционные процессы вызывают необходимость изменения стоимости объектов корпоративного учета и элементов корпоративной отчетности и использования текущей рыночной стоимости, справедливой стоимости, дисконтированной стоимости и других методов оценки. Справедливую стоимость МСФО (IFRS) 13 «Оценка по справедливой стоимости» определяет как цену, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства в условиях осуществления операции на организованном рынке, между участниками рынка на дату оценки. Согласно МСФО (IFRS) 13 «Оценка по справедливой стоимости» участниками рынка являются покупатели и продавцы, понятие «дата оценки» не раскрывается, а расчет справедливой стоимости операции может проводиться через расчет рыночной, дисконтированной и восстановительной стоимости. Необходимо отметить, что Международными стандартами финансовой отчетности наряду с приведенным выше определением справедливой стоимости, используется также и иное, более раннее определение. Справедливая стоимость в них определяется как сумма, меняемая предприятием на актив либо которую можно потратить на расчет по обязательству в момент совершения сделки между независимыми сторонами (отражено в МСФО 2 «Запасы» и МСФО 17 «Аренда»). Для оценки справедливой стоимости могут быть использованы следующие методы: рыночный подход, затратный подход и доходный подход. Отмечая возможность использования для расчета справедливой стоимости одного или нескольких методов оценки, МСФО

(IFRS) 13 не рекомендует критерии выбора их определения. Критерии справедливой стоимости основываются на изучении целесообразности различных значений, которые ограничены данными показателями. В этом случае оценка справедливой стоимости находится в пределах этого диапазона значений. В МСФО (IFRS) 13 «Оценка по справедливой стоимости» присутствуют рекомендации по возможным способам использования рыночных множителей, присутствующих в комплекте сопоставимых показателей, без раскрытия конкретных способов применения указанных множителей при расчете справедливой стоимости. Также МСФО (IFRS) 13 «Оценка по справедливой стоимости» рассматривается метод матричного ценообразования в целях определения справедливой стоимости, однако правила применения данного математического метода не раскрываются. Очевидно, для применения в практической деятельности основные положения МСФО (IFRS) 13 «Оценка по справедливой стоимости» нуждаются в дополнительных пояснениях, содержащих примеры применения рекомендуемых методов определения справедливой стоимости. В настоящее время, оценка объектов по справедливой стоимости отечественными документами, регулирующими бухгалтерский учет, не предусматривается. Исключение составляют федеральные стандарты ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов», и ПБУ 24/2011 «Учет затрат на освоение природных ресурсов», в которых разрешено изменение (первоначальной) стоимости нематериальных активов. Изменение стоимости нематериальных активов в бухгалтерской отчетности, согласно перечисленным документам, может быть проведено при обесценении этих активов. Тогда осуществляется их переоценка, которая может проводиться не чаще, чем один раз в год. Ориентир новой стоимости нематериальных активов осуществляется на основе анализа рыночной стоимости подобных активов. Существуют некоторые группы активов, которые подлежат периодической переоценке. Происходит она в случае обесценения актива – когда его балансовая стоимость начинает превышать возмещенную, т.е. наиболее высокую из справедливой стоимости и из стоимости использования. Стоимость использования – это стоимость будущего потока денежных средств, воз-

никающая при эксплуатации актива либо по его выбытию из-за окончания срока полезного пользования. Поисковые активы при наличии признаков обесценения подлежат проверке в соответствии с МСФО (IAS) 36 и МСФО (IFRS) 6.

В то же время, в ряде МСФО содержатся правила применения справедливой стоимости при оценке объектов учета (МСФО (IAS) 16, МСФО (IAS) 17, МСФО (IAS) 18, МСФО (IAS) 19, МСФО (IAS) 20, МСФО (IAS) 26, МСФО (IAS) 36, МСФО (IAS) 38, МСФО (IAS) 40, МСФО (IAS) 41, МСФО (IFRS) 1, МСФО (IFRS) 2, МСФО (IFRS) 9, МСФО (IFRS) 13 возможные к применению отечественными корпорациями при формировании учетной политики.

Дисконтированная стоимость позволяет определить стоимость активов и обязательств на основе определения временной стоимости денег и широко применяется МСФО. Метод дисконтирования денежных потоков применим при наличии информации о среднем уровне доходности на активном рынке. Основной проблемой использования метода дисконтирования является определение ставки дисконтирования (нормы дисконта), непосредственно влияющей на показатели стоимости объектов учета и элементов корпоративной отчетности. В настоящее время, отечественными и международными стандартами учета и отчетности не выработано единого обоснованного подхода к определению ставки дисконтирования и полностью возлагается на профессиональное суждение лиц, ответственных за составление отчетности. Величина ставки дисконтирования, ее обоснование и порядок расчета дисконтированной стоимости подлежат раскрытию в пояснениях к отчетности. Проведение переоценки предусматривается рядом отечественных положений, регулирующих ведению бухгалтерского учета и отчетности [26, 29]. Возможность использования оценки активов по дисконтированной стоимости предусматривается федеральным стандартом ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений», в котором отражено, что корпорация может проводить расчет по дисконтированной стоимости на основе суммы имеющихся долговых ценных бумаг. Эта стоимость может рассчитываться и использоваться как справочная, без осуществления учетных записей. В корпоративной отчетности необходимо представить подтверждение обоснованности

такого расчета.

Проведение расчетов оценочных резервов в целях обеспечения надежности оценки запасов, финансовых вложений, дебиторской задолженности использование бухгалтерами и аудиторами таких методов, как дисконтирование, вероятностные расчеты, математическая статистика и др. При проведении этих расчетов обязательным является формирование оценочных резервов. Эта процедура позволяет повысить достоверность и правдивость корпоративной отчетности, на ее основе в дальнейшем принимаются обоснованные финансовые решения.

По дисконтированной (приведенной) стоимости оцениваются оценочные обязательства, если срок исполнения оценочного обязательства превышает 12 месяцев после отчетной даты или меньший срок, установленный корпорацией. Применяемая корпорацией ставка дисконтирования:

должна отражать существующие на финансовом рынке условия, а также риски, специфичные для обязательства, лежащего в основе признаваемого оценочного обязательства;

не должна отражать суммы уменьшения или увеличения налога на прибыль корпорации, которые отражаются в учете и отчетности в соответствии с ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль», а также риски и неопределенности, которые были учтены при расчете будущих денежных выплат, вызванных оценочными обязательствами. Данные, содержащиеся в первичных учетных документах корпорации должны регистрироваться и накапливаться в регистрах корпоративного учета, формы которых разрабатываются специалистами в области учета и должны быть представлены в специальном разделе стандарта. Необходимо отметить, что по мнению Э.С. Хендриксена и М.Ф. Ван Бреды : «...в мире произошла информационная революция, которая радикально должна была бы повлиять на учет. Бухгалтерскому учету еще предстоит адаптировать новые изобретения, которые трансформируют финансовую отчетность. На смену бухгалтерским регистрам придут базы данных, частью которых станет финансовая информация. Для менеджеров будет обеспечен непосред-



ственный доступ к этим данным. Сокращенная версия баз данных будет передаваться по телефону на лазерные компакт – диски пользователей, и они сами смогут определять тип финансового отчета, который их интересует. ...Использование структурированных гипертекстов позволит пользователю добраться до информации любого уровня детализации, которая может ему понадобиться для анализа. Со всей этой информацией «на кончиках пальцев» инвесторов и совершится реальная революция в бухгалтерском учете. Все, что для этого необходимо, - принять новую технологию» [146, с.37]. Необходимость использования современных технологий для формирования и представления информации отмечается М.Л. Пятовым: «Представьте себе отчетность, где наведя курсор на определенные данные, можно будет увидеть аналитические показатели, определяемые их (данных) наличием и оценкой, прочесть текст из всплывающего «окна» с пояснениями учетной политики фирмы в отношении соответствующих объектов. Один клик – и вы знакомитесь с данными аналитического (управленческого) учета, которые руководство компании решило раскрыть перед заинтересованными внешними пользователями. Другой клик – и показатели отчетности предстают в сравнении с аналогичными показателями компаний отрасли аналогичных компаний в иных географических регионах. Третий клик – и данные отчетности можно сравнивать с показателями бюджета» [220, с.87].

Раздел стандарта «Текущая группировка объектов учета» должен содержать рабочий план счетов корпорации, включающий перечень синтетических счетов, субсчета и аналитические счета. По согласованию с Минфином России корпорации могут вводить при необходимости в рабочий план счетов дополнительные синтетические счета, используя свободные коды счетов. Корпорации могут самостоятельно при необходимости, вводить, исключать, объединять дополнительные субсчета. По нашему мнению, в целях текущей группировки объектов учета на основе Приказа Минфина России от 31 октября 2000 года № 94н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово- хозяйственной деятельности организации с инструкцией по его применению» воз-

можно разработку корпоративного стандарта второго уровня, включающего состав и корреспонденцию используемых корпорацией счетов различных уровней. Одним из источников обеспечения персонала корпорации информацией является внутренняя отчетность, также позволяющая формировать надежную внешнюю отчетность. В.Ф. Палий отмечал: «Внутренней отчетности в теории бухгалтерского учета пока уделено очень мало внимания, она изучена совершенно недостаточно» [115, с.82]. Составляемая на основании потребностей пользователей, внутренняя отчетность содержит доступную, понятную, оперативно формируемую информацию, позволяющую принимать обоснованные экономические решения. В Положении о системе учета и отчетности (учетной политике корпорации) может быть представлен перечень форматов внутренней и публичной корпоративной отчетности, основное содержание которых раскрывается в корпоративных стандартах второго уровня. Содержание внутренней корпоративной отчетности обеспечивает формирование базы данных, составление публичной финансовой и нефинансовой отчетности корпорации, форматы которой утверждаются распорядительным документом по учетной политике. Особое внимание в корпоративных стандартах, регулирующих составление публичной отчетности, должно быть уделено ретроспективному отражению последствий ее изменения.

## ГЛАВА 2. НАЗНАЧЕНИЕ И ВИДЫ КОРПОРАТИВНОЙ ОТЧЕТНОСТИ

### 2.1. Концепции формирования консолидированной финансовой отчетности корпораций

Для качественного обеспечения информацией институтов, обслуживающих рынок капитала в нашей стране, необходимо использование зарубежного и мирового опыта по установлению стандартов финансовой и бухгалтерской отчетности. Применение международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) для учета и отражения финансовой информации в корпоративной отчетности прописано в Федеральном законодательстве. В частности, в законе «О консолидированной финансовой отчетности» [9] и Постановлением правительства Российской Федерации, утвердившего Положение о механизме признания МСФО для применения на территории России [13]. Федеральный закон «О консолидированной финансовой отчетности» позволяет принимать управленческие решения по поводу взаимодействия корпораций и банков, а также страховых фирм, в нем есть и положения, регулирующие доступ корпорации к организованным торгам ценными бумагами. Для принятия эффективных управленческих и инвестиционных решений в такой разнообразной инфраструктуре необходима обоснованная информация, которая содержится в консолидированной финансовой отчетности корпораций. В соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете» [7], корпорации должны также публиковать индивидуальную финансовую отчетность по компаниям, входящим в состав корпораций. Общие аспекты представления финансовой отчетности раскрыты в МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» и предполагают

Достоверность корпоративной финансовой отчетности обеспечивает использование единой учетной политики корпорации по определению способов ведения учета и составления финансовой отчетности; представление уместной надежной, сопоставимой и понятной информации; дополнительное раскрытие

информации, для понимания пользователями влияния фактов хозяйственной жизни на финансовое положение и финансовые результаты деятельности корпорации.

В МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность» раскрывается ряд базовых понятий, связанных с финансовой отчетностью корпораций. Так, консолидированная отчетность в МСФО (IFRS) 10 понимается как финансовая отчетность группы, в которой денежные и материальные потоки между материнским предприятием и дочерними предприятиями представлены как элементы единого экономического субъекта. В консолидированной финансовой отчетности корпорации отражаются активы, обязательства, капитал, доходы, расходы как система. При развитии корпорации по инвестиционной схеме, инвестор на базе анализа консолидированной отчетности может сделать вывод относительно возможности контроля над корпорацией, оценив возможный объем своих инвестиций. Если объем инвестиций достаточно велик, то инвестор будет обладать достаточной степенью контроля над дочерним предприятием, т.е. по отношению к нему он будет являться материнским предприятием. Наличие контроля над предприятием влечет за собой риски для инвестора, а также возможность получения дохода от объекта инвестиций. При этом инвестор может влиять на сумму дохода через реализацию собственных полномочий – например, права принимать решения относительно компании-объекта инвестиций. При этом инвестор может выступать в роли принципала или агента. На принятие решения о роли инвестора будут влиять различные факторы, которые отражены в договоре между компанией и инвестором. В качестве таких факторов могут выступать будущая сумма дохода инвестора, уровень принимаемых им на себя рисков, влияние других инвесторов на то же предприятие. Если инвестор выступает в роли агента, то он не может контролировать предприятие, но может влиять на сумму своей прибыли, принимая решения, в соответствии с МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность».

Случаи, когда консолидированная финансовая отчетность корпорации не формируется:

1. Собственники материнской компании могут принять решение не формировать консолидированную отчетность, тогда и дочерние предприятия могут не составлять ее;

2. На фондовых биржах и других внешних рынках не представлены долговые и долевыми инструментами материнской компании;

3. Материнская компания или инвестор планирует выпускать на открытый рынок ценные бумаги, поэтому финансовая отчетность по ним для комиссии не предоставляется;

4. У материнской компании уже сформирована бухгалтерская отчетность, которая выложена в открытом доступе и оформлена по рекомендациям МСФО.

Признаки того, что инвестор выступает в роли материнской компании, отражены в консолидированной финансовой отчетности. Ее анализ дает возможность выявить, может ли инвестор полностью контролировать свой объект инвестиций:

обладание инвестором возможности управлять хозяйственной деятельностью объекта инвестиций и принимать управленческие решения;

наличие права голоса, которое подтверждается заключенным договором с объектом инвестирования;

инвестор несет риск нестабильного дохода, который может меняться как из-за влияния других инвесторов, так и из-за изменения показателей объекта инвестирования;

если инвестор выступает не в роли принципала, то он все равно будет получать прибыль от объекта инвестиций;

инвестор может выступать в роли агента, т.е. не контролировать объект инвестиций, и не обладать правом голоса при принятии важных для компании решений, но он будет при этом участвовать в распределении прибыли.

После оценки описанных выше факторов инвестор может принять решение по поводу возможности и направлений контроля над объектом инвестирования. Для этого рассматривается структура объекта инвестиций, его стратегические цели, проводится знакомство со стилем руководства дочерней компа-

нии, а также изучаются наиболее значимые направления деятельности объекта инвестиций. Учет всех этих особенностей объекта инвестирования дает инвестору возможность принимать взвешенные и обоснованные решения, влияющие на величину получаемой прибыли объекта инвестиций и на доход самого инвестора. Принимаемые инвестором решения – это результат получаемых им в результате заключенного инвестиционного договора прав – права голоса; права менять или проводить ротацию персонала, работающего в дочерней компании, если работа этого персонала оказывает непосредственное влияние на получаемый доход; права запрета на какие-либо направления деятельности, сделки или иную деятельность объекта инвестирования; права влиять советами на деятельность объекта инвестиций, права на принятие другого рода управленческих решений.

Случаи, когда наличие права голоса у инвестора не влияет на получаемый им от инвестирования доход, описываются в договоре с объектом инвестирования. Например, инвестор может получить право принимать решения только по административным вопросам, а вопросы управления значимой и приносящей доход деятельностью решаются другими договорами объекта инвестирования. Потому инвестор перед заключением договора должен внимательно ознакомиться со структурой объекта инвестиций, ее консолидированной отчетностью и оценить цель объекта.

В результате заключения инвестиционного договора инвестор может столкнуться с опасностью изменения дохода от вложенных инвестиций, т.е. с рисками. Уровень рисков, которым подвергается инвестор, сильно зависит от показателей деятельности объекта инвестиций, отраженных в корпоративной отчетности. Доход от того же объекта инвестиций могут получать и другие стороны, например, неконтролирующие акционеры.

Существуют разные виды значимой деятельности компаний, влияющие на сумму получаемого от инвестиций в них дохода: это разработка, производство и продажа товаров или услуг; управление активами компании – финансовыми и материальными; продажа или приобретение активов; проведение иссле-

дований. Относительно таких значимых действий компании могут быть приняты следующие решения со стороны инвестора, которые влияют на прибыль: решения относительно движения капитала объекта инвестиций; решения по операционной деятельности; мотивация действующего управленческого персонала или назначение нового топ-менеджмента на объекте инвестирования. Когда несколько инвесторов управляют одновременно всеми аспектами значимой деятельности компании, могут возникнуть противоречия между мнениями инвесторов. Потому инвесторы могут договариваться между собой по поводу выбора деятельности, оказывающей наибольшее воздействие на получаемый ими доход, а также по поводу того, кто именно будет управлять теми или иными аспектами деятельности объекта инвестирования, учитывая права остальных инвесторов. Со временем принятые решения по поводу распределения зон ответственности инвесторов могут меняться, в зависимости от изменения внутренних или внешних факторов, влияющих на хозяйственную деятельность объекта инвестирования.

Если руководство значимой деятельностью объекта инвестирования осуществляется на основе оформленного соглашения, то право голоса инвестора не является решающим фактором, на основе которого определяется возможность контроля объекта инвестирования. Для определения возможности контроля проводится анализ рисков, структуры, стратегических и оперативных целей объекта инвестирования. Отдельно анализируется подверженность инвестора всем возможным или только некоторым рискам, в частности, рискам изменения дохода.

Уровень значимости риска изменения дохода инвестора из-за изменения дохода других инвесторов может быть определен в результате рассмотрения следующих аспектов инвестиционного договора: соответствие степени возможных изменений и величины экономических интересов инвестора – чем выше уровень инвестиций, тем больше возможностей играть роль принципала; отсутствие различий между уровнями риска разных инвесторов. Поэтому анализ консолидированной отчетности объекта инвестирования должен дать инвестору

ответ на вопрос относительно того, каким рискам он будет подвержен, будет ли меняться его доход при изменении деятельности объекта инвестирования. Даже если доход инвестора определен как фиксированный, получаемая доходность может меняться: если инвестор осуществил денежные вложения в компанию, приобретя облигацию с фиксированным вознаграждением, то его доход от этой облигации может меняться в связи с возникающими кредитными рисками, несмотря на прописанное фиксированное вознаграждение. На фиксированную доходность может оказывать влияние риск – если инвестор получает фиксированный доход после достижения объектом инвестирования определенных показателей, возникает риск невыполнения поставленных показателей. Поэтому объект инвестиций должен быть в достаточной степени финансово устойчивым и доходным, чтобы достигать обещанных показателей и приносить доход инвестору. Доход инвестору может поступать в виде дивидендов, вознаграждений, гонораров, налоговых льгот и возможности продажи после ликвидации объекта инвестирования. Самым распространенным видом дохода инвестора выступают дивиденды, которые пропорционально величине вложенных инвестиций распределяются между инвесторами в виде экономических выгод.

Поскольку материнская компания в корпорации управляет всеми дочерними фирмами, то она должна проводить единую учетную политику при составлении консолидированной отчетности. В корпоративной отчетности должны быть отражены активы, капитал, расходы, доходы, движение денежных средств и инвестиции в дочерние компании. При этом в корпоративной отчетности дочерних компаний должны быть исключены доли материнских активов, внутригрупповые активы, а также разнонаправленные денежные потоки, возникающие вследствие реализации хозяйственной деятельности группы компаний. Все прибыли и убытки дочерних предприятий, которые возникают после внутригрупповых операций, полностью исключаются из корпоративной отчетности. В случаях, когда в отчетности отражены внутригрупповые убытки, это говорит об обесценивании активов дочерней компании.

При консолидации нескольких предприятий в группу, а также при появ-



лении инвесторов, выполняющих роль материнской организации, во внимание принимается такой элемент, как деловая репутация – гудвилл. Гудвилл отражается в консолидированной финансовой отчетности корпораций, его признание, оценка и отражение в корпоративном учете и отчетности неоднозначно и вызывает ряд вопросов. Составляющие консолидированных отчетов о финансовом положении ряда корпораций позволяют сделать вывод о гудвилле в качестве стабильной составляющей внеоборотных активов (табл. 2.1).

Таблица 2.1

## Динамика гудвилла %

Годы	ОАО «Лукойл»		ОАО «Газпром»		ОАО «НЛМК»	
	Удельный вес гудвилла в стоимости		Удельный вес гудвилла в стоимости		Удельный вес гудвилла в стоимости	
	внеоборотных активов	всего активов	внеоборотных активов	всего активов	внеоборотных активов	всего активов
1	2	3	4	5	6	7
2010	2,2	1,7	1,1	1,0	3,6	5,0
2011	2,0	1,5	1,2	1,1	6,5	4,4
2012	2,6	2,0	1,5	1,2	6,1	4,3
2013	1,5	1,1	1,4	1,0	4,1	2,8
2014	1,3	1,1	1,3	1,0	4,4	2,7
2015	1,4	1,3	0,8	0,7	4,1	2,4
2016	1,1	1,1	0,8	0,6	4,1	2,5
2017	1,1	1,1	0,7	0,6	4,2	2,4

Информация табл. 2.1. свидетельствует о снижении доли гудвилла в стоимости внеоборотных активов и активов в целом, причинами которого являются, в частности, увеличение стоимости активов, сокращение инвестиций в дочерние компании, обесценение гудвилла.

По мнению британского учетного П.Д. Лика «...слово гудвилл используется в коммерческом обороте уже многие столетия» [262, с.81] и впервые упоминается в 1571 г. В американских источниках, например, у Х.Хьюза, рассматривается в качестве года, с которого начало использоваться определение понятия гудвилл – 1874 г. [260, с.24]. В отечественной научной литературе ни понятия гудвилла, ни понятия «деловая репутация» четко не определено [164, с.41].

Формирование систематизированной информации о деловой репутации в соответствии с российскими нормативными документами в области регулиро-

вания бухгалтерского учета, а также в международных научных изданиях исследовались Барановым П.П. [164], Веретенниковой К.А.[201], Генераловой Н.В. [176], Ивановым А.П. [192], Климашиной Ю.С., [164], Козловым В.П. [164], Кожиновой Т.В. [201], Поповой Е.Ю. [174], Сапожниковой Н.Г. [134]. Н.А. Соколовой [235] высказывается мнение о гудвилле, как об одном из важнейших показателей, используемом в отчетности корпораций, создающем представление у инвесторов и других заинтересованных лиц, с одной стороны, тенденции роста бизнеса, а с другой стороны – характеризует финансовую отчетность корпораций с наиболее выгодной для корпорации стороны.

МСФО (IFRS) 3 «Объединение бизнеса» определяет гудвилл как актив, выражающийся в определенной денежной сумме, обоснованной возможностью получения дополнительного денежного дохода, основанного на результативности индивидуально идентифицированных активов компании, например, наличие собственной торговой марки, базы лояльных клиентов, доверия партнеров.

Получение прибыли от гудвилла происходит из-за мультипликационного эффекта от активов, которые соответствуют специальным требованиям – они могут быть проданы отдельно от предприятия и называются идентифицируемыми. Оценка гудвилла осуществляется на момент приобретения дочернего предприятия. Величина гудвилла определяется вычитанием стоимости активов дочернего предприятия из справедливой стоимости компании и приобретенных обязательств. При этом гудвилл может принимать и отрицательное значение, тогда в консолидированной отчетности корпорации он будет числиться как убыток с момента покупки дочерней компании. При консолидации компаний происходит оценка возмещения на дату покупки дочерней компании. При этом, если балансовая стоимость активов дочернего предприятия не совпадает с вычисленной рыночной стоимостью активов, то инвестор может провести переоценку активов дочернего предприятия. Эта переоцененная стоимость и будет являться балансовой стоимостью с момента консолидации.

В МСФО (IFRS) 3 «Объединение бизнеса» гудвилл, который приобретает инвестором, классифицируется как нематериальный актив. Разделение

стоимости гудвилла может производиться на все независимые активы созданной в результате объединения корпорации. Инвестиции от гудвилла в эти активы дает эффект синергии, который проявляется в многократном увеличении прибыли по сравнению с отдельно взятыми активами. Независимые активы, на которые происходит распределение гудвилла, могут являться элементами низкого уровня в иерархии корпорации. Каждый независимый актив, который создает поток денежных средств, носит субъективный характер и является наименьшей единицей в группе активов, которая может создавать доход – т.е. это может быть часть бизнеса, либо вся компания. Генерирующие единицы создают независимый поток дохода для инвестора и дочернего предприятия, они отличаются тем, что не зависят от других активов.

В МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы» не представлено определение гудвилла, однако, описана важность этого нематериального актива для дальнейшего успешного развития корпорации и представлен процесс возникновения гудвилла и разделения деловой репутации. В ходе консолидации нескольких фирм происходит разделение и перенос их деловой репутации. При этом гудвилл является абстрактной величиной и сложно оценить его качественно, а также отследить изменение его величины.

Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» ПБУ 14/2007 рекомендует рассчитывать стоимость деловой репутации предприятия на основе вычитания из величины рыночной стоимости или стоимости приобретенного предприятия стоимости активов и обязательств предприятия на отчетную дату. По законодательству Российской Федерации приобретенное предприятие может считаться недвижимым имуществом. Приобретаемое предприятие в своем составе имеет активы разных видов, которые способствуют хозяйственной и предпринимательской деятельности предприятия – это сырье, материалы, земля, оборудование, машины и установки, здания и другие постройки. Также вместе с предприятием приобретаются долги и обязательства, а также ряд нематериальных активов, которые связаны с деловой репутацией и узнаваемостью предприятия – это товарный знак или марка, название предпри-

ятия, маркировка его продукции, а также исключительные права на них. В Приложении 1 произведен пример расчета гудвилла. В ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» рассматриваются понятия положительной, отрицательной и приобретенной деловой репутации. Положительная деловая репутация позволяет получить дополнительную прибыль владельцу предприятия за счет лояльного отношения клиентов, наработанного комплекса маркетинга, качества, сбыта, квалификации управленческого персонала, потому она позволяет продавать продукцию по более дорогой цене. Положительная деловая репутация в связи с этим учитывается как один из нематериальных активов, подлежащих оценке. Существует и отрицательная деловая репутация, которая отрицательно влияет на прибыль предприятия, потому что заставляет продавать продукцию по более низкой цене из-за отсутствия перечисленных выше факторов влияния на лояльность покупателей.

Необходимо отметить, что в практической деятельности, в большинстве сделок, осуществляется не приобретение имущественных комплексов, а долей в уставном капитале или пакетов акций корпораций.

Отдельными авторами высказывается обоснованное, на наш взгляд, мнение о возможности отражения гудвилла в составе финансовых вложений корпорации [160].

В работе «К вопросу о понимании этапов учета гудвилла в четырех западных капиталистических странах: от модели стейкхолдера к модели акционера», написанной зарубежными учеными, перечисляются два основных способа появления гудвилла после консолидации предприятий в корпорацию:

первым способом является приобретение собственности предприятия, но без покупки акций;

вторым способом является вступление в акционеры компании или приобретение на рынке ценных бумаг ее акций [257].

В настоящее время действует четвертая фаза учетной интерпретации деловой репутации, когда принятие решения о признании гудвилла осуществляется в соответствии с профессиональным суждением бухгалтера [257]. Данный

подход представляется нам обоснованным, так как позволяет принять во внимание факторы, сопровождающие конкретные сделки.

Проблемными являются подходы к рекапитализации гудвилла, содержащиеся в международной и отечественной учетной практике. МСФО рекомендуется при появлении внешних или внутренних признаков того, что может произойти изменение рыночной стоимости предприятия, производить переоценку этих активов. Анализ возможности обесценивания активов по рекомендациям отечественных и международных стандартов должен проводиться регулярно, каждый год в отчетное для компании время, тогда же оценивается и величина гудвилла. Если стоимость активов компании меняется, то может измениться и величина гудвилла. При приобретении бизнеса гудвилл распределяется между подразделениями корпорации, генерирующими денежный поток (генерирующими единицами), тестируется в составе генерирующей единицы и при полном списании, восстановлению не подлежит.

Российскими документами в области бухгалтерского учета предусматривается амортизация деловой репутации в течение 20 лет (не более срока деятельности корпорации) линейным способом. Деловая репутация может оцениваться по действующей рыночной стоимости с учетом периодической переоценки активов, при этом может возникать отрицательное значение уровня деловой репутации. Такое численное значение деловой репутации возникает в тех случаях, когда рыночная стоимость активов компании превышает ее рыночную цену. Это оказывает влияние на финансовый результат, который получает компания в результате ведения своей деятельности на рынке, т.е. величина доходов компании при отрицательном значении деловой репутации значительно уменьшается.

В зарубежных странах, где опыт расчета и учета величины гудвилла при консолидации насчитывает десятилетия, преобладает мнение о том, что нет необходимости проводить его амортизацию. При этом не важно, каким из способов было приобретено предприятие – приобретение акций компании, в результате приобретения ее активов, либо в результате других бизнес-

комбинаций, гудвилл в любом случае оценивается как положительный или отрицательный в момент заключения сделки. По действующим в настоящий момент отечественным и международным стандартам отчетности можно не проводить амортизацию гудвилла. В момент покупки компании его стоимость просто замораживается, а далее он периодически переоценивается в зависимости от изменения внешних условий. Осуществляется это с помощью проведения тестов на обесценивание. Таким образом, в настоящее время используется актуарный подход к амортизации гудвилла, согласно которому, гудвилл не может изнашиваться подобно материальным активам, поэтому нет причин для того, чтобы его амортизировать. Колебания же стоимости гудвилла, происходящие с течением времени имеют иную природу, нежели износ, и потому должны отражаться в отчетности в виде теста на обесценивание [257, с.38]. Рекапитализация гудвилла посредством тестирования его на обесценивание учитывает нелинейный характер его жизненного цикла (в отличие от амортизации линейным способом), но в значительной степени основывается на экспертных оценках.

Приобретение бизнеса посредством отражения финансовых вложений позволяет осуществить изменение оценки гудвилла, связанной с изменением текущей рыночной стоимости акций и получением дивидендов. При приобретении пакетов акций алгоритм расчета гудвилла зависит от последующей их оценки (переоценки). Если ценные бумаги приобретенной инвестором компании выставлены на фондовом рынке, то стоимость гудвилла может быть найдена путем вычитания из цены приобретенной компании номинальной суммарной стоимости ее ценных бумаг. В случае понижения стоимости акций приобретенной компании в консолидированной отчетности приобретающей компании они отражаются по учетной стоимости, что позволяет сделать вывод об обесценивании гудвилла.

Исследование способов расчета и систематизации в российской корпоративной отчетности информации о гудвилле дает основания для изменения отечественных положений, которые регулируют консолидированную финансовую отчетность в области учетной практики гудвилла. Для того, чтобы информация,

содержащаяся в учетных документах компании, была более обоснованной и достоверной, необходимо использовать соответствующие текущей российской действительности методы для оценки элементов корпоративной отчетности. Так, актуализации требуют методы оценки дисконтированной, справедливой стоимости, а также отражение обесценивания активов корпорации. На наш взгляд, при выполнении условий признания, целесообразно отражать гудвилл в составе внеоборотных (долгосрочных) активов на специально открываемом синтетическом счете по первоначальной стоимости, рассчитываемой как надбавка, выплаченная покупателем в ожидании экономических выгод от активов, которые невозможно идентифицировать по отдельности. Регулярное (ежегодное) тестирование гудвилла на обесценение должно осуществляться на основании разработанной в распорядительном документе по учетной политике системе признаков обесценения, включающих внутренние и внешние факторы. Суммы обесценения отражаются в составе прочих расходов корпорации. Наличие субъективных оценок при осуществлении тестирования на обесценение предполагают разработку на основании профессионального суждения бухгалтера методов распределения гудвилла между генерирующими единицами корпорации, определения справедливой стоимости, выбор ставки дисконтирования, расчет дисконтированной стоимости и других финансовых показателей. Методика отражения гудвилла в корпоративном учете и отчетности предполагает разработку первичных документов, в частности бухгалтерских справок, регистров учета, форм внутренней корпоративной отчетности, обеспечивающих характеристику динамики объекта и составление надежной корпоративной отчетности. Методы формирования учетной политики по гудвиллу как объекту учета и элементу корпоративной отчетности представлены в следующих нормативных правовых актах:

определение гудвилла:

ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» - из-за доверия и лояльности покупателей в связи с положительной деловой репутацией производителя, тот может увеличивать свою прибыль, закладывая в цену товара дополнитель-

ную составляющую, которую потребители готовы оплачивать в ожидании будущих экономических выгод в связи с приобретенными неидентифицируемыми активами и учитывать в качестве отдельного инвентарного объекта в составе нематериальных активов;

Международные стандарты финансовой отчетности определяют гудвилл как долгосрочный актив, который может генерировать в дальнейшем доход после объединения компаний. Отдельно этот актив не признается и не идентифицируется;

оценка гудвилла:

ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» - находится путем вычитания из стоимости приобретаемой компании суммы всех активов и обязательств, отраженных в финансовой отчетности на момент консолидации или приобретения предприятия;

Международные стандарты финансовой отчетности - Гудвилл на дату приобретения оценивается как превышение совокупности переданного возмещения, оцененного в соответствии с МСФО (IFRS) 3 по справедливой стоимости на дату приобретения.;

изменение оценки гудвилла:

ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» - не предусматривается;

Международные стандарты финансовой отчетности – необходимо проводить замеры стоимости гудвилла по финансовой отчетности компаний периодически, с момента покупки, для этого накопленные убытки от обесценивания вычитаются из стоимости приобретения компании;

Амортизация гудвилла:

ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» - гудвилл может подвергаться амортизации на период не дольше, чем ведет деятельность организация. Для амортизации гудвилла используется линейный способ на период 20 лет;

Международные стандарты финансовой отчетности - амортизации не подлежит;

Оценка гудвилла в корпоративной отчетности:



ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» - остаточная стоимость;  
Международные стандарты финансовой отчетности - возмещаемая стоимость.

Консолидированная финансовая отчетность также может составляться корпорацией при наличии ассоциированных компаний. Ассоциированной считается такая компания, на которую владелец пакета акций не может оказать существенного влияния в виде прямых распоряжений и указаний, поскольку он владеет пакетом акций от 20 до 50% - прямым или косвенным образом. Это позволяет ему, с одной стороны, иметь право голоса при принятии решений о компании, но не делает его материнской компанией, а также не делает их объединение совместной компанией. У ассоциированной компании инвесторы могут владеть долговыми либо долевыми инструментами, принимать решения в управляющем органе ассоциированной компанией по поводу финансовой политики, а также голосуя за участие компании в различных сделках. Компания-инвестор может назначать управленческий персонал и предоставлять ассоциированной компании нужную для развития информацию – финансовую, управленческую, техническую.

Для принятия обоснованных управленческих решений после осуществления инвестиций в ассоциированную компанию, требуется проводить учет инвестиций. В консолидированной финансовой отчетности инвестиции можно отражать через долевым методом и методом учета по себестоимости. Метод учета инвестиций выбирается в зависимости от характера заключенного соглашения между инвестором и ассоциированной компанией. В случае выбора долевого метода для учета инвестиций вначале оценивают их рыночную себестоимость. Однако выявленная оценочная стоимость инвестиций может меняться в дальнейшем в зависимости от получаемых прибылей или убытков от деятельности ассоциированной компании. Инвестор имеет долю от всех прибылей или убытков ассоциированной компании, пропорционально себестоимости инвестиций. У инвестора эта прибыль отражается в финансовой отчетности. Балансовая стоимость инвестиций у ассоциированной компании уменьшается на сумму до-

хода инвестора. Периодически могут проводиться корректировки оценочной стоимости инвестиций, если в капитале ассоциируемой компании происходят значительные изменения. В случае выбора метода учета инвестиций по себестоимости, величина балансовой их стоимости может меняться в зависимости от суммы выплат инвестору дивидендов. Эти выплаты отражаются в бухгалтерской отчетности инвестора. Если выплаты превышают оговоренные в договоре суммы дивидендов, то далее стоимость инвестиций может быть переоценена в большую сторону. Это может происходить при увеличении прибылей ассоциированной компании. В бухгалтерской отчетности инвестора эти прибыли могут отражаться как возмещение инвестиций и уменьшают ее фактическую стоимость.

При возникновении убытков у ассоциируемой компании, она выплачивает меньшие дивиденды инвестору, и тогда инвестор может скорректировать себестоимость инвестиций в своей отчетности. При этом корректировка не может превышать сумму доли инвестора в активах ассоциируемой компании.

Использование долевого метода предполагает корректировку чистых активов объекта инвестиций, на суммы курсовых разниц, переоценки основных средств и инвестиций. Полученные от ассоциированной компании дивиденды уменьшают стоимость инвестиций. В бухгалтерской отчетности инвестора при использовании долевого метода учет инвестиций проводится на основе выделения отдельной статьи в долгосрочных активах. В консолидированной же отчетности отражается сумма финансового результата от инвестирования в ассоциированную компанию.

Гудвилл, относящийся к ассоциированной компании, включается в балансовую стоимость инвестиции и ежегодно тестируется на обесценение. В отчетности инвестора не проводится амортизация гудвилла, она осуществляется только в отчетности ассоциируемой компании. При этом в амортизацию не включается доля инвестора в полученных прибылях ассоциируемой компании. Все проведенные инвестиции должны проверяться на изменение их рыночной стоимости, потому что их справедливая стоимость может меняться, часто в

сторону уменьшение. Уменьшение себестоимости инвестиций бывает в ряде случаев:

возникновение рассогласования получаемых и отдаваемых финансовых потоков в ассоциируемой компании, в результате чего возникают критические ситуации с выплатой дивидендов;

возникновение возможности финансовой несостоятельности ассоциируемой компании, ее разорение;

реструктуризация ассоциируемой компании для снижения вероятности несостоятельности ассоциируемой компании;

появления рисков снижения потока дохода ассоциированной компании и снижение на этой основе суммы дивидендов инвестору;

окончание выпуска на рынок ценных бумаг акций и иных финансовых инструментов инвестируемой компании.

В МСФО (IFRS) 11 «Совместное предпринимательство» сформулирован ряд руководящих положений, которые регулируют процесс формирования и представления данных о финансовом положении совместно контролируемого предприятия в контролирующие органы. В качестве совместного предпринимательства выступает производственно-хозяйственная деятельность, которая находится под контролем у нескольких компаний. Контроль проводится на основе достигнутых договоренностей, зафиксированных письменно либо устно. В договоре обычно отражены следующие аспекты: виды и суть совместной деятельности компаний; порядок формирования органов управления совместного предпринимательства; процесс выбора вариантов дальнейшего развития предприятия; описание вкладов и инвестиций со стороны участников предприятия; договоренности о распределении расходов и выручки; обязательства каждой стороны по ведению бизнеса. У совместно контролируемого предприятия все достигнутые договоренности могут быть зафиксированы в различных внутренних положениях, либо в уставе. Для того, чтобы принимать стратегические решения по развитию корпорации: ее реструктуризации, изменению финансовой политики, необходимо решение, принятое единогласно со стороны всех участ-

ников договора. Ведение совместного предпринимательства осуществляется на базе проведения совместных операций, либо ведении совместного бизнеса. Для этого участники предприятия наделяются полномочиями по ведению бизнес-деятельности и обременяются зонами ответственности. Все участники могут контролировать совместные активы – их движение и использование на основе отчетности. Все совместные операции, проводимые в рамках совместного бизнеса, стороны совместного предпринимательства разделяют все обязательства, затраты, расходы в установленном соотношении (например, пропорционально доле участия сторон в деятельности и др.), а при совместных предприятиях несут ответственность по долгам и обязательствам деятельности в пределах их инвестиций или соответствующих обязательств. Кредиторы совместного предприятия не имеют права регресса против любой стороны в отношении долгов или обязанностей деятельности. Порядок распределения выручки, расходов, прибыли/убытка устанавливается на основе относительных результатов деятельности каждой стороны совместного предпринимательства (совместные операции), либо на основании соглашения. Каждый участник совместного предприятия инвестиции отражает в бухгалтерском балансе в виде инвестиций, которые могут быть рассчитаны и оценены методом долевого участия, там же отражаются и все совместные операции, проводимые в рамках бизнес-сотрудничества. В результате в балансе отражаются доли в совместных активах каждого участника совместного предприятия, их выручка в результате совместных операций и совместной деятельности, а также расходы и их доли при распределении прибыли.

В ГК РФ сформулировано определение простого товарищества и особенности договорных отношений, возникающих при такой форме совместной бизнес-деятельности. По договору товарищества участники предприятия консолидируют собственные ресурсы – финансовые и материальные для достижения прибыли от совместной деятельности. Также участники товарищества могут выбрать в качестве цели своей деятельности иные цели. Образование юридического лица не требуется при такой форме сотрудничества и объединения пред-

приятый.

Вкладом участников товарищества признается деньги и иные активы, которые они вносят в общее дело. Денежная оценка вкладов проводится по соглашению между товарищами. ПБУ 20/03 «Информация об участии в совместной деятельности» предусматривается отражение находящихся в собственности предприятия объектов, внесенных в счет вклада по договору о совместной деятельности в фактическую себестоимость предприятия, которая отражена в договоре на момент заключения. При прекращении совместной деятельности активы, переданные в общее владение (пользование), возвращаются товарищам и принимаются к учету в оценке, числящейся на отдельном балансе простого товарищества на дату принятия решения о прекращении совместной деятельности. Необходимо отметить, что понятие отдельного баланса не представлено в отечественных законодательных и нормативных документах, регулирующих бухгалтерский учет, и является проблемным. В соответствии с письмом Минфина России под отдельным балансом, следует понимать перечень показателей, установленных организацией для своих подразделений (выделенных на отдельный баланс). Однако, совместная деятельность, осуществляемая по договору простого товарищества, не является подразделением корпорации (а также юридическим лицом), так как ее основу составляют вклады товарищей, осуществление расходов, получение доходов и иные факторы и условия, предусмотренные договором. На наш взгляд, одним из ключевых вопросов совместной деятельности является утверждение организационно – правовой формы ее ведения - создание корпорации, разработка условий деятельности, установления порядка формирования финансовой корпоративной отчетности. В настоящее время, в публикациях, высказываются различные суждения о систематизации информации при осуществлении участниками совместной деятельности [134, С. 169].

Приказом Минфина России от 18 апреля 2018 г. №83 предусмотрена разработка Федерального стандарта бухгалтерского учета «Участие в зависимых организациях и совместная деятельность», по-видимому, исключаящий действие ПБУ 20/03 «Информация об участии в совместной деятельности». На наш

взгляд, в разрабатываемом документе целесообразно выделить два вида совместного предпринимательства – совместные операции и совместные предприятия. В отличие от ныне действующего порядка, не предполагающего образование юридического лица, новый Федеральный стандарт должен содержать норму о ведении совместной деятельности в форме отдельного юридического лица – корпорации.

Систематизация методик консолидации в финансовой отчетности предприятия представлена в табл. 2.2.

Таблица 2.2

## Систематизация методик консолидации в финансовой отчетности

Наименование метода	Степень влияния	Сфера применения	Элементы отчетности	МСФО
1	2	3	4	5
Метод полной консолидации	Контроль	Дочерние компании	Гудвилл Неконтролирующая доля	МСФО (IFRS) 10
Метод долевого участия	Значительное влияние	Ассоциированные (зависимые) общества	Долгосрочные финансовые вложения Капитализированный доход (убыток)	МСБУ (IAS) 28
Метод долевого участия	Совместный контроль	Совместное предпринимательство	Долгосрочные финансовые вложения Капитализированный доход (убыток)	МСФО (IFRS) 11
Метод учета по себестоимости (справедливой стоимости)	Несущественно	-	Финансовые вложения	МСБУ (IAS) 39

В настоящее время инвесторы, принимая решение о вложениях в то или иное предприятие, опираются на данные из консолидированной финансовой отчетности. Также на основании данных консолидированной отчетности могут приниматься взвешенные управленческие решения относительно управления группой компаний. Информация, представленная сейчас в МФСО имеет не рекомендательный, а законодательно утвержденный характер, что обуславливает важность обеспечения достоверной информации в консолидированной финансовой отчетности предприятий.

## 2.2. Основные направления развития корпоративной нефинансовой отчетности

В качестве модели общественного развития, в настоящее время рассматривается устойчивое развитие, основанное на решении экономических, экологических и социальных задач и связанное с концепцией устойчивого инвестирования, целями которого являются наряду с получением дохода инвестором, формирование социальных изменений, минимизация негативного воздействия на природную среду. Концепция корпоративной социальной ответственности или устойчивого развития, связанная с демократизацией общества, либерализацией общественных институтов, интенсификацией производства, социальными процессами глобализации предполагает вклад бизнеса в социальное, экономическое, экологическое развитие общества и рассматривается в качестве одного из значимых элементов стратегии корпорации. Информация о деятельности корпорации в сфере корпоративной социальной ответственности обеспечивает оценку ее перспектив и стратегии развития. Для этого используется набор показателей финансового состояния корпорации, которые дополняются показателями устойчивого развития. Аудиторская компания Deloitte считает, что «в современных условиях хозяйствования для успешной компании недостаточно просто получать высокий уровень прибыли. Она должна осуществлять свою деятельность таким образом, который соответствует этическим принципам и принципам социальной ответственности, т.е. минимизируя негативное воздействие на окружающую среду, учитывая интересы всех групп стейкхолдеров и положительно влияя на общество, а также на планету в целом» [171].

Понятие «корпоративная социальная ответственность» появилось в середине 70-х годов XX века в США и Европе и предполагает ответственность корпораций перед акционерами, инвесторами и кредиторами, за качество товаров и услуг перед контрагентами, за охрану труда и рабочие места перед работниками, за сохранение окружающей среды перед населением; за соблюдение законов перед государством. Концепция социально ответственного бизнеса сфор-

мированная в Германии, Японии, США и Великобритании предусматривает ответственность бизнеса за социальную несправедливость, экономическое неравенство, экологические проблемы. Исследователи нефинансовой отчетности выделяют основные этапы ее развития: «Первый этап продолжался на протяжении 1960-1070-х годов, во время которого компании старались минимизировать разрушающее влияние своей деятельности на природу. Второй этап пришелся на 1980-е годы, когда государства стали контролировать деятельность компаний по социальным и экологическим вопросам. Третий этап начался в 1990 годы и продолжается по сей день. Он характеризуется способностью компаний не только решать социальные вопросы, сокращать негативное влияние производственной деятельности на окружающую среду, но также и находить в этом решение собственных производственных задач, возможности развития бизнеса и конкурентоспособности, инвестиционной привлекательности и роста деловой репутации» [173, с. 60]. Существенным событием, способствующим развитию публичной нефинансовой отчетности, является принятие и ввод в действие Европейским союзом Директивы ЕС по нефинансовой отчетности 2014/95/UE от 22 октября 2014 г., предусматривающей необходимость формирования информации о факторах устойчивого развития, связанных с ними рисках, способствующей повышению доверия инвесторов. В качестве источника информации о влиянии корпораций на окружающую среду и общество, публичная нефинансовая отчетность используется в странах БРИКС и ряде других стран. Развитию публичной нефинансовой отчетности также способствуют:

Конвенция организации Объединенных Наций против коррупции (2003 год);

Парижское соглашение, Конвенция Организации Объединенных Наций против коррупции (2003 год);

Парижское соглашение, принятое 12 декабря 2015 г. 21-й сессией Конференции Сторон Рамочной конвенции Организации Объединенных Наций об изменении климата;

Резолюция Организации Объединенных Наций, одобренная Саммитом



ООН 25 сентября 2015 г. «Преобразование нашего мира. Повестка дня в области устойчивого развития на период до 2030 года» включающая 17 целей в сфере устойчивого развития и определяющая необходимость разработки системы показателей с целью мониторинга достижения этих целей на национальном и глобальном уровне, а также задачи по отражению вклада организаций в устойчивое развитие, решаемые в рамках публичной нефинансовой отчетности;

«Руководства и рекомендации для фондовых бирж» разработанные и выпущенные в октябре 2015 года Всемирной Федерацией фондовых бирж для ее членов рекомендации по использованию нефинансовых показателей в процессе оценки корпораций, и критерии оценки;

Отчет о глобальных рисках за 2017 год. 12 выпуск. Всемирный экономический форум, апрель 2017 года.

Исследователи корпоративной отчетности отмечают: «Нефинансовая отчетность восполняет дефицит информации для инвестора, показывая и доказывая ему, что данная компания уделяет внимание экологическим и социальным аспектам в своей деятельности, снижая тем самым риски социальных внутренних и внешних конфликтов» [224, с.1117]. Понятие нефинансовой отчетности содержится в ряде работ (табл. 2.3).

Таблица 2.3

### Определения нефинансовой отчетности

Источник	Определения
1	2
Агентство социальной информации (АСИ) Россия [263].	«Социальный отчет – документ, рассказывающий об оценке общественного влияния компании».
Ассоциация дипломированных присяжных бухгалтеров [266].	«Отчетность в области устойчивого развития – отчетность об экономических, экологических и социальных аспектах деятельности организации».
Ассоциация дипломированных главных бухгалтеров (CGA – Canada), Канада [264].	«Отчет о корпоративной устойчивости - средство коммуникации с заинтересованными сторонами по поводу экономических, экологических и социальных результатов деятельности организации».

Продолжение табл. 2.3

1	2
Ассоциация менеджеров России [190].	«Корпоративный социальный отчет - публичный инструмент информирования акционеров, сотрудников, партнеров и всего общества о том как и какими темпами компания реализует заложенные в своей миссии или стратегических планах развития цели экономической устойчивости, социального благополучия и экологической стабильности».
Российский союз предпринимателей и промышленников (РСПП) [113].	«Нефинансовый отчет – это отражение общественной сущности корпорации, в котором отражены цели и направления развития компании, средства достижения этих целей и денежные потоки, связанные с этой деятельностью. Данные, содержащиеся в отчете, позволяют делать выводы о надежности и стабильности компании. Выкладывание нефинансовых отчетов позволяет компании публично заявить о своих целях, подтвердить свою открытость для общества, а также готовность к диалогу с общественностью, клиентами и партнерами».

Российская практика публичной нефинансовой отчетности, начиная с 2000 года, активно развивается, в соответствии с мировыми тенденциями, но с некоторым отставанием от них по темпам. Исследованием, проведенным агентством The Economist Intelligence Unit по инициативе ОК РУСАЛ и при поддержке Pricewaterhouse Coopers и Программы развития ООН отмечается: «Глобализация российского бизнеса потребовала изменения отношения к вопросам корпоративной социальной ответственности. В первую очередь экспансия на внешнем рынке привлекла внимание зарубежных компаний, инвесторов, клиентов и регулирующих органов, многие из которых требовали большей прозрачности финансово-хозяйственной деятельности и большей ясности в подходах к ведению бизнеса. Вместе с ростом внимания к вопросам своей репутации за рубежом российские компании получили возможность накапливать опыт работы на международных рынках, перенимая лучшие практики и стратегии компаний, которые они поглощали, и внимательно изучая опыт своих конкурентов» [76, с. 5]. Стандартизацией нефинансовой отчетности для отражения движения средств в области социальной ответственности корпораций занимается ряд общественных и государственных организаций и объединений, таким обра-

зом были разработаны Социальная хартия российского бизнеса, Кодекс предпринимательской этики, стандарты по социальной ответственности бизнеса, а также различные рекомендации и постановления. С их помощью корпорации легко ориентируются в направлениях своего социального развития, могут использовать их в повседневной деятельности как инструмент для комплексного раскрытия информации, для улучшения своего имиджа, создания эффективного диалога с бизнес-сообществом и с покупателями. Индикаторы по результатам деятельности корпораций, описанные в этих документах, позволяют подготавливать ряд нефинансовых отчетов, нужных для повышения экологической и социальной эффективности бизнеса. При этом все они адаптированы к отечественной бизнес-практике, а основываются на новейших зарубежных достижениях. Разработку этих документов проводила Торгово-промышленная палата, опираясь на передовой зарубежный опыт и мировые стандарты. Поддержку этим начинаниям оказал президиум Государственного совета РФ, который с 2010 года содействует повышению социальной и экологической ответственности бизнеса через составление нефинансовых отчетов корпораций и предприятий и контроль их со стороны государства.

С 2012 года экспертным сообществом, которое состоит из ведущих специалистов крупных корпораций и государственных деятелей, образующих рабочую группу Министерства экономического развития РФ также ведется работа по формулированию Концепции развития публичной нефинансовой отчетности. Государственная поддержка этого проекта осуществляется в виде принятия государственного стандарта ГОСТ Р ИСО 26000-2012 «Руководство по социальной ответственности». Принят этот стандарт был весной 2013 года и он является аналогом подобных мировых стандартов, зарекомендовавших себя как полезные и эффективные. Использовать этот стандарт могут все отечественные предприятия в семи направлениях, которые отражают ключевые направления по повышению социальной ответственности бизнеса. Этими направлениями являются взаимодействие с потребителями, взаимодействие с партнерами и бизнес-группами, управление организацией, экология, защита прав человека, дело-

вая этика, эффективное управление организацией. Для практической реализации перечисленных направлений Российский союз промышленников и предпринимателей (РСПП) создал базу для отчетности корпораций в нашей стране, а также осуществляет мониторинг и анализ практики нефинансовой отчетности российских корпораций и публикует аналитические обзоры корпоративных нефинансовых отчетов (2004-2018 г.г). В Обзорах представлены основные события и факторы, влияющие на развитие отчетности и ее перспективы в будущем, а также результаты анализа качества отчетности [113].

В течение 2000-2018 г.г. Российским союзом промышленников и предпринимателей зарегистрирован 881 отчет, ко 2 августа 2018 г. в реестр были внесены отчеты 173 корпораций, из них 160 - коммерческие организации, остальные являются некоммерческими организациями (табл. 2.4).

Таблица 2.4

## Содержание нефинансовых отчетов российских корпораций

Вид отчета	Количество	Удельный вес, %
1	2	3
Отчет по защите окружающей среды	81	8,8
Отчет социальной ответственности	316	37,5
Отчеты по направлениям развития корпорации	317	33,4
Интегрированные отчеты	141	17,0
Отчеты отраслевого развития	26	3,3
Всего	881	100,0

Сведения приведены по состоянию Национального Регистра и библиотеки корпоративных нефинансовых отчетов на август 2018.

Наибольшую долю в составе нефинансовой отчетности составляют социальные отчеты и отчеты в области устойчивого развития. Активно внедряется корпорациями интегрированная отчетность. Основную часть отчетов составляют отчеты в области устойчивого Развития, выполненные в формате GRI. Развивается интегрированная отчетность, составляющая в 2017 г. 47 процентов представленных отчетов.

Использование платформ нефинансовой отчетности корпорации представлено в табл. 2.5

Таблица 2.5

## Нефинансовые отчеты, выпускаемы в России

Отчетный период	Комплексные отчеты (по триединому итогу)				Некомплексные отчеты				Итого	
	ОУР/СО		ИО		СО		ЭО			
	Кол-во	%	Кол-во	%	Кол-во	%	Кол-во	%	Кол-во	%
2005-2007	28	45	-	-	31	50	3	5	62	100
2008-2010	40	58	4	6	17	25	8	11	69	100
2011-2013	57	64	16	18	9	10	6	8	89	100
2014-2015	53	68	20	25	1	1	4	6	78	100
2017	11	25	20	47	6	14	6	14	43	100

Сведения основаны на данных Национального Регистра на август 2018.

Состав отраслей, публикующих нефинансовые отчеты представлен в табл. 2.6.

Информация табл. 2.6 позволяет сделать вывод о том, что в настоящее время регулярно выпускают отчеты корпорации, следующих отраслей: нефтегазовой, металлургической, химической, электроэнергетической и атомной. Регулярно издают отчеты в области устойчивого развития нефтегазовой отрасли и дочерние общества корпорации «Газпром». В течение пяти и более лет публикуют нефинансовые отчеты металлургические и горнодобывающие компании. Два отчета выпустила в 2016 г. и 2017г. компания НЛМК – годовой ESG – отчет и отчет в области устойчивого развития. В течение 2015-2016 г.г. выпущены нефинансовые отчеты АО «Объединенная металлургическая компания». Увеличение нефинансовых отчетов корпораций химической и нефтехимической отраслей, связан с выпуском отчетов дочерними компаниями. Все корпорации атомной отрасли выпускают интегрированные отчеты, а нефтехимической – отчеты в области устойчивого развития. Отмечается появление отчетов машиностроительных корпораций, наращивание нефинансовой отчетности пищевой отраслью, нестабильность подготовки отчетности электроэнергетикой, телекоммуникационной, иными отраслями. В настоящее время необходим подход к подготовке нефинансовых на основе единой методики, обеспечивающей сопоставимость информации.



Правительство России считает необходимым развивать и далее процессы предоставления нефинансовой отчетности, поскольку это повышает социальную ответственность бизнеса, способствует большей открытости и прозрачности бизнес-процессов, что подтверждается Распоряжением правительства Российской Федерации от 5 мая 2017 г. № 876-р, утвердившим Концепцию развития публичной нефинансовой отчетности и план мероприятий по ее реализации (Концепция) [16]. Разработка текста Концепции проводилась параллельно с Концепцией долгосрочного социально-экономического развития Российской Федерации на период до 2020 года (ссылка вниз), также учитывались иные нормативные документы, которые связаны с регулированием экологических аспектов, антикоррупционных направлений государственного регулирования, а также развитием социальной ответственности бизнеса. В Концепции также учтены принципы Глобального договора Организации Объединенных Наций; резолюция «Преобразование нашего мира: Повестка дня в области устойчивого развития на период до 2030 года», международный стандарт ISO 26000:2010 «Руководство по социальной ответственности»; итоговый документ конференции Организации Объединенных Наций по устойчивому развитию «Будущее, которого мы хотим»; руководство по отчетности в области устойчивого развития Глобальной инициативы по отчетности (GRI). Концепцией отмечается, что на протяжении последних нескольких десятилетий в мировой практике используется публичная нефинансовая отчетность у абсолютного большинства крупных и успешных компаний. Например, компании из списков Fortune Global 500 и S&P 500. Это подтверждает тот факт, что публичная нефинансовая отчетность является важнейшим инструментом для взаимодействия компании с внешней средой, подтверждения собственной конкурентоспособности, устойчивого развития, укрепления доверия к компании. Повышение частоты использования публичной нефинансовой отчетности у отечественных компаний в связи с этим должно стать важнейшей задачей для государства, поскольку таким образом государство может добиться от компаний выполнения заявленных ими социальных и экологических целей.

Сущность публичной нефинансовой отчетности состоит в представлении ряда показателей деятельности корпораций в открытом доступе, включая социальные вопросы и вопросы охраны окружающей среды по ряду показателей, которые характеризуют социальную ответственность, устойчивое развитие и взаимодействие с заинтересованными сторонами. Достигнутые результаты раскрываются по экономической, экологической, социальной категориям.

Государственной политикой Российской Федерации сформулированы цели в сфере социально – экономического и экологического развития, достижение которых возможно посредством совместных усилий государственного, частного и общественного секторов: вывод страны в бизнес-отношения на мировой уровень, построение эффективной экономики внутри страны, улучшение качества жизни людей и предоставление возможностей для личного роста, обеспечение защиты окружающей среды и достижение общественного спокойствия. Основными сферами влияния на нефинансовую отчетность является: правовая сфера, в которой происходит изменение законодательства в отношении социальной ответственности и защиты окружающей среды; бизнес-сфера, в которой меняются правила использования финансовых инструментов на биржах; в социальной сфере, предъявляющей новые правила к публичной отчетности предприятий; в сфере партнерских отношений – где предъявляются все более строгие требования к правилам поведения в бизнес-среде; в сфере общественных отношений, где общество предъявляет ограничения к воздействию корпораций на экологию. Все эти сферы оказывают влияние на формирование в корпорации непубличных финансовых отчетов. Ценз со стороны общества в отношении публичных отчетов корпораций приводит к необходимости повышения качества действий в отношении социальной, экологической, общественной деятельности корпораций.

Поэтому публичная финансовая отчетность отражает в себе все достоверные, своевременные, сравнимые и объективные данные по вопросам экологии, социального взаимодействия, финансов и иным областям деятельности корпорации, которые позволяют удовлетворить информационные запросы общества,



партнеров и государства. Публичная нефинансовая отчетность:

обеспечивает возможность оценки заинтересованными сторонами качества управления, принимаемых менеджментом решений, влияния на окружающую среду и общество, устойчивости корпорации;

позволяет снижать риски предпринимателей и развивать систему управления этими рисками; пропагандировать использование принципов деловой этики в бизнес-процессах; повышать социальную ответственность в корпоративном управлении; защищать окружающую среду; способствовать развитию конструктивных диалогов с заинтересованными сторонами, а также укреплять деловую репутацию и повышать привлекательность предприятия для инвестиций;

является поставщиком данных для признания обществом социальной, экологической, экономической деятельности корпорации как социально полезной на основе расчета показателей в области развития корпорации.

Возможность агрегирования информации и проведения сопоставительного анализа воздействия корпорации на общество и окружающую среду на основе перечня ключевых показателей, раскрываемых в публичных отчетах.

В качестве возможных видов публичной нефинансовой отчетности Концепция предусматривает:

отчет о деятельности в области устойчивого развития (отчет о корпоративной социальной ответственности, комплексный социальный отчет) - документ, ориентированный на широкий круг заинтересованных сторон, содержащий сведения, которые комплексно отражают подходы и результаты деятельности корпораций по важным вопросам, связанным с общественным признанием социально полезных достижений корпорации и достижением бизнес-результатов, формирующих деловую репутацию корпорации. В число показателей такой деятельности входят экологические, экономические, социальные, показатели деловой успешности и надежности системы управления корпорацией. Публичная нефинансовая отчетность формируется на базе действующих и разработанных международных стандартов, принципов и положений, в числе

которых находятся руководство GRI, принципы Глобального договора Организации Объединенных Наций, стандарт ГОСТ Р ИСО 26000-2012 и Социальная хартия российского бизнеса;

годовой отчет – инструмент для коммуникации с акционерами и инвесторами, через который корпорация уведомляет их о достижениях за прошедший год. В годовой отчетности представлены данные из разных сфер деятельности корпорации – о присутствии на бирже ценных бумаг, о выполнении требований законодательства, о выполненных социальных обязательствах, об экологической деятельности. Годовой отчет готовится на базе иных отчетов – финансовых, социальных, экологических, которые составляются внутри корпорации и характеризуют ее деятельность в отношении перечисленных сфер по конкретным и сопоставимым показателям;

интегрированный отчет – документ, в котором отражается связь между разными сферами деятельности корпорации – как в отношении основной деятельности, так и по сопутствующим сферам – финансов, бизнес-отношений, общественных отношений, отношений с государством, защиты окружающей среды и прочих. На основании представленных интегрированных отчетов инвесторы получают объемную и достоверную информацию о деятельности корпорации и могут принимать взвешенные решения [16].

Обеспечение адекватной оценки деятельности корпораций, осуществление сопоставительного анализа и агрегирования информации по наиболее важным аспектам, характеризующим влияние корпорации на общество и окружающую среду, предполагает раскрытие в публичных нефинансовых отчетах ключевых показателей. Концепцией отмечается необходимость определения минимального перечня в нормативных правовых актах ключевых показателей, характеризующих систему управления, экономическую, экологическую, социальную направленность деятельности корпорации. Содержание ключевых показателей должно отвечать следующим требованиям: они должны соответствовать направлениям деятельности корпорации; быть легко применяемыми на практике; соответствовать имеющимся стандартам по нефинансовой отчетно-

сти, в том числе, разрабатываемым в рамках деятельности ООН в целях мониторинга хода выполнения резолюции ООН.

Формируя публичную нефинансовую отчетность, корпорации могут на основе методологии отчетности, внутренних регламентов и процедур, самостоятельно выбирать и использовать показатели, характеризующие стратегию и результаты деятельности. Корпорация может выпускать несколько видов публичной нефинансовой отчетности, в зависимости от решаемых задач, развития процессов управления, взаимодействия с группами заинтересованных сторон. Некоторые корпорации практикуют составление специализированных отчетов, (например, в экологическом или социальном направлении). В них собираются данные по отдельным деятельности корпорации – по вопросам добровольных общественных отчислений, экологическим вопросам, вопросам корпоративной этики и социальной ответственности. Эти данные представляются в отчете в нерегламентированной форме, в соответствии с действующими корпоративными стандартами и является дополнительным источником сведений по отдельным вопросам. Важным условием повышения качества отчетной информации является сопоставимость данных финансовой и нефинансовой отчетности, что актуально в связи с увеличением объема информации. В настоящее время известно более 20 стандартов нефинансовой отчетности, информация о которых частично представлена в табл. 2.7.

Таблица 2.7

## Стандарты нефинансовой отчетности

Наименование стандарта	Основное содержание стандарта
1	2
Стандарты Саншайн, приняты в 1996 г. Альянсом стейкхолдеров – ассоциацией, объединяющей природоохранные и религиозные организации, а также организации по защите прав потребителей [264]	Включают принципы раскрытия и содержание информации в ежегодном «Корпоративном отчете для заинтересованных сторон». Информация раскрывается по следующим основным направлениям: для клиентов – продукция и услуги; для партнеров – гарантии долгосрочного сотрудничества; для работников – гарантии безопасных условий труда и отдыха; для местной общественности – суммы налоговых выплат, вакансии, информация о благотворительности, соблюдение экологических стандартов; для государства – информация о выплатах штрафов, государственных заказах, а также информация о торговой деятельности с нерезидентами.

1	2
Глобальная инициатива по составлению отчетов (GRI) учреждена в 1997 г. Коалицией экологически ответственных экономик (CERES) и работает при активном участии ООН, ОЭСР, бизнес – ассоциаций, аудиторских компаний [274]	Составление отчета по развитию корпорации позволяет им лучше сформулировать свои цели и проверить их на прозрачность, достижимость, оценить уже достигнутые цели, эффективно управлять изменениями, и в результате сделать собственную деятельность более продуманной и устойчивой. В отчетности раскрываются результаты экономической, экологической и социальной деятельности корпорации. Подготовка отчета предполагает осуществление анализа и контроля воздействий со стороны внутренних факторов на устойчивое развитие корпорации, а также реализуемую стратегию. Использование согласованных на международном уровне элементов отчетности и показателей позволяет сделать доступной, сопоставимой и качественной, содержащуюся в отчетах информацию.
Стандарт SA 8000 от 1997 г., разработан Агентством по аккредитации Совета по экономическим приоритетам [272]	Целью стандарта является повышение социальной ответственности корпораций за жизнь их работников. Данный стандарт предполагает прохождение корпорацией процесса сертификации и построен на принципах ISO (ISO 900 и ISO 14001), нормах Международной организации труда, декларации ООН о правах человека, Конвенции ООН о правах ребенка. Стандарт SA 8000 устанавливает девять направлений развития социальной ответственности корпорации в отношении своих работников, и может применяться в странах различного уровня развития для малых и крупных корпораций, а также общественных организаций. Включает требования по социальной защите работодателем детского труда, принудительного труда, охраны труда, свободы объединений и права на коллективный договор, дискриминации, применению дисциплинарных мер, часов работы, заработной платы, системы управления.
Стандарт Account Ability 1000 (AA 1000) разработан в 1999 г. Институтом социальной и этической ответственности, предусматривающий интеграцию социальных аспектов в организации бизнеса [273]	В качестве задачи стандарта выступает открытый диалог бизнеса и общества, а также учет общественного мнения при составлении отчета о деятельности корпорации. Основными этапами процесса социальной отчетности согласно требованиям стандарта AA 1000 являются планирование (определение заинтересованных сторон, идентификация ценностей и задач корпорации), отчетность (выявление актуальных вопросов, установление индикаторов оценки, систематизация и анализ информации), подготовка отчета и проведение внешнего аудита.

Составление публичной нефинансовой отчетности производится по результатам определенных периодов – года, полугодия, квартала, тем самым обеспечивая своевременность информации, а публичность ее обеспечивается размещением отчетности на открытых сайтах в сети Интернет, например, на сайте самой корпорации.

Ассоциация «Глобальная инициатива по отчетности» (GRI) разработала и вывела на мировой уровень руководство по основам отчетности развития кор-

пораций, котором описаны подробные шаги и методы для формирования и анализа нефинансовой отчетности, в которой могут быть раскрыты направления экологической, социальной и общественной деятельности корпорации. Система GRI включает ряд показателей степени устойчивости развития корпорации, в том числе: созданная и распределенная прямая экономическая стоимость, в том числе доходы, операционные расходы, нераспределенная прибыль; финансовые аспекты, риски и возможности для деятельности корпорации в связи с изменением климата; обеспечение обязательств корпорации, связанных с пенсионными планами и установленными льготами; существенная государственная финансовая помощь; диапазон соотношения заработной платы начального уровня и минимальной заработной платы и другие показатели. В мае 2013 года GRI опубликовала четвертую версию Руководства по отчетности в области устойчивого развития G4, которая позволяет совершенствовать отчеты о нефинансовой деятельности корпорации, обеспечивает достаточность информации по развитию корпорации. В этой версии руководства добавлены двадцать девять направлений по содержанию нефинансовой отчетности как в области управления, так и в областях деловой этики и добропорядочности, полномочиях управленцев, защите окружающей среды, социальных результатов, управления развитием и рисками. В руководстве освещены вопросы структурирования информации непубличных отчетов по порядку оплаты труда высшему руководству корпорации, об их квалификации и по оценке их деятельности на благо общества и корпорации. Также руководство дает рекомендации по поводу раскрытия информации в нефинансовой отчетности об этических нормах и корпоративной этике, которые сформированы в корпорации на настоящий момент, о ее внутренних и внешних механизмах обращения за консультациями по вопросам этического и законопослушного поведения и сообщения о неэтичном или незаконном поведении и проблемах, связанных с недобросовестностью. Подготовка отчетности в области устойчивого развития предполагает представление подготовленной информации в бумажной форме или электронном варианте с обеспечением доступа пользователям. При представлении подробной отчетности на

сайте, в бумажной форме может быть представлен сокращенный вариант. Концепцией отмечается: «При подготовке таких отчетов широко используются международные стандарты, включая руководство GRI» [16]. Для понимания сущности нефинансовой отчетности и ее назначения в Руководстве есть определение: «Отчетность в области устойчивого развития представляют собой практику измерения, раскрытия информации и подотчетности, предметом которых является результаты деятельности организации в рамках достижения цели устойчивого развития. Отчет в области устойчивого развития должен представлять сбалансированную и обоснованную картину результативности подготовившей его организации в отношении устойчивого развития, включая как положительный, так и отрицательный вклады» [275]. Редакция Руководства по отчетности в области устойчивого развития [G4] не содержит определения отчетности в области устойчивого развития, но указывает: «Отчет в области устойчивого развития раскрывает информацию о воздействии организации (как положительном, так и отрицательном) на окружающую среду, общество и экономику» [275, с.3]. Отмечается: «Значительное экономическое, экологическое и социальное воздействие, включая положительное, отрицательное, фактическое, потенциальное, прямое, косвенное, краткосрочное, долгосрочное, преднамеренное и непреднамеренное имеет широкую трактовку» [275, с.101]. Корпорация уведомляет GRI после публикации отчетности посредством представления бумажной или электронной копии с регистрацией в Базе публичной отчетности об устойчивом развитии GRI по адресу [database.globalreporting.org](http://database.globalreporting.org). Основной вариант отчетности в области устойчивого развития содержит основную информацию, которую корпорация обязана раскрыть, сообщая о воздействии экономической, экологической, социальной деятельности по корпоративному управлению. Расширенный вариант включает элементы основного варианта, но требует включения дополнительных стандартных элементов отчетности о стратегии и анализе, корпоративном управлении, этике и добросовестности корпорации. Показатели корпоративной отчетности должна формироваться по единым методикам, в целях осуществления анализа и оценки деятельности в дина-

мике. Информация, представленная в корпоративной отчетности для принятия обоснованных экономических решений пользователями должна быть надежной и своевременной, представляться в понятной и доступной форме. Подготовка отчетности в области устойчивого развития обеспечивает корпорации постановку цели, оценку результатов деятельности, управление преобразованиями на пути к устойчивой экономике, в которой долгосрочная рентабельность сочетается с социальной ответственностью, заботой об охране окружающей среды. С помощью корпоративной отчетности руководство корпорации может проводить анализ достижений корпорации в различных отраслях – финансовой, социальной, экологической, сравнивать эти результаты с запланированными, проверять наличие положительных или отрицательных воздействий на общество, оценивать и намечать путь дальнейшего развития. Главный предмет отчетности в области устойчивого развития – вопросы (аспекты), которые корпорация считает существенными с учетом

Минэкономразвития России подготовлен проект Федерального закона «О публичной нефинансовой отчетности, устанавливающего правовые основы раскрытия публичной нефинансовой отчетности. Предусматривается, что корпорации начнут раскрывать нефинансовую публичную отчетность, начиная с отчета за 2019 год [41].

В интегрированной отчетности можно проследить взаимозависимость разных аспектов корпоративной деятельности – финансов, управления, деловой репутации, экологической деятельности. Прослеживание этой взаимосвязи позволяет инвестору оценить способность корпорации приносить доход на протяжении будущего промежутка времени. Поэтому в настоящее время большое внимание в корпорациях и крупных предприятиях уделяется развитию собственной корпоративной отчетности. Впервые интегрированные отчеты появились в середине 2000 –х г.г., начиная с 2011г. вопрос интегрированной отчетности обсуждается на законодательном уровне. Заслуженным специалистом по интегрированной отчетности Х. Драгером высказана оценка достижений России в области формирования корпоративной отчетности. Он оценивает отста-

вание в развитии российской корпоративной отчетности в несколько десятилетий от европейских достижений и достижений США, связывая это с более ранним началом изучения этого вопроса в теоретическом и практическом смыслах в зарубежных странах: «Они просто начали заниматься этими вопросами намного раньше. Прозрачность, вовлечение стейкхолдеров, фокус на экологической и социальной отчетности – это хлеб насущный для любой крупной мультинациональной европейской или американской компании. Это часть их стратегии» [196, с. 14]. Активное внедрение в настоящее время концепции интегрированной отчетности позволяет отечественным корпорациям наверстать упущенное.

Так, корпорация Росатом, которая в нашей стране занимает одно из ведущих мест по развитию практики корпоративной отчетности, в разработанном документе «Политика в области публичной отчетности» приводит следующее определение сущности интегрированного отчета: «отчет, объединяющий сведения традиционного годового отчета открытого акционерного общества и отчета в области устойчивого развития. В отчете комплексно раскрывается финансово – экономическая и производственная информация по основным видам деятельности организации, а также ее экономическое, экологическое и социальное влияние на окружающий мир («триединый итог»). В интегрированном отчете кроме информации о результатах деятельности за отчетный период также раскрываются информация о подходах менеджмента (управление результативностью), планы и намерения организации на будущее. Интегрированный отчет позволяет выносить суждения о степени управляемости и качестве управления результативностью организации» [270].

В настоящее время на российскую практику составления корпоративной отчетности большое влияние оказывает деятельность Международного совета по интегрированной отчетности. Этот орган занимается разработкой и выпуском ряд стандартов, на которые ориентируются компании при составлении интегрированных отчетов. Весомости разработанным рекомендациям добавляет практикующий состав этого совета – в него входят практикующие бухгалтера



высочайшей квалификации, инвесторы и разработчики стандартов. В разработанном Советом Международном стандарте интегрированной отчетности (МСИО), содержится вся необходимая для грамотного составления интегрированной отчетности информация: принципы, направления, разделы и элементы, база основополагающих определений. Применение МСИО способствует обеспечению заинтересованных сторон информацией о создании корпоративной ценности, и характеризует развитие корпорации. Формирование интегрированной отчетности осуществляется в формате XBRL, являющегося международным техническим языком делового общения и мировым лидером в сфере финансовой (МСФО) отчетности. Формат XBRL внедрили фактически все страны G 20 и BRICS. XBRL раскрывает информацию не языком форм, а сгруппированных в модели базовых показателей, обеспечивающих ее аналитичность. Преимуществом XBRL является возможность автоматически приводить отчеты корпорации в необходимый формат. В качестве инструмента преобразования выступает таксономии, одобренные официально и публикуемые в частности на сайте Совета по международным стандартам финансовой отчетности.

### 2.3. Принципы и методы подготовки интегрированной корпоративной отчетности

Для более полного отражения финансовой и нефинансовой информации корпораций в своей отчетности применяется интегрированная отчетность. Таким образом, она объединяет в себе объемную и подробную информацию о корпорации, позволяя делать выводы о процессах создания стоимости в краткосрочном, среднесрочном и долгосрочном периодах. Являясь одним из инструментов корпоративного управления, интегрированная отчетность содержит сведения о стратегии и перспективах развития корпорации, инновационной, социальной, экологической, иных видах ее деятельности, корпоративном управлении, доступную внутренним и внешним заинтересованным пользователям.

Иэн Бол, член Международной федерации бухгалтеров отмечает, что ин-

тегрированная отчетность в первую очередь имеет цель принятия эффективных управленческих решений, а также должна способствовать рациональному распределению ресурсов в обществе и в корпорации. Интегрированная отчетность является доступной и логичной возможностью для систематизации знаний о потребляемых и используемых на производстве ресурсах, что имеет значение не только для конкретного производства, но и для мирового распределения ресурсов в целом [265]. Т. Лессиндренски считает интегрированную отчетность основой для принятия эффективных управленческих и стратегических решений в корпорации, потому что она дает возможность оценить и проанализировать текущую деятельность корпорации по разным аспектам, а также сравнить показатели деятельности с другими корпорациями [207]. Хеннинг Драгер, занимающийся разработкой стандартов интегрированной отчетности на мировом уровне, характеризует интегрированный отчет как документ, в котором зафиксированы стратегические направления деятельности компании и ресурсы, необходимые для достижения этих направлений [196].

По инициативе принца Уэльского в 2004 г. сформирован проект A4S «Учет устойчивости», а в 2007 г. в Corporate Register появилась номинация «Лучший интегрированный отчет». По инициативе A4S и GRI, а также при участии принца Уэльского 11 сентября 2009 г. на состоявшемся совещании был одобрен вопрос об объединении представителей инфраструктуры корпоративной отчетности в единый Международный комитет, который занимался бы вопросами регулирования интегрированной отчетности. В этот комитет для того, чтобы осветить все направления отчетности корпораций, должны входить инвесторы, специалисты по разработке стандартов корпоративной отчетности, представители бизнеса и общественных организаций, финансисты и экономисты. Вопрос создания такого комитета получил поддержку 17 декабря 2009 г. на заседании форума «Отчетность для устойчивого развития», при участии 200 представителей сети, который был официально учрежден 12 сентября 2011 г. [198, с.11]. Международный совет по интегрированной отчетности, опираясь на мнения различных общественных групп, квалифицированных специалистов

и представителей бизнеса, сформировал концепцию интегрированной отчетности, которая соотносится со всеми существующими международными стандартами в области интегрированной отчетности, и отвечает требованиям времени. Эта концепция дает ответы на ряд вопросов по отражению финансовой, экономической, бухгалтерской, экологической, социальной информации. На основе этой концепции принят Международный стандарт интегрированной отчетности (МСИО) [271]. Поддержка разработанной концепции осуществляется рядом мировых организаций, выступающих за прозрачность, честность и открытость мирового бизнеса: организации по развитию бизнеса и предпринимателей, форум «Учет устойчивости и» и Глобальная инициатива по отчетности (GRI). Мировую поддержку описанных организаций разработанная концепция получила в период ее чтения на конференции «Рио+20», проводимой летом 2012 г. Концепция была положительно оценена делегациями почти из 200 стран и ООН. Потому ее включили в отчет о достигнутых соглашениях на высоком межправительственном уровне. На этой конференции были достигнуты договоренности между рядом фондовых бирж – бразильской (BM&FROVESPA), турецкой (Istanbul Stock Exchange), биржей США (NASDAQ) о работе с инвесторами для распространения информации в области успешного использования ESG. Данная практика в настоящий момент была оценена более 4500 компаниями, которые включены в биржевой список.

Характеризуя интегрированную отчетность на конференции в Рио-де-Жанейро, Мервин Кинг отмечал, что интегрированная отчетность позволяет соблюсти взвешенный и комплексный подход к ведению бизнеса. С помощью интегрированной отчетности можно контролировать бизнес со стороны общества и государства, позволяет эффективно использовать природные ресурсы, защищать экологию. Только при содействии государств и мирового сообщества возможно так наладить взаимодействие государства и бизнеса, чтобы обеспечить устойчивое мировое развитие. В текущее время многие тенденции по формированию и развитию интегрированной отчетности связаны с цифровизацией экономики - это повышает возможности контроля, регулирования, а так-

же повышает возможность реализовывать корпоративный бизнес в мировом масштабе [198, с.13]. Интегрированная отчетность объединяет финансовую информацию, подготовленную по МСФО и российским федеральным стандартам, разработанным на основе МСФО, с нефинансовой информацией в области устойчивого развития, подготовленной на основе руководства GRI. Корпорации также вправе, на основе специфики деятельности, самостоятельно разрабатывать ключевые показатели эффективности.

МСИО отмечает, что использование интегрированной отчетности в деятельности корпораций позволяет раскрыть понятия стратегии, управления и осветить все перспективы работы корпорации по получению прибыли и достижению иных целей как на долгосрочной, так и среднесрочной основе. МСИО в качестве основной своей цели видит внедрение практики публикации интегрированной отчетности в деятельность отечественных корпораций для налаживания деловых и общественных связей. МСИО отмечает: «Развитие интегрированного мышления и отчетности, результатом которого является эффективное и продуктивное распределение капитала, будет способствовать финансовой стабильности и устойчивому развитию» [271, с.3].

МСИО стремится к тому, что интегрированная отчетность содержала в себе:

качественную и объемную информацию по распределению и движению капитала;

целостный и системный подход ко всем направлениям корпоративной отчетности, на основании анализа которого можно выявить факторы, влияющие на стоимость выпускаемой продукции или услуг в долгосрочном периоде;

отражение взаимосвязей и взаимозависимостей всех видов денежных средств и активов, которые присутствуют в корпоративном отчете;

резюме, которое позволяет выявить направления развития корпорации и получения максимальной прибыли от хозяйственной и производственной деятельности.

При использовании описанного системного подхода к формированию ин-

тегрированной отчетности корпораций, можно выявить взаимосвязь факторов, влияющих на стоимость, из них:

капиталы корпорации, их распределение и взаимосвязь;

возможность корпорации откликаться на изменение потребностей заинтересованных сторон;

взаимодействие бизнес-модели и стратегии корпорации с внешней средой и рисками.

Категории и состав капиталов включают:

финансовый капитал – наличные и безналичные средства, которые формируются в ходе развития корпорации, пополняемые из долевых источников финансирования, от государства – в виде грантов, а также получаемых в качестве прибыли от производственной деятельности либо от оказания услуг;

промышленный капитал – совокупность стоимости всех материальных объектов, участвующих в процессе производства или оказания услуг в активной или пассивной форме, которые служат для создания стоимости. Примерами таких объектов являются сооружения, дороги, устройства, инфраструктурные объекты;

интеллектуальный капитал – принадлежащие корпорации свидетельства о владении рядом нематериальных ценностей – лицензии, сертификаты и патенты, подтверждающие авторские права, владение программами и различными нематериальными инновациями, в том числе сюда относится организационный капитал в виде совокупности используемых в корпорации процедур и систем;

человеческий капитал – нематериальная, но оказывающая влияние на стоимость созданной продукции часть ресурсов организации, которая участвует в процессе производства и хозяйственной деятельности корпорации, оказывая воздействие на финансовый, промышленный и интеллектуальный капиталы. К этому виду капитала относится достигнутая лояльность сотрудников, их мотивация для работы и совершенствования деятельности корпорации, способность к внедрению инноваций и поддержка управленческих решений;

социально - репутационный капитал – наработанные корпорацией в ходе

своей деятельности конструктивные отношения с различными сообществами – покупателями, партнерами, поставщиками, широкой общественностью. Выражается в возможности социального одобрения, доверия и готовности сотрудничать со стороны перечисленных групп, разработанной этике корпоративного поведения;

природный капитал – совокупность используемых на производстве природных ресурсов, имеющих мировую и вещественную ценность и истощающихся и возобновляемых, лежащие в основе ценности всех остальных видов капитала – вода, лес, почва, полезные ископаемые и экосистемы.

Интегрированный отчет может содержать информацию и о различных других видах капиталов, например, репутация корпорации, (входящая в состав социально – репутационного капитала), может рассматриваться как отдельный капитал. Названные категории капиталов, представлены в МСИО в как ориентиры. Создаваемая корпорацией при осуществлении экономической деятельности стоимость, влияет на капиталы, обеспечивает возврат инвестиций поставщикам финансового капитала, используется заинтересованными сторонами и обществом в целом. В процессе экономической деятельности корпорации оценка и состав капиталов претерпевают изменения под воздействием бизнес – процессов, классифицируемых следующим образом: 1). бизнес – процесс управления (корпоративное управление, стратегическое); 2) социальный и сетевой бизнес – процессы (рыночной деятельности); 3) бизнес – процессы текущей операционной деятельности (производственные бизнес – процессы); 4) бизнес – процессы инновационной и инвестиционной деятельности; 5) бизнес – процессы финансовой деятельности; 6) бизнес – процессы кадровой политики [44,с.148]. МСИО содержит пример, когда при совершенствовании человеческого капитала, вследствие осуществления расходов на обучение персонала, уменьшается и преобразуется в человеческий финансовый капитал.

МСИО описывает раскрытие процесса создания стоимости от деятельности корпорации в интегрированном отчете. Для этого в интегрированной отчетности должны быть отражены взаимодействия между ведущими элементами

хозяйственной деятельности корпорации – ее стратегией, способами управления, взаимодействии с общественными группами, целями, перспективами. Данные, содержащиеся в интегрированной отчетности, позволяют пользователям отчета делать выводы о возможности сотрудничества на протяжении длительного периода. Этими пользователями могут быть инвесторы, акционеры, партнеры, общественные организации, а также государственные структуры. Все они заинтересованы в создании корпорацией стоимости в течение длительного периода. Формирование отчета осуществляется на принципах, сочетающих определенные требования и гибкость, сопоставимость, удовлетворение информационных потребностей. При наличии юридических запретов или возможности конкурентного ущерба в интегрированном отчете необходимо указать характер не раскрытой информации и причину исключения. Ответственность за формирование и раскрытие информации в отчете возлагается на менеджмент корпорации.

Интегрированная отчетность основывается на следующих ключевых концепциях:

создание стоимости для корпорации и заинтересованных сторон, осуществляемой в результате внутренней деятельности корпорации, а также под влиянием инновационных, экономических, финансовых, социальных факторов, и лиц – партнеров, широкой общественности, инвесторов, сотрудников, зависящее от наличия, доступности, качества используемых ресурсов и качества управления ими;

наличие взаимосвязи и взаимозависимости между используемыми капиталами, трансформирующимися в результате деятельности корпорации;

основу деятельности корпорации составляет бизнес – модель - система преобразования материалов и сырья, а также имеющихся производственного оборудования и сотрудников в конечный продукт или услугу, которые позволяют в долгосрочной, среднесрочной и краткосрочной перспективе получать корпорации прибыль.

МСИО определяет основное содержание отчета, позволяющее оценить

способность корпорации создавать стоимость. Показатели, позволяющие обеспечить сравнение оценки качества стратегии, а также результаты деятельности МСИО не устанавливаются. Лица, ответственные за подготовку интегрированного отчета на основании конкретных обстоятельств, сопутствующих деятельности корпорации, должны применять профессиональное суждение формируя и раскрывая информацию интегрированного отчета.

Интегрированная отчетность формируется на базе основополагающих правил, которые позволяют системно и полноценно представлять информацию:

стратегические направления развития корпорации в отчете должны представляться поэтапно – как стратегические, тактические и оперативные планы и должны быть связаны с использованием капиталов всех перечисленных видов;

информация в интегрированной отчетности должна быть связанной, логичной и отражающей взаимозависимости влияния на создание стоимости конечных продуктов и услуг корпорации;

информация о взаимодействия с различными личностями и общественными группами должна отражать все аспекты обеспечения потребностей, запросов и интересов всех взаимодействующих сторон, а также их влияние на стоимость создаваемого конечного продукта;

информация в интегрированном отчете должна быть конкретной, краткой и существенной, показывать возможность по созданию конечной стоимости продуктов корпорации на протяжении различных временных промежутков;

информация в отчетности должна быть достоверной и аргументированной, раскрывающей как положительные, так и отрицательные аспекты деятельности, потому что это позволяет избежать ошибок при принятии решений;

информация в интегрированной отчетности должна быть объективной и представлена в форме, позволяющей сравнить деятельность как с результатами этой же корпорации на других временных промежутках, так и с другими подобными корпорациями, работающими в тех же отраслях, либо в других странах, что позволяет оценивать ситуацию в динамике.

В интегрированной отчетности корпорации обычно содержится ряд



направлений, которые передают объемную и взаимосвязанную структуру деятельности корпорации:

обзор деятельности корпорации, основывающийся на формулировке целей и миссии, в этом разделе освещаются также корпоративные ценности, на которые ориентируется корпорация; ее структура управления; виды деятельности и положение среди конкурентов. Перечисленные данные имеют качественную характеристику, но существует также ряд количественных показателей, присутствующих в интегрируемой отчетности – это величина дохода, число сотрудников корпорации, количество производимой продукции. Обзор деятельности корпорации содержит также описание факторов внешней среды на момент написания отчетности и в перспективе: потребности покупателей, распределение рыночных сил, изменения в экологии, достижения научно-технического прогресса, расстановка политических сил, законодательные влияния;

управление корпорацией – в этом разделе интегрированной отчетности представлена иерархическая структура подчинения, описаны стратегические приоритеты руководства компанией, описание мотивационных стимулов для работников корпорации, ответственность руководителей за достижение целей корпорации, особенности внедрения новых систем управления, описание связей между мотивационными воздействиями и созданием стоимости в корпорации;

возможности и риски – в этом разделе описываются риски, которые возникают в настоящее время из-за влияний внешней среды и внутренних особенностей работы корпорации, методы управления рисками и способы их минимизации, а также возможности внешней и внутренней среды, которые позволяют повысить создаваемый корпорацией капитал;

информация о бизнесе – описание имеющихся ресурсов корпорации, продукции, услуг и всех видов деятельности, информация о способах адаптации при изменениях внешней среды, прогноз возможностей использования инноваций в производстве и управлении, описание интеллектуального капитала корпорации, анализ передвижения денежных средств и его влияние на бизнес-

процессы, количественная и качественная оценка уже достигнутых результатов деятельности корпорации, выражающаяся в уровне удовлетворенности клиентов, в сумме налоговых отчислений, в полученном доходе от деятельности корпорации за определенный период;

стратегия и распределение ресурсов – описание миссии и главных задач деятельности корпорации, направлений достижения этих задач и миссии, используемые для этого методы, методы оценки результатов, процедуры контроля за соблюдением целей, описание социальных и экологических вопросов, возникающих в ходе достижения стратегических целей, способы контроля и контрольные точки для проверки приближения к стратегическим показателям работы корпорации;

результаты деятельности – информация о достижениях корпорации за определенный период, выраженная количественно или качественно, оценка влияния изменения капитала описание показателей эффективности работы корпорации, факторный анализ влияния на результаты деятельности корпорации, анализ динамики исследуемых результатов работы корпорации;

перспективы на будущее – оценка препятствий, возникающих в достижении целей корпорации, анализ влияния возникающих сложностей на работу и прогноз последствий этого влияния, анализ влияния рисков на достижение стратегических целей, возможности использования дополнительных и заемных активов;

основные принципы подготовки и презентации – описание стандартов финансовой отчетности, используемой корпорацией, методы количественной оценки финансовых ресурсов, качественная оценка нефинансовых ресурсов, методы оценки удовлетворенности со стороны общественных групп и отдельных индивидов, определение границы отчетности;

общие рекомендации по подготовке отчета - существенные вопросы; раскрытия информации о капиталах; временные рамки для краткосрочной, среднесрочной и долгосрочной отчетности; агрегирование и дезагрегирование показателей.

Элементы содержания интегрированного отчета могут быть дополнены, а информация о них представлена в порядке, установленном корпорацией.

Основу деятельности корпорации составляет бизнес – модель, создающая посредством использования капиталов, стоимость, обеспечивающая достижение стратегических целей корпорации в краткосрочном, среднесрочном и долгосрочном периодах деятельности. Бизнес - модель не является новым понятием для специалистов в области учета и отчетности. Например, Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 9 «Финансовые инструменты», введенным в действие на территории Российской Федерации Приказом Минфина России от 27.06.2016, №98н, корпорация оценивает финансовые активы по амортизированной, либо справедливой стоимости «Исходя из бизнес – модели, используемой для управления финансовыми активами», а также «финансовый актив удерживается в рамках бизнес – модели, целью которой является удержание финансовых активов для получения предусмотренных договором денежных потоков» [269]. Международными принципами управленческого учета, разработанными Американским институтом сертифицированных публичных бухгалтеров (AICPA) и Институтом присяжных бухгалтеров в области управленческого учета (CIMA) бизнес – модель определяется как «способ, с помощью которого организация создает стоимость» [268]. А. Остервальдер, И. Пинье отмечали «Бизнес – модель – это представление о том, как организация делает (или намеревается сделать) деньги. Бизнес – модель описывает ценность, которую организация предлагает различным клиентам, отражает способность организации, перечень партнеров, требуемых для создания продвижения и поставки этой ценности клиентам, отношений с клиентами и капитал, необходимые для получения устойчивых потоков дохода» [114, с.18].

Понятие бизнес – модели исследовалось российскими учеными, в частности: Ореховым [255], Н.Д. Стрекаловой [237], О.У. Юлдашевой [255] и другими. Н.Д. Стрекаловой отмечается «Бизнес – модель – это, прежде всего, концептуальный инструмент для исследования сложного объекта (бизнес - системы), отражающей логику бизнеса. Он характеризует основные элементы бизне-

са, их отношения и систему связей (механизм) объекта с внешней средой, что позволяет создать упрощенное целостное представление о бизнесе и отразить его наиболее существенные характеристики: того, какая ценность и как создается для потребителя, кому и как доставляется, каким образом используются ресурсы и возможности с целью создания устойчивого конкурентного преимущества, получения дохода и извлечения прибыли». Бизнес-система – это весь комплекс элементов, которые, работая в совокупности, реализуют все бизнес-направления деятельности корпорации для получения максимальной прибыли и удовлетворения потребностей общества [237].

По мнению О.У. Юлдашевой, Д.Б. Орехова: «..в основе бизнес - моделирования, развивающегося в рамках теории стратегического менеджмента, следует выделить три основные методологические основы: информационный подход; ценностный подход; ресурсный подход» [255, с.79]. Существует научное мнение по поводу логики построения бизнес-модели, которая позволяет достичь удовлетворенности всех заинтересованных в развитии корпорации лиц [165, с.247]. Исследуя особенности бизнес – моделей и их влияние на развитие корпораций В.В. Смирнов считает, что используемые в нашей стране бизнес-модели развития корпораций не являются стабильными в достаточной степени, они ограничены тем, что не всегда соответствуют требованиям внешней среды, не ориентируются на социальное развитие общества. Для преодоления этой ситуации можно заимствовать опыт у североамериканских корпораций, адаптируя его под реалии Российской Федерации [230, с.107].

Согласно МСИО информация корпоративной отчетности о бизнес – модели раскрывает: состав капиталов; виды экономической деятельности - производство (металлургия, машины и оборудование, пищевые продукты, другие виды производств) строительство (зданий, сооружений, работы строительные, специализированные), торговля оптовая и розничная, транспортировка и хранение, деятельность гостиниц и предприятий общественного питания; внутренние и внешние результаты деятельности - основные продукты, работы, услуги, производимые и оказываемые корпорацией, наличие существенных пылегазовых и

иных выбросов и побочных продуктов, затраты на производство: материальные затраты, затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизация, прочие затраты., инновационная деятельность корпорации, выручка от продаж, себестоимость продаж, движение денежных потоков по видам деятельности; сегментация рынка (географическая, демографическая, социально - экономическая, иные признаки), удовлетворенность клиентов (индексы CSI, NPS, CSAT, отношение к брэнду, иные показатели), социальные и экологические последствия (снижение заболеваемости населения, повышение материального и культурного уровня населения, сохранение природных ресурсов, иные показатели).

В интегрированном отчете отражаются:

риски и возможности корпорации – аспекты внешних воздействий, которые влияют на изменение доходности корпораций в положительную или отрицательную сторону;

источники рисков - внешние факторы правового, коммерческого, социального, экологического и политического контекста;

оценка риска – установление допустимых границ реализации негативных для работы корпорации факторов и определение диапазона влияния последствий этих факторов, а также определение обстоятельств, приводящих к минимизации и максимизации рисков. При наличии неопределенности в оценке риска уточняется причина ее возникновения, а также возможные изменения этих причин. Выявляются действия, которые могут снизить или предотвратить наиболее влиятельные риски;

раскрытие риска - принцип существенности предполагает раскрытие любых реальных рисков, оказывающих воздействие на способность корпорации создавать стоимость и имеющих серьезные последствия даже при низкой вероятности их возникновения.

Информация о результатах деятельности корпорации, подлежащая раскрытию в интегрированной отчетности включает:

оценку трансформации капиталов и факторы, влияющие на наличие, ка-

чество, возможность капиталов обеспечивать экономические потребности корпорации;

взаимодействие с основными заинтересованными сторонами, в том числе: включение в процедуру ведения бизнеса корпорации потребностей и интересов ключевых заинтересованных сторон; формы сотрудничества: участие заинтересованных сторон в стратегическом планировании и управлении рисками; регулярное поддержание контактов с клиентами и поставщиками;

ключевые показатели эффективности (КПЭ).

МСИО не содержит конкретных ключевых показателей эффективности, однако, рекомендует таким образом представлять информацию, содержащуюся в интегрированной отчетности организации, чтобы она давала возможность сопоставления достигнутых корпорацией результатов с другими корпорациями той же отрасли или страны. Это позволяет находить точки роста и стимулировать корпорацию развивать способность к созданию стоимости [271, с.25]. Ключевые показатели эффективности, содержащиеся в интегрированной отчетности, позволяют представить данные в процентах от достижения поставленных корпорацией ключевых целей. Ключевые показатели эффективности должны характеризоваться следующими аспектами:

своевременность и адекватность их текущей ситуации;

соответствие иным показателям, которые действуют в корпорации для различных подразделений;

их связь с финансовыми показателями деятельности корпорации;

существенность относительно стратегических целей;

соответствуют прогнозным показателям, полученным в корпорации на будущие периоды;

сопоставимость с используемыми ранее в корпорации показателями;

соответствие ключевым показателям других подобных предприятий области, города или страны для возможности сравнения;

возможность качественного или количественного выражения;

возможность количественного отражения качественных параметров, ко-

торые позволяют оценить динамику изменения показателя. Это позволяет выявлять причины и степень отклонения от запланированных целевых показателей, найти пути снижения отклонений, а также выявить причины этих отклонений [271, с.33].

В настоящее время проблемы интегрированной отчетности исследуются В.Г., Вахрушиной М.А. [169], В.Г. Гетьманом [177], Дружиловской Т.Ю. [183], Ефимовой О.В. [185], Когденко В.Г. [199], Малиновской М.В. [100], Мельник М.В. [199], Плотниковым В.С. [217], Плотниковой О.В. [217], Хоружий Л.И. [246] и другими авторами. Одним из вопросов формирования интегрированной отчетности является разработка ключевых показателей эффективности деятельности корпорации.

Заслуживают внимания предлагаемая С.А. Самусенко классификация форм капитала как информационной основы составления интегрированной отчетности. Выделяя элементы, относящиеся к состоянию капитала (статика), автор, в части финансового капитала классифицирует активы по их видам - материальным, нематериальным и финансовым, а также делит их по степеням ликвидности. Обязательства корпораций автор классифицирует в зависимости от источников их поступлений и срочности погашения. К динамическим элементам интегрированной отчетности С.А. Самусенко относит доходы и расходы. При этом, руководствуясь динамической теорией баланса, автор рассматривает убыток как показатель неэффективного использования производственного капитала, а доход – как эффективное использование производственного капитала. В качестве используемых для достижения эффективных результатов могут выделяться такие элементы производственного капитала: амортизация и формирование резервов.

Автором предложен план счетов учета объектов интегрированной отчетности, а также отдельные корреспонденции счетов в системе учета капиталов [225, с.64-66]. В.С. Плотников отмечает «...для отражения отдельных факторов, обеспечивающих создание стоимости во времени, необходима специфичная модель учета – модель бизнес – учета» [215, с.6]. Характеризуя информацион-

ную систему, необходимую для формирования интегрированного отчета, В.С. Плотников отмечает, что эта система должна давать представление о процессе создания стоимости; должна создавать прогнозы о суммах, которые необходимы для вложения в процесс производства для получения максимальной прибыли; должна описывать все обязательства корпорации, которые позволяют руководить хозяйственной деятельностью. В результате использования бизнес-учета информация легко систематизируется и позволяет в интегрированной отчетности корпораций представлять все данные объективно и достоверно [216].

На наш взгляд, формирование отчетности в области устойчивого развития, в том числе интегрированной отчетности не требует создания дополнительных учетных систем. Объединяющая финансовую информацию, подготовленную на основе МСФО и федеральных стандартов бухгалтерского учета с нефинансовой информацией, интегрированная отчетность, включает наряду с предлагаемыми показателями, также разрабатываемые самостоятельно, учитывающие особенности деятельности корпорации показатели. Креативный подход к формированию учетной политики, систематизация информации на основе корпоративных стандартов учета, обеспечит соответствие показателей, используемых для внутренних целей, менеджментом корпорации, показателям публичной корпоративной отчетности, позволяющим принять обоснованные экономические решения заинтересованными сторонами. Подготовку показателей публичной отчетности целесообразно осуществлять посредством применения корпоративных стандартов отчетности, включающих показатели, используемые для внутренних и публичных целей. Определяя проблемы внедрения корпоративных стандартов учета и отчетности С.А. Рассказова – Николаева и С.В. Шибек отмечают: «На практике же в полной мере реализовать благие намерения по стандартизации бухгалтерского учета удастся далеко не всегда. В первую очередь потому, что бухгалтерский учет присутствует не только в бухгалтерских, но и в «небухгалтерских» процессах. ...Поэтому, стандартизировать бухгалтерский учет обособленно, сам по себе, не принимая во внимание все процессы организации можно только до некоторого предела. Полная стандартизация учета



возможна только при условии стандартизации всех процессов организации» [122, С. 246].

Исследуя особенности формирования стандартов экономического субъекта в целях организации бухгалтерского учета, Илюхина Н.А. и Мерцалова А.А. отмечают: «Роль стандартов экономического субъекта выполняют учетная политика организации и иные приказы и распоряжения руководителя учреждения, уточняющие организацию отдельных элементов бухгалтерского учета в конкретном хозяйственном лице....Для формирования правильных и юридически обоснованных стандартов в целях ведения бухгалтерского учета необходимо руководствоваться законодательством РФ и иными нормативными актами» [209, с.134]. Бесспорно, основу разработки корпоративных стандартов, составляют принципы и правила федеральных стандартов бухгалтерского учета и Международных стандартов финансовой отчетности. Минфином России также выпускаются нормативные документы, предполагающие формирование документированной, систематизированной информации об экологической деятельности [38], об инновациях и модернизации производства [37], об организации и осуществлении экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности [39] и иные, которые необходимо использовать при разработке корпоративных стандартов. Формирование корпоративных стандартов учета могут использоваться различные подходы. В частности, Н.Н. Суханова рекомендует формировать корпоративные стандарты учета по укрупненным группам объектов учета: материально – производственные запасы; внеоборотные активы; доходы и расходы; расчеты; денежные средства; собственный капитал и резервы; заемный капитал, ограничиваясь раскрытием информации в бухгалтерской отчетности [238, с.230]. Сафроновой Г.П. представлен пример стандарта экономического субъекта по бухгалтерскому учету, регулирующего порядок ведения кассовых операций [228, с.527], а совместно с Костиной З.А. - осуществлению внутреннего контроля [227, с. 905]. Отдельными авторами подчеркивается актуальность стандартизации учета (корпоратив-

ных стандартов) для холдингов, корпораций, транснациональных компаний, организаций, имеющих дочерние общества, филиалы, обособленные подразделения: «Необходима стандартизация учетных принципов и унификация методологии учета всех участников, чтобы иметь своевременную, полную и достоверную информацию в виде консолидированной отчетности о финансовом положении и эффективности деятельности группы компании в целом» [243]. Совершенствование институциональных основ корпоративной отчетности предполагает разработку стандартов нефинансовой отчетности, интеграция информации которых также должна осуществляться на основе корпоративных стандартов. Регулирование бухгалтерского учета посредством использования многоуровневой системы российских документов, возможность использования международных стандартов отчетности способствует многообразию корпоративных стандартов и вызывает необходимость их систематизации. Состав корпоративных стандартов учета и отчетности, рекомендуемых к использованию при формировании различных видов отчетности представлен на Рис. 1.

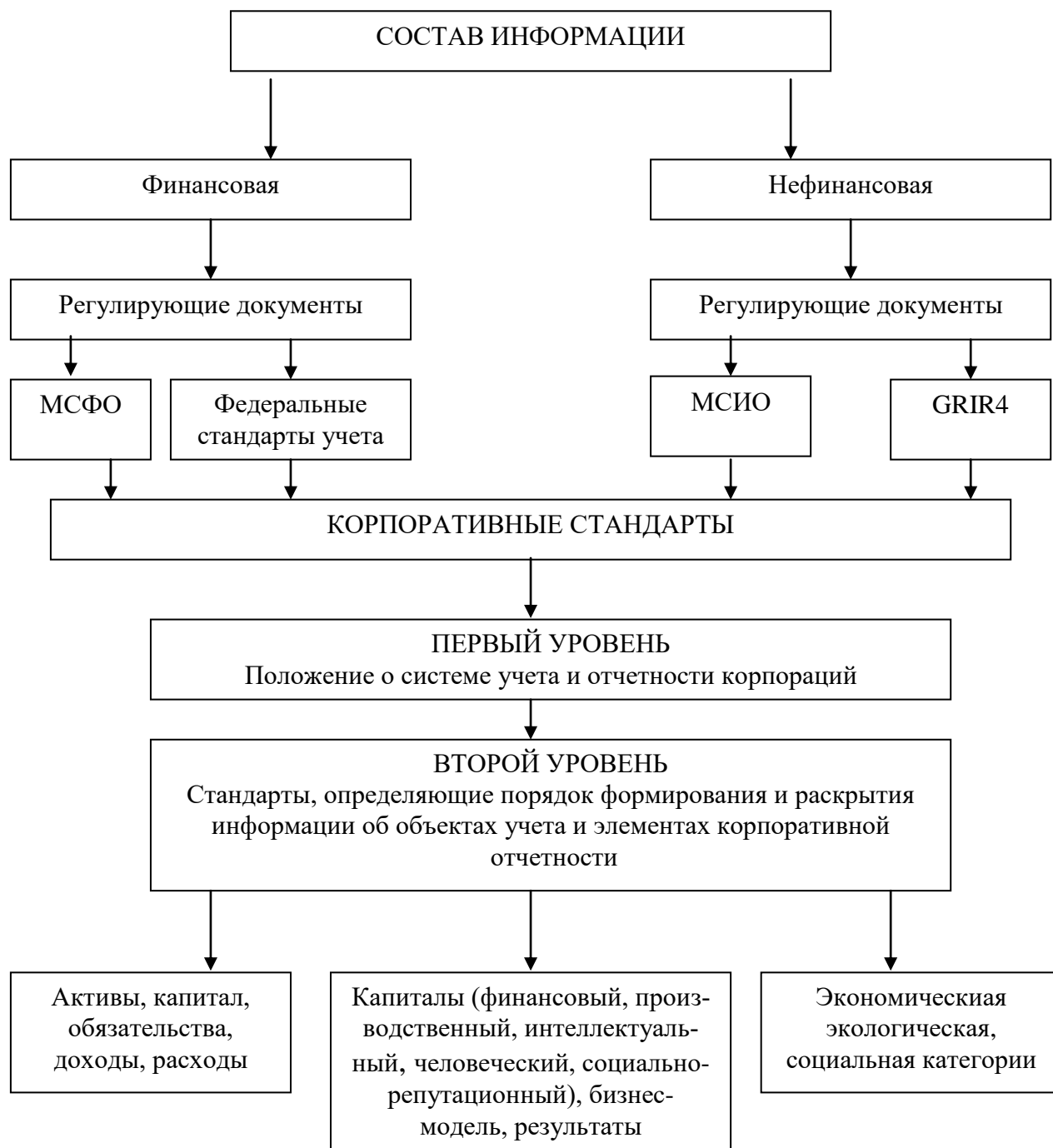


Рис. 1. Корпоративные стандарты учета и отчетности

В настоящее время интегрированная отчетность активно внедряется в деятельность корпораций различных стран (табл. 2.8).

Таблица 2.8

## Внедрение интегрированной отчетности

Страны	Годы	Направления развития интегрированной отчетности
1	2	3
Российская Федерация	2016	Распоряжением правительства утверждена Концепция развития публичной нефинансовой отчетности, определяющая интегрированный отчет в качестве возможного вида публичного нефинансового отчета, комплексно раскрывающего финансовую и нефинансовую информацию о деятельности корпорации
Индия	2017	Комиссия по ценным бумагам и биржам обратилась к листинговым корпорациям страны с предложением перейти на интегрированную отчетность
Малайзия	2017	Комиссия по ценным бумагам страны утвердила кодекс корпоративного управления, предлагающий корпорациям перейти на составление интегрированной отчетности. Институт бухгалтеров создал Комитет по интегрированной отчетности и разработал план по переходу на нее к 2019 г. 100 малазийских компаний
Уганда	2017	4-й Африканский конгресс бухгалтеров Панафриканской федерации бухгалтеров объявил о создании Комитета по интегрированной отчетности Африки, в который вошли Ботсвана, Кения, Маврикий, Марокко, Намибия, Нигерия, Южная Африка.
Шри-Ланка	2017	Институт дипломированных бухгалтеров Шри-Ланки совместно с Советом по интегрированной отчетности Шри-Ланки выпустили Приложение к руководству по подготовке интегрированной отчетности.
Нидерланды	2016	Пересмотрен Кодекс корпоративного управления с включением принципов интегрированной отчетности.
Нидерланды	2017	Впервые состоялся конгресс по интегрированной отчетности, в котором приняли участие 250 лидеров бизнеса и инвесторов.
ОАЭ и Саудовская Аравия	2017	Генеральный директор МСИО Ричард Ховитт предложил включить концепцию интегрированной отчетности в государственные стратегии стран.
Япония	2018	Международная конференция МСИО совместно с Международной сетью по корпоративному управлению.

Опубликованные интегрированные отчеты, представлены в международной базе Corporate Register и разделены на два уровня. Первый уровень формирования интегрированной отчетности предполагает использование при подготовке МСИО, а в отчетности второго уровня раскрывается информация о двух более видов капитала. В 2016 году опубликовано 272 интегрированного отчета первого уровня и 229 – второго уровня. В 2017 году из опубликованных 500 от-

четов более половины содержат информацию о двух и более видов капитала. Национальный состав интегрированных отчетов представлен в табл. 2.9 [256].

Таблица 2.9

## Состав интегрированных отчетов за 2016 г.

Корпорации	Доля интегрированных отчетов, %
1	2
Африканские корпорации	33,3
Европейские корпорации	31,8
Азиатские корпорации	23,3
Южноамериканские корпорации	8,5
Североамериканскими корпорациями	1,7
Австралийские корпорации	0,8
Ближневосточные корпорации	0,6
Всего	100,0

Впервые интегрированная отчетность начала составляться в ЮАР, когда в 2010г. Йоханесбургская фондовая биржа ввела обязательное требование для компаний, размещающих свои ценные бумаги для притока капитала и инвестиций, публиковать свою интегрированную отчетность. Лидирующие страны по количеству опубликованных интегрированных отчетов в составе нефинансовых отчетов представлены в табл. 2.10.

Таблица 2.10

## Доля интегрированных отчетов в составе нефинансовых отчетов за 2016

Наименование страны	Доля в общем составе отчетов, %
1	2
ЮАР	21,0
Япония	5,5
Испания	2,4
Бразилия	2,4
Р.Корея	2,4
Нидерланды	2,4
Шри Ланка	2,4
Италия	2,3
Великобритания	2,3
США	2,3
Австралия	2,3
Россия	1,0
Франция	1,0

В настоящее время ЮАР лидирует по количеству интегрированных отчетов

тов, составляющих 21% общего количества составленных нефинансовых отчетов, с большим отрывом от тройки ведущих стран, в том числе Японии (5,5%) и Испании (2,4 %).

Внедрение интегрированной отчетности в систему отчетности Российских корпораций обеспечит взаимодействие с заинтересованными сторонами, в том числе инвесторами, кредиторами. Формирование интегрированной отчетности позволит оценить способность корпораций различных организационно – правовых форм создавать стоимость в краткосрочной, среднесрочной и долгосрочной перспективе.

### ГЛАВА 3. ФОРМИРОВАНИЕ И РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ КОРПОРАТИВНОЙ ОТЧЕТНОСТИ

#### 3.1. Методические подходы к систематизации информации о внеоборотных активах, занятых в экологической деятельности корпорации

Экономическая деятельность корпорации воздействует на окружающую среду, а экологическая ответственность бизнеса входит в его социальные обязательства и предусматривается законами. Идею о необходимости «интернационализации» внешних негативных эффектов, отрицательных экстерналий рынка, возникающих в результате его провалов и которые не исправляются сами (к их числу относятся экологические), выдвинул в первой половине XX века английский экономист Артур Пигу. В 1973 году европейское экономическое Сообщество приняло Программу действий по защите окружающей среды, основной идеей которой было предотвращение загрязнения окружающей среды, что позволит избавиться от дополнительных расходов на ее очистку. В Рио-де-Жанейро летом 1992 г. проводился симпозиум, который был посвящен защите окружающей среды и экологии. В результате совещания на этом симпозиуме была принята декларация включающая идею устойчивого развития, основу которой составлял принцип «загрязнитель платит», получивший распространение. В мае 1985 г. была принята Венская конвенция об охране озонового слоя, а в сентябре 1987 г. ряд государств подписали Монреальский протокол, предусматривающий сокращение производства и потребления хлорфторуглеродов и бромсодержащих гааллонов, использовавшихся в холодильных установках, ратифицированный в настоящее время 196 странами.

В составе форм капитала, раскрываемых в интегрированной отчетности, присутствует оценка природного капитала корпораций. Природный капитал – совокупность используемых на производстве природных ресурсов, имеющих мировую и вещественную ценность и истощающихся и возобновляемых, лежащие в основе ценности всех остальных видов капитала – вода, лес, почва, по-

лезные ископаемые и экосистемы. В интегрированной отчетности экологическая деятельность рассматривается как фактор, способный создавать ценность и предусматривается раскрытие политики в отношении охраны окружающей среды, энергоэффективности, развития социальных технологий.

Экологическая составляющая устойчивого развития корпорации представлена в корпоративной социальной отчетности, где раскрываются доля использованных возвратных отходов, суммарное сокращение энергопотребления, многократное повторное использование воды, описание существенных воздействий деятельности корпорации на биоразнообразие на охраняемых природных территориях, общий объем выбросов парниковых газов, выбросы в атмосферу SO<sub>2</sub> и других загрязняющих веществ, штрафы и иные санкции за несоблюдение экологического законодательства, общие расходы и инвестиции на охрану окружающей среды, поставщики, прошедшие оценку по экологическим критериям и другие показатели. Динамика затрат на охрану окружающей среды в Российской Федерации, определенная на основании сведений Федеральной службы государственной статистики (Росстат) представлена в табл. 3.1-3.3. В целом инвестиции за десять лет возросли в полтора раза, в том числе на охрану атмосферного воздуха – более чем в два раза, водных ресурсов, в 1,4 раза. Основными направлениями инвестирования в 2017 г. являлись охрана атмосферного воздуха – 39,1%, водных ресурсов – 43,0%. Объем затрат на охрану окружающей среды в исследуемом периоде увеличился в полтора раза, в том числе на охрану атмосферного воздуха и предотвращение изменений климата – в 1,4 раза, на сбор и очистку сточных вод – в 1,3 раза, на обращение с отходами – в 1,9 раза, на сохранение биоразнообразия и охрану природных территорий – в 1,5 раза. Основными направлениями затрат корпораций была очистка сточных вод, сумма вложений в это направление охраны среды возросла на 36%, а также очистка воздуха – сумма вложений здесь повысилась на 18,6 %.



Таблица 3.1

Вложения корпораций в основной капитал, направленные на обеспечение сохранности экологии и рациональное использование ресурсов в Российской Федерации в действующих ценах

Показатели	Годы									
	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Инвестиции. всего, млрд. руб.	102,4	81,9	89,1	95,7	116,5	123,7	158,6	151,8	139,7	153,0
Темп роста, %	100,0	80,0	108,8	107,4	121,7	106,2	128,2	95,7	92,0	109,5
в том числе на охрану:										
атмосферного воздуха, млрд. руб.	27,5	23,2	26,1	27,9	34,6	41,2	55,6	40,1	40,3	59,8
Темп роста, %	100,0	84,4	112,5	106,9	124,0	119,1	135,0	72,1	100,5	148,4
Удельный вес, %	26,9	28,3	29,3	29,1	29,7	33,3	35,1	26,4	28,9	39,1
Темп роста, %	100,0	105,2	103,5	99,3	102,1	112,1	105,4	75,2	104,5	135,3
водных ресурсов, млрд. руб.	45,7	39,2	48,0	46,6	52,4	59,5	76,3	79,0	67,5	65,9
Темп роста, %	100,0	85,8	123,0	97,1	112,4	113,5	128,5	103,5	85,4	97,5
Удельный вес, %	44,6	47,9	53,9	48,7	45,0	48,1	48,1	52,0	48,3	43,0
Темп роста, %	100,0	107,4	112,5	90,4	92,4	106,7	100,0	108,1	92,9	89,0
земель, млрд. руб.	17,7	11,0	9,3	13,8	19,9	13,7	14,5	15,7	12,2	10,2
Темп роста, %	100,0	62,1	84,5	149,5	144,2	68,8	105,8	108,3	71,7	83,6
Удельный вес, %	17,3	13,4	10,4	14,4	17,1	11,5	9,1	10,3	8,8	6,6
Темп роста, %	100,0	77,5	77,6	138,5	118,8	67,3	79,1	113,2	85,4	75,0

Таблица 3.2

Вложения корпораций Российской Федерации в охрану окружающей среды в фактически действующих ценах

Направления затрат	Годы					
	2012	2013	2014	2015	2016	2017
1	2	3	4	5	6	7
Всего, млрд. руб.	445,8	479,4	536,3	582,1	590,9	657,0
Темп роста к предыдущему году, %	100,0	107,5	111,9	108,5	101,5	111,2
Удельный вес, %	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
На охрану атмосферного воздуха и предотвращение изменений климата	89,2	93,2	112,4	102,8	102,3	122,5
Темп роста	100,0	104,5	120,6	91,5	99,5	119,7
Удельный вес, %	20,0	19,4	20,9	17,5	17,2	18,6
На сбор и очистку сточных вод	186,4	204,3	223,4	234,1	235,5	238,5
Темп роста к предыдущему году, %	100,0	109,6	109,3	109,8	100,6	101,2
Удельный вес, %	42,0	51,9	41,6	18,9	39,8	36,4
На обращение с отходами	41,0	51,6	61,8	68,5	66,6	79,5
Темп роста к предыдущему году, %	100,0	125,9	119,8	110,8	97,2	119,4
Удельный вес, %	9,0	10,9	11,6	11,7	11,3	12,0
На восстановление почвы и грунтовых вод	36,5	33,5	36,1	37,9	44,5	33,6
Темп роста к предыдущему году, %	100,0	91,7	107,8	105,0	117,4	75,5
Удельный вес, %	8,1	6,9	6,7	6,5	7,6	5,2
Сохранение биоразнообразия и охрана природных территорий	28,1	28,1	34,2	44,6	35,9	42,5
Темп роста к предыдущему году, %	100,0	100,0	121,7	130,4	80,5	118,4
Удельный вес, %	6,3	6,3	6,3	7,6	6,0	6,5
Прочие	64,5	68,6	68,3	94,2	106,0	140,5
Темп роста к предыдущему году, %	100,0	106,4	99,6	138,0	112,5	132,5
Удельный вес, %	14,5	14,2	12,9	16,5	17,9	21,5
Объем затрат на охрану окружающей среды в процентах к ВВП	0,7	0,7	0,7	0,7	0,7	0,7

Таблица 3.3

Текущие (эксплуатационные) вложения в охрану окружающей среды по Российской Федерации  
в фактически действующих ценах

Направления затрат	Годы					
	2012	2013	2014	2015	2016	2017
1	2	3	4	5	6	7
1. Всего млрд. руб.	239,2	254,4	259,8	292,1	306,5	320,9
Темп роста, %	100,0	106,4	108,6	112,4	105,0	104,7
Удельный вес, %	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
2. На охрану атмосферного воздуха и предотвращение изменения климат, млрд. Руб.	47,1	44,8	45,7	58,2	56,9	56,9
Темп роста, %	100,0	95,1	102,	127,4	97,8	100,0
Удельный вес, %	19,7	17,6	17,7	20,0	17,7	17,8
Темп роста, %	100,0	89,3	101,3	113,0	88,5	100,6
3. На сбор и очистку сточных вод, млрд. руб.	121,3	132,	135,	145,1	154,3	163,3
Темп роста, %	100,0	109,5	102,0	107,5	106,3	105,8
Удельный вес, %	50,7	52,2	52,1	50,0	50,2	50,9
Темп роста, %	100,0	103,0	99,8	96,0	100,4	101,4
4 . На обращение с отходами, млрд. руб.	45,8	50,4	51,0	60,3	63,6	70,0
Темп роста, %	100,0	110,0	100,4	118,2	105,4	110,0
Удельный вес, %	19,1	19,8	19,9	20,7	20,7	21,8
Темп роста, %	100,0	103,7	100,5	104,0	100,0	105,3
5. На защиту и реабилитацию земель, поверхностных и подземных вод, млрд. руб.	13,7	15,4	15,3	16,7	19,5	15,4
Темп роста, %	100,0	112,4	99,4	109,2	116,3	79,0
Удельный вес, %	5,4	6,1	5,9	5,7	6,4	4,8
Темп роста, %	100,0	107,0	96,7	96,7	112,2	75,0
6. На защиту окружающей среды от шумового, вибрационного и других видов физического воздействия, млрд. руб.	0,3	0,3	0,3	0,3	0,4	0,3

Продолжение табл. 3.3

1	2	3	4	5	6	7
Темп роста, %	100,0	100,0	100,0	100,0	133,3	75,0
Удельный вес, %	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1
Темп роста, %	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0
7. На сохранение биоразнообразия и охрану Территорий	0,5	0,3	0,4	0,3	0,4	0,4
Темп роста, %	100,0	60,0	80,0	75,0	133,3	100,0
Удельный вес, %	0,2	0,1	0,2	0,1	0,1	0,1
Темп роста, %	100,0	50,0	200,0	50,0	100,0	100,0
8. На обеспечение радиационной безопасности окружающей среды, млрд. руб.	4,8	5,3	6,1	5,5	5,8	6,3
Темп роста, %	100,0	110,4	115,1	90,1	105,4	108,6
Удельный вес, %	2,0	2,0	2,0	1,9	1,9	2,0
Темп роста, %	100,0	100,0	115,0	95,0	100,0	105,3
9 . На НИОКР по снижению негативных антропогенных воздействий на окружающую среду, млрд. руб.	0,5	1,0	0,9	0,6	0,6	0,5
Темп роста, %	100,0	200,0	90,0	66,6	100,0	83,3
Удельный вес, %	0,2	0,4	0,3	0,2	0,2	0,1
Темп роста, %	100,0	200,0	75,0	66,6	100,0	50,0
10. На другие направления деятельности в сфере охраны окружающей среды	5,2	4,1	3,8	5,1	5,0	7,8
Темп роста, %	100,0	78,8	92,7	134,2	98,0	156,0
Удельный вес, %	2,6	1,6	1,4	1,7	1,6	2,4
Темп роста, %	100,0	61,5	87,5	121,4	94,1	150,0

Информация публичной отчетности российских корпораций показывает, что в отчетах в области устойчивого развития в основном отражаются стратегические цели в области охраны окружающей среды, инвестиции, затраты на природоохранные мероприятия, удельные выбросы в атмосферу загрязняющих веществ, рекультивацию нарушенных и загрязненных нефтью и нефтепродуктами земель (Приложение 2). Отсутствие в действующих нормативно – правовых актах базовых индикаторов, характеризующих экономическую, экологическую, социальную направленность деятельности корпорации не позволяет осуществлять сравнительный анализ деятельности корпораций.

Систематизация информации, характеризующей экологическую деятельность корпорации осуществляется в системе экологического учета, проблемы развития которого, в настоящее время активно исследуются (табл. 3.4).

Таблица 3.4

#### Определения понятия «Экологический учет»

Авторы	Определения
1	2
Е.С. Андропова, Т.Н. Киченина, Е.А. Петрова [49, с.21]	«Бухгалтерский экологический учет – система сбора, регистрации и обобщения информации, которая обеспечит возможность выявления, оценки, планирования и прогнозирования, контроля и анализа экологических затрат и экологических обязательств».
Е.В. Ильичева [78, с.14]	«Бухгалтерский экологический учет – это сегментарная область бухгалтерского учета, представляющая собой научно – обоснованную систему сплошного и непрерывного наблюдения, оценки, систематизации и обобщения информации об экономико – экологических процессах, возникающих в результате деятельности хозяйствующего субъекта».
О.С. Кожухова [90,с.45]	«Бухгалтерский экологический учет – это интегрированная система сбора, регистрации, обработки, оценки, обобщения и отражения информации о природоохранных затратах, природных активах, резервах и обязательствах и иных данных экологического характера субъектов, необходимой для управления и определения экономического потенциала компании, а также для обеспечения экологической ее безопасности».
Ю.Н. Конобеев [92, с. 50]	«Бухгалтерский экологический учет – это процесс сбора, регистрации, обобщения и отражения в его системе природоохранных затрат и обязательств, а также социо-эколого-экономических результатов хозяйствующих субъектов в целях управления бизнесом и достижения оптимальной экономико-экологической ниши на рынке товаров и услуг».

Продолжение табл. 3.4

1	2
В.А. Пшеничный [125, с.9]	«Экологический учет- это упорядоченная система сбора, регистрации, обобщения и отражения информации о природных ресурсах, экологических обязательствах, хозяйственных операциях, природоохранной деятельности предприятия, а также о полученных результатах в целях определения экологического потенциала и его основных составляющих».
И.Н. Санникова, Н.А. Шавкунова [226, с.4]	«Бухгалтерский экологический учет – это интегрированная система сбора и идентификации, регистрации обобщения данных экологического характера в целях определения экологической эффективности и состоятельности деятельности хозяйствующего субъекта, а также представления пользователям экологической информации для обоснования и принятия решений».
С.М. Шапигузов, Л.З. Шнейдман [157, с.8]	«Бухгалтерский экологический учет – это система природоохранной деятельности, включающая в себя учет природоохранных расходов, учет экологических обязательств, отчетность о природоохранной деятельности и аудит соответствующей информации».

Отражение в интегрированной отчетности отечественных корпораций информации о вложениях в деятельность по защите окружающей регулируется законодательно на основе письма Минфина России № ПЗ – 7/2011 «О бухгалтерском учете, формировании и раскрытии в бухгалтерской отчетности информации об экологической деятельности организации». Деятельность корпораций по защите окружающей среды предполагает реализацию ряда действий и мер, которые позволяют улучшить или сохранить состояние природных ресурсов, снизить вредное воздействие на них за счет корпорации [38]. На наш взгляд, в интегрированной отчетности корпораций систематизация информации, связанной с экологической деятельностью, может быть облегчена при использовании и письма Минфина, и рекомендаций, разработанных МСИО. В этих рекомендациях не только обоснованы причины необходимости ведения экологической деятельности каждым предприятием – ухудшение климата, изменения воздуха, почвы, воды, истощение полезных ископаемых, но и прописываются возможные решения сложных задач, с которыми сталкиваются предприятия при ведении этой деятельности. Поскольку ведение хозяйственной деятельности любым предприятием неизбежно затрагивает окружающую среду, предприятие должно

принимать меры по минимизации или нейтрализации этого воздействия, а в интегрированной отчетности должны быть отражены и проанализированы меры, которые использовались для этого. Это могут быть энергосберегающие технологии, изменения в процессе производства, использование более качественного и экологичного оборудования, альтернативное использование ресурсов. Конкретные цели и показатели природоохранной деятельности корпораций составляются компетентными профессиональными лицами – членами правления корпорации, или иными руководящими работниками. Для оформления, учета и систематизации информации о природоохранной деятельности используется финансовая отчетность [271]. В финансовой отчетности прописываются все движения капитала, связанные с использованием ресурсов корпорации, а их состав описан в табл. 3.5.

Таблица 3.5

Показатели использования капиталов в экологической  
деятельности корпорации

Категории капитала (ресурсов)	Состав капитала (ресурсов)	Показатели движения капиталов (ресурсов)
1	2	3
Финансовый капитал	Амортизация, государственные дотации, собственные и кредитные средства, выделенные на природоохранную деятельность корпорации	Величина, структура и динамика составляющих финансового капитала, направленного на осуществление экологической деятельности
Производственный капитал	Основные средства: системы анализа загрязнений воды, воздуха и почвы; очистные сооружения для воздуха, воды и почвы; устройства для производства электричества с помощью природных компонентов; устройства с безударными деталями для защиты от шума; акустические экраны и кабины; инженерные противоэрозионные сооружения; устройства для утилизации пластиковых, нефтесодержащих, резиновых, биологических и иных отходов производства; оборудование минимизации последствий от селей, лавин и наводнений; установки термического обезвреживания отходов; полигоны для хранения отходов производства; установленные на машинах и механизмах электрические двигатели; устройства контроля радиационных выбросов.	Мощность, технические характеристики, энергоемкость, производительность, коэффициент полезного действия объектов, занятых в области охраны природы на предприятии. Показатели для анализа: коэффициенты ввода, выбытия, годности, износа основных средств, занятых в экологической деятельности, фондоотдача, фондоемкость, амортизационная емкость основных средств, занятых в экологической деятельности.

Продолжение табл. 3.5

1	2	3
Интеллектуальный капитал	Исследовательские работы по оценке состояния воды, воздуха и почвы; конструкторские разработки по созданию механизмов и установок, защищающих природную среду; патенты, лицензии, сертификаты, авторские продукты, инновации, ноу-хау, программное обеспечение для использования в природоохранных мероприятиях для контроля и оценки; технологии безотходных производств, технологии очистки, технологии организации защиты от вредных воздействий на окружающую среду.	Режим, степень защиты природы, сроки полезного использования составляющих интеллектуального капитала для охраны окружающей среды
Человеческий капитал	Знания, умения, навыки, интеллектуальные способности в области охраны окружающей среды; мотивация для экологической деятельности, способности по организации людей и механизмов для охраны окружающей среды; подготовленность и наличие полномочий к экологической деятельности	Число работников, занятых в области обеспечения охраны окружающей среды; уровень текучести кадров; общая среднесписочная численность персонала; уровень удовлетворенности персонала; процент руководителей, работающих в сфере защиты окружающей среды, коэффициент управляемости; уровень удовлетворенности сотрудников
Социально-репутационный капитал	Положения системы корпоративной этики – нормы, образцы и ценности по экологической деятельности; готовность к открытому диалогу; сотрудничество в области охраны среды с партнерами, поставщиками, общественными и государственными организациями; выполнение законодательных требований по защите окружающей среды; общественная деятельность по пропаганде защиты окружающей среды среди сотрудников и в обществе в целом	Регламенты и акты компании, связанные с защитой окружающей среды, проведение мероприятий и программ по экологической деятельности; программы медицинского страхования; организация спортивных мероприятий и мероприятий по профилактике здорового образа жизни
Природный капитал	Площади земли, которые занимает в своей промышленной деятельности компания; полезные ископаемые, водопотребление по источникам забора.	Величина, структура и динамика составляющих природного капитала. Показатели для анализа: коэффициент поступления, коэффициент выбытия природного капитала, природоотдача, природоемкость, рентабельность природного капитала.

Анализ экологической деятельности корпорации проводится на основе систематизации и регистрации движения денежных средств на экологические цели: текущих расходах, капитальных вложениях и источниках их покрытия. Проблемы формирования экологических затрат в бухгалтерском учете исследовались А.И. Белоусовым [166], А.В. Зотовым [190], М.Д. Ивановой [193], К.С.



Саенко [132], другими авторами. Исследуя укрупненные группы затрат, М.Д. Иванова отмечает необходимость их детализации по назначению, по видам природоохранных мероприятий, выделяя прямые и косвенные расходы, а также краткосрочные и долгосрочные. Автор подчеркивает: «Экономические субъекты должны самостоятельно определить квалификационные признаки природоохранных затрат с целью построения системы их бухгалтерского учета, которая обеспечит исчерпывающие учетные данные о фактических затратах на природоохранную деятельность и позволит сформировать достоверную соответствующую реальным информациям» [193, с.724]. В интегрированную отчетность корпораций в части раскрытия информации о защите окружающей среды должны включаться качественные показатели деятельности в этом направлении – финансовые и нефинансовые. Любая корпорация может осуществлять одновременно разнонаправленные действия в отношении экологии – как положительного, так и отрицательного воздействия. Общий баланс этих действий в результате должен быть приведен к положительному влиянию. С помощью разных групп активов можно добиться повышения защиты окружающей среды, поэтому типы внеоборотных активов, которые могут быть использованы для положительного влияния на экологию, представлены в табл. 3.6.

Таблица 3.6

Типология внеоборотных активов, связанных с экологической деятельностью корпорации

Группы активов	Объекты, входящие в группу
Системы по профилактике необратимых климатических изменений вследствие вредных газообразных и иных выбросов в атмосферу	Улавливатели пыли, устанавливаемые в вентиляционные устройства для очистки воздуха перед выбросом в атмосферу
Оборудование для контроля воздушных загрязнений	Установки, оборудование, программное обеспечение, станции контроля, средства передачи данных, аналитические средства и др.
Оборудование альтернативной энергии	Установки, позволяющие опреснять воду, преобразовать солнечную энергию и энергию ветра в электроэнергию
Очистные сооружения для воды	Решетки, отстойники, песколовки, биофильтры, аэротенки, обеззараживатели, компакторы и др.

Продолжение табл. 3.6

1	2
Оборудование по переработке и обезвреживанию производственных отходов	Дробилки, измельчители, мусороперерабатывающие прессы, грануляторы, компакторы, системы очистки твердых материалов и др.
Оборудование по защите почвы и грунтовых вод	Геотехнические барьеры, водоотводные сооружения, каналы, снегоудерживающие барьеры, противолавинные системы, плотины, дренажи, лесопосадочные машины, лесные плуги, анализаторы загрязнений почвы и грунтовых вод, спектрометры и др.
Оборудование по контролю шума и вибраций и защите от шума и вибраций	Анализаторы – шумомеры, вибромеры, виброизоляторы, экраны, перегородки, плавающий пол, щиты, насыпи.
Прогрессивные средства защиты от негативных антропогенных воздействий	Накопители отходов, отстойники, электрофильтры, пылеуловители, системы бессточного водоснабжения

Внеоборотные активы включают в себя денежные средства на процедуры по профилактике загрязнений радиоактивными веществами, мероприятия по минимизации последствий воздействия таких веществ на воду, воздух, почву, деятельность по захоронению радиоактивных отходов в специальных хранилищах. Любые мероприятия, связанные с защитой окружающей среды, описанные выше, связаны с изменением технологических и производственных процессов, а также внесением изменений в набор используемого в производственной деятельности оборудования, что влечет за собой изменение стоимости материальных активов предприятия. Изменение стоимости созданной продукции происходит и из-за использования в производстве ряда нематериальных активов – это затраты на опытно-конструкторские, изыскательные работы, НИОКР, лицензирование. Информация об использовании нематериальных активов для экологических целей подлежит публичному раскрытию в интегрированной отчетности корпорации.

Для отражения движения средств, потраченных на защиту окружающей среды в бухгалтерской отчетности используется счет 08 «Вложения во внеоборотные активы», в составе которого находится субсчет «Внеоборотные активы, связанные с экологической деятельностью». Анализ движения средств на этом субсчете позволяет оценить все затраты, которые понесло предприятие на из-

менение технологических цепочек, добавление оборудования, проведение НИОКР, изменение и перестройку зданий и постройку сооружений, которые связаны с защитой окружающей среды. Для получения более объемных данных и корректной систематизации информации требуется для каждого используемого средства определить методы амортизации и сроки полезного использования оборудования. Данные о движениях денежных средств, связанные с изменением основных фондов предприятия, которые обеспечивают экологическую деятельность, также отражаются по счету 08 субсчет «Внеоборотные активы, связанные с экологической деятельностью». Используемую для этого бухгалтерскую форму регистра предлагает к использованию ответственное лицо. Данные о движении средств по счету могут учитываться в бумажном или электронном виде (табл. 3.7).

На счетах 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы» капитальные вложения в экологическую деятельность корпорации целесообразно отражать в составе самостоятельной группы, а также в разрезе субсчетов, рекомендованных Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и инструкции по его применению» [20]. На основании систематизации учетной информации формируются форматы внутренней корпоративной отчетности, используемые также при составлении публичной отчетности: «Направления использования финансового капитала на осуществление капитальных вложений, связанных с экологической деятельностью», «Движение активов, используемых в экологической деятельности корпораций в отчетном периоде», «Показатели использования активов, занятых в экологической деятельности корпорации», «Модернизация активов, используемых в экологической деятельности корпораций в отчетном периоде» (Приложение 3). Раскрытие информации в корпоративной отчетности позволяет заинтересованным пользователям на основе оценки эффективности осуществления вложений, связанных с экологической деятельностью корпорации, принимать обоснованные экономические решения, а также обеспечивает подотчетность менеджмента.



Окончание табл.3.7

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
5.Выполнение опытно – конструкторских работ, связанных с экологической деятельностью, в том числе: .....													
6.Выполнение проектно – изыскательских работ, связанных с экологической деятельностью, в том числе: .....													
7.Прочие капитальные вложения, связанные с экологической деятельностью, в том числе .....													
Всего		2000	10000	100000	250000	20000	70000						402000

### 3.2. Методические подходы к систематизации информации о расходах, связанных с экологической деятельностью корпорации

В настоящее время практически любая производственная и предпринимательская деятельность негативно влияет на окружающую среду, и социальная ответственность корпораций заключается в использовании оборудования и достижений науки и техники, которые бы минимизировали или полностью исключили такое влияние. Это способствует общественному признанию, улучшению деловой репутации и устойчивому развитию корпорации, но влечет за собой ряд расходов на добавление оборудования, строительство объектов и введение новых технологий в производство. Эти расходы влияют на величину получаемой прибыли корпораций, потому они отражаются в финансовой отчетности. Для этого в корпоративной отчетности или в пояснениях к ней представляется отдельная статья «Экологические расходы». По нашему мнению, для эффективного контроля текущих расходов на природоохранную деятельность корпорации, необходимо использовать специально открываемый, активный суббирательно – распределительный счет 27 «Текущие экологические расходы». По дебету счета в разрезе статей аналитического учета отражаются произведенные расходы, а по кредиту осуществляется их списание. Регламент, которым бухгалтера руководствуются при учете расходов на природоохранные мероприятия, приводится в документах по ведению учетной политики корпорации. Счет 27 «Текущие экологические расходы» по окончании отчетного периода (месяца) закрывается, а расходы относятся в дебет счета 90 «Продажи». При принятии корпорацией решения о распределении экологических расходов, в учетной политике необходимо предусмотреть метод распределения. Аналитический учет текущих экологических расходов, на наш взгляд, целесообразно осуществлять, проводя классификацию на следующие типы расходов (табл. 3.8).

Таблица 3.8

## Типология и содержание текущих экологических расходов

Виды расходов	Содержание расходов	Показатели изменения расходов
1	2	3
Амортизация основных средств	Отчисление части стоимости оборудования и сооружений, приобретенных для защиты окружающей среды для последующей компенсации их износа	Абсолютные или относительные изменения в величине отчислений на компенсацию стоимости
Амортизация нематериальных активов	Отчисление части стоимости патентов, товарных знаков и иных нематериальных объектов, которые используются в экологической деятельности для последующей компенсации в случае их устаревания	Абсолютные или относительные изменения в величине отчислений на компенсацию стоимости
Материалы	Материально-производственные запасы, которые участвуют в разработке, мониторинге использовании, реставрации, оборудования и сооружений, связанных с ведением экологической деятельности, проведением ревизии и мониторинга уровня воздействия предприятия на окружающую среду, обнаружением нарушений и их устранением. Эти запасы позволяют проводить утилизационные мероприятия без вреда для атмосферы, почвы, воды и воздуха	Абсолютные или относительные изменения затрат на приобретение материалов, услуг и операций
Топливо и энергия	Ресурсы, которые необходимы для использования, контроля, мониторинга, и обновления объектов, отвечающих за экологическую деятельность на предприятии: снижения влияния и профилактики вредных воздействий на атмосферу, почву, воду, воздух, а также ресурсы, которые участвуют в безвредной утилизации отходов производства	Абсолютные или относительные изменения затрат на ресурсы – газ, электроэнергию, воду и проч; изменения в отдаче от этих ресурсов
Оплата труда, отчисления на социальные нужды	Денежные средства, потраченные на персонал, который непосредственно ведет экологическую деятельность на предприятии. Сюда входят отчисления в пенсионный, страховой фонд, в профсоюз, на оплату труда, премии и дополнительные материальные и нематериальные стимулы персонала, которые побуждают персонал качественно и в сроки выполнять работы по защите окружающей среды. К работам, относящимся к охране окружающей среды относятся ремонтные, восстановительные, эксплуатационные, исследовательские, управленческие работы, а также работы по внедрению природосберегающих инноваций в деятельность корпорации.	Абсолютные или относительные изменения в отдаче от денежных выплат, изменения в суммах выплат за работы и услуги

Продолжение табл. 3.8

1	2	3
Работы, услуги вспомогательных производств	Затраты на ведущих специфическую узконаправленную деятельность отделов корпорации, которая связана с природоохранной деятельностью	Абсолютные или относительные изменения в отдаче от выплат на 1 рубль затрат
Работы, услуги сторонних контрагентов	Расходы на услуги, товары и работы, предоставляемые партнерами, для охраны окружающей среды	Абсолютные или относительные изменения в отдаче от выплат на 1 рубль затрат
Лизинговые платежи	Расходы на выплаты лизингодателям за объекты, ведущие природоохранную деятельность	Абсолютные или относительные изменения в лизинговых платежах на 1 рубль затрат
Страховые платежи	Расходы на выплаты страховым компаниям за будущие компенсации вследствие наступления убытков от экологической деятельности корпорации, которые обусловлены наличием на предприятии потенциально аварийных объектов, или объектов, на которых могут возникнуть вредные выбросы в окружающую среду, что повлечет за собой расходы на ликвидацию последствий этих выбросов	Абсолютные или относительные изменения в страховых платежах на 1 рубль затрат
Плата за негативное воздействие на окружающую среду	Выплата штрафов, санкций, пеней и взысканий, которые возникают вследствие вредного воздействия на окружающую среду корпорации	Абсолютные или относительные изменения в платежах на 1 рубль затрат
Прочие расходы	Иные расходы, которые связаны с экологической деятельностью, не описанные в вышеперечисленных статьях расходов	Изменения в сумме иных расходов

Структура статей расходов на экологическую деятельность корпорации постоянно меняется, и часть расходных обязательств объединяются в комплексные и одноэлементные группы. Предлагаемая типология экологических расходов предусматривает в основном однородные расходы, позволяющих определить характер экологической деятельности (фондоемкая, трудоемкая, материалоемкая). Расходы, связанные с экологическими мероприятиями признаются посредством обоснованного распределения между отчетными периодами, в которых были реализованы эти обязательства. В отчетности присутствуют также прогнозные значения расходов на экологические мероприятия будущих периодов, это могут быть расходы, которые связаны с уже заказанными



ми работами, периодическими платежами, лицензионными платежами по договорам коммерческой концессии [26]. Наиболее значительные суммы, которые выплачиваются страховым организациям за страхование объектов, ответственных за защиту окружающей среды, относят к расходам будущих периодов и отражаются на счете 27 «Текущие экологические расходы». Систематизация информации о движении денежных средств на счете 27 позволяет принимать решения и прогнозировать будущие расходы для корпорации (табл.3.9).

Информация, систематизируемая на предлагаемом счете, позволит формировать внутренние отчеты «Динамика текущих экологических расходов корпораций» (Приложение 3), а также раскрывать экологические расходы в публичной отчетности.

Расходы, связанные с выплатами за сверхнормативные сбросы, выбросы загрязняющих веществ в окружающую среду вызывают необходимость отражения в корпоративном учете постоянных разниц. В корпоративном учете постоянное налоговое обязательство (актив) признается в отчетном периоде возникновения постоянной разницы [28].

Информация о штрафах и выплатах по искам за нарушение природоохранного законодательства систематизируется на счете 91 «Прочие доходы и расходы» в суммах, присужденных судом или признанных корпорацией. Построение аналитического учета по прочим доходам и расходам, относящимся к одному и тому же факту хозяйственной жизни должно обеспечивать возможность выявления финансового результата.

Российскими документами в области регулирования бухгалтерского учета, а также МСФО предусматривается формирование оценочного обязательства в отношении экологических мероприятий (ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы, МСФО 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы»).

Таблица 3.9

Ведомость к счету 27 «Текущие экологические расходы» за месяц, руб.

Статьи расходов	Кредитуемые счета								Всего	В дебет счетов	
	02	10	23	60	69	70	....			20, 23	90
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Амортизация средств, участвующих в производстве продукции	2000								2000		12
Амортизация не имеющих вещественной формы активов корпорации											
Материалы		10000							10000		
Топливо		5000							5000		
Энергия				15000					15000		
Оплата труда, отчисления на социальные нужды					20000	70000			90000		
Работы, услуги вспомогательных производств											
Работы и услуги сторонних контрагентов											
Лизинговые платежи											
Страховые платежи											
Плата за негативное воздействие на окружающую среду	...	...	...	...	...	...	...	...			
Прочие расходы											
Всего	2000	15000		15000	20000	70000			122000		

Признание оценочных обязательств, связанных с экологической деятельностью в соответствии с федеральным стандартом ПБУ 8/2010 и МСФО 37 предполагает:

наличие обязывающего события;

высокую вероятность оттока ресурсов, заключающих в себе экономические выгоды;

возможность достоверной оценки.

Существенными являются затраты, связанные с ликвидацией объектов основных средств, рекультивацией земель, которые целесообразно включать в стоимость актива, с признанием обязательств. ПЗ-7/2011 предусматривает включение в сумму затрат на покупку, монтаж и доставку основных средств, которые в ходе из использования в процессе производства могут выделять опасные для экологии вещества или оказывать иное опасное воздействие на воду, воздух, атмосферу, сумму обязательств корпорации, которая будет резервироваться для проведения работ по приведению экологии в прежнее состояние. Данная сумма вычисляется на отчетную дату и должна рассчитываться по рыночным ценам и представлять адекватную и справедливую оценку всех аспектов нарушенной экологической системы.

Пример.

Нефтяная корпорация предполагает, что расходы на рекультивацию территорий от загрязнений составят 2500 000 руб., а работы начнутся через два года после отчетной даты. Согласно учетной политике, ставкой дисконтирования, является стоимость капитала, составляющая 15%. Дисконтированная оценка расходов по созданию оценочных обязательств составит: 1 890 075 руб. (2500 000 x 1/1,15). На отчетную дату необходима бухгалтерская запись:

Дт счета 27 «Текущие экологические расходы»

Кт счета 96 «Резервы предстоящих расходов» 1 890 075 руб.

Оценочные обязательства, связанные с экологической деятельностью не подлежащие капитализации, включаются в состав экологических либо прочих расходов и отражаются на счете 96 «Резервы предстоящих расходов». Призна-

ние резерва, связанного с экологической деятельностью осуществляется при наличии у корпорации плана использования финансового капитала на экологические мероприятия на определенный период. Для обеспечения надежной оценки при признании оценочного обязательства в учете, используется метод дисконтирования на основе условий учета рисков.

Составляющие финансового капитала корпорации, направленного на экологическую деятельность включают нераспределенную прибыль государственную помощь, а также ссудные средства. Для реализации контроля принятых управленческих решений руководство корпорации или ответственные за учет работники могут обращаться к счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», для удобства анализа можно выделять субсчет к данному счету. На наш взгляд, к счету 84 «Нераспределенная прибыль/непокрытый убыток» целесообразно вводить субсчета в разрезе направлений использования средств, в частности «Нераспределенная прибыль, направленная на экологическую деятельность корпорации», для отражения средств нераспределенной прибыли, использованных в качестве финансового обеспечения мероприятий.

Поскольку государство заинтересовано в соблюдении экологической безопасности в стране, оно может оказывать содействие в экологической деятельности предприятий в виде дотаций, снижения сумм налогов, льгот и иными способами. Также государство может проводить самостоятельную деятельность в направлении защиты окружающей среды. Деятельностью, которая позволяет восстановить окружающую среду после негативного воздействия может быть очистка воздуха и сточных вод; мониторинг нарушений законодательства в области экологии и пресечение этих нарушений; введение специальных правовых режимов, которые запрещают деятельность по негативному воздействию на окружающую среду [26].

Для качественной охраны окружающей среды и минимизации негативных воздействий от собственной производственной деятельности часто требуются крупные вложения, потому корпорации вынуждены привлекать ссуды, кредиты или иные инвестиционные потоки, основанные на продаже векселей, облигаций

и иных ценных бумаг [28]. Расходы, которые несет корпорация по уплате процентов по кредитам и займам, в корпоративной отчетности отражается в виде прочих расходов. Однако, та их часть, которая направлена на экологическую деятельность организации, включается в инвестиционные активы. Корпорация в связи с использованием заемных средств несет и ряд дополнительных трат: это расходы на ведение счета для получения кредита или займа; оплата работы кредитных брокеров; оплата сторонним организациям за анализ договора займа на его достоверность и юридическую грамотность; существуют и иные расходы. При финансировании природоохранной деятельности корпорации из заемных источников, отражение в отчетности потраченных в этом направлении средств производится отдельно, в зависимости от вида займа или кредита.

Для обобщения информации об экологической деятельности корпорации: капитальных вложениях, текущих расходах, источниках финансирования, на наш взгляд целесообразно использовать форму внутренней отчетности «Источники финансирования текущих расходов, связанных с экологической деятельностью» (Приложение 3).

Для системного отражения информации в интегрированной отчетности корпораций раскрываются следующие суммы экологических расходов на различные периоды: на начало и конец отчетных периодов, утвержденная на текущий период величина расходов; динамика изменений величины расходов на защиту природы; суммы будущих потоков с учетом дисконтирования; отдельно выделяются суммы, которые корпорация оценила как необходимые для реконструкции и компенсации негативных воздействий на окружающую среду.

Классифицируют показатели деятельности корпораций в области защиты окружающей среды в зависимости от сферы их приложения: обращение с отходами производства, водопотребление (нормативное и фактическое), водоотведение, выбросы загрязняющих веществ, выбросы озоноразрушающих веществ, выбросы специфических загрязнителей, выбросы, диоксида углерода, выбросы, парниковых газов.

В качестве показателей, характеризующих обращение с отходами произ-

водства целесообразно рассматривать процент снижения отходов; процент использования в объеме образования. Для представления информации в бухгалтерской отчетности по поводу утилизации отходов производственной деятельности корпораций действует «Порядок учета в области обращения с отходами», утвержденного приказом Минприроды России от 1.09.2011, № 721.

Направления водопотребления и водоотведения характеризуют динамика забора воды (куб. м, %); в том числе по источникам забора; объем оборотной воды (куб. м), доля оборотной воды от общего количества забираемой воды (%); доля повторно используемой воды к общему объему забираемой воды (%); динамика объема водоотведения (куб.м). Порядок ведения собственниками водных объектов и водопользователями учета объема забора (изъятия) водных ресурсов из водных объектов и объема сброса сточных вод и (или) дренажных вод, их качества, утвержден приказом Минприроды России от 8.07.2009, № 205. Журналы учета водопотребления средствами измерений (ф. 1.1; 1.2); Журналы учета: водоотведения средствами измерений (ф. 1.3; 1.4); Журналы учета водопотребления (водоотведения) другими методами (ф. 1.5; 1.6); Журналы учета качества сбрасываемых сточных вод и (или) дренажных вод (ф. 2.1; 2.2); Сведения, полученные в результате учета объектов забора (изъятия) водных ресурсов из водных объектов (форма 3.1.); Сведения, полученные в результате учета объема сброса сточных вод и (или) дренажных вод (форма 3.2.); Сведения, полученные в результате учета качества сточных вод и (или) дренажных вод (форма 3.3.).

Выбросы загрязняющих веществ, выбросы озоноразрушающих веществ, выбросы специфических загрязнителей, выбросы, диоксида углерода, выбросы, парниковых газов характеризуют выбросы суммарно в тоннах; в процентах от норматива (%); динамика выбросов (%). Источниками первичной информации являются ПОД-1 «Журнал учета стационарных источников загрязнения и их характеристик» - первичный учетный документ учета источников загрязнения и их характеристик по цеху/участку организации. Записи осуществляются на основании и по мере проведения замеров параметров источников загрязнения и

данных обработки результатов лабораторного анализа отобранных проб. В форме учитываются все газовые выбросы, поступающие от источников в атмосферу. ПОД – 3 «Журнал учета работы газоочистных и пылеулавливающих установок» - первичный учетный документ отработанного времени по каждой газоочистной и пылеулавливающей установке организации. Заполняется ежедневно и подписывается работником соответствующей службы.

Биоразнообразие промышленных площадок корпорации характеризуют пребывающие редкие представители флоры и фауны, охраняемые законом. Информация формируется в соответствии с Приложением №1 к Приказу Госкомэкологии РФ от 19.12.1997 и Перечнем (списком) объектов животного мира, занесенных в Красную книгу Российской Федерации.

Общая сумма и динамика платежей за негативное воздействие на окружающую среду определяется на основании данных журналов ПОД-1 «Журнал учета стационарных источников загрязнения и их характеристик», ПОД – 3 «Журнал учета работы газоочистных и пылеулавливающих установок».

Общая сумма и динамика платежей и динамика штрафов и взысканий в возмещение ущерба за воздействие на окружающую среду рассчитывается на основании сведений Формы №2 Методических рекомендации по администрированию федеральной службой по надзору в сфере природопользования и ее территориальными органами доходов бюджетной системы Российской Федерации, утвержденными приказом от 19.04.2017 №188.

В корпоративной отчетности информация об изменении капиталов, текущих расходов, связанных с экологической деятельностью и результатах деятельности раскрывается на основании корпоративного стандарта «Формирование и раскрытие систематизированной информации об экологической деятельности корпорации» (Приложение 3).

### 3.3. Методические подходы к систематизации информации об инновациях и модернизации производства

В настоящее время важнейшим фактором повышения эффективности экономики страны являются используемые в бизнесе инновации. Поэтому государство заинтересовано в создании благоприятных условий для внедрения инноваций и использовании их на предприятиях и корпорациях. Это подтверждается Концепцией социально – экономического развития России до 2020 года, в которой обосновывается важность инновационного развития экономики для повышения уровня и качества жизни в стране, а также отмечаются социальные, экономические и правовые меры, которые государство может применять для стимулирования такого развития [15]. Внедрение инноваций в бизнес-процессы на основе эффективного использования ресурсов, способствует повышению конкурентоспособности выпускаемой продукции, обеспечивает устойчивое развитие корпораций. Определения инновационной деятельности представлены в табл. 3.10.

Таблица 3.10

#### Понятия инновационной деятельности корпорации

Авторы	Определения
1	2
ФЗ «О науке и государственной научно-технической политике»[10]	«Деятельность (включая научную, технологическую, организационную, финансовую и коммерческую деятельность) направленная на реализацию инновационных проектов, а также создание инновационной инфраструктуры и обеспечение ее деятельности».
«Руководство Осло» [130, с.22]	«Включает все научные, технологические, организационные, финансовые и коммерческие шаги, которые фактически или по замыслу ведут к реализации инноваций. Некоторые из этих видов деятельности могут быть инновационными по своей сути, тогда как другие не содержат новизны, но необходимы для осуществления инновации».
Алексеева М.П., Ветренко П.П. [46, с.26-27]	«Процесс последовательного проведения работ по преобразованию новшества в продукцию и введения ее на рынок для коммерческого применения. Это комплекс научных, технологических, организационных, финансовых и коммерческих мероприятий, направленных на коммерциализацию накопленных знаний, реализуемых в инновационных технологиях и новом оборудовании. Результатом инновационной деятельности являются новые продукты (услуги) или продукты (услуги) с новыми качествами (инновации)».



1	2
Блохина Т.К., Быкова О.Н., Ермолаева Т.К. [55, с.263-264]	«Деятельность, направленная на использование и коммерциализацию результатов научно – исследовательских разработок для расширения и обновления номенклатуры и улучшения качества выпускаемой продукции, совершенствования технологии их изготовления с последующим внедрением и эффективной реализацией на внутреннем и зарубежном рынках».
Горфинкель В.Я. [79, с.50]	«Инновационная деятельность – деятельность, направленная на использование и коммерциализацию результатов научных исследований и разработок для расширения и обновления номенклатуры и улучшения качества выпускаемой продукции (товаров, услуг), совершенствование технологии их изготовления с последующим внедрением и эффективной реализацией на внутреннем и зарубежном рынках».
Гохшанд А.Д. [179, с.60]	«Деятельность, которая включает мероприятия по трансформации идеи в новый продукт, в усовершенствованный продукт, в новый подход организации управления. К инновационной деятельности предприятия можно отнести сумму мероприятий, сущность которых заключается в использовании научного, технического и интеллектуального потенциала в целях получения нового продукта (услуги), новой технологии производства или улучшенных организационных решений в управлении предприятием».
Демин Д.И. [181, с.55]	«Инновационную деятельность следует рассматривать как целенаправленную и организационную деятельность, состоящую из совокупных различных видов работ, взаимосвязанных в единый процесс по созданию и производству инноваций».
Ильенкова С.Д. Гохберг Л.М.[80, с.388]	«Инновационная деятельность – деятельность по доведению научно – технических идей, изобретений, разработок до результата пригодного в практическом использовании. В полном объеме инновационная деятельность включает все виды научной деятельности, проектно – конструкторские, технологические, опытные разработки, деятельность по освоению новшеств в производстве и у их потребителей».

Основными понятиями инновационной деятельности являются «новшество», «нововведение», «инновация». «Новация (новшество) – это совершенно новый, либо измененный и улучшенный в результате креативных действий продукт, который предлагается на рынке для его приобретения и использования. Новшеством может быть не только продукт, но и технология, программная оболочка, услуга. Креативное преобразование продукта для его превращения в новшество может представлять из себя исследовательскую, производственную, идейную работу, либо их симбиоз. Первой и самой важной характеристикой новации являются признаки новизны:

1) то, что продукт является абсолютно новым решением, которое можно использовать в обыденной жизни и которое ранее не использовалось;

2) является необычным для конечного покупателя, может выставлять уже имеющийся продукт или услугу с необычной точки зрения.

Любая инновация может состоять из ряда аспектов и рассматриваться с разных сторон:

как окончательное решающее мнение по поводу отношения покупателя к продукту в ходе использования этого продукта, приспособления к нему и осознание всех его преимуществ;

как составной элемент процесса использования нового продукта, которая связана с потребительским или внутрифирменным его использованием;

как конечный результат использования нового продукта потребителем, выраженный в виде неожиданного для потребителя результата или подтверждение его ожиданий [55, с. 17-18].

В работах отдельных авторов высказывается суждение о том, что инновация отличается от нововведений, которые рассматриваются «как процесс преобразования научного знания в научно - техническую идею и далее – в производство продукции для удовлетворения потребности пользователя» [55, с. 263].

Впервые термин «инновация» применил в работе «Теория экономического развития» Йозеф Шумпетер в 1911 году, выделив виды инноваций:

создание кардинально отличающегося и не имеющего аналога продукта, либо добавление такого свойства к продукту;

изобретение не используемого ранее, альтернативного способа производства известного продукта;

появление неизвестной ранее технологии продаж товара;

нахождение источника для производственных ресурсов, который можно использовать при производстве известных товаров, либо появление необычного способа добычи производственных ресурсов;

изобретение новых технологий в управлении или ведении бизнеса, которые позволяют выйти в лидеры рынка и победить в конкурентной борьбе неожиданным для конкурентов способом [155, с.159].

Впоследствии работа Й. Шумпетера легла в основу публикации Органи-

зации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) и Евростата «Рекомендации по сбору и анализу данных по инновациям» («Руководство Осло»), содержащей понятия в области инвестиционной деятельности и практические рекомендации по формированию и анализу информации. «Руководство Осло» определяет инновацию как «...введение в употребление какого-либо нового или значительно улучшенного продукта (товара или услуги) или процесса, нового метода маркетинга или нового организационного метода в деловой практике организации рабочих мест или внешних связях» [130, с.147]. В Федеральном законе «О науке и государственной научно – технической политике» инновация трактуется как введение в употребление какого-либо нового или значительно улучшаемого продукта (товара или услуги) или процесса, нового метода маркетинга или нового организационного метода в деловой практике, в организации рабочих мест и внешних связях. [10].

В деятельности корпораций инновации являются составляющей интеллектуального капитала, проблемы исследования которого, имеют теоретическое и прикладное значение. Булыга Р.П. отмечает, что в основе современного подхода к интеллектуальному капиталу лежит подход к рассмотрению его с точки зрения его финансового и промышленного потенциала. Интеллектуальный капитал в современном обществе является основой для развития бизнеса и корпораций [168]. Исследование интеллектуального капитала, в качестве одной из актуальных категорий экономики, осуществлялось рядом авторов (табл. 3.11).

Таблица 3.11

## Понятие интеллектуального капитала

Авторы	Определения
1	2
Айвазян С.А., Афанасьев М.Ю. [42, с. 5]	«Совокупность нематериальных активов компании, а также знаний, приобретенных навыков и качеств ее сотрудников, обеспечивающая ей возможность получения доходов и конкурентных преимуществ».
Багов В.П., Се- лезнев Е.Н., Ступаков В.С. [51, с.10]	«Творческие возможности организации по созданию и реализации интеллектуальной и инновационной продукции».

1	2
Брукинг Э. [62, с.30]	«Термин для обозначения нематериальных активов, без которых компания не может существовать».
Гладышева А.В. [178, с.50]	«С одной стороны это непосредственно совокупность образования, научной деятельности, неотделяемые от их владельцев; с другой интеллектуальный продукт, отделяемый от автора (патенты, лицензии, торговые знаки и др.)».
Иноземцев В.Л. [81, с.340]	«Информация и знания, специфические по своей природе и формам участия в производственном процессе факторы, которые в рамках фирм принимают облик интеллектуального капитала».
Казакова О.Б., Исхакова Э.И., Кузьминых Н.А. [197, с.69]	«Совокупность интеллектуальных ресурсов, умений и навыков».
Ковылин Д.М. [199, с.262]	«Это неосязаемый актив организации, созданный в результате интеллектуальной деятельности, способный обеспечить конкурентоспособность организации и объективно повышать ее рыночную стоимость».
Комаров С.В., Мухаметшин А.Н. [202, с.93]	«Стратегический бизнес актив любой организации, который состоит из двух основных элементов: явных и неявных знаний, которые могут быть использованы для получения конкурентного преимущества и создания стоимости».
Леонтьев Б.Б. [97, с.101]	«Стоимость совокупности имеющихся интеллектуальных активов субъекта, включая интеллектуальную собственность, его природные и приобретенные интеллектуальные способности и навыки, а также накопленные им базы знаний и полезные отношения с другими субъектами».
Николаева Ю.Р., Санталова М.С., Бунина Е.А. [107, с.92]	«Интеллектуальный капитал представляет собой совокупность знаний, навыков, умений человека, его мобильности (способности к восприятию новой информации, обучению, переподготовке, адаптации к новым условиям) и способности к творчеству (как уникальной деятельности человека), обеспечивающих возможность создания продукта в процессе движения интеллектуального капитала как части человеческого капитала и нематериального потенциала общества, в том числе в виде нематериальных активов».
Новосельцев О.В. [109, с.18]	«Оформленные объекты и права на интеллектуальную собственность».
Руус Й, Пайк С., Фернстрем Л. [131, с.15]	«Все неденежные и нематериальные ресурсы, полностью или частично контролируемые организацией и участвующие в создании ценности».
Селезнев Е.Н. [229]	«Интеллектуальный капитал – это интеллектуальное богатство организации, предопределяющее ее творческие возможности по созданию и реализации интеллектуальной и инновационной продукции».
Степанова А.Е. [139, с.5]	«Знания, навыки и нематериальные активы, включающие патенты, базы данных, программное обеспечение, товарные знаки, которые производителем используются в целях развития инновационной экономики».

1	2
Томас А. Стюарт [140, с.114]	«Полупостоянная совокупность знаний, компетентность, относящаяся к некоему заданию, человеку или организации. А также знакомство с производственными процессами организации, ее ценностями и культурой».
Чернолес Г.В. [248, с.108]	«Результаты интеллектуальной деятельности отдельных работников и организации в целом».
Эдвинссон Л. [156, с.20]	«Способность трансформировать знания и нематериальные активы в факторы, которые создают богатство (и соответствующую стоимость) за счет особого эффекта от «умножения» человеческого капитала на структурный».

В настоящее время Правительством Российской Федерации уделяется большое внимание проблемам модернизации и инновационной деятельности корпораций [15]. Инновации и инновационные технологии способствуют преобразованию и улучшению продукции, работ, услуг, обеспечивая конкурентоспособность корпорации. В этих условиях особую роль приобретает развитие информационного обеспечения инновационной деятельности корпораций. Элементом содержания корпоративной отчетности и отчетность по поводу развития и использования интеллектуального капитала и инноваций, на основе которых происходит развитие корпораций. В отчетности представляются различные ноу-хау, которые были за отчетный период созданы корпорацией и лицензированы, зарегистрированы и запатентованы, а также возможные инновации будущих периодов, опирающиеся на проводимые в настоящий момент опыты, разработки и исследования. В той части отчетности, которая посвящена экологической деятельности корпорации представляются инновации, которые связаны с защитой окружающей среды, бережным использованием природных ресурсов, а также с повышением эффективности их использования (режимами экономии ресурсов).

Рекомендуемые формы отчетности и регламентация процесса формирования и представления отчета корпораций о проводимой инновационной деятельности в финансовых отчетах основывается на письме Минфина России «О формировании в бухгалтерском учете и раскрытии в бухгалтерской отчетности организации информации об инновациях и модернизации производства» [37], в котором, в качестве объекта учета и элементов отчетности представлены затраты на выполнение научно – исследовательских, опытно-конструкторских и тех-

нологических работ, с приобретением (созданием) нематериальных активов (новых технологий, прав на патенты, лицензий, на использование изобретений, промышленных образцов, полезных моделей), затраты на приобретение инновационных технологий и на повышение технического уровня организации производства, на повышение способности продукции удовлетворять требованиям покупателей, на повышение привлекательности упаковки продукции, а также изменение всех полезных для потребителя свойств продукции, на придание новых привлекательных свойств и качеств продукции корпорации. В публичных отчетах корпораций информация по поводу изобретенных инноваций или перспективных будущих инноваций, применимых к продукции, процессам производства, продаж или управления информация представляется таким образом, чтобы соответствовать требованиям нормативно – правовых актов, регулирующих систематизацию информации о расходах, связанных с выполнением научно – исследовательских, опытно – конструкторских работ и технологических работ, с приобретением (созданием) нематериальных активов (новых технологий, прав на патенты, лицензий на использование изобретений, промышленных образцов, полезных моделей и др.) о расходах связанных с совершенствованием технологии и организации производства, с улучшением качества, изменением дизайна и других эксплуатационных свойств продукции, осуществляемых в ходе производственного (технологического) процесса; об источниках средств на инновации и модернизацию производства [37].

Для учета движения средств, связанных с проведением различных опытов, исследований, проектных работ и работ по модернизации используется счет 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 8 «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ». Для включения в финансовую отчетность затрат на опыты, исследования и работы по модернизации необходимо выполнение условий: наличие первичных учетных документов, подтверждающих величину потраченных средств; наличие подтверждения выполнения работ по исследованиям и разработкам в виде актов приема-учета; доказательства того, что результаты проведенных исследова-

ний являются значимыми для корпорации и используются в технологических процессах или продукте. В результате реализации перечисленных условий движение денежных средств по разработкам могут быть отражены на на счете 04 «Нематериальные активы». Мы считаем, что наибольшую целесообразность имеет отражение на этом счете интеллектуальных продуктов, оформляемых в виде патентов или регистрации прав на коммерческую тайну. Если корпорация финансирует исследовательские или проектные работы, которые на момент отчета еще не завершены, расходы на них можно систематизируются на специально открываемом активном синтетическом счете 06 «Научно – исследовательские, опытно- конструкторские и технологические работы (НИОКТР)», а в отчетности отражать по статье «Результаты исследований и разработок». Если финансируемые корпорацией опыты, исследования и проекты не приводят к получению прибыли от полученных результатов, то данные расходы включаются в расходы текущего периода, но не оформляются как внеоборотные активы.

Систематизацию информации об объектах корпоративного учета и элементах корпоративной отчетности целесообразно осуществлять в регистре к счету 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 8 «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ» (табл.3.12)

Таблица 3.12

Ведомость учета расходов на научно-исследовательские,  
опытно-конструкторские и технологические работы

Научно - исследовательские и опытно – конструкторские работы			В дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 8					С кредита счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 8 в дебет счетов		
			02	10	70	...	Всего	04	06	91
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
1.Проект №1	200	2000	1500		3700					
2.Проект №2	150	1200	3000		4350					
.....										
Итого	350	3200	4500		8050					

Расходы на перечисленные статьи бухгалтерского баланса заверяются приказом об учетной политике и рассчитываются методом переноса стоимости с потраченных средств на полученную сумму прибыли равномерно или пропорционально. Воздействие на выбор способа отражения в отчетности метода списания и учета затрат на научно-исследовательскую деятельность и разработки является предстоящий срок наращивания имущества или денежных средств после введения результата научных изысканий в деятельность корпорации. Этот срок не должен превышать пяти лет для публичной отчетности корпорации. Когда расходы погашаются пропорционально сумме произведенной продукции, работ или услуг, возникает необходимость установления количества производимой продукции.

Выбор корпорацией способа списания расходов должен отражать ожидаемую схему потребления экономических выгод, поэтому целесообразно для их списания использовать более гибкие способы, установленные для амортизации нематериальных активов, в том числе ускоренную амортизацию. Корпорация может прекратить использование результатов конкретных работ по различным причинам (прекращение определенных видов деятельности, отсутствие доходов и др.). В этом случае остаток неучтенной суммы средств будет отнесен в графу общих расходов отчетного периода. В этот период прекращается использование результатов проектной или научно-исследовательской работы. Использование формата внутренней отчетности «Расходов на научно - исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» позволит систематизировать и раскрывать в корпоративной отчетности информацию о расходах на научно - исследовательские, опытно- конструкторские и технологические работы, в том числе неоконченным и неоформленным (Приложение 4).

В действующем российском законодательстве нет точки отсчета, с которой признаются затраты корпораций, на базе которых определяется стоимость нематериальных активов. В МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы» рекомендуется некоторые из расходов отражать в финансовой отчетности на момент проведения учета, не включая в актив корпорации. Примером таких рас-



ходов являются расходы на проведение исследований, опытов, расходы на изучение и пробы возможных вариантов использования оборудования, программного обеспечения и иных устройств, позволяющих получать дополнительную прибыль или снижать затраты на производство. Перечисленные расходы можно также включать в стоимость активов, а не отражать в отчетности на момент проведения учета.

Для того, чтобы определить время, с которого затраты будут включаться в активы корпорации и отражаться в финансовой отчетности, можно руководствоваться возможностью получения дополнительной прибыли корпорации по результатам использования перечисленных активов, а также иными признаками: техническая осуществимость и намерение завершения создания актива; возможность использовать результаты работ для производственных и (или) управленческих нужд организации или продажи актива; возможность продемонстрировать наличие рынка для продукции, создаваемой с помощью результатов исследований и разработок и нематериального актива, либо полезность этих активов для внутренних целей; наличие достаточных технических, финансовых и прочих ресурсов для завершения разработки и использования актива; возможность надежно измерить затраты, относящиеся к активу в процессе его разработки.

Обесценивание не используемых на производстве денежных средств в настоящих экономических условиях стимулирует необходимость периодического проведения пересчета стоимости активов предприятия. Обычно для такой переоценки в конце отчетного периода рассматривают рыночную цену подобных активов, изучают движение на рынке и на основании оценки в корпоративной отчетности представляют новую, адекватную текущим реалиям цену активов с нового отчетного периода. Разница между старой и скорректированной стоимостью оценки нематериальных активов отражается в добавочном капитале корпорации, если цена была изменена в меньшую сторону – это снижает сумму добавочного капитала, а если в большую сторону – увеличивает величину добавочного капитала. Если нематериальный актив не используется корпо-

рацией, то оформляется его выбытие. В этом случае оценочная стоимость этого нематериального актива вычитается из добавочного капитала корпорации и относится на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) организации. Для обеспечения достоверных, адекватных результатов в финансовой отчетности, корпорации должны, на наш взгляд, проводить регулярно описанный процесс переоценки нематериальных активов и переносить скорректированные суммы в долю нераспределенной прибыли. В этом случае будет обеспечена точность и верность данных, на основе которых будут приниматься управленческие и инвестиционные решения. Порядок и периодичность осуществления действий по переоценке нематериальных активов и по изменению величины нераспределенной прибыли, прописывается в учетной политике корпорации. Российское законодательство в области ведения финансовой отчетности не предполагает проведение переоценки объектов НИОКТР, но в международной практике эта процедура проводится и допускается. Она описана в Международных стандартах финансовой отчетности. С нашей точки зрения, переоценка нематериальных активов – объектов НИОКТР должна проводиться для обеспечения полноты и объемности финансовой отчетности, хотя в настоящее время в России ограничена информация по поводу данных активного рынка и есть сложности с установлением оценки нематериальных активов и объектов НИОКТР. Проверка соответствия стоимости нематериальных активов и объектов НИОКТР стоимости на активном рынке, проводится периодически, а порядок проведения прописан в МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов».

Тестирование осуществляется при выявлении корпорацией внешних и внутренних признаков обесценения активов. При оценке возможного уменьшения стоимости объектов принимаются во внимание внешние и внутренние признаки обесценения. Внешними признаками обесценения являются: существенное снижение рыночной стоимости объекта; изменение технологических, экономических, правовых условий осуществления деятельности объекта, изменение рыночных норм доходности, влияющих на ставку дисконтирования. О внутренних признаках обесценения свидетельствует устаревание или физиче-

ское повреждение объекта; изменения в процессе использования объекта (простой, предполагаемое прекращение использования, реструктуризация, выбытие объекта и др.); не обеспечение активом предполагаемой экономической эффективности. Тестирование актива на обесценение предполагает сравнение балансовой стоимости с наибольшей из двух оценок - справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу и стоимости использования объекта (дисконтированной стоимости). Если какая-либо из этих оценок превышает балансовую стоимость объекта, то объект обесценению не подлежит.

Учетной политикой корпорации устанавливаются методы признания активов, сроки их полезного использования, начисления амортизации, последующей оценки (табл. 3.13).

Таблица 3.13

## Методы учета нематериальных активов и НИОКТР

Составляющие метода учета	Порядок учета	
	Активы, не имеющие физической формы	Научно - исследовательские, опытно - конструкторские и технологические работы
1	2	3
Определения сроков полезного использования	Нет ограничений по возможным срокам получения дохода от активов или сроков выполнения с помощью этого актива целей организации – как в связи с неопределенностью, так и в связи с невозможностью точного установления этого срока	Ограничение по времени, в течение которого корпорация будет получать доход от этого нематериального актива – пять лет.
Способы начисления амортизации	Линейный способ; способ уменьшаемого остатка; способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ)	Линейный способ; способ списания расходов пропорционально объему продукции (работ, услуг)
Методы последующей оценки	Может корректироваться стоимость в связи с изменениями на активном рынке и инфляционными процессами	Может корректироваться стоимость в связи с изменениями на активном рынке и инфляционными процессами

На основании учетной информации, характеризующей движение инноваций, формируются показатели формата корпоративной отчетности «Инновации отчетного периода» (Приложение 4).

При расчете дисконтированной стоимости оценка потоков денежных

средств необходимо использовать информацию о наличии договоров с покупателями, заказчиками (расчет выручки), суммах расходов, связанных с использованием актив. Таким образом, расчет стоимости использования (дисконтированной стоимости) осуществляется на основе профессионального суждения специалистов по маркетингу, закупкам, использованию активов. Максимальная продолжительность периода прогноза составляет 5 лет и не предусматривает реструктуризацию и модернизацию объектов. При определении справедливой стоимости могут возникнуть трудности, связанные с определением справедливой стоимости активов, в связи с наличием активного рынка, поэтому при расчете будет использоваться дисконтированная стоимость. Обесценивание активов можно признать адекватным и зафиксировать в том случае, если дисконтированная стоимость денежных потоков, генерируемых активом, меньше балансовой (остаточной) стоимости. Однако, здесь большую роль играет верный выбор ставки дисконтирования.

Инновационная деятельность предполагает расходы, сопутствующие бизнес-процессам, представленные в табл. 3.14.

Таблица 3.14

## Расходы на инновационную деятельность

Виды расходов	Содержание расходов	Показатели изменения расходов
1	2	3
Расходы по обычным видам деятельности	Амортизационные отчисления. Отчисления за патентную защиту модели продукции, образца, изобретения, технологии.	Динамика амортизационности продукции, работ, услуг; Динамика удельного веса платежей в состав расходов по обычным видам деятельности.
Прочие расходы	Амортизационные отчисления. Отчисления за патентную защиту модели продукции, образца, изобретения, технологии. Расходы, связанные с прекращением использования инноваций. Уценка объектов инноваций. Проценты по кредитам и займам, связанным с инновационной деятельностью.	Динамика удельного веса расходов в составе прочих расходов

Внесение улучшений или проведение обновления объектов, относящихся к основным средствам, позволяет корпорации получать дополнительные доходы за счет капитализации расходов, одновременно улучшая нормативные показатели, например:

увеличение срока полезного использования объекта, выраженного в годах или в большем количестве производимой продукции;

увеличение мощности объекта (производство большего объема продукции за период времени);

повышение качества выпускаемой продукции;

снижение издержек производства (за счет лучшей его организации, использования инноваций, автоматизации процессов).

Все прочие расходы, признаются расходами периода, в котором осуществлены.

Капитализация расходов, связанных с модернизацией активов, осуществляется на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» в развитие которого, на наш взгляд, целесообразно открыть субсчет «Модернизация основных средств» а расходы систематизировать в одноименном регистре (табл.3.15)

Таблица 3.15

## Ведомость учета расходов на модернизацию производства

Наименование модернизируемых объектов учета	В дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» (по субсчетам) с кредита счетов					С кредита счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», (по субсчетам) в дебет счетов	
	02	10	70	...	Всего	01	04
1	2	3	4	5	6	7	8
Основные средства, в том числе:							
машины, в том числе: .....	5000	15000	20000		40000	40000	
оборудование, в том числе: .....							
специальное оборудование, в том числе для нанотехнологий: .....	6000	12000	30000		48000	48000	
Итого							

Основные направления модернизации производства раскрываются в формате внутренней отчетности «основные направления модернизации производства» (Приложение 4).

Формирование систематизированной информации о модернизированных объектах позволит раскрыть в отчетности информацию:

об изменении в составе активов, которые связаны с инновациями на производстве (табл. 3.16);

об изменении стоимости основных средств в результате модернизации (табл. 3.17).

Таблица 3.16

## Изменение состава активов, связанных с инновациями

Объекты основных средств	На начало периода	Поступило в отчетном периоде	Выбыло в отчетном периоде	На конец периода
1	2	3	4	5
Машины, всего, тыс. руб.	150000	20000	10000	160000
Коэффициент обновления				0,125
Коэффициент выбытия				0,07
Оборудование, всего тыс. руб.				
.....				
Специальное оборудование, в том числе для нанотехнологий, ед.				
.....				
Всего, ед.	150000	20000	10000	160000
темп роста, %				
Коэффициент обновления				0,125
Коэффициент выбытия				0,07
Объекты нематериальных активов				
Патенты				
лицензии на использование: изобретений промышленных образцов полезных моделей				

Таблица 3.17

## Изменение стоимости основных средств в результате модернизации

Модернизировано объектов основных средств	Всего ед.	Учетная стоимость на начало периода.тр.	Дооценка объектов, т.р.	Уценка объектов, т.р.	Учетная стоимость на конец периода.р.
1	2	3	4	5	6
Машины, всего ед.	5	4500000	500000	-	5000000

Продолжение табл. 3.17

1	2	3	4	5	6
темп роста, %	-				111,1
Оборудование, всего ед.					
темп роста, %					
.....					
Всего, ед.	5	4500000	500000	-	5000000
темп роста, %	-				111,1

Расходы на содержание и ремонт основных средств не подлежат капитализации. Иногда, приобретенный объект основных средств требует дополнительных затрат для обеспечения необходимых производственных параметров. Данные расходы капитализируются в соответствии с требованиями к первоначальной оценке приобретаемых активов. После ввода в эксплуатацию аналогичные затраты должны трактоваться как расходы отчетного периода. При единовременном осуществлении капитального ремонта и модернизации активов, расходы капитализируются при улучшении нормативных показателей функционирования объекта (табл. 3.18).

Таблица 3.18

## Расходы на модернизацию производства

Виды расходов	Содержание расходов	Показатели изменения расходов
1	2	3
Включены в первоначальную стоимость объекта (капитализированы)	Амортизация используемых внеоборотных активов, материалы, заработная плата, платежи во внебюджетные фонды, услуги подрядчиков, иные.	Динамика амортизационности продукции, работ, услуг;
Расходы по обычным видам деятельности	Амортизация используемых внеоборотных активов, материалы, заработная плата, платежи во внебюджетные фонды, услуги подрядчиков, иные. Проценты по кредитам и займам, связанным с инновационной деятельностью.	Динамика удельного веса расходов в составе расходов по обычным видам деятельности
Прочие расходы	Проценты по кредитам и займам, связанным с модернизацией производства.	Динамика удельного веса расходов в составе прочих расходов

Основными источниками финансирования инноваций и модернизации производства являются амортизационные отчисления и прибыль. Амортизационные отчисления составляют часть финансового капитала корпорации, фор-

мируемого посредством использования (потребления) в процессе создания стоимости производственного капитала. Для обобщения информации об амортизации, накопленной за время эксплуатации объектов, используются счета 02. «Амортизация основных средств» и 05 «Амортизация нематериальных активов», построение аналитического учета на которых, должно обеспечивать информацию для принятия экономических решений. Исследуя многоуровневые аналитические системы раскрывал В.Ф. Палий отмечал: «используя многоуровневые аналитические системы, можно один синтетический счет разветвить на множество разных систем аналитических счетов, на которых будут объемно и адекватно отражаться данные из первичной документации. При этом можно обобщать и анализировать информацию по определенному признаку в каждой из описанных систем счетов» [115, с.56].

По нашему мнению, в аналитическом учете по счетам учета амортизации активов, целесообразно разделять начисленные и использованные суммы амортизации. Детализацию указанных сумм также возможно осуществлять в разрезе субсчетов, открытых к счетам учета амортизации – «Начисленная амортизация» и «Использованная амортизация» (табл. 3.19, 3.20).

Таблица 3.19

Движение амортизации основных средств в отчетном периоде, руб.

Группы активов	На начало месяца: кредит 02-1 «Начисленная амортизация»	Начислено за месяц: кредит 02-1 «Начисленная амортизация»	Использовано за месяц: дебет 02-2 «Использованная амортизация»	На конец месяца: кредит 02-1 «Начисленная амортизация»
1	2	3	4	5
Январь				
Основные средства, связанные с инновациями, в том числе:				
Машины	200 000	100 000	100 000	200 000
Оборудование	250 000	150 000	200 000	200 000
.....				
Итого за январь	450 000	250 000	300 000	400 000
Февраль				
.....				
Всего в отчетном году				



Движение амортизации нематериальных активов в отчетном периоде, руб.

Группы активов	На начало месяца: кредит 05-1 «Начисленная амортизация»	Начислено за месяц: кредит 05-1 «Начисленная амортизация»	Использовано за месяц: дебет 05-2 «Использованная амортизация»	На конец месяца: кредит 05-1 «Начисленная амортизация»
1	2	3	4	5
Январь				
Нематериальные активы, в том числе	100 000	25000	20000	105000
.....				
Итого за январь	100 000	25000	20000	105000
Февраль				
.....				
Всего в отчетном году				

При использовании средств, которые числятся на балансе как нераспределенная прибыль, на проведение переоборудования, обновление программного обеспечения, использование инноваций, информация по поводу движения этих средств отражается в аналитическом учете к счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Для принятия верных управленческих и инвестиционных решений необходима систематизация информации по поводу источников средств, из которых проводится финансирование переоборудования, обновления программного обеспечения, использования инноваций. Поэтому, по нашему мнению, наиболее системную информацию может дать рабочий план счетов субсчета. На этих субсчетах будет сортироваться информация о различных направлениях финансирования расходов на инновации – из нераспределенных остатков, капитализированной прибыли. В частности, счет 84 «Нераспределенная прибыль/непокрытый убыток» может быть успешно расширен субсчетами, характеризующими движение денежных средств по разным направлениям: «Нераспределенная прибыль, направленная на инновации», «Нераспределенная прибыль, направленная на модернизацию производства». При использовании перечисленных субсчетов обеспечивается наглядность, объективность и системность информации по поводу элементов нераспреде-

ленной прибыли. Это позволяет пользователям корпоративной отчетности - руководству компании, инвесторам, государственным органам получать адекватную моменту и полную информацию. Удобнее всего направления использования нераспределенной прибыли отражать в учетном регистре (табл.3.21) и раскрывать в корпоративной отчетности.

Таблица 3.21

## Ведомость использования прибыли (фрагмент)

Показатели	Нераспределенная прибыль, руб.	В дебет счета 84 с кредита субсчетов, руб.				
		3	4	5	6	7
1	2	3	4	5	6	7
Нераспределенная прибыль на начало отчетного периода	20000000	70	75	82	84/ Прибыль, направленная на инновации»	84/ Прибыль, направленная на модернизацию производства».
Использовано прибыли:						
.....						
на приобретение (создание) основных средств, связанных с инновациями, в том числе					1500 000	
на приобретение (создание) нематериальных активов, в том числе:					30000000	
на осуществление научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ, в том числе: .....					25000 000	
на обновление и реконструкцию, в том числе: совершенствование производственного процесса, в том числе: обновление оборудования, инструментов и технологий, в том числе:					1 500 000	2 000 000
Всего использовано прибыли в отчетном периоде					5 800 000	2 000 000
Нераспределенная прибыль на конец отчетного периода	123500000					

Правила признания расходов на проведение реконструкции, обновления и на использование инноваций используются в финансовой отчетности вне зависимости от заверенных решений владельцев корпорации о направлении денежных средств на перечисленные цели.

В случае поступлений в корпорацию безвозмездных государственных средств для проведения реконструкции, обновления и совершенствования производства, эти средства отражаются в доходах будущих периодов, в средствах целевого финансирования. Способ принятия и направления этих средств зависит от выбранной учетной политики организации. При этом можно отражать на счетах одновременно и дебиторские платежи в бюджеты разных уровней и целевые поступления от государства в виде денежных средств или иных видов ресурсов. Для проведения списания поступивших от государства денежных средств следует систематизировать их по направлениям использования. Если средства направлены на введение новых внеоборотных активов, эти средства отражаются в составе доходов будущих периодов, для чего корпорация переносит деньги со счетов целевого финансирования на счета, отражающие доходы будущих периодов. При этом рассчитываются амортизационные отчисления на введенные внеоборотные активы, данные платежи отражаются как прочие доходы. Полученные от государства денежные средства при этом вычитаются из установленной стоимости введенных активов и признаются доходными на период эффективного использования введенного актива, который равен периоду, в течение которого будут проводиться амортизационные отчисления. Величина амортизационных платежей при этом может быть снижена пропорционально полученной от государства помощи. При предоставлении государственной помощи в форме немонетарного актива, его оценка осуществляется по справедливой стоимости.

Корпорация может привлекать на инновации и модернизацию производства средства долгосрочных и краткосрочных займов и кредитов. В составе информации о расходах, связанных с выполнением обязательств по полученным займам и кредитам, отдельно представляется информация о кредитных сред-

ствах, которые были выделены на реорганизацию, совершенствование и переоборудование производства. Сумма процентных платежей, которые должны быть отчислены заемщику, добавляется к стоимости инвестиционного актива при выполнении установленных условий [28]. Учетной политикой корпорации необходимо установить длительность периода времени подготовки инвестиционного актива к использованию или продаже, а также уровень существенности расходов на приобретение, сооружение, изготовление актива.

Систематизацию информации о направлении финансового капитала на инновации и модернизацию производства целесообразно осуществлять в формате внутренней отчетности корпорации «Финансирование инноваций и модернизации производства» (Приложение 4).

Движение денежных средств раскрывается по инвестиционной деятельности или текущей деятельности в зависимости от того, приводит ли это к созданию внеоборотного актива.

Корпорации, составляющие отчетность в области устойчивого развития, используют различные показатели, характеризующие инновационный капитал и связанные с ним бизнес – процессы (Приложение 3). Нами отмечалось, что отсутствие в действующих нормативно – правовых актах базовых индикаторов, характеризующих экономическую, экологическую, социальную направленность деятельности корпорации не позволяет осуществлять сравнительный анализ деятельности корпораций. Используемые исследуемыми корпорациями показатели существенно отличаются.

На основании предлагаемого подхода к систематизации информации об инновациях и модернизации производства может составляться интегрированная отчетность. Источниками финансирования инноваций и модернизации производства выступает финансовый капитал, осуществление модернизации производства воздействует на производственный капитал, осуществление инновационной деятельности связано с интеллектуальным капиталом. Инновационная деятельность корпорации вносит изменения также в состав иных капиталов – человеческого, социально – репутационного, природного (табл. 3.22).

Состав и показатели использования капиталов инновационной  
деятельности корпорации

Категории капитала (ресурсов)	Состав капитала (ресурсов)	Показатели изменения капиталов (ресурсов)
1	2	3
Финансовый капитал	Нераспределенная прибыль, государственная помощь, заемные средства, направленные на инновационную деятельность корпорации, амортизация	Величина, структура и динамика составляющих финансового капитала, направленного на осуществление инновационной деятельности и модернизацию производства
Производственный капитал	Производственные объекты (отличные от природных), созданные или приобретенные корпорацией, которые задействованы для непосредственного осуществления процесса производства работ или услуг. К таким производственным объектам можно отнести оборудование, помещения, сооружения, обслуживающие производство объекты (устройства по переработке отходов, дороги, строения, очистные сооружения, склады).	Наращивание уровня значения показателей функционирования производственных объектов: рентабельность, доля брака, сроки полезного использования, мощность.
Интеллектуальный капитал	Свидетельства, патенты, программное обеспечение, научно-исследовательские изыскания, лицензии	Величина и структура инноваций, законченные и неоформленные научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы, нанотехнологии
Человеческий капитал	Компетенции людей, их способности и опыт разработки и внедрения инноваций	Количество сотрудников, занимающихся НИОКР, количество идей, предложенных сотрудниками
Социально-репутационный капитал	Взаимная готовность к совместным бизнес-проектам с клиентами, поставщиками, другими предприятиями, государственными структурами, общественными группами.	Взаимодействие с университетами, научно-исследовательскими организациями, осуществление инновационной политики в социальной деятельности, интеллектуальное партнерство
Природный капитал	Промышленные площадки корпорации, на землях находящихся в собственности, аренде, кв. м, полезные ископаемые, водопотребление по источникам забора	Наличие и динамика инноваций, используемых в природоохранной деятельности

Результаты инновационной деятельности корпораций и модернизации производства представлены в табл. 3.23, 24.

Таблица 3.23

## Результаты инновационной деятельности корпорации

Направления инновационной деятельности	Показатели результативности
1	2
Использование инноваций, предоставление права использования инноваций на различных правовых основаниях – патентных, лицензионных, концессионных соглашений в текущей деятельности корпорации	Удельный вес выручки от инновационной продукции в сумме выручки. Рентабельность инноваций. Влияние рентабельности инноваций на прибыль от продаж. Вооруженность инновациями. Коэффициент оборачиваемости инноваций.
Передача инноваций по договорам коммерческой концессии и других аналогичных договоров не являющихся обычными видами деятельности	Удельный вес: поступлений в прочих доходах; расходов в прочих расходах; прибыли в прибыли до налогообложения.

Таблица 3.24

## Результаты модернизации производства

Направления модернизации	Показатели эффективности
Совершенствование производственного (технологического) процесса, в том числе: .....; Улучшение качества продукции, в том числе: ..... Внедрение и освоение новых технологий производства, в том числе: ..... ; Совершенствование организации производства, в том числе.....	Повышение производительности труда. Снижение трудоемкости производства. Снижение материалоемкости производства Снижение затрат на производство. Сокращение количества возвратных и безвозвратных отходов, рециклинг

Предлагаемая систематизация информации обеспечивает заинтересованные стороны информацией о результатах НИОКТР, отвечающим условиям признания актива, но не являющихся нематериальными активами. Формирование информации о данных объектах учета на синтетическом счете позволит систематизировать информацию о НИОКТР с определенными и ограниченными сроками полезного использования и способами начисления амортизации. Однако, действующими нормативными документами в области учета, не регулируется порядок изменения сроков полезного использования объектов, возможность проведения переоценки, тестирования на обесценение. На наш взгляд, сроки полезного использования НИОКТР, методы их амортизации определяются персоналом корпорации, занятым использованием активов в производственной,

управленческой и иной деятельности и направляются лицам, ответственным за формирование учетной политики. Решение о проведении переоценки, тестировании объектов на обесценение принимается при наличии признаков обесценения, в том числе рыночной стоимости, сведений об использовании активов, иных, информация о которых формируется в подразделениях корпорации. В финансовой отчетности корпораций для отражения информации об использовании инноваций используется внутренний стандарт «Формирование и раскрытие информации об инновациях и модернизации производства» (Приложение 4). Вместе с тем при раскрытии информации в корпоративной отчетности представляются и препятствующие введению инноваций в производственные процессы, технологии и управление, причины. Среди таких причин могут быть: отсутствие средств на введение инноваций – собственных или заемных; отсутствие инвесторов, финансирующих проект по введению инноваций; высокие риски введения инноваций и не получения экономической выгоды; недостаток компетентных специалистов и др.

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В современной экономике одним из инструментов корпоративного управления выступают корпоративный учет и отчетность, обеспечивающие информацией заинтересованные стороны в целях принятия экономических решений. Концепция корпоративной социальной ответственности предполагает вклад бизнеса в различные направления развитие общества и рассматривается в качестве одного из значимых элементов стратегии корпорации. Трансформация экономической деятельности корпораций вызывает необходимость формирования и раскрытия информации не только о финансовом положении, финансовых результатах, движении денежных средств, но и о социальных, экологических и экономических категориях, характеризующих устойчивость развития, целями которого являются наряду с получением дохода инвестором, формирование социальных изменений, минимизация негативного воздействия на природную среду. Развитие публичной нефинансовой отчетности корпораций, предусмотренное Распоряжением правительства Российской Федерации от 5 мая 2017 г. № 876-р предполагает возможность использования различных показателей публичной нефинансовой отчетности с учетом внутренних регламентов и процедур, которые, по мнению автора, составляют основу корпоративных стандартов.

В ходе проведенного исследования сформулированы следующие выводы, обобщающие полученные результаты.

1. На основе историко–логического подхода определены этапы развития корпоративного учета и отчетности в Российской Федерации и адаптации Российской корпоративной отчетности к требованиям Международных стандартов финансовой отчетности. В настоящее время одним из ключевых элементов системы управления и взаимодействия с заинтересованными сторонами является публичная нефинансовая отчетность, раскрывающая информацию о деятельности корпорации в условиях устойчивого развития. Потребность заинтересованных сторон в финансовых и нефинансовых данных, расширяют состав объектов



учета и элементов корпоративной отчетности, методы формирования информации о которых не представлены в документах, регулирующих учет и отчетность. Выход за границы нормативного регулирования вызывает необходимость принятия решений на основании профессионального суждения специалистов и является основой развития творческого - креативного учета. Возможность разработки корпорацией способов ведения учета и отступление от общего порядка формирования учетной политики способствует продвижению данного вида учета, позитивной составляющей которого является достоверное отражение финансовых и нефинансовых показателей деятельности корпорации. По мнению автора, креативный учет необходимо рассматривать в качестве прогрессивного направления развития корпоративного учета, обеспечивающего адекватность отражения фактов хозяйственной жизни, экономической деятельности корпорации и способствующего систематизации информации для формирования отчетности внутренней и публичной, финансовой и нефинансовой, индивидуальной и консолидированной, по запросам заинтересованных сторон, в целях принятия пользователями обоснованных экономических решений.

2. Перспективным направлением развития корпоративного учета является разработка стандартов экономического субъекта (корпоративных стандартов), устанавливающих порядок документирования, систематизации и раскрытия информации, рационализирующих учетную работу, обеспечивающих ее творческий характер. Корпоративные стандарты, предназначенные для организации и ведения корпоративного учета, а также формирования корпоративной отчетности, в настоящее время, предусмотрены в составе документов в области регулирования бухгалтерского учета и являются распорядительным документом, оформляющим принятую корпорацией учетную политику. Решающее значение при разработке корпоративных стандартов имеет профессиональное суждение специалиста в области учета, основанное на принципах (допущениях и требованиях) систематизации и раскрытия информации об объектах учета и элементах корпоративной отчетности в конкретных условиях деятельности корпорации. Обоснование потребности в разработке и использовании таких стандартов

проводится на основании внутренних актов корпорации. Систематизация информации на основе корпоративных стандартов учета, обеспечит составление внутренней и публичной финансовой и нефинансовой корпоративной отчетности, позволяющих принять обоснованные экономические решения заинтересованными сторонами. В диссертации разработан состав корпоративных стандартов учета и отчетности, включающий «Положение о системе учета и отчетности корпораций», а также корпоративные стандарты, определяющие порядок формирования и раскрытия информации об объектах учета и элементах корпоративной отчетности, на основе предложенных методических подходов к систематизации информации.

3. Одним из видов деятельности корпорации, обеспечивающей устойчивое развитие, является экологическая деятельность, информация о которой формируется и раскрывается в корпоративной отчетности. В диссертации разработаны методические подходы, обеспечивающие формирование информации об объектах учета и элементах корпоративной отчетности, связанных с экологической деятельностью, в том числе:

типология внеоборотных активов, используемых в данном виде деятельности по группам и объектам, входящим в группы, сформирован регистр, позволяющий в разрезе предложенных групп активов, обобщать информацию о вложениях во внеоборотные активы;

типология и содержание статей текущих экологических расходов, включающих расходы на амортизацию основных средств и нематериальных активов, материалы, топливо и энергию, оплату труда и отчисления на социальные нужды, работы и услуги вспомогательных производств, работы и услуги сторонних контрагентов, лизинговые платежи, страховые платежи, плату за негативное воздействие на окружающую среду, прочие расходы;

предложено ввести в состав счетов корпорации специально открываемый, активный собирательно – распределительный счет 27 «Текущие экологические расходы», использование которого обеспечивает возможность систематизации

информации о данных расходах в корпоративном учете и ее раскрытие в корпоративной отчетности в составе статьи «Экологические расходы».

4. Использование новейших достижений науки и техники в корпорациях на основе эффективного использования ресурсов, способствует повышению конкурентоспособности выпускаемой продукции, обеспечивает устойчивое развитие корпораций. В диссертации предложено формировать информацию о завершенных научно – исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работах, имеющими практическую ценность и нуждающихся в защите интеллектуальной собственности, на синтетическом счете 06 «Научно – исследовательские, опытно- конструкторские и технологические работы (НИОКТР)». Разработанный методический подход обеспечивает заинтересованные стороны сведениями о результатах НИОКТР, отвечающим условиям признания актива, позволит систематизировать информацию о НИОКТР с определенными и ограниченными сроками полезного использования и способами начисления амортизации. В российские документы в области регулирования бухгалтерского учета целесообразно внести изменения, предусматривающие изменение методов амортизации и стоимости активов.

5. В диссертации разработаны методические подходы формирования и раскрытия информации, характеризующей источники финансирования экологической и инновационной деятельности. В частности, в аналитическом учете по счетам учета амортизации активов, 02 «Амортизация основных средств» и 05 «Амортизация нематериальных активов» целесообразно разделять начисленные и использованные суммы амортизации. Детализацию указанных сумм также возможно осуществлять в разрезе субсчетов - «Начисленная амортизация» и «Использованная амортизация», открываемых в развитие синтетических счетов учета амортизационных отчислений.

Для упорядочивания данных о различных каналах получения денежных средств на природоохранную деятельность, проведение модернизации, совершенствования и обновления производства, по нашему мнению, в рабочем плане счетов эффективно будет использовать субсчета, которые позволят более кон-

кретно распределять информацию по направлениям распределения прибыли, при этом позволяющие отдельно отражать капитализированную и не использованную прибыль. В частности, к счету 84 «Нераспределенная прибыль/непокрытый убыток» ввести субсчет в направлениях использования прибыли в частности: «Нераспределенная прибыль, направленная на экологическую деятельность» «Нераспределенная прибыль, направленная на инновации», «Нераспределенная прибыль, направленная на модернизацию производства». Применение данных субсчетов не только обеспечит разделение прибыли в корпоративном учете, но позволит поставщикам финансового капитала и иным заинтересованным сторонам контролировать направления использования амортизационных отчислений и капитализации прибыли корпорацией, посредством их раскрытия в корпоративной отчетности. Использование прибыли по направлениям целесообразно обобщать в разработанном учетном регистре «Ведомость использования прибыли», обеспечивающем информацию о направлениях использования финансового капитала.

6. По мнению автора, формирование отчетности в области устойчивого развития, в том числе интегрированной отчетности не требует создания дополнительных учетных систем. Объединяющая финансовую информацию, подготовленную на основе МСФО и федеральных стандартов бухгалтерского учета с нефинансовой информацией, корпоративная отчетность, включает наряду с предлагаемыми показателями, также разрабатываемые самостоятельно, учитывающие особенности деятельности корпорации показатели. Креативный подход к формированию учетной политики, систематизация информации на основе корпоративных стандартов учета, обеспечит соответствие показателей, используемых для внутренних целей, менеджментом корпорации, показателям публичной корпоративной отчетности, позволяющим принять обоснованные экономические решения заинтересованными сторонами. Корпоративные стандарты, формирующие информацию об объектах учета и элементах корпоративной отчетности определяют: цель стандарта; нормативные правовые акты, используемые при разработке; определения стандарта; состав и показатели используемые

мых капиталов (ресурсов), типологию, движение, направления использования активов, связанных с раскрываемым видом деятельности; показатели использования активов; текущие расходы и источники их финансирования; динамику расходов; результаты осуществляемого вида деятельности. Систематизированная в учетных регистрах информация обобщается и раскрывается для заинтересованных сторон в форматах, внутренней и публичной отчетности.

7. Разработанный в диссертации корпоративный стандарт «Формирование и раскрытие информации об экологической деятельности корпорации», включает форматы, используемые при формировании внутренней и публичной корпоративной отчетности: «Состав и показатели использования капиталов в экологической деятельности корпорации», «Направления использования финансового капитала на осуществление капитальных вложений, связанных с экологической деятельностью», «Типология внеоборотных активов, связанных с экологической деятельностью корпорации», «Движение активов, используемых в экологической деятельности корпораций», «Показатели использования активов занятых в экологической деятельности корпораций», «Модернизация активов используемых в экологической деятельности корпораций», «Источники финансирования текущих расходов, связанных с экологической деятельностью», «Динамика текущих экологических расходов», «Показатели экологической деятельности корпорации».

Формируемая корпоративным стандартом информация позволит раскрыть в публичной корпоративной отчетности показатели, характеризующие величину, структуру и динамику используемых капиталов (ресурсов), типологию и состав и расходов, связанных с экологической деятельностью, иные показатели экологической деятельности, в том числе водопотребление и водоотведение, выбросы загрязняющих веществ, выбросы озоноразрушающих веществ и др.

8. Корпоративный стандарт «Формирование и раскрытие информации об инновациях и модернизации производства», разработанный в диссертации включает форматы, использование которых позволяет оценивать выполнение корпоративной стратегии в части использования капиталов (ресурсов), осу-

ществления расходов и обеспечения результатов внедрения инноваций и модернизации производства включает следующие форматы, используемые при формировании внутренней и внешней корпоративной отчетности: «Изменение состава основных средств, связанных с инновациями», «Инновации отчетного периода», «Расходы на инновационную деятельность» «Расходы на НИОКТР отчетного периода», «Основные направления модернизации производства», «Изменение стоимости основных средств в результате модернизации», «Расходы на модернизацию производства», «Результаты модернизации производства», «Движение амортизации основных средств в отчетном периоде», «Движение амортизации нематериальных активов в отчетном периоде», «Финансирование инноваций и модернизации производства», «Динамика финансирования инноваций и модернизации производства».

Формируемая корпоративным стандартом информация позволит раскрыть в публичной корпоративной отчетности содержание и показатели использования составляющих финансового, производственного и инновационного капиталов, состава и изменения расходов, осуществляемых в ходе инновационной деятельности и модернизации производства, результаты инновационной деятельности и модернизации производства.

## СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

## Законодательные и нормативные акты

1. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) : Федеральный закон от 30 ноября 1994 г. № 51-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 1994. – № 32. – Ст. 3301.
2. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть вторая) : Федеральный закон от 26 января 1996 г. № 14-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 1996. – № 5. – Ст. 410.
3. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть третья) : Федеральный закон от 26 ноября 2001 г. № 146-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 2001. – № 32. – Ст. 4552.
4. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть четвертая) : Федеральный закон от 18 декабря 2006 г. № 230-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 2006. – № 52. – Ст. 5496.
5. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) : Федеральный закон от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 1998. – № 31. – Ст. 3824.
6. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) : Федеральный закон от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 2000. – № 32. – Ст. 3340.
7. О бухгалтерском учете : Федеральный закон от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ. – Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
8. О внесении изменений в главу 4 части первой Гражданского кодекса Российской Федерации и о признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Российской Федерации» : Федеральный закон от 5 мая 2014 г. № 99-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 2014. – № 19. – Ст. 2304.
9. О консолидированной финансовой отчетности : Федеральный закон от

27 июля 2010 г. № 208-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 2010. – № 31. – Ст. 8112–8114.

10. О науке и государственной научно-технической политике : Федеральный закон от 23 августа 1996 № 127-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 1996. – № 35. – Ст. 4137.

11. Об акционерных обществах : Федеральный закон от 22 ноября 1995 г. № 208-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 1996. – № 1. – Ст. 1.

12. О стратегии развития информационного общества в Российской Федерации на 2017–2030 годы : Указ Президента Российской Федерации № 203 от 9 мая 2017 г. // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 2017. – № 20. – Разд. 3.

13. Положение о признании Международных стандартов финансовой отчетности и разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности для применения на территории Российской Федерации : Постановление Правительства РФ от 25 февраля 2011 г. № 107 // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 2011. – № 10. – Ст. 1385.

14. Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности : Постановление Правительства Российской Федерации от 6 марта 1998 г. № 283 // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 1998 – № 11. – Ст. 129.

15. О стратегии инновационного развития Российской Федерации на период до 2020 г. : Распоряжение Правительства Российской Федерации от 8 декабря 2011 г. № 2227-р // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 2012. – № 1. – Ст. 216.

16. Концепция развития публичной нефинансовой отчетности : Распоряжение Правительства Российской Федерации от 5 мая 2017 г. № 876-р. // Собр. законодательства Рос. Федерации. – 2017. – № 21. – Ст. 30–37.

17. Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу : [одобрена приказом Министра финансов Российской Федерации от 1 июля 2004 г. № 180]. –



URL: <https://www.mifin.ru> (дата обращения: 23.01.2019)

18. О совете по стандартам бухгалтерского учета : Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 11 ноября 2012 г. № 145н. – URL: <https://www.mifin.ru> (дата обращения: 25.01.2019)

19. О формах бухгалтерской отчетности организаций: Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 2 июля 2010 г. № 66н. – URL: <https://www.mifin.ru> (дата обращения: 24.01.2019)

20. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкция по его применению : Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 31 октября 2000 г. № 94н. – URL: <https://www.mifin.ru> (дата обращения: 13.01.2019)

21. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации : Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 29 июля 1998 г. № 34н. – URL: <https://www.mifin.ru> (дата обращения: 23.01.2019)

22. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008) : Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 6 октября 2008 г. № 106н. – URL: <https://www.mifin.ru> (дата обращения: 22.01.2019)

23. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99) : Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 6 июля 1999 г. № 43н. – URL: <https://www.mifin.ru> (дата обращения: 12.01.2019)

24. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01) : Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 30 марта 2001 г. № 26н. – URL: <https://www.mifin.ru> (дата обращения: 22.01.2019)

25. Положение по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (ПБУ 8/2010) : Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 13 декабря 2010 г. № 167н. – URL: <https://www.mifin.ru> (дата обращения: 26.01.2019)

26. Положение по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи» (ПБУ 13/2000) : Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 16 октября 2000 г. № 92н. – URL: <https://www.mifin.ru> (дата обращения: 14.01.2019)

27. Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007) : Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 27 декабря 2007 г. №153н. – URL: <https://www.mifin.ru> (дата обращения: 18.01.2019)

28. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов по займам и кредитам» (ПБУ 15/2008) : Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 6 октября 2008 г. № 60н. – URL: <https://www.mifin.ru> (дата обращения: 28.01.2019)

29. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» (ПБУ 17/02) : Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 19 ноября 2002 г. № 115н. – URL: <https://www.mifin.ru> (дата обращения: 23.01.2019)

30. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» (ПБУ 18/02) : Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 19 ноября 2002 г. № 114н. – URL: <https://www.mifin.ru> (дата обращения: 18.01.2019)

31. Положение по бухгалтерскому учету «Учет затрат на освоение природных ресурсов» (ПБУ 24/2011) : Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 6 октября 2011 г. № 125н. – URL: <https://www.mifin.ru> (дата обращения: 16.01.2019)

32. Программа разработки Федеральных стандартов бухгалтерского учета на 2018–2020 гг. : Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 18 апреля 2018 г. № 83н. – URL: <https://www.mifin.ru> (дата обращения: 24.01.2019)

33. Информационное сообщение о результатах международной оценки инфраструктуры корпоративной отчетности в Российской Федерации :

[опубликовано Минфином России 18 сентября 2012 г.] – URL: <https://www.mifin.ru> (дата обращения: 11.01.2019)

34. Информационное сообщение о результатах международной оценки инфраструктуры корпоративной отчетности в Российской Федерации : [опубликовано Минфином России 19 декабря 2013 г.] – URL: <https://www.mifin.ru> (дата обращения: 19.01.2019)

35. Информационное сообщение о результатах международной оценки инфраструктуры корпоративной отчетности в Российской Федерации : [опубликовано Минфином России 15 декабря 2017 г.] – URL: <https://www.mifin.ru> (дата обращения: 20.01.2019)

36. Новое в бухгалтерском законодательстве : факты и комментарии : Информационное сообщение 2 августа 2017 г. № ИС-учет-9. – URL: <https://www.mifin.ru> (дата обращения: 18.01.2019)

37. О бухгалтерском учете и раскрытии в бухгалтерской отчетности организации информации об инновациях и модернизации производства : Письмо Минфина России № ПЗ-8/2011. – URL: <https://www.mifin.ru> (дата обращения: 13.01.2019)

38. О бухгалтерском учете, формировании и раскрытии в бухгалтерской отчетности информации об экологической деятельности корпорации : Письмо Минфина России № ПЗ-7/2011. – URL: <https://www.mifin.ru> (дата обращения: 13.01.2019)

39. Организация и осуществление экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансово) отчетности : Письмо Минфина России № ПЗ-11/2013. – URL: <https://www.mifin.ru> (дата обращения: 22.01.2019)

40. Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России : [одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Министерстве финансов Российской Федерации и Президентским советом Института профессиональных бухгалтеров]. – URL: <https://www.mifin.ru> (дата обращения: 25.01.2019)

41. О публичной нефинансовой отчетности : Проект Федерального закона. – URL: <https://regulation.gov.ru> (дата обращения: 22.02.2019)

Монографии, учебники, методические пособия  
и сборники научных трудов

42. Айвазян, С. А. Моделирование производственного потенциала компании с учетом ее интеллектуального капитала / С. А. Айвазян, М. Ю. Афанасьев. – Москва : Препринт, 2011. – 255 с.

43. Агапова, И. И. Институциональная экономика : учебное пособие / И. И. Агапова. – Москва : Экономика, 2006. – 254 с.

44. Агеев, А. И. Интегрированная отчетность : вызов менеджменту / А. И. Агеев [и др.]. – Москва : Институт экономических стратегий : Национальный центр научно-технической информации, 2017. – 212 с.

45. Алборов, Р. А. Выбор учетной политики предприятия / Р. А. Алборов. – Москва : КНОРУС, 2010. – 234 с.

46. Алексеева, М. М. Анализ инновационной деятельности / М. М. Алексеева, П. П. Ветренко. – Санкт-Петербург : Юрайт, 2016. – 303 с.

47. Амосов, А. И. Социально-экономическая эволюция России / А. И. Амосов. – Москва : Наука, 2004. – 104 с.

48. Андронов, В. В. Корпоративный менеджмент в современных экономических отношениях / В. В. Андронов ; научный редактор В. С. Балабанов. – Москва : Экономика, 2003. – 479 с.

49. Андропова, Е. С. Теоретические и практические аспекты формирования интегрированной отчетности / Е. С. Андропова, Т. Н. Киченина, Е. А. Петрова. – Казань : Познание, 2014. – 91 с.

50. Бабаев, Ю. А. Бухгалтерский финансовый учет / Ю. А. Бабаев. – Москва : Вузовский учебник, 2003. – 524 с.

51. Багов, В. П. Управление интеллектуальным капиталом : учебное пособие / В. П. Багов, Е. Н. Селезнев, В. С. Ступаков. – Москва : ИД «Камерон»,

2006. – 248 с.

52. Бакаев, А. С. Учетная политика предприятия / А. С. Бакаев, Л. З. Шнейдман. – Москва : Бухгалтерский учет, 1995. – 112 с.

53. Бандурин, А. В. Деятельность корпораций / А. В. Бандурин. – Москва : БУКВИЦА, 1999. – 600 с.

54. Баранчеев, В. П. Управление инновациями : учебник / В. П. Баранчеев, Н. П. Масленникова, В. М. Мишин. – Москва : Юрайт, 2011. – 711 с.

55. Блохина, Т. К. Экономика и управление инновационной организацией / Т. К. Блохина, О. Н. Быкова, Т. К. Ермолаева. – Москва : Проспект, 2014. – 427 с.

56. Большой бухгалтерский словарь / под редакцией А. Н. Азрилияна. – Москва : Институт новой экономики, 1999. – 1245 с.

57. Большой коммерческий словарь. – Москва : Война и мир, 1996. – 399 с.

58. Большой экономический словарь / под редакцией А. Н. Азрилияна. – Москва : Фонд «Правовая культура», 1994. – 525 с.

59. Бочарова, И. Ю. Корпоративное управление / И. Ю. Бочарова. – Москва : Инфра-М, 2013. – 368 с.

60. Брейли, Р. Принципы корпоративных финансов / Р. Брейли, С. Майерс. – Москва : Олимп-Бизнес, 2007. – 1008 с.

61. Брокгауз, Ф. А. Энциклопедический словарь: в 43 томах / Ф. А. Брокгауз, И. А. Ефрон. – Т. 31. – Санкт-Петербург, 1895. – 480 с.

62. Брукинг, Э. Интеллектуальный капитал : ключ к успеху в новом тысячелетии / Э. Брукинг ; под редакцией Л. Н. Ковник. – Санкт-Петербург : Питер, 2001. – 288 с.

63. Бусыгин, А. В. Эффективный менеджмент : учебник / А. В. Бусыгин. – Москва : «Финпресс», 2000. – 1056 с.

64. Бухгалтерский учет в зарубежных странах : учебник / ответственный редактор Ф. Ф. Бутынец. – Москва : ТК Велби : Изд-во Проспект, 2005. – 672 с.

65. Бухгалтерский финансовый учет : учебник / под редакцией Н. Г. Са-

пожниковой. – Москва : ИНФРА-М, 2017. – 503 с.

66. Ван Грюнинг, Х. Международные стандарты финансовой отчетности : российская практика применения / Х. Ван Грюнинг. – Москва : Весь мир, 2003. – 344 с.

67. Ван Хорн, Дж. К. Основы управления финансами / Дж. К. Ван Хорн ; перевод с английского ; главный редактор серии Я. В. Соколов. – Москва : Финансы и статистика, 2000. – 327 с.

68. Ветрова, И. Ф. Корпоративная отчетность организаций АПК : специальность 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» : диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук / И. Ф. Ветрова ; Финансовая академия при Правительстве РФ. – Москва, 2005. – 228 с.

69. Гэлбрейт, Д. Экономические теории и цели общества / под редакцией Н. Н. Иноземцева. – Москва : Прогресс, 1979. – 406 с.

70. Грэй, С. Дж. Финансовый учет : глобальный подход : учеб.-метод. пособие / С. Дж. Грэй, Б. Е. Нидлз ; перевод с английского. – Москва : Волтерс Клувер, 2006. – 614 с.

71. Даль, В. И. Толковый словарь живого великорусского языка: в 4 томах / В. И. Даль. – Т. 2. – Москва : Русский язык, 1955. – 2716 с.

72. Долинская, В. В. Акционерное право. Основные положения и тенденции / В. В. Долинская. – Москва : Волтерс Клувер, 2006. – 736 с.

73. Ендовицкий, Д. А. Организация анализа и контроля инновационной деятельности хозяйствующего субъекта / Д. А. Ендовицкий, С. Н. Коменденко. – Москва : Финансы и статистика, 2004. – 269 с.

74. Зомбарт, В. Современный капитализм : в 3 томах / В. Зомбарт. – Т. 1. – Москва ; Ленинград : Гос. издательство, 1931. – 560 с.

75. Иванов, Е. А. Корпоративный социальный отчет : как правильно рассказать о вкладе Вашей компании в развитие общества : практическое руководство / Е. А. Иванов, А. Р. Акопян, С. Е. Литовченко. – Москва : Ассоциация менеджеров, 2004. – 56 с.

76. Из России с любовью. Национальный вклад в глобальный контекст

КСО : монография. – Москва, 2008. – 32 с.

77. Ильичева, Е. В. Теория и методология экологического учета в условиях экономической сбалансированности : специальность 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» : автореферат диссертации на соискание ученой степени доктора экономических наук / Е. В. Ильичева. – Орел, 2010. – 48 с.

78. Инновационный менеджмент : учебник / под редакцией С. Д. Ильенковой. – Москва : ЮНИТИ-ДАНА, 2012. – 393 с.

79. Инновационный менеджмент : учебник / под редакцией В. Я. Горфинкея, Т. Г. Попадюк. – Москва : Вузовский учебник : ИНФРА-М, 2012. – 231 с.

80. Инновационный менеджмент : учебник / под редакцией Л.П. Гончаренко. – Москва : Юрайт, 2018. – 487 с.

81. Иноземцев, В. Л. За пределами экономического общества / В. Л. Иноземцев. – Москва : Academia-Наука, 1998. – 640 с.

82. Институциональная экономика : учебник / под общей редакцией А. Олейника. – Москва : ИНФРА-М, 2007. – 416 с.

83. Истоки. Экономика в контексте истории и культуры: альманах - Москва : Издательский дом ГУ-ВШЭ, 2004. – 585 с.

84. Камысовская, С. В. Корпоративная социальная ответственность и отчетность : развитие научной мысли и инструментария : монография / С. В. Камысовская, Е. В. Смирнова, Т. В. Захарова. – Ставрополь : Изд-во «Графа», 2013. – 147 с.

85. Каплан, Р. Система сбалансированных показателей : перевод стратегии в действие / Р. Каплан, Д. Нортон. – Москва : Олимп-Бизнес, 2005. – 392 с.

86. Каспина, Р. Г. Концепция формирования корпоративной отчетности // Аналитическое и контрольное обеспечение управления инновационным развитием : сборник научных трудов / под редакцией В. И. Бариленко, М. В. Мельник. – Москва : Финансовый университет, 2012. – 388 с.

87. Каспина, Р. Г. Практическое применение международных стандартов финансовой отчетности / Р. Г. Каспина. – Москва : Бухгалтерский учет, 2006. – 224 с.

88. Кашанина, Т. В. Корпоративное право (право хозяйственных товариществ и обществ) / Т. В. Кашанина. – Москва : Норма-Инфра-М, 1999. – 802 с.

89. Клейнер, Г. Б. Эволюция институциональных систем / Г. Б. Клейнер ; ЦЭМИ РАН. – Москва : Наука, 2004. – 240 с.

90. Кожухова, О. С. Бухгалтерский учет и отчетность в системе экологического контроллинга нефтегазовых компаний / О. С. Кожухова. – Новосибирск : Издательство НГТУ, 2012. – 172 с.

91. Кондратьев, В. Б. Особенности инвестиционной модели развития России / В. Б. Кондратьев [и др.]. – Москва : Наука, 2005. – 309 с.

92. Конобеев, Ю. В. Экономические и организационно-методические аспекты развития экологического бухгалтерского учета и аудита / Ю. В. Конобеев. – Ростов-на-Дону, 2000. – 284 с.

93. Корпоративное управление. Владельцы, директора и наемные работники акционерного общества / перевод с английского ; под редакцией О. Уильямсона. – Москва : Дж. Уайли энд Сандз, 1996. – С. 24–25.

94. Кравченко, Р. С. Корпоративное управление : обеспечение и защита прав акционеров на информацию (российский и российско-американский опыт) / Р. С. Кравченко. – Москва : Спарк, 2002. – 596 с.

95. Куликова, Л. И. Профессиональное суждение бухгалтера как инструмент формирования финансовой отчетности : монография / Л. И. Куликова, А. Р. Губайдуллина. – Москва : Проспект, 2016. – 128 с.

96. Леонтьев, Б. Б. Цена интеллекта. Интеллектуальный капитал в Российском бизнесе / Б. Б. Леонтьев. – Москва : Изд. центр «Акционер», 2002. – 196 с.

97. Ломакин, Д. В. Очерки теории акционерного права и практика применения акционерного законодательства / Д. В. Ломакин. – Москва : Статус, 2005. – 165 с.

98. Мазур, И. И. Корпоративный менеджмент : учеб. пособие / И. И. Мазур, В. Д. Шапиро, Э. М. Коротков, И. Г. Ольдерогге. – Москва : Омега-Л, 2005. – 374 с.

99. Малиновская Н. В. Интегрированная отчетность : теория, методоло-



гия, практика : специальность 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» : диссертация на соискание ученой степени доктора экономических наук / Н. В. Малиновская. – Москва, 2010. – 381 с.

100. Малькова, Т. Н. История бухгалтерского учета / Т. Н. Малькова ; Санкт-Петербургский государственный университет экономики и финансов (ФИНЭК). – Санкт-Петербург, 2008. – 449 с.

101. Маслеченков, Ю. С. Финансово-промышленные корпорации в России / Ю. С. Маслеченков, Ю. Н. Тронин. – Москва : ДеКа, 1999. – 423 с.

102. Международные и российские стандарты бухгалтерского учета : Сравнительный анализ, принципы трансформации, направления реформирования / под редакцией С. А. Николаевой. – 2-е изд., перераб. и доп. – Москва : Аналитика-Пресс, 2001. – 672 с.

103. Мильнер, Б. З. Теория организации / Б. З. Мильнер. – Москва : Инфра-М, 1999. – 480 с.

104. Мэтьюс, М. Р. Теория бухгалтерского учета : учебник / М. Р. Мэтьюс, М. Х. Б. Перера. – Москва : Аудит, 1999. – 663 с.

105. Мюллер, Г. Учет : международная перспектива / Г. Мюллер, Х. Гернон, Г. Миик ; перевод с английского. – Москва : Финансы и статистика, 1999. – 136 с.

106. Николаева, Ю. Р. Управление интеллектуальным капиталом предприятия / Ю. Р. Николаева, М. Р. Санталова, Е. А. Бунина. – Воронеж : Истоки, 2011. – 182 с.

107. Никифорова, Е. В. Методология корпоративной публичной отчетности : специальность 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» : диссертация на соискание ученой степени доктора экономических наук / Е. В. Никифорова ; Финансовая академия при правительстве РФ. – Москва, 2004. – 455 с.

108. Новосельцев, О. В. Интеллектуальная собственность в имуществе предприятия : документальное оформление, оценка, учет / О. В. Новосельцев. – Москва : Патент, 2006. – 69 с.

109. Норт, Д. Институты, идеология и эффективность экономики / Д. Норт

// От плана к рынку : будущее посткоммунистических республик / под редакцией Л. И. Пияшевой, Дж. А. Дорна. – Москва : Catallaxy, институт Катона, 1993. – 180 с.

110. Ноубс, К. Карманный словарь-справочник бухгалтера / К. Ноубс. – Москва : Аудит, 1997. – 200 с.

111. Ожегов С. И. Словарь русского языка / С. И. Ожегов. – Москва : Русский язык, 1991. – 918 с.

112. Ответственная деловая практика в зеркале отчетности : настоящее и будущее. Аналитический обзор корпоративных нефинансовых отчетов : 2015–2016 годы выпуска / Е. Н. Феоктистова [и др.]. – Москва : РСПП, 2017. – 136 с.

113. Остервальдер, А. Построение бизнес-моделей / А. Остервальдер, И. Пинье. – Москва : Альпина Паблишер, 2018. – 288 с.

114. Палий, В. Ф. Бухгалтерский учет в системе экономической информации / В. Ф. Палий. – Москва : Финансы, 1975. – 160 с.

115. Палий, В. Ф. Современный бухгалтерский учет / В. Ф. Палий. – Москва : Бухгалтерский учет, 2003. – 792 с.

116. Палий, В. Ф. Теория бухгалтерского учета : современные проблемы / В. Ф. Палий. – Москва : Бухгалтерский учет, 2007. – 88 с.

117. Панков, В. В. Институциональный подход и теория учета / В. В. Панков // Бухгалтерский учет и аудит : сб. науч. трудов. – Москва : Спутник, 2007. – 8-25 с.

118. Панков, В. В. Институциональная теория бухгалтерского учета и аудита / В. В. Панков. – Москва : Информбюро, 2011. – 163 с.

119. Перегудов, С. П. Корпорация, общество, государство : Эволюция отношений / С. П. Перегудов. – Москва : Наука, 2003. – 352 с.

120. Поленова, С. Н. Институциональная модель регулирования бухгалтерского учета и отчетности в России / С. Н. Поленова. – Москва : Дашков и К., 2012. – 318 с.

121. Проблемы формирования и использования бухгалтерской отчетности : монография / под общей редакцией Н. А. Каморджановой. – Санкт-Петербург

: Изд-во СПбГИЭУ, 2010. – 356 с.

122. Пучкова, С. И. Бухгалтерская финансовая отчетность. Организации и консолидированные группы / С. И. Пучкова. – 2-е изд., перераб. и доп. – Москва : ИД ФБК-ПРЕСС, 2004. – 342 с.

123. Пшеничный, В. А. Учетно-аналитическое обеспечение экологического менеджмента предприятий газовой отрасли : автореферат диссертации на соискание ученой степени кандидата экономических наук / В. А. Пшеничный. – Ставрополь, 2012. – 149 с.

124. Рассказова-Николаева, С. А. Корпоративные стандарты: от концепции до инструкции / С. А. Рассказова-Николаева, С. В. Шебек. – Москва : Книжный мир, 2008. – 320 с.

125. Ришар, Ж. Бухгалтерский учет : теория и практика / Ж. Ришар. – Москва : Финансы и статистика, 2000. – 160 с.

126. Родина, Л. Н. Этапы развития бухгалтерского учета : учеб. пособие / Л. Н. Родина, Л. В. Пархоменко. – Тамбов : Изд-во Тамбов. гос. технич. ун-та, 2007. – 100 с.

127. Розенберг, Д. М. Бизнес и менеджмент : терминологический словарь / Д. М. Розенберг. – Москва : Инфра-М, 1997. – 464 с.

128. Руководство Осло. Рекомендации по сбору и анализу данных по инновациям. Совместная публикация ОЭСР и Евростата / перевод с английского. – 3-е изд. – Томск, 2011. – 206 с.

129. Руус, Й. Интеллектуальный капитал : практика управления / Й. Руус, С. Пайк, Л. Фернстрем ; под редакцией В. К. Дерманова. – 3-е изд. – Санкт-Петербург : Высшая школа менеджмента, 2010. – 436 с.

130. Саенко, К. С. Учет экологических затрат / К. С. Саенко. – Москва : Финансы и статистика, 2005. – 206 с.

131. Сапожникова, Н. Г. Бухгалтерский учет : учебник / Н. Г. Сапожникова. – Москва : КНОРУС, 2018. – 450 с.

132. Сапожникова, Н. Г. Корпоративный учет и отчетность : методология и практика / Н. Г. Сапожникова ; Воронеж. гос. ун-т. – Воронеж : Изд-во Воро-

неж. гос. ун-та, 2008. – 244 с.

133. Сапожникова, Н. Г. Отчетность организаций : учебник / Н. Г. Сапожникова, Т. А. Лаврухина, Б. К. Эльвия. – Воронеж : Издательский дом ВГУ, 2016. – 292 с.

134. Словарь иностранных слов. – Москва : Сов. Энциклопедия, 1964. – 784 с.

135. Соколов, Я. В. История бухгалтерского учета / Я. В. Соколов, В. Я. Соколов. – Москва : Финансы и статистика, 2004. – 272 с.

136. Соколов, Я. В. Основы теории бухгалтерского учета / Я. В. Соколов. – Москва : Финансы и статистика, 2000. – 496 с.

137. Степанова, А. Е. Интеллектуальный капитал как фактор развития инновационной экономики : автореферат диссертации на соискание степени кандидата экономических наук / А. Е. Степанова ; Ставропольский гос. ун-т. – Ставрополь, 2010. – 386 с.

138. Стюарт, Т. Интеллектуальный капитал. Новый источник богатства организации / Т. Стюарт. – Москва : Поколение, 2007. – 368 с.

139. Сухарев, О. С. Основы институциональной и эволюционной экономики : Курс лекций / О. С. Сухарев. – Москва : Высшая школа, 2008. – 863 с.

140. Теория фирмы / под редакцией В. М. Гальперина. – Вып. 2. – Санкт-Петербург : Экономическая школа, 1995. – 534 с.

141. Толковый словарь терминов по корпоративным отношениям и ценным бумагам. – Москва : Моск. обществ. комит. по правам акционеров, 1994. – 96 с.

142. Учет, анализ и контроль в корпорациях : монография / под редакцией Д. А. Ендовицкого. – Воронеж : Издательский дом ВГУ, 2018. – 329 с.

143. Фельдман, А. Б. Управление корпоративным капиталом / А. Б. Фельдман. – Москва : Финансовая академия при Правительстве РФ, 1999. – 171 с.

144. Хендриксен, Э. С. Теория бухгалтерского учета / Э. С. Хендриксен, М. Ф. Ван Бреда ; перевод с английского. – Москва : Финансы и статистика, 2000. – 577 с.

145. Хикс, Дж. Стоимость и капитал / Дж. Хикс. – Москва : Прогресс, 1998. – 488 с.
146. Ходжсон, Д. Экономическая теория и институты : Манифест современной институциональной экономической теории / Д. Ходжсон ; перевод с английского. – Москва : Дело, 2003. – 464 с.
147. Цветков, В. А. Корпоративный бизнес : теория и практика / В. А. Цветков. – Санкт-Петербург : Нестор-История, 2011. – 504 с.
148. Чайковская, Л. А. Современные концепции бухгалтерского учета (теория и методология) / Л. А. Чайковская. – Москва : Бухгалтерский учет, 2007. – 240 с.
149. Чернышов, С. Б. Корпоративное предпринимательство : от смысла к предмету / С. Б. Чернышов. – Москва : Экономика, 2000. – 685 с.
150. Шерр, И. Ф. Бухгалтерия и баланс / И. Ф. Шерр ; перевод с немецкого С. И. Чедырбаума. – Москва : Экономическая жизнь, 1925. – 575 с.
151. Шилова, Л. Ф. Проблемы учетно-аналитического обеспечения бухгалтерской (финансовой) отчетности : монография / Л. Ф. Шилова. – Йошкар-Ола : ООО «Стринг», 2010. – 39 с.
152. Шнейдман, Л. З. Как пользоваться МСФО / Л. З. Шнейдман. – Москва : Бухгалтерский учет, 2003. – 96 с.
153. Шумпетер, И. А. Теория экономического развития / И. А. Шумпетер. – Москва : Прогресс, 1992. – 456 с.
154. Эдвинссон, Л. Корпоративная долгота. Навигация в экономике, основанной на знаниях / Л. Эдвинссон. – Москва : ИНФРА-М, 2005. – 247 с.
155. Экологический учет и аудит / под редакцией Л. З. Шнейдмана. – Москва : ФБК, 1997. – 192 с.
156. Энтони, Р. Учет : ситуации и примеры / Р. Энтони, Дж. Рис ; перевод с английского ; под редакцией и с предисловием А. М. Петрачкова. – Москва : Финансы и статистика, 1993. – 560 с.

## Статьи в периодических изданиях

157. Алексеева, И. В. Развитие ключевых характеристик дефиниции «Корпоративная отчетность» / И. В. Алексеева, Р. Г. Осипова // Международный бухгалтерский учет. – 2015. – № 12. – С. 25–32.

158. Алигаджиева, Е. М. Характеристики и взаимосвязи социального учета в системе видов учета / Е. М. Алигаджиева // Международный бухгалтерский учет. – 2008. – № 5. – С. 20–24.

159. Алтухов, К. В. Интегрированная отчетность : преодоление разрыва между содержанием корпоративной отчетности и ожиданиями инвесторов / К. В. Алтухов, И. В. Коротецкий, И. С. Барсола // Аудиторские ведомости. – 2014. – № 12. – С. 24–30.

160. Ассоциация менеджеров сотрудничает с ООН в области измерения социальных инвестиций российского бизнеса // Вестник Ассоциации менеджеров. – 2004. – № 2 (61). – С. 13

161. Баранов, П. П. Креативный учет в контексте концепции достоверного и добросовестного взгляда : pro et contra / П. П. Баранов // Международный бухгалтерский учет. – 2017. – Т. 20, вып. 1. – С. 16–34.

162. Баранов, П. П. Неопределенность понятия деловой репутации : последствия для учета и отчетности / П. П. Баранов, В. П. Козлов, Ю. С. Климашина // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – № 13. – С. 35–41.

163. Бариленко, В. Аналитические инструменты разработки и мониторинга перспективных бизнес-моделей компаний малого и среднего бизнеса / В. Бариленко, В. Бердников, О. Гавель, Ч. Керимова // РИСК : Ресурсы, информация, снабжение, конкуренция. – 2013. – № 4. – С. 246–254.

164. Белоусов, А. И. Особенности учета затрат и активов в экологическом управленческом учете / А. И. Белоусов // Управленческий учет. – 2005. – № 2. – С. 18–21.

165. Богданова, Н. В. Изюминка профессионального суждения / И. В. Богданова // Бухгалтерия и банки. – 2005. – № 3. – С. 18–21.

166. Булыга, Р. П. Подходы к формированию публичной отчетности организации на базе концепции интеллектуального капитала / Р. П. Булыга // Аудитор. – 2015. – № 11. – С. 18–29.

167. Вахрушина, М. А. Корпоративная отчетность : новые требования и направления развития / М. А. Вахрушина, Н. В. Малиновская // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – № 16 – С. 2–9.

168. Ветрова, И. Ф. Финансовые отчеты в составе корпоративной отчетности / И. Ф. Ветрова // Бухгалтерский учет. – 2007. – № 2. – С. 64–72.

169. Винслав, Ю. Утверждая научные принципы управления инкорпорированными корпорациями / Ю. Винслав // Российский экономический журнал. – 2001. – № 10. – С. 3–26.

170. Волкова, Н. Н. Развитие системы внутреннего контроля организации бухгалтерского учета в аграрных формированиях в контексте их взаимосвязи / Н. Н. Волкова, В. Б. Малицкая, М. Б. Чиркова // Финансовая экономика. – 2018. – № 6. – С. 931–936.

171. Волошин, Д. А. Новые правила учета совместной деятельности. Комментарии к ПБУ 20/03 / Д. А. Волошин // Главбух. – 2004. – № 4. – С. 54–61.

172. Восканян, Р. О. Базовые показатели нефинансовой отчетности компании / Р. О. Восканян // Аудиторские ведомости. – 2018. – № 1. – С. 60–61.

173. Генералова, Н. В. Анализ научных публикаций по учету гудвилла в российской и международной периодике за 1990–2014 гг. / Н. В. Генералова, Е. Ю. Попова // Аудиторские ведомости. – 2015. – № 2. – С. 63–72.

174. Генералова, Н. В. Полиформизм интерпретаций экономической информации в интегрированной системе учета / Н. В. Генералова, Н. А. Соколова // Финансы и бизнес. – 2013. – № 2. – С. 159–168.

175. Генералова, Н. В. Профессиональное суждение и его применение при формировании отчетности, составленной по МСФО / Н. В. Генералова // Бухгалтерский учет. – 2005. – № 23. – С. 54–61.

176. Гетьман, В. Г. О концептуальных основах и структуре международ-

ного стандарта по интегрированной отчетности / В. Г. Гетьман // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – № 44. – С. 2–15.

177. Гладышева, А. В. Формирование культурно-нравственного капитала трудовых ресурсов / А. В. Гладышева, О. Н. Горбунова // Социально-экономические явления и процессы. – 2013. – № 4 (050). – С. 49–53.

178. Гохшанд, А. Д. Инновационная деятельность как особый вид экономической деятельности / А. Д. Гохшанд // Патенты и лицензии. – 2007. – № 1. – С. 56–63.

179. Губайдуллина, А. Р. Принципы учета, определяющие применение профессионального суждения в условиях перехода к Международным стандартам финансовой отчетности / А. Р. Губайдуллина // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – № 28. – С. 39–48.

180. Демин, Д. И. Современный инструментарий управления инновационными процессами на предприятии и его инновационной деятельностью / Д. И. Демин // Инновационная экономика : информация, аналитика, прогнозы. – 2011. – № 5–6. – С. 55–56.

181. Диркова, К. Ю. Креативный бухгалтерский учет от практики к теории / К. Ю. Диркова // Академия бюджета и казначейства Минфина России. Финансовый журнал. – 2010. – № 4. – С. 47–56.

182. Дружиловская, Т. Ю. Проблемы интегрированной отчетности в публикациях современных учетных / Т. Ю. Дружиловская // Международный бухгалтерский учет. – 2015. – № 11. – С. 55–61.

183. Евстратова, И. В. Профессиональное суждение бухгалтера : что это? / И. В. Евстратова // Бухгалтерский учет. – 2011. – № 2. – С. 102–104.

184. Ефимова, О. В. Матричный подход к формированию и раскрытию информации о ресурсах в интегрированной отчетности организации / О. В. Ефимова // Аудиторские ведомости. – 2017. – № 3. – С. 23–34.

185. Ефремова, А. А. Достоверность отчетности вопреки требованиям ПБУ / А. А. Ефремова // Бухгалтерский учет. – 2008. – № 16. – С. 43–46.

186. Жуков, В. Н. Корпорация как экономический субъект : проблема по-



нятийного аппарата // Финансовая аналитика. – 2013. – № 40 (178). – С. 41–44.

187. Заббарова, О. А. Влияние балансовой политики на достоверность бухгалтерской отчетности организации // Все для бухгалтера. – 2008. – № 10 (226). – С. 26–33.

188. Заббарова, О. А. Креативный учет и балансовая политика / О. А. Заббарова. – URL: <http://www.elitarium.ru> 2010/01/22 (дата обращения: 21.02.2019)

189. Зотов, А. В. Об отражении в бухгалтерском учете затрат и их влиянии на финансовые показатели предприятия / А. В. Зотов // Финансовый вестник Воронежского государственного аграрного университета. – 2005. – № 14. – С. 78–82.

190. Иванов, А. П. Деловая репутация : Факторы неопределенности и риска / А. П. Иванов // Финансы. – 2006. – № 7. – С. 46–51.

191. Иванов, А. П. Кто и в каких аспектах исследует гудвилл за рубежом / А. П. Иванов // Аудиторские ведомости. – 2016. – № 12. – С. 72–86.

192. Иванова, М. Д. Классификация природоохранных затрат в системе бухгалтерского учета / М. Д. Иванова // Международный бухгалтерский учет. – 2017. – Т. 20, вып. 12. – С. 721–732.

193. Ильченко, К. Е. Креативный учет : мировой опыт / К. Е. Ильченко, Н. И. Попова // Экономические науки. Учет и аудит. – URL: <http://www.rusnauka.com> (дата обращения: 11.02.2019)

194. Иноземцев, В. Л. Цели и структура корпорации как основы ее конкурентоспособности / В. Л. Иноземцев // Проблемы теории и практики управления. – 2001. – № 3. – С. 63–68.

195. Интегрированная отчетность – возможность для российских компаний наверстать упущенное. – URL: <http://www.ir.org.ru> (дата обращения: 12.02.2019)

196. Казакова, О. Б. Интеллектуальный капитал : понятие, сущность, структура / О. Б. Казакова, Э. И. Исхакова, Н. А. Кузьминых // Экономика и управление : науч.-практ. журнал. – 2014. – № 5. – С. 68–72.

197. Кинг, М. Бизнес ведения бизнеса – это бизнес / М. Кинг // Экономи-

ческие стратегии. – 2012. – № 6–7. – С. 10–13.

198. Ковылин, Д. М. Сущность и структура интеллектуального капитала / Д. М. Ковылин // Филология и культура. – 2010. – № 4 (22). – С. 257–263.

199. Когденко, В. Г. Интегрированная отчетность : вопросы формирования и анализа / В. Г. Когденко, М. В. Мельник // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – № 10. – С. 2–15.

200. Кожина, Т. В. К вопросам учета гудвилла организации / Т. В. Кожина, К. А. Веретенникова // Аудиторские ведомости. – 2018. – № 1. – С. 30–38.

201. Комаров, С. В. Понятие, структура и взаимодействие элементов интеллектуального капитала / С. В. Комаров, А. Н. Мухаметшин // Вестник ЮУрГУ. Серия : Экономика и менеджмент. – 2013. – Т. 7, № 3. – С. 93–100.

202. Лабынцев, Н. Т. Корпоративная отчетность как инструмент влияния на инвестиционную привлекательность бизнеса / Н. Т. Лабынцев, Н. Ю. Архипенко // Вестник ИПБ (Вестник профессионального бухгалтера). – 2018. – № 2. – С. 28–36.

203. Лабынцев, Н. Т. Методические Аспекты учета человеческого капитала в условиях инвестирования активов в человеческие ресурсы / Н. Т. Лабынцев, М. А. Кузнецова // Учет. Анализ. Аудит. – 2017. – № 6. – С. 30–37.

204. Лаговская, Е. А. Интегрированная модель отчетности : преимущества и недостатки применения / Е. А. Лаговская // Вестник Брестского государственного технического университета. – 2012. – № 3. – С. 33–36.

205. Левичева, С. В. Актуальные проблемы подготовки корпоративной отчетности / С. В. Левичева, Н. В. Пислегина // Гуманитарные и социальные науки. – 2014. – № 2. – С. 747–750.

206. Лессиндренска, Т. Интегрированный отчет – платформа для управления Компанией / Т. Лессиндренска // Экономические стратегии. – 2012. – № 5. – С. 8–9.

207. Лианский, М. Е. Профессиональное суждение и бухгалтерская отчетность организации / М. Е. Лианский, Е. В. Лимошина // Бухгалтерский учет. –

2006. – № 24. – С. 71–72.

208. Мерцалова, А. А. Особенности формирования стандартов экономического субъекта в целях организации бухгалтерского учета / А. А. Мерцалова, Н. А. Илюхина // Таврический научный обозреватель. – 2016. – № 5. – С. 128–135.

209. Московский, А. Институционализм : теория, основа принятия решений, метод, критика / А. Московский // Вопросы экономики. – 2009. – № 3. – С. 110–124.

210. Нагорнов, А. В. Исследования социальной ответственности компании / А. В. Нагорнов, М. С. Солнцева // Корпоративные финансы. – 2007. – № 2. – С. 112–132.

211. Нарезнева, О. В. Особенности организации учетных функций в холдингах / О. В. Нарезнева, И. С. Богданович, В. С. Артемьева // Омский научный вестник. – 2012. – № 4 (111). – С. 82–85.

212. Николаева, С. А. Профессиональное суждение в системе нормативного регулирования бухгалтерского учета / С. А. Николаева // Бухгалтерский учет. – 2000. – № 12. – С. 28–31.

213. Никонова, И. Ю. Значение профессионального суждения бухгалтера при формировании учетной политики / И. Ю. Никонова // Вопросы современной науки и практики. Университет им. В. И. Вернадского. – 2012. – № 2 (40). – С. 188–193.

214. Плотников, В. С. Концепция производственного капитала в бизнес-учете и интегрированной отчетности / В. С. Плотников, З. М. Азракулиев // Международный бухгалтерский учет. – 2018. – Т. 21, вып. 1. – С. 4–16.

215. Плотников, В. С. Бизнес-аудит (экспертиза) в строительной деятельности : задачи и пути их решения / В. С. Плотников, О. В. Плотникова, М. В. Бежан, В. А. Москалева // Аудитор. – 2016. – Т. 2, № 2. – С. 27–31.

216. Плотников, В. С. Бизнес-учет и интегрированная отчетность / В. С. Плотников, О. В. Плотникова // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – № 13. – С. 25–34.

217. Поленова, С. Н. Категории институциональной теории в развитии бухгалтерского учета / С. Н. Поленова // Аудит и финансовый анализ. – 2014. – № 1. – С. 57–62.

218. Пономарева, С. В. Механизм профессионального суждения в реализации принципов бухгалтерского учета / С. В. Пономарева, В. М. Мироненко // Вестник университета. – 2017. – № 7–8. – С. 121–126.

219. Пятов, М. Л. Бухгалтерская отчетность и новые технологии / М. Л. Пятов // Бухгалтерский учет. – 2018. – № 3. – С. 83–91.

220. Пятов, М. Л. Профессиональное суждение в современной практике учета / М. Л. Пятов // Бухгалтерский учет. – 2008. – № 24. – С. 51–55.

221. Рассказова-Николаева, С. А. Как научиться профессиональному суждению / С. А. Рассказова-Николаева // Вестник профессиональных бухгалтеров. – 2008. – № 14. – С. 42–46.

222. Рассказова-Николаева, С. А. Обучение профессиональному суждению / С. А. Рассказова-Николаева // Бухгалтерский учет. – 2007. – № 17. – С. 44–50.

223. Руденко, О. Н. Нефинансовая отчетность как инструмент реализации концепции социально ответственного бизнеса / О. Н. Крылова, О. Б. Величко // Международный бухгалтерский учет. – 2017. – Т. 20, № 19. – С. 1115–1130.

224. Самусенко, С. А. Бухгалтерский учет капиталов как информационная основа составления интегрированной отчетности / С. А. Самусенко // Аудиторские ведомости. – 2017. – № 7. – С. 62–71.

225. Санникова, И. Н. К вопросу о бухгалтерском экологическом учете и отчетности / И. Н. Санникова, Н. А. Шавкунова // Международный бухгалтерский учет. – 2009. – № 2. – С. 2–7.

226. Сафронова, Г. П. Внутренние стандарты экономического субъекта как средство реализации требований Федерального закона РФ «О бухгалтерском учете» по организации и осуществлению внутреннего контроля / Г. П. Сафронова, З. А. Костина // Фундаментальные исследования. – 2016. – № 2, ч. 4. – С. 902–906.

227. Сафронова, Г. П. Проектирование стандартов экономического субъекта по бухгалтерскому учету на примере стандарта, регулирующего порядок ведения кассовых операций / Г. П. Сафронова // Международный журнал прикладных и фундаментальных исследований. – 2015. – № 9, ч. 4. – С. 527–530.

228. Селезнев, Е. Н. Интеллектуальный капитал как объект управления / Е. Н. Селезнев // Справочник экономиста. – 2007. – № 2. – URL: <http://www.profiz.ru/se/2-2007/intelkapital> (дата обращения: 15.02.2019)

229. Смирнов, В. В. Особенности бизнес-моделей и их влияние на развитие корпораций / В. В. Смирнов // Корпоративное управление. – 2016. – № 3. – С. 95–109.

230. Смирнова, Е. А. Профессиональное суждение бухгалтера : понятие, сущность и содержание / Е. А. Смирнова // Теория и практика общественного развития. – 2012. – № 10. – С. 291–294.

231. Смирнова, Е. А. Аспекты профессионального суждения бухгалтера в теории и практике / Е. А. Смирнова // Журнал правовых и экономических исследований. – 2012. – № 4. – С. 200–205.

232. Соколов, Я. В. Профессиональное суждение бухгалтера : итоги минувшего века / Я. В. Соколов, Т. О. Терентьева // Бухгалтерский учет. – 2001. – № 12. – С. 53–57.

233. Соколова, А. С. Формирование бизнес-модели в организации : классификация и практическое применение / А. С. Соколова. – URL: <http://www.media.min.bu> (дата обращения: 18.02.2019)

234. Соколова, Н. А. Креативный учет : причины возникновения и последствия / Н. А. Соколова // Финансы и бизнес. – 2012. – № 3. – С. 143–151.

235. Страхова, Л. П. Корпоративные образования в современной экономике / Л. П. Страхова, А. Е. Бартенев // Менеджмент в России и за рубежом. – 2000. – № 6. – С. 24–30.

236. Стрекалова, Н. Д. Концепция бизнес-модели : методология системного анализа / Н. Д. Стрекалова // Известия российского государственного педагогического университета им. А. И. Герцена. – 2009. – № 92. – С. 95–104.

237. Суханова, Н. Н. Корпоративные стандарты бухгалтерского учета / Н. Н. Суханова // Известия Оренбургского государственного аграрного университета. Экономика и экономические науки. – 2017. – № 6 (68). – С. 230–232.

238. Тамбовцев, В. Л. Международное публичное право : неинституциональный подход / В. Л. Тамбовцев // Общественные науки и современность. – 2009. – № 3. – С. 75–89.

239. Туякова, З. С. Классификация профессионального суждения как современного инструментария бухгалтерского учета / З. С. Туякова, Е. В. Саталкина // Вестник ОГУ. – 2010. – № 1 (107). – С. 90–97.

240. Устинова, Я. И. Концепция профессионального суждения бухгалтера в теории, методологии и практике / Я. И. Устинова // Учет. Анализ. Аудит. – 2018. – Т. 5, № 2. – С. 6–13.

241. Устинова, Я. И. Креативный учет : понятие, предпосылки, мотивы и техника в трудах зарубежных учетных / Я. И. Устинова // Международный бухгалтерский учет. – 2018. – Т. 21, вып. 7. – С. 388–405.

242. Фрезоргер, Н. С. Стандартизация учетных принципов для группы компаний : опыт реализации проекта / Н. С. Фрезоргер, И. Д. Юцковская // Финансовые и бухгалтерские консультации. – 2007. – № 10. – С. 63-73

243. Ходжсон, Дж. Что такое институты? / Дж. Ходжсон // Вопросы экономики. – 2007. – № 8. – С. 28–48.

244. Хорин, А. Н. аудит корпоративной отчетности компаний / А. Н. Хорин // Аудиторские ведомости. – 2007. – № 6. – С. 3–13.

245. Хоружий, Л. И. Концептуальные положения формирования публичной нефинансовой отчетности в системе интегрированной отчетности / Л. И. Хоружий // Вестник профессиональных бухгалтеров. – 2017. – № 4. – С. 19–27.

246. Чая, В. Т. Концептуальные проблемы адаптации МСФО в России / В. Т. Чая // Международный бухгалтерский учет. – 2008. – № 1. – С. 22–29.

247. Чернолес, Г. В. Интеллектуальный капитал в структуре активов предприятия, основанного на новых знаниях : сущность, содержание и функци-

ональные роли его составляющих / Г. В. Чернолес // Инновации. – 2008. – № 9. – С. 106–111.

248. Шапигузов, С. России не обойтись без экологического учета и аудита / С. Шапигузов, Л. Шнейдман // Финансовые известия. – 1996. – № 85 (319). – С. 6

249. Шапошников, А. А. Можно ли верить бухгалтерской отчетности / А. А. Шапошников, Я. И. Устинова // ЭКО. – 2010. – № 7. – С. 148–159.

250. Шапошников, А. А. Транспарентность правовых границ в бухгалтерском учете : от стандартов к новациям / А. А. Шапошников // Аудиторские ведомости. – 2017. – № 8. – С. 66–75.

251. Шевелев, А. Е. Неопределенность и риски при ведении инновационной деятельности в среде технопарка / А. Е. Шевелев, И. В. Богомолов // Вестник Южно-Уральского государственного университета. Серия : Экономика и менеджмент. – 2009. – № 41 (174). – С. 48–51.

252. Шнейдман, Л. З. 10 лет законодательного регулирования бухгалтерского учета в России // Бухгалтерский учет. – 2007. – № 1. – С. 6–10.

253. Шнейдман, Л. З. Оценка инфраструктуры корпоративной отчетности в России // Бухгалтерский учет. – 2012. – № 11. – С. 6–9.

254. Юлдашева, О. У. Методология бизнес-моделирования : построение стратегических сетей / О. У. Юлдашева, Д. Б. Орехов // Вестник научно-исследовательского центра корпоративного права, управления и венчурного инвестирования Сыктывкарского государственного университета. – 2014. – № 1. – С. 78–91.

255. Corporate Register. – URL: <http://www.corporateregister.com/stats/> (дата обращения: 10.03.2019)

256. Ding, Y. Towards an understanding of the phases of goodwill in four Western capitalist countries : From stakeholder model to shareholder model / Y. Ding, J. Richard, H. Stollowy. – European commission, 2007. – 70 p.

257. Griffiths, I. Creative Accounting : How to Make Your Profits What You Want Them to Be / I. Griffiths. – London : Sidgwick & Jackson, 1989. – 190 p.

258. GRI's history. – URL: <http://www.globalreporting.org/> (дата обращения: 18.03.2019)

259. Hughes H. P. Goodwill in accounting : A history of the issues and problems : research monograph no 80 / H. P. Hughes. – Atlanta : Business publishing division, College of Business Administration, Georgia State University, 1982. – 223 p.

260. Integrated Reporting a Better View? – URL: <https://www.iasplus.com/en/binary/sustain/1109integratedreportingview.pdf> (дата обращения: 28.03.2019)

261. Leake, P. D. Goodwill : its nature and how to value it / P. D. Leake // The Accountant. – 1914. – January 17. – P. 81–90.

262. Measuring Up : A Study on Corporate Sustainability Reporting in Canada // Certified General Accountants Association of Canada. – 2005. – June. – URL: [http://www.org-canada.org/enca/ResearchReports/ca\\_rep\\_2005-06\\_sustainability\\_1.pdf](http://www.org-canada.org/enca/ResearchReports/ca_rep_2005-06_sustainability_1.pdf) (дата обращения: 15.03.2019)

263. Non-financial Reports Library // Russian Union of industrial and Entrepreneurs (RSPP). – URL: <http://rspp.ru/Default.aspx. Catalogid=2257> (дата обращения: 21.03.2019)

264. Press Release Formation of the International Integrated Reporting Committee (IIRC). – URL: <http://www.theiirc.org/2010/08/02/formation-of-the-international-integrated-reporting-committee-iirc> (дата обращения: 19.03.2019)

265. Adams, R. Sustainability reporting and the global reporting initiative / R. Adams // ACCA. – 2001. – July. – URL: [http://www.accaglobal.com/students/publications/student\\_accountant/archive/2001/18/57324](http://www.accaglobal.com/students/publications/student_accountant/archive/2001/18/57324) (дата обращения: 16.03.2019)

266. Solomon, L. Corporations. Examples and Explanations / L. Solomon, A. Palmiter. – 2 ed. – 1994. – 628 p.

#### Электронные ресурсы

267. Принципы ОЭСР по корпоративному управлению. –



URL: <http://www.oecd.org> (дата обращения: 21.01.2019)

268. Международные принципы управленческого учета. –

URL: <http://www.cgma.org> (дата обращения: 16.03.2019)

269. Международные стандарты финансовой отчетности. –

URL: <https://www.minfin.ru> (дата обращения: 23.01.2019)

270. Политика госкорпорации «Росатом» в области публичной отчетности. – URL: <http://www.rosatom.ru/aboutcorporation/public-reporting> (дата обращения: 12.03.2019)

271. Международный стандарт по интегрированной отчетности (МСИО). – URL: <http://www.theiirc.org>

272. Международный стандарт социальной ответственности SA 8000. – URL: <http://www.sa-intl.org>

273. Международные стандарты социальной отчетности AA1000. – URL: <http://www.soc-otvet.ru> (дата обращения: 20.03.2019)

274. Руководство по отчетности в области устойчивого развития // GRI. – URL: <https://www.globalreporting.org/resourcelibraru/GRI-G3-Russian-Part-One.pdf> (дата обращения: 26.02.2019)

275. Руководство по отчетности в области устойчивого развития G4. Принципы подготовки отчетности и Стандартные элементы отчетности // GRI. – URL: <https://www.globalreporting.org/resourcelibraru/Russian-Reporting-Guidelines.pdf> (дата обращения: 14.03.2019)

276. Консолидированная финансовая отчетность ОАО «Лукойл». – URL: <http://www.lukoil.ru> (дата обращения: 21.02.2019)

277. Консолидированная финансовая отчетность ОАО «НЛМК». – URL: <http://www.nlmk.com> (дата обращения: 21.02.2019)

278. Федеральная служба государственной статистики (Росстат). – URL: <http://www.gks.ru> (дата обращения: 18.01.2019)

## Приложение 1

31 декабря отчетного года

## Бухгалтерская справка – расчет

## Расчет обесценения дочерней компании в отчетном году

Показатели и пояснения	Сумма, руб.	Источник информации
1. Балансовая стоимость дочерней компании (генерирующей единицы) – отчет о финансовом положении за отчетный год	350 000	Счет 58 «Финансовые вложения»
2. Гудвилл	70 000	Счет 04 «Нематериальные активы»
2. Справедливая стоимость дочерней компании (генерирующей единицы)	250 000	Отчет об оценке справедливой стоимости пакета обыкновенных акций дочерней компании ( штук по ..руб.)
3. Стоимость использования дочерней компании (генерирующей единицы)	280 000	Расчет дисконтированной стоимости
4. Обесценение дочерней компании (разница между балансовой стоимостью и наибольшей из справедливой стоимости и стоимости использования)	70 000	Расчет обесценения
5. Распределение обесценения: гудвилл; внеоборотные активы; оборотные активы.	70 000	Гудвилл списывается полностью

Документ составил:

Должность

Подпись

Расшифровка подписи

ПАО «Актив»

Бухгалтерская справка - расчет

Расчет стоимости гудвилла, при приобретении дочерней компании.

ПАО «Старт» приобрела 70% акций ПАО «Актив», стоимостью 350 000 руб.

Расчет показателя: 350 000 руб. – 200 000 руб. = 150 000 руб.

Номер п/п	Пояснения	Сумма, руб	Корреспонденция сче- тов	
			Дебет	Кредит
1.	Отражается задолженность ПАО «Старт» за приобретенные акции	350 000	58	76
2.	Перечислено с расчетного счета ПАО «Старт» за приобретенные акции	350 000	76	51
3.	Отражается кредиторская задолженность ПАО «Актив»:			
	поставщикам и подрядчикам	30 000	76	60
	по кредитам и займам	10 000	76	66,67
	по налогам в бюджет	5000	76	68
	персоналу корпорации	30 000		
	по платежам во внебюджетные фонды	9000	76	69
	прочим кредиторам	16 000	76	76
4.	Приняты к учету активы ПАО «Актив»			
	внеоборотные активы	150 000	08	76
	оборотные активы:	150 000		
	материалы	20 000	10	76
	незавершенное производство	25 000	20,23	76
	товары	10 000	40	76
	готовая продукция	15 000	43	76
	дебиторская задолженность покупателей и заказчиков	60 000	62	76
	прочая дебиторская задолженность	20 000	76	76
5.	Положительная деловая репутация учтена в составе нематериальных активов ПАО «Старт»	150 000	76	08

Документ составил:

Должность

Подпись

Расшифровка подписи

## Приложение 2

## Стратегические цели НЛМК в области охраны окружающей среды

Показатели	2013	2014	2015	2016	2017	НДТ
Удельные выбросы, загрязняющих веществ при производстве стали, кг/т	21,9	21,1	20,9	20,8	20,5	18,9
Темп роста, %	-	96,3	99,1	99,5	98,6	
Удельное водопотребление, м3/т	6,3	6,3	5,9	5,8	5,3	7,0
Темп роста, %	-	100,0	93,7		98,3	132,1
Доля оборотной воды в общем объеме водопотребления, %	96,8	96,8	97,0	97,0	97,1	100,0
Удельное образование отходов, т/т	4,1	4,1	4,1	3,8	3,5	
Темп роста, %	-	100,0	100,0	92,7	92,1	
Утилизация отходов, %	95,9	93,7	95,9	93,6	86,9	
	-	97,7	102,3	97,6	92,8	

НДТ – наилучшая доступная технология

## Инвестиции НЛМК на охрану окружающей среды

Виды расходов	2013	2014	2015	2016	2017
Затраты на охрану окружающей среды за вычетом выручки от реализации попутной продукции (отходов), млн. руб. включая:	4279	5434	6318	7058	5726
Темп роста, %	-	127,0	116,3	111,7	81,1
Инвестиционные проекты, направленные на уменьшение и предотвращение воздействия на окружающую среду, млн. руб.	1238	1843	2973	3157	1767
Темп роста, %	-	149,0	161,3	106,2	56,0
Эксплуатационные затраты, затраты на капитальный ремонт и поддержание основных фондов по охране окружающей среды и оплату услуг природоохранного назначения, млн. руб.	3201	3352	3344	4089	4295
Темп роста, %	-	104,7	99,8	122,3	105,0
Платежи за негативное воздействие на окружающую среду в соответствии с российским законодательством, млн. руб.	135	193	194	109	109
Темп роста, %	-	143,0	100,5	56,1	100,0

### Затраты на природоохранные мероприятия в России ПАО «ЛУКОЙЛ»

Показатели	2015	2016	2017
Затраты, всего, в том числе:	48161	53286	42412
Темп роста, %	-	110,6	79,6
Капитальные затраты	22564	30854	21927
Темп роста, %	-	136,7	71,1
Текущие затраты	25597	22432	20485
Темп роста, %	-	87,6	91,3

### Удельные выбросы в атмосферу загрязняющих веществ ПАО «ЛУКОЙЛ»

Показатели	2015	2016	2017
Нефтегазодобыча, кг/ТУТ добытого углеводородного сырья	4,5	5,5	4,1
Темп роста, %	-	122,2	91,1
Нефтепереработка, кг/т переработанной нефти	0,9	0,9	0,9
Темп роста, %	-	100,0	100,0
Нефтехимия, кг/т переработанного сырья	2,3	1,0	1,3
Темп роста, %	-	43,4	130,0
Нефтепродуктообеспечение, кг/т реализованных нефтепродуктов	0,7	0,7	0,8
Темп роста, %	-	100,0	114,3
Транспортировка, кг/т транспортируемых нефти, нефтепродуктов	0,1	0,1	0,1
Темп роста, %	-	100,0	100,0
Электроэнергетика, кг/ТУТ потребленного топлива	2,9	3,7	2,6
Темп роста, %	-	127,6	70,2

### Рекультивация нарушенных и загрязненных нефтью и нефтепродуктами земель Российскими корпорациями ПАО «ЛУКОЙЛ»

Показатели	2015	2016	2017
Площадь рекультивируемых земель, га	3527,7	8409,5	9197,3
Темп роста, %	-	238,4	109,4
в том числе загрязненных нефтепродуктами, га	165,8	98,3	93,3
Темп роста, %	-	59,3	94,9
Наличие загрязненных земель на балансе корпорации на конец года, га	138,1	78,0	59,7
Темп роста, %	-	56,5	76,5

Образование отходов 1-5 классов опасности и обращение с отходами  
 российскими корпорациями ПАО «ЛУКОЙЛ»

Показатели	2015	2016	2017
Объем образования отходов, всего, тыс. т	1515,7	1032,9	1434,0
Темп роста, %	-	68,1	139,0
Количество использованных, обезвреженных и переданных на использование/обезвреживание специализированным организациям, а также захороненных отходов, тыс. т	956,5	1115,1	1395,7
Темп роста, %	-	116,6	125,2
Отношение утилизации отходов к их образованию, тыс.т	0,9	1,1	1,0
Темп роста, %	-	122,2	90,9
Наличие отходов на балансе на конец года тыс.т	911,9	765,1	807,7
Тема роста, %	-	83,9	105,6

## **Корпоративный стандарт «Формирование и раскрытие информации об экологической деятельности корпорации»**

### **Цель стандарта**

Раскрытие информации об используемых капиталах (ресурсах), расходах и результатах экологической деятельности корпорации.

### **Нормативные правовые акты, используемые при разработке корпоративного стандарта**

Федеральный закон «О бухгалтерском учете» №402 9 от декабря 2011 г. № 402 – ФЗ; О консолидированной финансовой отчетности: Федеральный закон от 27 июля 2010 г. № 208-ФЗ; Международный стандарт по интегрированной отчетности (МСИО); Федеральные стандарты бухгалтерского учета; План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкция по его применению : утв. Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 31 октября 2000г. № 94н; О бухгалтерском учете, формировании и раскрытии в бухгалтерской отчетности информации об экологической деятельности корпорации. Письмо Минфина России № ПЗ-7/2011

### **Определения стандарта**

Экологическая деятельность – деятельность корпорации, направленная на снижение и ликвидацию отрицательного воздействия на окружающую среду, сохранение, улучшение и рациональное использование природных ресурсов, уменьшение последствий негативного воздействия на окружающую среду и предотвращение изменения климата.

Капитал – это запас стоимости, который увеличивается (уменьшается) или трансформируется в результате деятельности корпорации. Стандарт систематизирует и раскрывает информацию о видах капиталов (ресурсов), используемых в экологической деятельности корпорации.

Расходы, связанные с экологической деятельностью корпораций включают содержание и эксплуатацию долгосрочных активов и проведение мероприятий, связанных с экологической деятельностью.

Результаты – внутренние и внешние последствия (положительные и отрицательные) для капиталов в результате экологической деятельности и продукты корпорации.

### **Капиталы, используемые в экологической деятельности корпорации**

#### Состав и показатели использования капиталов в экологической деятельности корпорации

Категории капитала (ресурсов)	Состав капитала (ресурсов)	Показатели движения капиталов (ресурсов)
Финансовый капитал	Амортизация, нераспределенная прибыль, государственные дотации, кредитные средства, которые организация направляет на защиту окружающей среды	Величина, структура и динамика составляющих финансового капитала, направленного на осуществление экологической деятельности
Производственный капитал	Здания и сооружения, которые позволяют защищать окружающую среду от воздействия вредных веществ: загрязнения воздуха, воды, почвы; системы контроля и профилактики влияния на климатические изменения; системы мониторинга загрязнений воздушного пространства; источники вариативного получения электроэнергии из воды, воздуха, солнечной энергии; установки по переработке отходов производства; водозаборники и очистные сооружения; лаборатории по исследованию почвы и грунтовых вод; объекты защиты природы от всех видов шумовых, энергетических, вибрационных и физических воздействий.	Технические характеристики, возраст, защитные свойства, производственная мощность объектов природоохранной деятельности. Показатели для анализа: коэффициенты ввода, выбытия, годности, износа основных средств, занятых в экологической деятельности, фондоотдача, фондоемкость, амортизационность основных средств, занятых в экологической деятельности.
Интеллектуальный капитал	Нематериальные активы: патенты, промышленные образцы, авторские права, программные продукты, лицензии, бренды, ноу-хау, проектно – изыскательские и опытно - конструкторские работы, по созданию природоохранного оборудования, установок, сооружений, предприятий и объектов, прогрессивной природоохранной технологии, средств защиты природных объектов от негативных антропогенных воздействий на окружающую среду.	Величина, структура, сроки полезного использования нематериальных активов занятых в экологической деятельности.



	щую среду.	
Человеческий капитал	Компетенции людей, их способности и опыт, мотивация для инноваций, в том числе возможность понимать, разрабатывать и внедрять стратегию корпорации в экологической деятельности	Кадровый потенциал: среднесписочная численность персонала по категориям, обеспеченность кадрами, количество профессий одного рабочего, средний возраст работников, процент молодых специалистов, количество работников на одного руководителя, коэффициент удовлетворенности персонала
Социально - репутационный капитал	Общие нормы, ценности и образцы поведения, доверие и готовность сотрудничать, заинтересованных сторон – клиентов, поставщиков, бизнес – партнеров, законодательных и регулирующих органов, лиц, определяющих политику.	Социальные вложения, связанные с осуществлением экологической деятельности, в том числе: медицинские программы, добровольное медицинское страхование, негосударственное пенсионное обеспечение, санаторно – курортное лечение, оказание помощи в приобретении жилья, организация культурно – массовых и спортивных мероприятий.
Природный капитал	Промышленные площадки корпорации, на землях находящихся в собственности, аренде, кв. м, полезные ископаемые, водопотребление по источникам забора.	Величина, структура и динамика составляющих природного капитала. Показатели для анализа: коэффициент поступления, коэффициент выбытия природного капитала, природоотдача, природоемкость, рентабельность природного капитала.

### Направления использования финансового капитала на осуществление капитальных вложений, связанных с экологической деятельностью

Показатели	Амортизация	Нераспределенная прибыль	Государственная помощь	Кредиты, займы	Всего
1. Капитальные вложения, в том числе по группам: .....					
Всего					
В % к итогу					

Типология внеоборотных активов, связанных с экологической  
деятельностью корпорации

Группы активов	Объекты, входящие в группу
Сооружения по охране атмосферного воздуха от загрязнения веществами и предотвращению изменения климата	Газопылеулавливающие установки и устройства, предназначенные для улавливания и обезвреживания вредных веществ из газов, отходящих от технологических агрегатов и из вентиляционного воздуха перед выбросом их в атмосферу и др.
Системы контроля за загрязнением атмосферного воздуха	Станции контроля, центры обработки информации, информационные вычислительные комплексы, средства связи, подготовки и передачи данных и др.
Установки по производству электроэнергии на базе альтернативных источников	Оборудование по производству ветровой и солнечной энергии, биогаза, термальных вод и др.
Водоохранные и другие сооружения по сбору и очистке сточных вод;	Решетки, песколовки, транспортирующие устройства, компакторы и др.
Установки по обезвреживанию, компостированию, переработке отходов производства и потребления	Компакторы, прессы, дробилки и др.
Противоэрозионные гидротехнические, противоселевые, противооползневые, противолавинные, противообвальные, береговые, сооружения, террасирование крутых склонов, рекультивацию земель, оборудование по контролю за загрязнением почвы и подземных вод;	Водозадерживающие валы, водоотводные валы – канавы, распылители стока, противоэрозионные пруды, донные запруды, плотины, дренажные устройства, дамбы, канавы, запруды
Объекты, направленные на защиту окружающей среды от шумового, вибрационного и других видов физического воздействия	Экраны, щиты, перегородки, насыпи, изгороди
Природоохранные сооружения, установки и объекты, прогрессивной природоохранной технологии; средств защиты природных объектов от негативных антропогенных воздействий на окружающую среду.	Системы оборотного и бессточного водоснабжения, накопители жидких отходов и др.
Средств защиты природных объектов от негативных антропогенных воздействий на окружающую среду	Объекты, используемые в целях борьбы с засолением, опустыниванием, иными видами деградации почв

### Движение активов, используемых в экологической деятельности корпораций

Группы активов	На начало года	Поступило		Выбыло		На конец года
		тыс. руб.	коэффициент поступления	тыс. руб.	коэффициент выбытия	
Основные средства, всего, в том числе						
Сооружения по охране атмосферного воздуха от загрязнения веществами и предотвращению изменения климата						
Системы контроля за загрязнением атмосферного воздуха						
.....						
Всего основных средств корпорации						
Нематериальные активы, всего, в том числе						
Патенты						
Лицензии на использование: изобретений промышленных образцов полезных моделей						
.....						

### Показатели использования активов занятых в экологической деятельности корпораций

Показатели	На начало года	На конец года	Отклонения	
			т.р.	%
Сооружения по охране атмосферного воздуха от загрязнения веществами и предотвращению изменения климата:				
первоначальная стоимость т.р.				
амортизация начисленная т.р.				
остаточная стоимость т.р.				
коэффициент годности				
коэффициент износа				
Системы контроля за загрязнением атмосферного воздуха, т.р.				
первоначальная стоимость т.р.				

амортизация начисленная т.р.				
остаточная стоимость т.р.				
коэффициент годности				
коэффициент износа				
Установки по производству электро- энергии на базе альтернативных ис- точников				
первоначальная стоимость т.р.				
амортизация начисленная т.р.				
остаточная стоимость т.р.				
коэффициент годности				
коэффициент износа				
.....				
.....				
.....				
Всего основные средства:				
первоначальная стоимость т.р.				
амортизация начисленная т.р.				
остаточная стоимость т.р.				
коэффициент годности				
коэффициент износа				
Прибыль от продаж, т.р.				
Среднегодовая стоимость основных средств, т.р.				
Фондорентабельность, коэффициент				
Фондоотдача, коэффициент				

**Модернизация активов используемых в экологической  
деятельности корпораций**

Направления модернизации	Отчетный период					Итого за 1 квартал		
	Январь			Февраль	Март	единиц	тыс. руб.	темп роста
	единиц	тыс. руб.	темп роста					
Модернизация основ- ных средств, в том чис- ле								
совершенствование технологии и организа- ции производства, в том числе: .....								
улучшение качества продукции, в том числе .....								
внедрение и освоение новых технологий произ- водства, повышающих экологическую безопас-								

ность в том числе:.....								
Итого								

## Текущие экологические расходы

### Типология и содержание текущих экологических расходов

Виды расходов	Содержание расходов	Показатели изменения расходов
Амортизация основных средств	Амортизационные отчисления на восстановление объектов, связанных с экологической деятельностью	Динамика амортизационности продукции, работ, услуг
Амортизация нематериальных активов	Амортизационные отчисления на восстановление объектов, связанных с экологической деятельностью	Динамика амортизационности продукции, работ, услуг
Материалы	Материалы, используемые при эксплуатации, ремонте и объектов, связанных с экологической деятельностью, организации контроля за вредным воздействием на окружающую среду и мониторинговые мероприятия, научно - технические исследования, мероприятиях по сохранению и восстановлению качества окружающей среды, нарушенной в результате ранее проводившейся экономической деятельности, сборе, хранении (захоронении) и переработке (обезвреживании), уничтожении, размещении отходов производства и потребления, управление экологической деятельностью	Динамика материалоемкости продукции, динамика материалотдачи продукции, работ, услуг
Топливо и энергия	Топливо и энергия, используемые при эксплуатации, ремонте и объектов, связанных с экологической деятельностью, организации контроля за вредным воздействием на окружающую среду и мониторинговые мероприятия, научно - технические исследования, мероприятиях по сохранению и восстановлению качества, окружающей среды, нарушенной в результате ранее проводившейся экономической деятельности, сборе, хранении (захоронении) и переработке (обезвреживании), уничтожении, размещении отходов производства и потребления, управление экологической деятельностью	Динамика топливоемкости продукции, динамика энергоемкости продукции, работ, услуг
Оплата труда, отчисления на социальные нужды	Оплата труда и отчисления на социальные нужды персонала, занятого эксплуатацией, содержанием и ремонтом объектов экологической деятельности, организацией контроля за вредным воздействием на окружающую среду и мониторинговые мероприятия, научно - технические исследования, текущих мероприятиях по сохранению и восстановлению качества, окружающей среды, нарушенной в результате ранее проводившейся экономической деятельности, сборе, хранении (захоронении) и переработке	Динамика зарплатоемкости продукции, работ, услуг

	(обезвреживании), уничтожении, размещении отходов производства и потребления, управление экологической деятельностью в корпорации	
Лизинговые платежи	Лизинговые платежи за объекты, связанные с экологической деятельностью	Динамика лизинговых платежей на 1 рубль продукции, работ, услуг
Страховые платежи	Платежи по страхованию сооружений и оборудования, связанных с экологической деятельностью, гражданской ответственности, связанной с эксплуатацией опасного производственного объекта	Динамика страховых платежей на 1 рубль продукции, работ, услуг
Плата за негативное воздействие на окружающую среду	Платежи за выбросы в атмосферный воздух, водные объекты, размещение отходов производства	Динамика платежей за негативное воздействие на окружающую среду на 1 рубль продукции, работ, услуг
Прочие расходы	Связанные с мероприятиями по снижению вредного воздействия на окружающую среду	Динамика расходов

**Источники финансирования текущих расходов, связанных с экологической деятельностью**

Показатели	Себестоимость	Прочие расходы	Государственная помощь	Кредиты, займы	Прибыли и убытки	Всего
1. Текущие экологические расходы, в том числе .....						
2. Штрафы и выплаты по искам за нарушение природоохранного законодательства						
3. Постоянные налоговые обязательства за сверхлимитные выбросы загрязняющих веществ						
4. Оценочные обязательства						
Всего						
В % к итогу						



## Показатели экологической деятельности корпорации

Направления экологической деятельности	Показатели	Источники информации
Обращение с отходами производства	Процент снижения отходов; процент использования в объеме образования;	Оформление и ведение данных учета в области обращения с отходами осуществляется на основании «Порядка учета в области обращения с отходами», утвержденного приказом Минприроды России от 1.09.2011, № 721
<p>Водопотребление (нормативное и фактическое):</p> <p>Водоотведение:</p>	<p>Динамика забора воды куб.м, %; в том числе по источникам забора;</p> <p>Объем оборотной воды куб.м, доля оборотной воды от общего количества забираемой воды, %; доля повторно используемой воды к общему объему забираемой воды, %; динамика объема водоотведения куб.м.</p>	<p>Порядок ведения собственниками водных объектов и водопользователями учета объема забора (изъятия) водных ресурсов из водных объектов и объема сброса сточных вод и (или) дренажных вод, их качества, утвержден приказом Минприроды России от 8.07.2009, № 205. Журналы учета водопотребления средствами измерений (ф. 1.1; 1.2);</p> <p>Журналы учета водоотведения средствами измерений (ф. 1.3; 1.4);</p> <p>Журналы учета водопотребления (водоотведения) другими методами (ф. 1.5; 1.6);</p> <p>Журналы учета качества сбрасываемых сточных вод и (или) дренажных вод (ф. 2.1; 2.2);</p> <p>Сведения, полученные в результате учета объектов забора (изъятия) водных ресурсов из водных объектов (форма 3.1.);</p> <p>Сведения, полученные в результате учета объема сброса сточных вод и (или) дренажных вод(форма 3.2.);</p> <p>Сведения, полученные в результате учета качества сточных вод и (или) дренажных вод (форма 3.3.)</p>



<p>Выбросы загрязняющих веществ</p> <p>Выбросы озоноразрушающих веществ</p> <p>Выбросы специфических загрязнителей</p> <p>Выбросы, диоксида углерода</p> <p>Выбросы, парниковых газов</p>	<p>Выбросы загрязняющих веществ: суммарно в тоннах; в процентах от норматива, %; динамика выбросов, %;</p>	<p>ПОД-1 «Журнал учета стационарных источников загрязнения и их характеристик» - первичный учетный документ учета источников загрязнения и их характеристик по цеху/участку организации. Записи осуществляются на основании и по мере проведения замеров параметров источников загрязнения и данных обработки результатов лабораторного анализа отобранных проб. В форме учитываются все газовые выбросы, поступающие от источников в атмосферу.</p> <p>ПОД – 3 «Журнал учета работы газоочистных и пылеулавливающих установок» - первичный учетный документ отработанного времени по каждой газоочистной и пылеулавливающей установке организации. Заполняется ежедневно и подписывается работником соответствующей службы.</p>
<p>Биоразнообразие промышленных площадок корпорации</p>	<p>Наличие животных и растений, занесенных в Красную книгу Международного союза охраны природы и национальный список охраняемых видов</p>	<p>Приложение №1 к Приказу Госкомэкологии РФ от 19.12.1997 . Перечень (список) объектов животного мира, занесенных в Красную книгу Российской Федерации.</p>
<p>Платежи за негативное воздействие на окружающую среду</p>	<p>Общая сумма платежей, д.е., динамика, %</p>	<p>ПОД-1 «Журнал учета стационарных источников загрязнения и их характеристик», ПОД – 3 «Журнал учета работы газоочистных и пылеулавливающих установок»</p>
<p>Штрафы и взыскания в возмещение ущерба за воздействие на окружающую среду, д.е.</p>	<p>Общая сумма платежей, д.е., динамика, %</p>	<p>Методические рекомендации по администрированию федеральной службой по надзору в сфере природопользования и ее территориальными органами доходов бюджетной системы российской Федерации. Утверждены приказом от 19.04.2017 №188. Форма №2.</p>

## **Корпоративный стандарт «Формирование и раскрытие информации об инновациях и модернизации производства»**

### **Цель стандарта**

Раскрытие информации об используемых капиталах (ресурсах), расходах и результатах экологической деятельности корпорации.

### **Нормативные правовые акты, используемые при разработке корпоративного стандарта**

Федеральный закон «О бухгалтерском учете» №402 9 от 6 декабря 2011 г. № 402 – ФЗ; О консолидированной финансовой отчетности: Федеральный закон от 27 июля 2010 г. № 208-ФЗ; Международный стандарт по интегрированной отчетности (МСИО); Федеральные стандарты бухгалтерского учета; План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкция по его применению : утв. Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 31 октября 2000г. № 94н; О бухгалтерском учете, формировании и раскрытии в бухгалтерской отчетности информации об экологической деятельности корпорации. Письмо Минфина России № ПЗ-7/2011

### **Определения стандарта**

**Инновационная деятельность** – Деятельность (включая научную, технологическую, организационную, финансовую и коммерческую деятельность) направленная на реализацию инновационных проектов, а также создание инновационной инфраструктуры и обеспечение ее деятельности

**Инновация** - введение в употребление какого-либо нового или значительно улучшаемого продукта (товара или услуги) или процесса, нового метода марке-

тинга или нового организационного метода в деловой практике, в организации рабочих мест и внешних связях.

**Капитал** – это запас стоимости, который увеличивается (уменьшается) или трансформируется в результате деятельности корпорации. Стандарт систематизирует и раскрывает информацию о видах капиталов (ресурсов), используемых в экологической деятельности корпорации.

**Расходы** - связаны с выполнением научно – исследовательских, опытно – конструкторских и технологических работ, приобретением (созданием) нематериальных активов, модернизацию и реконструкцию объектов основных средств, совершенствованием технологии и организации производства, улучшением качества, изменением дизайна и других эксплуатационных свойств продукции.

Методы учета научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ и нематериальных активов

Составляющие метода учета	Порядок учета	
	Нематериальные активы	Научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы
Определения сроков полезного использования	Не установлены временные ограничения при определении организацией срока полезного использования нематериального актива (при возможности его установления).	Срок использования полученных результатов, в течение которого корпорация может получать экономические выгоды (доход), не может превышать 5 лет
Способы начисления амортизации	Линейный способ; способ уменьшаемого остатка; способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ)	Линейный способ; способ списания расходов пропорционально объему продукции (работ, услуг)
Методы последующей оценки	Могут проверяться на обесценение в порядке определенном МСФО	Могут проверяться на обесценение в порядке определенном МСФО

## Изменение состава основных средств, связанных с инновациями

Объекты основных средств	На начало периода	Поступило в отчетном периоде	Выбыло в отчетном периоде	На конец периода
Машины, всего ед.				
темп роста, %				
тыс. руб.				
темп роста, %				
Оборудование, всего ед.				
темп роста, %				
тыс. руб.				
темп роста, %				
Специальное оборудование, в том числе для нанотехнологий, ед.				
темп роста, %				
тыс. руб.				
темп роста, %				
Всего, ед.				
темп роста, %				
тыс. руб.				
темп роста, %				



## Расходы на инновационную деятельность

Виды расходов	Содержание расходов	Показатели изменения расходов
Расходы по обычным видам деятельности	Амортизационные отчисления. Платежи за поддержание в силе патента на изобретение, полезную модель, промышленный образец.	Динамика амортизационности продукции, работ, услуг;  Динамика удельного веса платежей в состав расходов по обычным видам деятельности.
Прочие расходы	Амортизационные отчисления. Платежи за поддержание в силе патента на изобретение, полезную модель, промышленный образец.  Расходы, связанные с прекращением использования инноваций.  Уценка объектов инноваций.  Проценты по кредитам и займам, связанным с инновационной деятельностью.	Динамика удельного веса расходов в составе прочих расходов

## Расходы на НИОКТР отчетного периода

Показатели	Период	На начало периода	Изменения в отчетном периоде				На конец периода
			затраты за период	списано затрат по проектам не давшим положительного результата	приняты к учету НМА	приняты к учету НИОКТР	
Затраты по незаконченным НИОКТР, в том числе:							
.....							
Затраты по неоформленным НИОКТР, в том числе							
.....							
Всего							



## Изменение стоимости основных средств в результате модернизации

Объекты основных средств	Учетная стоимость на начало периода	Дооценка объектов	Уценка объектов	Учетная стоимость на конец периода
Машины, всего ед.				
темп роста, %				
тыс. руб.				
темп роста, %				
Оборудование, всего ед.				
темп роста, %				
тыс. руб.				
темп роста, %				
Специальное оборудование, в том числе для нанотехнологий, ед.				
темп роста, %				
тыс. руб.				
темп роста, %				
Всего, ед.				
темп роста, %				
тыс. руб.				

## Расходы на модернизацию производства

Виды расходов	Содержание расходов	Показатели изменения расходов
Включены в первоначальную стоимость объекта (капитализированы)	Амортизация используемых внеоборотных активов, материалы, заработная плата, платежи во внебюджетные фонды, услуги подрядчиков, иные.	Динамика амортизационности продукции, работ, услуг;
Расходы по обычным видам деятельности	Амортизация используемых внеоборотных активов, материалы, заработная плата, платежи во внебюджетные фонды, услуги подрядчиков, иные.	Динамика удельного веса расходов в составе расходов по обычным



	Проценты по кредитам и займам, связанным с инновационной деятельностью.	видам деятельности
Прочие расходы	Проценты по кредитам и займам, связанным с модернизацией производства.	Динамика удельного веса расходов в составе прочих расходов

### Результаты модернизации производства

Направления модернизации	Показатели
Совершенствование производственного (технологического) процесса, в том числе: .....; Внедрение и освоение новых технологий производства, в том числе: .....;	Изменение сроков полезного использования объектов.  Увеличение мощности объектов.  Снижение затрат на производство продукции, работ, услуг.
Совершенствование организации производства, в том числе .....;	Улучшение качества продукции, работ, услуг.

### Движение амортизации основных средств в отчетном периоде

Группы активов	Начислено за месяц: кредит 02-1 «Начисленная амортизация»	Использовано за месяц: дебет 02-2 «Использованная амортизация»	На конец месяца: кредит 02-1 «Начисленная амортизация»
Январь			
Основные средства, в том числе:			
Здания			
Сооружения			
.....			
Итого за январь			
Февраль			
.....			
Всего в отчетном году			

### Движение амортизации нематериальных активов в отчетном периоде

Группы активов	Начислено за месяц: кредит 05-1 «Начисленная амортизация»	Использовано за месяц: дебет 05-2 «Использованная амортизация»	На конец месяца: кредит 05-1 «Начисленная амортизация»
Январь			
Нематериальные активы, в том числе			
.....			
Итого за январь			
Февраль			
.....			
Всего в отчетном году			

### Ведомость использования прибыли (фрагмент)

Показатели	В дебет счета 84 с кредита счетов						Итого
	70	75	80	82	84	....	
Нераспределенная прибыль на начало отчетного периода							
Использовано прибыли:							
на выплату дивидендов							
на увеличение уставного капитала							
на формирование резервного капитала							
на приобретение (создание) основных средств, в том числе							
.....							
на приобретение (создание) нематериальных активов, в том числе:							





## Динамика финансирования инноваций и модернизации производства

Источники финансирования	20...год	20... год	20... год
Амортизация начисленная			
Нераспределенная прибыль использованная:			
на приобретение (создание) основных средств,			
на приобретение (создание) нематериальных активов			
на осуществление научно – исследовательских, опытно – конструкторских и технологических работ			
Государственная помощь использованная			
на приобретение (создание) основных средств,			
на приобретение (создание) нематериальных активов			
на осуществление научно – исследовательских, опытно – конструкторских и технологических работ			
Кредиты банков, использованные			
на приобретение (создание) основных средств,			
на приобретение (создание) нематериальных активов			
на осуществление научно – исследовательских, опытно – конструкторских и технологических работ			
Займы корпораций, использованные			
на приобретение (создание) основных средств,			
на приобретение (создание) нематериальных активов			
на осуществление научно – исследовательских, опытно – конструктор-			

ских и технологических работ			
Проценты, причитающиеся к оплате заимодавцам, включенные в стои- мость инвестиционных активов, в том числе			
начисленные в связи с получением займов и кредитов на приобретение (создание) инвестиционных активов в рамках проектов, связанных с инно- вациями и модернизацией производ- ства			