



О.В. Рожнова, И.В. Сафонова

СОВРЕМЕННЫЕ ПРОБЛЕМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ В РОССИИ

Учебник

*Рекомендовано
Экспертным советом УМО в системе ВО и СПО
в качестве учебника для направления
магистратуры «Экономика»*

КНОРУС
Москва
2024

УДК 657(075.8)

ББК 65.052я73

Р63

Рецензенты:

- Я.И. Устинова**, ФГБОУ ВО «Новосибирский государственный университет экономики и управления», д-р экон. наук, доц.,
Т.В. Лесина, доцент кафедры таможенного дела и правовых дисциплин, Калужский филиал Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации, канд., экон. наук, доц.

Авторы:

- О.В. Рожнова**, профессор кафедры аудита и корпоративной отчетности факультета налогов, аудита и бизнес-анализа Финуниверситета, д-р экон. наук, проф.
И.В. Сафонова, профессор кафедры аудита и корпоративной отчетности факультета налогов, аудита и бизнес-анализа Финуниверситета, канд. экон. наук, доц.

Рожнова Ольга Владимировна.

Р63

Современные проблемы бухгалтерского учета и отчетности в России : учебник / О.В. Рожнова, И.В. Сафонова. – Москва: КНОРУС, 2024. – 218 с.

ISBN 978-5-406-12957-9

Учебник разработан на базе результатов актуальных научных исследований, выполненных в рамках государственного задания Финансового университета 2020-2023 гг. по проблемам теории и практики формирования и раскрытия учетно-аналитической информации о деятельности экономических субъектов в форме корпоративной отчетности. Рекомендуется для изучения дисциплин «Современные проблемы бухгалтерского учета и отчетности в России» и «Научно-исследовательский семинар», и других, связанных с информационным обеспечением экономики.

Соответствует ФГОС ВО последнего поколения.

Для студентов магистратуры, обучающихся по направлению «Экономика». Будет полезен также преподавателям и специалистам-практикам, желающим получить знания по актуальным проблемам учета и отчетности.

Ключевые слова: экономика, бухгалтерский учет, отчетность, транспарентность бизнеса, финансы.

УДК 657(075.8)

ББК 65.052я73

© Рожнова О.В., Сафонова И.В., 2024

© ООО «Издательство «КноРус», 2024

ISBN 978-5-406-12957-9

Оглавление

ВВЕДЕНИЕ	5
ГЛАВА 1. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И ОТЧЕТНОСТЬ НА СОВРЕМЕННОМ ЭТАПЕ РАЗВИТИЯ РОССИЙСКОЙ ЭКОНОМИКИ.....	7
1.1. Исторические предтечи современного российского учета	7
1.2. Бизнес-среда российского бухгалтерского учета и отчетности.....	13
1.3. Базис российской системы учета и отчетности и тренды ее развития.....	25
ГЛАВА 2. АКТУАЛЬНЫЕ ПРОБЛЕМЫ ФОРМИРОВАНИЯ И РАСКРЫТИЯ ИНФОРМАЦИИ В ОТЧЕТНОСТИ	34
2.1. Современная архитектура информационного обеспечения деятельности экономических субъектов: от различных учетных систем до единой корпоративной отчетности	34
2.2. Стоимостная оценка как важнейший учетный инструмент в современных экономических реалиях	44
2.3. Проблемы построения системы учета и отчетности в организации	51
2.4. Проблемы цифровизации системы учета и отчетности в организации	57
ГЛАВА 3. ПРОБЛЕМНЫЕ ОБЛАСТИ КОНЦЕПТУАЛЬНЫХ ОСНОВ УЧЕТА И ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ.....	66
3.1. Проблемы определения целеполагания и информационных границ представления финансовых отчетов	66
3.2. Проблемы обеспечения качественных характеристик в публичной отчетности организаций	71
3.3. Состав элементов финансовой отчетности и проблемы их признания	75
3.4. Поиск решений для оценки элементов отчетности	80
3.5. Проблемы представления и раскрытия отчетной информации.....	88
3.6. Тенденции развития финансовой отчетности	91
ГЛАВА 4. ПРОБЛЕМЫ ДОСТОВЕРНОСТИ И ТРАНСПАРЕНТНОСТИ ОТЧЕТНОЙ ИНФОРМАЦИИ И СПОСОБЫ ОБЕСПЕЧЕНИЯ	100
4.1. Проблемы качества и искажения отчетной информации.....	100
4.2. Транспарентность бизнеса и границы информационной прозрачности отчетной информации: понятие и поиск баланса рисков и возможностей.....	107

4.3. Профессиональное суждение как инструмент достижения высокого качества отчетной информации.....	122
4.4. Взаимодействие бухгалтеров и аудиторов как механизм повышения качества отчетной информации.....	128
4.5. Ценностно-риск-ориентированный характер формирования и раскрытия отчетной информации	132
ГЛАВА 5. РАСШИРЕНИЕ ГРАНИЦ БУХГАЛТЕРСКОЙ (ФИНАНСОВОЙ) ОТЧЕТНОСТИ ЗА СЧЕТ НЕФИНАНСОВОЙ ИНФОРМАЦИИ.....	138
5.1. Предпосылки использования нефинансовой информации	138
5.2. Проблема унификации стандартов нефинансовой отчетности	141
5.3. Интеграционные решения по гармонизации финансовой и нефинансовой информации	150
5.4. Перспективы создания единой корпоративной отчетности.....	159
5.4.1 Эволюция корпоративной отчетности: концепции развития и модель будущего	159
5.4.2. Методические, организационные и технологические решения	163
ГЛАВА 6. ПРОБЛЕМЫ ФОРМИРОВАНИЯ И РАСКРЫТИЯ ИНФОРМАЦИИ ДЛЯ МАЛЫХ И СРЕДНИХ (НЕПУБЛИЧНЫХ) КОМПАНИЙ.....	173
6.1. Тренды развития учетно-контрольного инструментария для субъектов МСП	173
6.2. Границы информационной прозрачности и открытости для МСП	187
6.3. Особенности формирования, раскрытия и верификации информации для средних предприятий	193
6.4. Концептуальные подходы к обеспечению информационной прозрачности малого бизнеса	203
ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	209
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ.....	210

ВВЕДЕНИЕ

Развитие системы бухгалтерского учета и отчетности – эволюционный процесс, обусловленный развитием общества, экономики, теории и методологии учетной науки, а также технологий сбора, обработки, представления и передачи информации. В последние десятилетия на преобразования в учетной области оказали значительное влияние изменения, происходящие в экологической и социальных сферах. Бизнесом произошло осознание ответственности перед будущими поколениями за сохранение природных условий и социальной среды. На необходимость модернизации учета и отчетности серьезное воздействие оказали турбулентность мировой экономики и геополитические кризисы XXI века. Периоды политической и финансовой нестабильности привели к четкому пониманию о том, что применявшиеся ранее модели, методы, способы управления потеряли свою прежнюю эффективность. Это обусловило изменение требований стейкхолдеров к составу, содержанию и представлению организациями отчетной информации. Данные факторы отразилось на процессах формирования учетной информации, вызвав необходимость новых теоретических подходов, принципов, инструментов для объективного и прозрачного представления отчетной информации пользователям. Прежде всего, стейкхолдерам стала необходима информация о рисках и возможностях экономических субъектов для прогнозирования их будущего в целях принятия более точных инвестиционных решений. Эти требования вызвали перестройку системы отчетной информации от бухгалтерской (финансовой) отчетности к корпоративной отчетности, которая призвана представить полную картину деятельности организации, отразив не только ее экономико-финансовую деятельность, но и управленческую, экологическую и социальную. Интегрированная отчетность, соединяющая различные стороны деятельности экономического субъекта в единый информационный образ, создающая практически реального информационного двойника компании, стала ответом учетной науки и практики на вызовы времени.

Процесс перестройки учетной сферы не только позволил нейтрализовать множество накопившихся за последние 50 лет проблем, но и вызывал новые. Для дальнейшего успешного развития данной области важно вовремя выявлять возникающие проблемы, вскрывать их причины, видеть возможные последствия и определять задачи, способствующие их преодолению.

Российскому учету, как и любой национальной системе, присущи не только общемировые проблемы, но и собственные. В настоящее время в России реформируются действующие стандарты бухгалтерского учета на основе МСФО согласно Программе разработки федеральных стандартов, направленной на приближение к международным требованиям. Кроме создания стандартов бухгалтерского учета идет работа по созданию стандартов нефинансовой отчетности, которые должны еще в большей степени быть ориентированы на решение задач, стоящих перед Россией.

В учебнике представлены актуальные учетные проблемы, анализируя которые авторы основывались на результатах научных работ российских ученых, а также научных исследований, выполненных в рамках государственного задания Финансового университета в 2020-2023 гг. по современным вопросам теории и практики формирования и раскрытия учетно-аналитической информации о деятельности экономических субъектов в форме корпоративной отчетности. Учебник подготовлен по результатам исследований, проводимых в 2019-2023 гг., в рамках подготовки докторской диссертации на тему: «Методология обеспечения информационной прозрачности деятельности экономических субъектов в условиях цифровизации» в развитии Научной школы «Учетно-аналитические и контрольные процессы экономических субъектов информационного общества» Финансового университета.

ГЛАВА 1. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И ОТЧЕТНОСТЬ НА СОВРЕМЕННОМ ЭТАПЕ РАЗВИТИЯ РОССИЙСКОЙ ЭКОНОМИКИ

1.1. Исторические предтечи современного российского учета

Для более глубокого понимания учетной науки, определения ключевых механизмов ее продвижения, а также дальнейшего успешного развития необходим качественный исторический анализ. Французский философ Поль-Мишель Фуко в своих трудах писал: «История – это самая богатая знаниями, сведениями, самая живая и, быть может, самая захламленная область нашей памяти, но вместе с тем это основа, дающая всякому существу, недолговечный свет его существования». Это высказывание в полной мере относится и к истории учета.

Бухгалтерский учет имеет тысячелетнюю историю своего развития, превышающую 6 000 лет. В течение этого времени были пройдены различные этапы становления учетной мысли, изучением которых занимались многие ведущие российские ученые (Соколов В.Я., Соколов Я.В., Кутер М.И. и др.). Количество и наименование этапов может быть различным с неодинаковым уровнем детализации и акцентами. Каждому из них свойственны свои отличительные признаки (факторы), задающие вектор в становлении учета. Тем не менее, только состоявшаяся последовательность подобных этапов отражает ход эволюции учетной мысли и ее практической реализации (таблица 1.1.1) [80].

Таблица 1.1.1

Основные вехи в развитии бухгалтерского учета

Этап	Название	Период	Характеристика
I этап	Простейший	(4000 г. до н. э. – 500 г. до н. э.).	В первобытном обществе само понятие «учёт» отсутствовало, однако со временем возникла потребность в письменной регистрации фактов хозяйственной жизни. Так, в Древнем Египте для этого использовались папирусы; в Древней Греции – дощечки, выбеленные гипсом; в Древнем Риме – деревянные дощечки, покрытые воском, кожа, холст, пергамент и папирус.
II этап	Стоимостной	500 г. до н. э. –	Связан с появлением первых денег (монет), что привело к возникновению оцен-

		1300 г. н.э.	ки. События хозяйственной жизни стали отражаться как в натуральном, так и в денежном выражении.
III этап	Диграфический	1300 – 1850 гг.	Первое литературное описание двойной записи, которое принадлежит известному во всем мире итальянскому профессору математики Луке Пачоли (1445 – 1517гг.). Он в 1494 г. издал «Трактат о счетах и записях», являющийся часть большого труда «Сумма арифметики, геометрии, учение о пропорциях и отношениях».
IV этап	Теоретико-практический	1850 – 1900 гг.	Процесс развития учета пошел в двух направлениях: с одной стороны, огромное внимание познанию экономической сущности учетной процедуры; с другой – вопросу о преобладании формы (права) над содержанием (экономикой).
V этап	Научный	1900 – 1950 гг.	Широкое признание получает экономическое понимание учета и балансоведения. При этом оба научных направления – юридическое и экономическое – продолжали сосуществовать друг с другом.
VI этап	Информационный	с 1950 г. до середины 90-х годов 20-го века	Учет рассматривается как функция управления, учетная информация формируется в системе финансового и управленческого учета. Совершенствуются законодательные нормы в части правил, принципов и способов ведения учета и налогообложения, формируется система МСФО.
VII этап	Универсальный	конец XX – начало XXI века	Период глобализации, активного развития мировой экономики и международного сотрудничества, процветания транснациональных корпораций, появления универсального международного языка учета – МСФО. В апреле 2000г. Европейская комиссия приняла решение о составлении финансовой отчетности публичных компаний, торгующих акциями на Европейском фондовом рынке, в соответствии с требованиями МСФО.
VIII этап	Технологический	с 2010 г. XXI века по настоящее время	Это период цифровой экономики в условиях развития IT- технологий. На данном этапе учет превращается в инструмент управления бизнес-стратегией современ-

		мя	ной компании с возможностью применения самых высоких технологий формирования и представления информации, удовлетворяющей интересы разных групп пользователей.
XI этап	Экосистемный	с 2020 г. XXI века по настоящее время	Концепция корпоративной прозрачности становится «новой философией» в системе коммуникационного взаимодействия бизнеса с заинтересованными сторонами; при этом наиболее эффективным каналом для открытого диалога выступит отчетность. Понимание данных процессов приводит научное и профессиональное сообщество к активному поиску новых решений по созданию оптимальной модели публичной отчетности и самой архитектуры информационного обеспечения компаний

Составлено авторами на основе источника [80].

Для более глубокого проникновения в историю учета рекомендуется самостоятельное изучение трудов таких российских ученых, как Я.В. Соколов, М.И. Кутер, В.В. Ковалев, а также С.М. Бычкова, О.Н. Волкова, М.М. Гурская, Д.Е. Львова, И.В. Ковалев, М.Л. Пятов, М.И. Сидорова, В.Я. Соколов и др.

Российский бухгалтерский учет имеет историю, измеряющуюся столетиями. Замечательная плеяда ученых внесла свой вклад в развитие мировой учетной мысли и сформировала традиции современного российского учета. К таким традициям следует, прежде всего, отнести:

- Всесторонний и глубокий анализ экономических задач, решаемых при помощи учета.
- Взгляд на учет с позиции заинтересованных сторон.
- Основательную проработку теоретических вопросов учета в их неразрывной связи с практической учетной деятельностью.
- Подход к методологической базе учета в контексте таких наук как статистика, анализ хозяйственной деятельности, социология.
- Использование при разработке новых теоретических положений полемической стилистики в отношении известных концепций и положений в учетной сфере, предложенных зарубежными и отечественными учеными с мировыми именами.
- Внимание к механизации и автоматизации учетных процессов.

Российская система учета также развивалась поэтапно, только если в Италии система регистрации финансовых операций начала формироваться примерно с 10 века, и только к 14 веку сложился социально-экономический институт учета, то в России, использовавшей имеющийся международный опыт, этот институт образовался быстрее.

Социально-экономический институт выполняет следующие функции [48]:

- закрепления и воспроизводства отношений в бизнесе посредством систем норм и правил ведения документации, расчетов между участниками этих отношений, т.е. посредством установления определенных поведенческих стандартов;
- интегративности (взаимопонимания) членов бизнес-сообщества между собой и участниками иных социальных институтов;
- транслирования учетных знаний и накопленной практики непосредственно от «учителя» к «ученику», а также путем публикации (распространения) соответствующей обучающей литературы и самих бухгалтерских отчетов;
- коммуникации, обеспечивающей связи внутри института учета (между участниками учетной деятельности) и его связи (прямой и обратной) с другими институтами, например с институтами кредитования, торговли, государственного управления и т.п.

Сейчас институт учета рассматривается как всеобъемлющая информационная среда бизнеса, экономики страны, экономики мира. Табл. 1.1.2.

Таблица 1.1.2

Структура институтов учета

Институты учетных практик, в т.ч.			Институты учетного знаний, в т.ч.		Институты формирования учетного информационного пространства, в т.ч.		
тех-ник	про-фес-сий	тех-ноло-гий	образо-вания	науки	стандартов отчетности	ком-муни-каций	вери-фика-ции

Источник: составлено авторами на основе разработки Волковой О.Н. [48]:

Российский учет во многом был определен политической линией государства. Его первоначальная база включала: инвентаризационные описи (дозорные книги), отдельно велся учет прихода и учет расхода, что способствовало усилению контроля за сохранением материальных и денежных средств; факты хозяйственной жизни регистрировались в реальной хронологии.

Во второй половине XVII в. в России начал свое становление производственный учет. Используются такие документы как: указ; смета; приходная книга денег; расходная книга денег; отдельные книги для прихода и расхода; книги выполненных работ.

В XVII в. учетные регистры считались отчетными документами. Использовались контокоррентные счета, например, для регистрации кредитования на специальных досках («карточках») производились соответствующие записи.

Историки выделяют в учете допетровской поры, следующие важные моменты, которые не позволили быстро переориентировать учет на двойную запись, пришедшую в Россию только в XVIII в.:

- догматическое мышление, проявлявшееся в неприятии нового;
- невысокий уровень правосознания;
- отсутствие всеобщей грамотности;
- весьма ограниченные знания в области математики.

Реформы, проводимые в XVIII веке Петром I, распространились на все стороны экономической, военной, социальной жизни России. В 1722 году был издан Адмиралтейский Регламент, в котором впервые для страны были использованы слова: «бухгалтер», «дебет», «кредит». А в 1783 году увидела свет книга, ставшая первой книгой на русском языке по бухгалтерскому учету – «Ключ коммерции».

Учет развивался по основным четырем направлениям:

- продолжение традиций конца XVIII в.;
- использование появившейся русской формы счетоводства;
- распространение учетных знаний в печати (журнал «Счетоводство»);
- возникновение новых научных теорий.

XIX в. ознаменовался изданием уже целого ряда бухгалтерских профессиональных журналов и соответственно широким распространением бухгалтерских знаний, наиболее важным журналом в периоде 1888 – 1904 годов считался журнал «Счетоводство». Получили признание теоретические концепции двойной записи: меновая и балансовая.

Сформировались научные школы бухгалтерского учета в Петербурге и Москве (табл. 1.1.3). Ученая научная мысль в это время находилась на высоком мировом уровне.

Таблица 1.1.3

Научные школы дореволюционной России

Петербургская школа	Московская школа
---------------------	------------------

Е.Е. Сиверс	Н. С. Лунский, Г. А. Бахчисарайцев, Ф. И. Бельмер, А. К. Рошаховский
Меновая теория (основу двойной записи составляет обмен (мена) благами)	Балансовая теория (счета есть элементы баланса, а баланс упрощенная форма инвентаря; счета классифицируются как являющиеся активными и являющиеся пассивными)

В 1930 – 1990 годах сформировалась система и научная школа советского единого народно-хозяйственного учета, развивался оперативный учет, который был непосредственно связан с задачами, решавшимися при становлении и развитии народного хозяйства СССР. Поиск в учетной области велся и в направлении создания единого социалистического учета. В тоже время применявшаяся двойная запись как метод бухгалтерского учета требовала использования балансовой теории.

В таблице 1.1.4. представлены выдающиеся представители советского учета и области их научного поиска.

Таблица 1.1.4

Направления научного поиска советских ученых в области бухгалтерского учета

Выдающиеся представители учетной науки	Область научных исследований
М.П. Рудаков, Р.С. Майзельс, А.В. Вейсброд и В.В. Цубербиллер	Оперативный учет
Я.М. Гальперин, Н.А. Кипарисов, Н.А. Леонтьев.	Балансовая теория

С течением времени происходили изменения и в подходе к учетной записи различных хозяйственных операций – в табл. 1.1.5. представлены изменения взглядов на ее форму и осознание необходимости отхода от хронологической записи.

Таблица 1.1.5

Эволюция приоритетных форм регистрации в 1930-1950

Период	Учетная регистрация фактов хозяйственной деятельности
1930-е годы	Карточная форма
1940-е годы	Мемориально-ордерная форма
1950-е годы	Журнально-ордерная форма

Новый этап в развитии учета начался в 60-х годах, он был ориентирован на централизацию учета, возникла потребность в стандартизации учета, позволяющей использовать единые методики и правила.

Проблемы учета и отчетности в период СССР были связаны с:

- жесткой регламентацией учетных правил, не позволяющим предприятиям отражать в отчетности свою индивидуальность;
- отсутствием широкого круга пользователей бухгалтерской отчетности и ее понимания большинством населения.

В тоже время учетная наука развивалась, появлялись новые научные идеи, развивались научные школы, многие методические разработки и учетные решения остаются актуальными и могут использоваться в настоящее время.

Система учета соответствовала социалистической экономике и выполняла свои функции. С переходом к рыночной экономике в 90-х годах прошлого века российский учет соответствующим образом начал реформироваться, и прошел уже много этапов на этом пути. Хотя произошедшие изменения в учетной сфере следует охарактеризовать как радикальные, многие научные открытия и практические решения, сделанные отечественными учеными и специалистами в советский период, не потеряли свою значимость. История развития учета является лучшим учителем и источником знаний.

1.2. Бизнес-среда российского бухгалтерского учета и отчетности

Российские экономические субъекты осуществляют свою деятельность, а также ведут учет и формируют отчетность в определенной среде. Прежде всего, это среда представлена государственным устройством и экономикой страны.

Российское государство является правовым, обеспечивающим законодательное функционирование бизнеса и регулирующим ведение им бухгалтерского учета и формирование бухгалтерской (финансовой) отчетности (соответствующим образом регулируются учет и отчетность государственных учреждений и организаций).

Российская экономика является одной из крупнейших в мире. Она развивалась в различных условиях, в т.ч. экономических кризисов и экономического роста, перестроек и возрождений. Российские организации торгуют со многими странами мира, имеют собственные филиалы и дочерние организации за границей.

Перед российской экономикой на современном этапе стоят важные задачи: цифровизации; развития технологического суверенитета; оптимизации логистических цепочек и поставок; развития транспортной инфраструктуры; перехода к ресурсосбережению, сохранению благоприятной эколого-климатической ситуации, биоразнообразия, социальной стабильности. Решение многих задач реализуется через выполнение национальных проектов: Демография; Здравоохранение; Образование; Жилье и городская среда; Экология; Безопасные и качественные автомобильные дороги; Производительность труда; Наука и университеты; Цифровая экономика; Культура; Малое и среднее предпринимательство и поддержка индивидуальной предпринимательской инициативы; Международная кооперация и экспорт; Туризм и индустрия гостеприимства.

Основные факторы, определяющие российскую экономику;

- ✓ Значительная территория страны, обуславливающая:
 - определенные сложности с транспортировкой грузов, логистикой;
 - наличие большого количества регионов, имеющих свои территориальные, ресурсные, природно-климатические, культурные, административные особенности, степень заселенности, потребительские предпочтения клиентов.
- ✓ Исторически сложившийся многоотраслевой характер бизнеса.
- ✓ Разнообразие форм, видов и масштабов экономических субъектов (от крупнейших корпораций до микропредприятий), их большое количество.
- ✓ Наличие природных ресурсов – залежей полезных ископаемых, водных ресурсов, лесных массивов.
- ✓ Преобладание городского населения, в т.ч. населения крупных городов.
- ✓ Высокий уровень образования населения, в т.ч. высокая доля лиц с высшим образованием.
- ✓ Достаточно высокий уровень среднего дохода на душу населения, обеспечивающий разнообразный и значительный потребительский спрос на товары и услуги.
- ✓ Развитая наука, обеспечивающая технологический прогресс, в том числе и в интересах бизнеса.
- ✓ Богатый опыт в механизации, автоматизации, интернетизации и цифровизации различных процессов, в т.ч. бизнес-процессов.

✓ Наличие развитой промышленности, обеспечивающей все остальные отрасли основными средствами.

✓ Большое количество возобновляемых природных источников энергии.

Бухгалтерский учет и отчетность призваны отражать финансовое положение и финансовые результаты деятельности экономических субъектов. Однако сами экономические субъекты, представленные юридическими лицами, не однородны, соответственно учет и отчетность должны быть настроены определенным образом, чтобы, как можно точнее показывать реальную ситуацию этих лиц.

Внешней средой для экономических субъектов является:

- законодательно-правовая;
- налоговая;
- информационная среда;
- природно-климатическая;
- человеческая.

Не менее важное значение играет экономика (страны, региона, территории), ее состояние, и различные характеристики, включая общую эффективность, уровень технической оснащенности, уровень коммуникабельности, развитости инфраструктуры, рисков и т.п.

Законодательно-правовая среда представлена государственными органами всех уровней и соответствующим законодательством (Кодексами, ФЗ, Указами Президента, Постановлениями Правительства, и т.д.).

Налоговая среда является частью законодательно-правовой, представлена налоговыми органами и налоговым законодательством.

Информационная среда включает всю информацию, которую:

- использует экономический субъект, с одной стороны, и в которой описывается сам субъект, включая материалы в СМИ, с другой стороны;
- субъект поставляет в информационное пространство – в т.ч. отчетность всех видов, включая бухгалтерскую.

В связи с такой важностью информационной среды (информационного пространства), являющейся одновременно для учета и отчетности источником входящей информации и пунктом назначения исходящей информации, где она функционирует (потребляется, преобразуется, комбинируется с другой информацией, участвует в различных созидательных процессах) и оценивается самыми разнообразными пользователями.

Человеческая среда играет приоритетную роль в развитии учетной области. Эта среда воздействует на корпоративную отчетность го-

раздо сильнее, чем ранее на отчетность бухгалтерскую (финансовую). Это влияние не всегда сразу очевидно. Но именно осознание силы имеющегося и потенциального воздействия экономического субъекта (а тем более субъектов) людьми на качество их жизни (включая экологию и социальные аспекты) способно стать движущей силой повышения ответственности предприятий и за свою реальную деятельность, и за ее достоверное представление в корпоративной отчетности. Население страны, региона, территории организации является либо ее работниками / будущими работниками, членами семей его работников (будущих) работников, либо лицами проживающими, работающими в одной местности с субъектом, либо потребителями продукции /услуг субъекта, и т.п., либо просто жителями планеты «Земля».

Отдельно следует анализировать рыночную среду отчитывающегося субъекта, которая, может быть связана для субъекта с определенными проблемами и рисками. Рыночная среда субъекта определяется и наличием доступных рынков для продукции (услуг) субъекта, финансовых рынков, рынков рабочей силы, рынков инноваций, и т.п. Наличие либо отсутствие активных, доступных рынков способно оказывать сильное влияние на качество отчетности организации.

Также бизнес-среду компании формируют ее партнеры, поставщики и бизнес-клиенты, работающие в одной с ней цепочке, создающей ценность. Любой экономический субъект – юридическое лицо, функционируя, находится в постоянном бизнес-контакте с другими юридическими лицами. Таковыми для него являются его инвесторы, кредиторы, поставщики, покупатели, гаранты, страхователи, конкуренты и т.п. То есть средой любого экономического субъекта являются другие экономические субъекты, т.е. бизнес-сообщество.

Учетная-отчетная среда субъекта также многогранна и делится на внешнюю и внутреннюю:

Внешняя среда – это внешние аудиторы, консультанты, эксперты, оценщики, аналитики, программисты, рейтинговые агентства и т.п.

Внутренняя среда компании (корпорации) включает в себя:

- Управление;
- Ресурсное обеспечение;
- Технологии;
- Инновации;
- Информация;
- Коммуникации;
- Производство;
- Сбыт;

- Культура,
- Пространство.

«Технологии» и «Инновации» в настоящее время стали играть решающую роль для успешного бизнеса, отражая уровень используемых технологий, программных продуктов и других цифровых решений.

Непосредственную связь с учетно-отчетной областью имеет такая составная часть внутренней среды как «Информация». Она создается людьми, в первую очередь:

- учредителями, руководителями, менеджерами, работниками, непосредственно занятыми в производственных процессах;
- работниками, связанными с информацией ее получением, обработкой, трансляцией, как по конкретным адресам, так и безадресно (общедоступно).

К последней группе относятся бухгалтеры, внутренние аудиторы, контролеры, аналитики, программисты и т.д.

В этой внутренней информационной среде формируется информация, поступающая в информационное пространство страны. И «Информация» охватывает все процессы, все объекты отчитывающегося субъекта, проходит через все остальные его среды, является основой для кросс-функциональности его деятельности.

Внутренняя среда организации характеризуется также культурой, включающей культуру корпорации, принципы, нормы этического поведения сотрудников и Компании.

К внутренней среде следует отнести территорию, здания, дизайн помещений, где функционирует предприятие, и работники осуществляют свою деятельность (необходимо, чтобы среда была комфортной, удобной, цифровизированной и т.д.). Эту среду допустимо именовать, например, как «Пространство» или «Пространственно-техническая среда». Она характеризует именно корпоративное пространство, в т.ч. его соответствие требованиям экологической чистоты, безопасности для работников, и потенциальной эффективности использования.

Каждая среда генерирует свои сложности для реализации учетно-контрольных процессов и самой большой проблемой в данном случае является то, что учет и отчетность формируются в условиях одновременного существования каждой из них. Например, определенные вопросы остаются по отношению к самому факту существования в правовой среде юридического лица.

Правовая среда предприятия определяет статус юридического лица и различные организационно-правовые формы. Юридические ли-

ца – самостоятельные лица, владеющие имуществом, отвечающие по своим долгам, а также участвующие в различных сделках (договорах и операциях) от своего имени. Юридическое лицо создается участниками. Но они могут покидать его, лицо при этом будет сохраняться. Участники юридического лица не отвечают по его долгам своим имуществом. Определенные парадоксы существования юридических лиц с позиции учета отмечали российские ученые, например М.Л. Пятов [63]. Юридическое лицо само не может принимать решения, их принимают только люди, также оно не может совершать операции, подписывать договоры, выбирать стратегию, вести учет и составлять отчетность. То есть в отношении юридических лиц применяется определенное абстрагирование от их реальной сущности [63].

Согласно Гражданскому кодексу РФ юридические лица подразделяются на коммерческие и некоммерческие. Юридическими лицами являются экономические субъекты, преследующие извлечение прибыли в качестве основной цели своей деятельности (коммерческие организации), либо не имеющие извлечение прибыли в качестве такой цели и не распределяющие полученную прибыль между участниками (некоммерческие организации). В настоящее время подход к основной цели коммерческих организаций стал меняться, что непосредственно повлияло на усиление роли различных форм отчетности, включая как финансовую отчетность, так и нефинансовую отчетность и соответственно, финансовый и нефинансовый учеты (что будет рассматриваться далее). Некоммерческим организациям также позволено заниматься деятельностью, приносящей доход, если это указано в их уставах, и служит достижению целей их образования¹.

Юридические лица также различаются по следующим параметрам:

- организационно-правовой форме;
- форме собственности (государственная, частная, смешанная);
- размерам, отражающим масштабы деятельности (выручка, число работников);

¹ Некоммерческая организация, уставом которой предусмотрено осуществление приносящей доход деятельности, за исключением казенного и частного учреждений, должна иметь достаточное для осуществления указанной деятельности имущество рыночной стоимостью не менее минимального размера уставного капитала, предусмотренного для обществ с ограниченной ответственностью (пункт 1 статьи 66.2). (п. 5 введен Федеральным законом от 05.05.2014 N 99-ФЗ) Федеральный закон от 05.05.2014 N 99-ФЗ (ред. от 24.07.2023) "О внесении изменений в главу 4 части первой Гражданского кодекса Российской Федерации и о признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Российской Федерации"

- основному виду деятельности (отраслевой принадлежности);
- национальной принадлежности;
- региону /территории функционирования;
- принадлежности к группе компаний (на правах ее члена или материнской компании);
- проведения импортных / экспортных операций.

В настоящее время имеет значение способ осуществления деятельности – он-лайн или оф-лайн.

Классификация коммерческих и некоммерческих организаций по организационно-правовым формам приведена в таблице 1.2.1.

Таблица 1.2.1

**Организационно-правовые формы коммерческих
и некоммерческих организаций**

Организационно-правовые формы организаций	
Коммерческих	Некоммерческих
Хозяйственные товарищества	Потребительские кооперативы (в т.ч. жилищные, жилищно-строительные и гаражные кооперативы, общества взаимного страхования, кредитные кооперативы, фонды проката, сельскохозяйственные потребительские кооперативы).
Общества	Общественные организации (в т.ч. политические партии и созданные в качестве юридических лиц профессиональные союзы (профсоюзные организации), органы общественной самодеятельности, территориальные общественные самоуправления), общественные движения.
Крестьянские (фермерские) хозяйства	Ассоциаций (союзов), к которым относятся, в том числе некоммерческие партнерства, саморегулируемые организации, объединения работодателей, объединения профессиональных союзов, кооперативов и общественных организаций, торгово-промышленные палаты.
Хозяйственные партнерства	Товариществ собственников недвижимости, к которым относятся в том числе товарищества собственников жилья, садоводческие или огороднические некоммерческие товарищества.
Производственные кооперативы	Казачьи общества, внесенные в государственный реестр казачьих обществ в Российской Федерации; общины коренных малочисленных народов Российской Федерации.
Государственные и муниципальные унитарные предприятия	Общественно полезные фонды, к которым относятся, в том числе общественные и благотворительные фонды, и личных фондов.
-	Учреждения, к которым относятся государственные учре-

	ждения (в том числе государственные академии наук), муниципальные учреждения и частные (в том числе общественные) учреждения.
Иные организации	Адвокатские палаты; - адвокатские образования (являющиеся юридическими лицами). - нотариальные палаты.

Источник: составлено на основе положений ст.50 [1].

Экономические субъекты работают в различных отраслях, в результате следует выделять отраслевую принадлежность организации, что принципиально важно для учета и отчетности. Термин «отрасль» экономики определяет совокупность организаций, производящих / поставляющих однородную по свойствам и качеству продукцию, выпуск которой осуществляется однотипным технологическим оборудованием в результате однотипных процессов (рисунок 1.2.1).