

Исторические аспекты раскрытия информации по видам капитала интегрированной отчетности

Кемпф Андрей Александрович

Ставропольский государственный аграрный университет, Ставрополь, Российская Федерация

ORCID: 0000-0003-4370-2486

E-mail: kaa.kzm@mail.ru

ДЛЯ ЦИТИРОВАНИЯ:

Кемпф А. А.

Исторические аспекты раскрытия информации по видам капитала интегрированной отчетности // Исследование проблем экономики и финансов. 2023. № 3. Ст. 5. <http://doi.org/10.31279/2782-6414-2023-3-5>

КОНФЛИКТ ИНТЕРЕСОВ:

автор декларирует отсутствие явных и потенциальных конфликтов интересов, связанных с публикацией настоящей статьи.

ПОСТУПИЛА: 20.07.2023

ПРИНЯТА: 15.09.2023

ОПУБЛИКОВАНА: 29.09.2023

COPYRIGHT: © 2023 А. А. Кемпф

АННОТАЦИЯ

ВВЕДЕНИЕ. Практика составления интегрированной отчетности становится все более распространенной, поскольку она обеспечивает пользователей информацией не только о результатах деятельности и имущественном положении, но и бизнес-модели экономического субъекта. Под влиянием меняющихся процессов финансово-хозяйственной деятельности в условиях неопределенности и риска интегрированная отчетность подвергается перманентным трансформациям, ориентированным на раскрытие как можно более релевантной информации для стейкхолдеров, о чем свидетельствует, в том числе, обновление международных регламентов. В связи с чем определение векторов развития интегрированной отчетности становится актуальной научной проблемой.

ЦЕЛЬ ИССЛЕДОВАНИЯ. Выявление направлений развития формирования бухгалтерской (финансовой, управленческой, налоговой) отчетности, в т.ч. интегрированной.

МЕТОДЫ. Применен системно-хронологический анализ источников литературы, включающий общенаучные методы познания: абстрагирование, конкретизацию, анализ, синтез, классификацию, сравнение, обобщение, а также специальные методы – бухгалтерского учета.

РЕЗУЛЬТАТЫ. Проведена периодизация появления в учете и отчетности объектов по видам капитала (финансовый, производственный, интеллектуальный, человеческий, социально-репутационный, природный). Выявлены ключевые детерминанты развития интегрированной отчетности (развитие экономической системы, усложнение финансово-хозяйственных взаимоотношений, развитие форм собственности, процессы глобализации, политические условия, информационные запросы инвесторов, кризисные процессы). В соответствии с детерминантами определена потребность в интегрированном отражении отчетных данных с помощью финансовых и нефинансовых показателей.

ВЫВОДЫ. Полученные результаты позволили идентифицировать актуальные направления развития отчетности, заключающиеся в максимальной открытости информации для пользователей с соблюдением принципа достоверности, определили внутреннюю логику развития инструментария интегрированной отчетности и закономерность применения риск-ориентированного подхода.

КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА: природный капитал, человеческий капитал, социально-репутационный капитал, управленческая отчетность, неопределенность и риск



Historical Aspects of Information Disclosure by Types of Integrated Reporting Capital

Andrey A. Kempf

Stavropol State Agrarian University, Stavropol, Russian Federation
ORCID: 0000-0003-4370-2486
E-mail: kaa.kzm@mail.ru

TO CITE:

Kempf A. A.
Historical Aspects of Information Disclosure by Types of Integrated Reporting Capital // Research in Economics and Finance Problems. 2023. № 3. Art. 5.
<http://doi.org/10.31279/2782-6414-2023-3-5>

DECLARATION OF COMPETING

INTEREST: none declared.

RECEIVED: 20.07.2023

ACCEPTED: 15.09.2023

PUBLISHED: 29.09.2023

COPYRIGHT: © 2023 A. A. Kempf

ABSTRACT

INTRODUCTION. The practice of compiling integrated reporting is becoming more common, since it provides users with information not only about the results of activities and property status, but also the business model of an economic entity. Under the influence of changing processes of financial and economic activity in conditions of uncertainty and risk, integrated reporting undergoes permanent transformations aimed at disclosing as much relevant information as possible for stakeholders, as evidenced, among other things, by the update of international regulations. In this connection, the definition of vectors for the development of integrated reporting becomes an urgent scientific problem.

PURPOSE. Identification of development directions for the formation of accounting (financial, managerial, tax) reporting, including integrated.

METHODS. The system-chronological analysis of literature sources is applied, including general scientific methods of cognition abstraction, concretization, analysis, synthesis, classification, comparison, generalization, as well as special accounting methods.

RESULTS. The periodization of the appearance of objects in accounting and reporting by types of capital (financial, industrial, intellectual, human, socio-reputational, natural) was carried out. The key determinants of integrated reporting elaboration are identified, such as the development of economic system, the complication of financial and economic relationships, the development of ownership forms, globalization processes, political conditions, information requests of investors, crisis processes. According to the determinants, the need for integrated reflection of reporting data using financial and non-financial indicators is defined.

CONCLUSION. The results obtained made it possible to identify current trends in the development of reporting, which consist in maximum openness of information to users in compliance with the principle of reliability, determined the internal logic of the development of integrated reporting tools and the regularity of the risk-based approach.

KEYWORDS: natural capital, human capital, social and reputational capital, management reporting, uncertainty and risk



ВВЕДЕНИЕ

Составление интегрированной отчетности является распространенной практикой современной учетно-аналитической деятельности, так как данная отчетность обеспечивает пользователей информацией не только о результатах деятельности и имущественном положении, но и бизнес-модели экономического субъекта. Под влиянием меняющихся процессов финансово-хозяйственной деятельности в условиях неопределенности и риска интегрированная отчетность подвергается изменениям с целью предоставления релевантной информационной базы стейкхолдерам, о чем свидетельствует, в том числе, обновление международных регламентов¹. Отметим, что для определения научно обоснованных и практически значимых направлений совершенствования отчетности необходимо изучение этапов ее развития и предпосылок возникновения интегрированной для обеспечения сопоставимости решаемых проблем, запросов пользователей и информационных возможностей учетно-аналитической системы.

Целью данного исследования является выявление направлений развития бухгалтерской (финансовой, управленческой, налоговой) отчетности, в т. ч. интегрированной на основании изучения исторических этапов совершенствования учетной деятельности.

МАТЕРИАЛЫ И МЕТОДЫ

Исследование базируется на системно-хронологическом анализе источников литературы для установления периодизации развития бухгалтерской отчетности в зависимости от появления в отчетных формах показателей по видам капитала (финансовый, производственный,

интеллектуальный, человеческий, социально-репутационный, природный). Системно-хронологический анализ источников литературы включает следующие процедуры: 1) установление цели – проведение периодизации развития бухгалтерской (финансовой, управленческой, налоговой) отчетности, в т.ч. интегрированной; 2) определение измерения достижения цели – периоды развития отчетности в зависимости от появления объектов по видам капитала; 3) формирование информационной базы исследования и ее обработка – подбор источников литературы и их анализ; 4) оформление результатов системно-хронологического анализа – упорядочение полученных данных.

РЕЗУЛЬТАТЫ И ОБСУЖДЕНИЕ

Генезис бухгалтерской (финансовой, управленческой, налоговой) отчетности, в т.ч. интегрированной

К вопросу генезиса бухгалтерской отчетности неоднократно обращались исследователи, так как изучение эволюции отчетных форм позволяет выявить факторы, способствовавшие появлению новых видов отчетности (корпоративная, консолидированная, управленческая, в области устойчивого развития и др.) (таблица 1). Я. В. Соколов писал: «Наши современники, ищущие новых идей, ярких мыслей, смелых концепций, с неизбежностью должны обратиться к истокам, к началу своей науки» [1]. Полученные знания о детерминантах развития способны обеспечить наиболее полное понимание назначения и сути существующих видов отчетности. В связи с чем нами рассмотрена периодизация развития форм отчетности в трактовке различных авторов.

Таблица 1

Исторический аспект формирования отчетности

Автор	Этапы	Детерминанта развития
Р. А. Алборов [2]	Развитие бухгалтерского учета и отчетности: 1. Торговый (до 1880 г.). 2. Предпринимательский (1880–1900 гг.). 3. Организационный (1900–1950 гг.). 4. Оптимизационный (1950–1975 гг.). 5. Стратегический (с 1975 г. по настоящее время)	1. Развитие экономической системы. 2. Усложнение финансово-хозяйственных взаимоотношений
Т. Ю. Серебрякова, А. С. Анисимов [6]	Развитие отчетности потребительских обществ в России: «1. Московским союзом потребительских обществ разработана форма годового заключительного баланса (60-е гг. XIX в. –1904 г. XX в.). 2. Составлялся отчет, который содержал в себе баланс, выписку из счета «Прибыли и убытки» с подробной расшифровкой (1904–1917 гг.).	1. Развитие форм собственности. 2. Усложнение финансово-хозяйственных взаимоотношений.

¹ The International <IR> Framework – Международные основы интегрированной отчетности (2013), The International <IR> Framework – Международные основы интегрированной отчетности (2021).

Продолжение таблицы 1

Автор	Этапы	Детерминанта развития
	3. Отражаются нормативы оборотных средств на конец отчетного периода. Структура публикуемых отчетов не регламентирована (1917–1929 гг.). 4. Ужесточение контроля за деятельностью потребительских кооперативов со стороны государства. Отказ от хозяйственного расчета (30-е гг. XX в.). 5. В отчетность потребительских кооперативов вводят специальные статьи, которые отражают потери организаций в Великой Отечественной войне (40-е гг. XX в.). 6. Повышение аналитичности бухгалтерского баланса (50-е гг. XX в.) 7. В отчетности в этот период преобладают балансовые и плановые показатели (60–80-е гг. XX в.). 8. Трансформационный период: вводится единая отчетность для всех предприятий, ориентированная на МСФО (с 1998 г. по 2013 г.). 9. Осуществляется сбор большого количества отраслевой информации в виде внутренней управленческой отчетности (настоящее время)»	3. Процессы глобализации. 4. Политические условия
Н. В. Генералов, С. Н. Карельская [3]	Развитие подходов к нормативному регулированию отчетности в России: 1. Приоритет профессионального суждения бухгалтера при формировании отчетности (1740–1917 гг.). 2. Государство как единственный регулятор учета и отчетности (1918–1991 гг.). 3. Способ регулирования учета: путем государственного налогового планирования с элементами воздействия на биржевую деятельность (1991 г. – настоящее время)	1. Развитие экономической системы. 2. Кризисные процессы. 3. Информационные запросы инвесторов
Е. М. Сорокина [10]	Развитие отчетности в России: 1. Бухгалтерский баланс – основная форма отчетности (дореволюционный период). 2. Введение типовой формы баланса акционерного предприятия (1910 г.). 3. Введение типовой формы баланса общесоюзных и республиканских предприятий (1927 г.). 4. Введение типовой формы баланса промышленного предприятия (конец 80-х гг. XX века). 5. Трансформация бухгалтерской отчетности в бухгалтерскую (финансовую) отчетность (90-е гг. XX века). 6. Единая бухгалтерская отчетность для всех предприятий (1991 г.). 7. Издание положений по бухгалтерскому учету и отчетности (начало 2000-х гг. – настоящее время)	1. Развитие форм собственности
А. М. Петров, Л. А. Мельникова [7]	Эволюция финансовой отчетности: «1. Зарождение финансовой отчетности (период Древней Руси). 2. Становление финансовой отчетности (19–20 вв.) 3. Кризис финансовой отчетности (20 в.) 4. Вытеснение старой учетной парадигмы финансовой отчетности (20–21 вв.). 5. Мировая конвергенция учетных систем (настоящее время)»	1. Усложнение финансово-хозяйственных взаимоотношений. 2. Процессы глобализации
Л. Б. Трофимова [8]	Эволюция отчетности в России «1. Зарождение (XVII–XIX вв.) 2. Становление (1898–1917 гг.) 3. Стабилизация и военный коммунизм (1917–1921 гг.) 4. Новая экономическая политика (1921–1931 гг.) 5. Довоенные и военные годы (1931–1945 гг.) 6. Построение развитого социализма (1945–1964 гг.) 7. Период застоя (1964–1985 гг.) 8. Доперестроечный и перестроечный период (1985–1994 гг.) 9. Начало реформирования (1994–1998 гг.) 10. Унификация и стандартизация (1998–2011 гг.) 11. Мировая конвергенция учетных систем (2011 г. – по настоящее время). 12. Перспективы»	1. Политические условия. 2. Усложнение финансово-хозяйственных взаимоотношений. 3. Процессы глобализации

Продолжение таблицы 1

Автор	Этапы	Детерминанта развития
Н. Э. Бабичева [4]	Развитие отчетности: «1. Бухгалтерская отчетность (баланс) – основной источник данных для государственного планирования (XX в.). 2. Формирование бухгалтерской финансовой отчетности коммерческими организациями (конец XX – начало XXI в.). 3. Зарождение потребности инвесторов в интегрированной отчетности в результате экономического кризиса (2006–2007 гг.). 4. Появление и развитие интегрированной отчетности (2008 г. – наст. время)»	1. Развитие экономической системы. 2. Кризисные процессы. 3. Информационные запросы инвесторов
Ю. Н. Киркач [9]	Генезис корпоративной отчетности: «1. Становление корпораций – появление корпоративной отчетности (1602 г.). 2. Формирование консолидированной отчетности (1903 г.). 3. Становление социальной и экологической отчетности (1980-е гг.). 4. Создание отчетности в области устойчивого развития (1997 г.). 5. Становление интегрированной отчетности (начало XXI в.)»	1. Усложнение финансово-хозяйственных взаимоотношений
Ц. Н. Янданова [5]	Реформирование бухгалтерского учета и отчетности в России: 1. Внедрения нового Плана счетов (1991 г.). 2. Принятие Положения по бухгалтерскому учету об учетной политике (1994 г.). 3. Принятие Федерального закона РФ «О бухгалтерском учете» (1996 г.). 4. Принятие Положения «Бухгалтерская отчетность организации» (1996 г.). 4. Одобрена Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России (1997 г.). 5. Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности (1998 г.). 6. Внедрение нового Плана счетов (2000 г.). 7. Разработана «Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности на среднесрочную перспективу» (2004–2010). 8. План Министерства финансов РФ по развитию бухгалтерского учета и отчетности на основе МСФО (на 2012–2015 гг.)	1. Развитие экономической системы. 2. Процессы глобализации

Проведенный анализ эволюции бухгалтерской отчетности экономических субъектов позволил выявить следующие детерминанты развития:

1. Развитие экономической системы (Р. А. Алборов [2], Н. В. Генералов, С. Н. Карельская [3], Н. Э. Бабичева [4], Ц. Н. Янданова [5]). Эволюционная смена традиционной экономики рыночной и плановой, а впоследствии смешанной, приводила к изменению состава пользователей учетно-отчетной информации. В зависимости от типа экономической системы отчетность составлялась для собственников имущества, акционеров, государства, контрагентов, каждый из которых отличался особым запросом данных. В связи с чем эволюционировали организационно-методические процедуры и формы представления отчетности. При этом фокус внимания пользователей послужил предпосылкой для появления новых объектов учета и отчетности с последующим обобщением в однородные группы (финансовые результаты, объекты интеллектуальной собственности, биологические активы и т. д.).

2. Усложнение финансово-хозяйственных взаимоотношений (Р. А. Алборов [2], Т. Ю. Серебрякова, А. С. Анисимов [6], А. М. Петров, Л. А. Мельникова [7], Л. Б. Трофимова [8], Ю. Н. Киркач [9]). Наращивание объемов производства, совершенствование подходов, выделение сфер деятельности способствовали увеличению информационного взаимодействия между экономическими субъектами. Это привело к трансформации бухгалтерской отчетности по нескольким направлениям: отражение новых объектов учета социальной, экологической и других сфер; выделение показателей отчетности, характерных для определенных сфер деятельности, таких как сельское хозяйство, энергетика и др.; разграничение информации для внутренних и внешних пользователей.

3. Развитие форм собственности (Т. Ю. Серебрякова, А. С. Анисимов [6], Е. М. Сорокина [10]). Возможность коллективного участия в экономической деятельности, обособление имущества собственников от организаций и появление понятия «юридическое лицо» разграничили категории пользователей информации между управленческим персоналом и собственниками (учредителями, ак-

ционерными и т.д.). Необходимость демонстрации результатов по различным видам деятельности, подкрепленной достоверными данными, перед собственниками послужила одной из предпосылок развития бухгалтерской отчетности и включения в нее качественных показателей.

4. Процессы глобализации (Т. Ю. Серебрякова, А. С. Анисимов [6], А. М. Петров, Л. А. Мельникова [7], Ц. Н. Янданова [5]). Масштабирование бизнеса и его интеграция в международные рынки требуют наибольшей информационной открытости и прозрачности с целью привлечения наибольшего количества потребителей. Реализация такой открытости возможна при составлении отчетности экономическими субъектами по единым международным подходам, устраняющим проблемные моменты национальных учетных систем, так как «глобализация как феномен повлияла не только на интеграцию производственных отношений и технологий, в этих условиях и бухгалтерский учет, являясь частью информационного пространства в цифровой экономике, также подвержен подобному влиянию» [11].

5. Политические условия (Т. Ю. Серебряков, А. С. Анисимов [6], Л. Б. Трофимова [8]). Форма и содержание бухгалтерской отчетности во многом определяются политическим строем государства, регламентирующим бухгалтерский учет. Одним из примеров подобного влияния может служить колеблющаяся позиция в отношении отражения финансового результата (прибыли/убытка) в учете и отчетности отечественных организаций XX в. Так, согласно Ю. Я. Рахматуллину [12], учет прибыли в первые годы после Октябрьской революции не рассматривался, так как противоречил государственному строю, однако позднее с целью расчета финансового результата сельскохозяйственных организаций стали применяться следующие счета бухгалтерского учета: 29 «Прибыли и убытки» (с 1919 г.), 80 «Прибыль и убыток до отчетного периода» и 81 «Прибыль и убыток за отчетный период» (с 1931 г.), 99 «Прибыли и убытки» (с 1960 г.), 80 «Прибыли и убытки» (с 1985 г.), 80 «Прибыли (доходы) и убытки» (с 1987 г.), «Прибыли и убытки» и «Нераспределенная прибыль» (с 1992 г.). В то же время, как отмечает Н. В. Малиновская [13], в отчетности советского периода был сделан акцент на социальную сферу, «появился ряд новых объектов бухгалтерского учета, присущих социализму – отчисление на социальное страхование, расходы на оказание медицинской помощи, расходы на профессионально-техническое обучение, для отражения которых был введен счет Социальных расходов».

6. Информационные запросы инвесторов (Н. В. Генералов, С. Н. Карельская [3], Н. Э. Бабичева [4], А. Н. Бо-

брышев [14–16]). Ограниченность ресурсов, агрессивная конкуренция мотивируют компании к поиску сторонних инвесторов для сохранения позиций на рынке, которые, во многом опираясь на риск-ориентированный подход к управлению, стремятся получить релевантную информацию о состоянии и результатах деятельности организации. Как справедливо отмечает О. В. Ефимова [17], «отчетность может стать инструментом создания репутации информационно прозрачной компании только в том случае, если в этой отчетности полно и достоверно представлена информация не только о ее финансовом положении, полученных результатах, способности генерировать денежные средства, но и о существующих рисках деятельности».

7. Кризисные процессы (Н. В. Генералов, С. Н. Карельская [3], Н. Э. Бабичева [4]). Неопределенность и нестабильность экономических условий деятельности, проявляющиеся в кризисных процессах, способствуют выявлению проблемных аспектов не только в экономических системах, но и учетно-аналитической деятельности. Финансовый кризис 2008 г. обнаружил недостаточную прозрачность бухгалтерской (финансовой) отчетности, необходимость дополнения ее качественными показателями и применения интегрированного мышления для восстановления доверия инвесторов компаний [27].

В результате проведенного анализа генезиса бухгалтерской отчетности нами сформировано утверждение о том, что влияние на развитие отчетности оказывает значительное количество внешних факторов. Однако любое изменение к отчетности затрагивает концептуальное содержание бухгалтерского учета, в результате чего образуются новые объекты учета. Знания о них расширяются и дополняются, что позволяет обобщать их в однородные группы показателей, отражаемых в отчетности, такие как виды капиталов в интегрированной отчетности.

Исторический аспект раскрытия информации по видам капитала в интегрированной отчетности

Содержание понятия «капитал» и его виды для целей составления интегрированной отчетности нуждаются в дополнительном пояснении. В соответствии с Международными основами интегрированной отчетности (2021)², «капиталы – это запасы стоимости, которые увеличиваются, уменьшаются или преобразуются по-

² Conceptual Framework for Financial Reporting. [Electronic Resource] // International Accounting Standards Board. 2015.

средством деятельности организации и продуктов ее деятельности». Отметим, что данное определение не вносит полной ясности относительно принадлежности капиталов, отражаемых в интегрированной отчетности, к активу или пассиву в бухгалтерском учете. Для разъяснения данного вопроса обратимся к трудам исследователей по данной теме.

Обширная изученность концепции капитала в экономической и бухгалтерской мысли представлена в публикациях М. И. Кутера с соавт. [18], Л. А. Чайковской и Ш. Энуса [19], И. А. Мальсагова, Л. Ф. Шиловой [20], И. Д. Деминой [21], С. А. Самусенко [22]. Выделяются две концепции капитала: физическая и финансовая. Физическая трактовка определяет капитал как совокупность производственных мощностей организации. Финансовое содержание отождествляет капитал с чистыми активами компании. Международные стандарты финансовой отчетности допускают применение физической и финансовой концепции, оставляя данный выбор на профессиональное суждение бухгалтеров. Несмотря на то что большинство экономических субъек-

тивов придерживаются финансовой трактовки капитала в бухгалтерском учете, физическое понимание капитала возвращается к применению в связи с составлением интегрированной отчетности.

Интегрированная отчетность включает в себя шесть следующих видов капитала: финансовый, производственный, интеллектуальный, человеческий, социально-репутационный и природный. В соответствии с Международными основами, данный перечень может быть дополнен или сокращен в случае, если какой-либо из видов капиталов не представлен в организации. Исследования, связанные с введением нового вида капитала, осуществлялись Н. В. Малиновской [23] – связной капитал, В. С. Плотниковым, З. М. Азракулиевым [24] – клиентский капитал, В. А. Якимовой [25] – сетевой капитал. Применительно к сельскохозяйственной деятельности считаем целесообразным раскрытие информации по шести видам капиталов, охарактеризованных в Международных основах интегрированной отчетности (таблица 2), так как каждое из представленных направлений реализуется организациями и является существенным для пользователей.

Таблица 2

Виды капиталов в интегрированной отчетности

Вид капитала	Содержание	Пример показателей
Финансовый	Совокупность средств, имеющихся у организации для использования, полученных путем привлечения финансирования, инвестиций, текущей деятельности	Прибыль, выручка, уставный капитал
Производственный	Произведенные физические объекты, имеющиеся у организации для использования	Здания, оборудование, инфраструктура
Интеллектуальный	Основанные на знаниях нематериальные ресурсы организации	Интеллектуальная собственность, знания, системы, процедуры
Человеческий	Компетенции и способности людей, а также их мотивация к инновациям	Соответствие и поддержка модели корпоративного управления; способность понимать стратегию организации; лояльность и мотивация к совершенствованию деятельности
Социально-репутационный	Отношения внутри и между заинтересованными сторонами	Общие ценности и модели поведения; отношения с ключевыми заинтересованными сторонами; созданные организацией нематериальные ресурсы, связанные с брендом и репутацией
Природный	Возобновляемые и невозобновляемые природные ресурсы и процессы	Воздух, вода, земля, полезные ископаемые и леса; биологическое разнообразие и здоровье экосистем

Источник: составлено автором на основании ³.

Исходя из данных, представленных в таблице 2, интегрированная отчетность не предполагает четкого разграничения физической и финансовой концепции капитала, допускает их совмещение при условии демонстрации

запасов стоимости, что формирует методическую проблему учетного обеспечения интегрированной отчетности. Несмотря на данный факт, возможность отражения информации по шести видам капитала в одной форме привела к широкой распространенности интегрирован-

³ The International <IR> Framework – Международные основы интегрированной отчетности (2013), The International <IR> Framework – Международные основы интегрированной отчетности (2021)

ной отчетности и развитию ее организационно-методического сопровождения, что подтверждают работы Н. В. Малиновской [23], И. Н. Богатой [26], И. В. Зенкиной [27], С. А. Чернявской, А. Б. Колесниченко [28], выявивших этапы эволюции интегрированной отчетности.

Проведенный анализ представленных этапов позволил выявить факторы развития интегрированной отчетности: эволюция теорий в области менеджмента (теории систем, стейкхолдеров и др.), разрозненность корпоративной отчетности, не дающей целостного представления о деятельности организации, концепция устойчи-

вого развития, информационные запросы инвесторов и других пользователей.

Для полноценного анализа видов капиталов в интегрированной отчетности нами проведена систематизация научных знаний о генезисе бухгалтерской отчетности с целью установления периодизации ее развития в зависимости от эволюции видов капитала в учете и отчетности (таблица 3). Для выявления показателей капиталов, введенных в отчетность в определенный период, изучены труды следующих авторов по истории бухгалтерского учета и отчетности: Я. В. Соколов, В. Я. Соколов⁴, М. И. Кутер⁵, Э. С. Хендриксен⁶, Е. В. Лупикова⁷.

Таблица 3
Влияние видов капитала на развитие отчетности

Капитал	Период появления в отчетности	Детерминанта возникновения	Вид отчетности	Введенные показатели
Производственный	Древний Египет	Развитие государственности	Учетные книги	Земля, скот, рабы, зерно
	Древняя Греция	Военные действия	Учетные и налоговые книги	Земля, скот, рабы, зерно
	Древний Рим	Развитие правовых отношений	Учетные книги	Здания, драгоценности
Финансовый	Средневековье	Создание прибавочного продукта. Усиление роли церкви. Разграничение собственников и управляющих	Учетные книги	Денежные средства, кредиты, капитал, прибыль/убыток
	XVI–XIX вв.	Промышленная революция. Появление юридических лиц (акционерных обществ). Развитие научной бухгалтерской мысли	Бухгалтерский баланс	Амортизация, затраты, дебиторская и кредиторская задолженность
Интеллектуальный	XX в.	Развитие науки и техники. Обострение конкуренции	Бухгалтерский баланс	Затраты на исследования и разработки, нематериальные активы
Человеческий	С 1970-х гг.	Развитие научной бухгалтерской мысли	Отчет о финансовых результатах	Затраты на человеческие ресурсы
	С 1990-х гг.	Деятельность общественных организаций	Отчет об устойчивом развитии	Практика трудовых отношений и достойный труд; права человека; ответственность за продукцию
	С 2013 г.	Информационные запросы инвесторов	Интегрированная отчетность	Стратегия организации; модель корпоративного управления; лояльность и мотивация к совершенствованию

⁴ Соколов Я. В., Соколов В. Я. История бухгалтерского учета. М. : Финансы и статистика, 2003. 270 с.

⁵ Кутер М. И. Теория бухгалтерского учета : учеб. для студентов вузов, обучающихся по экон. специальностям. 2-е изд., перераб. и доп. Москва : Финансы и статистика, 2002. 639 с.

⁶ Хендриксен Э. С. Теория бухгалтерского учета : [пер. с англ.] / [авт. предисл. Я. В. Соколов]. Москва : Финансы и статистика, 1997. 574 с.

⁷ Лупикова Е. В. История бухгалтерского учета : учебное пособие. М. : Кнорус, 2006. 240 с.

Продолжение таблицы 3

Капитал	Период появления в отчетности	Детерминанта возникновения	Вид отчетности	Введенные показатели
Социально-репутационный	С 1970-х гг.	Развитие рынка капитала	Социальная отчетность, отчеты для персонала	Социальные ценности, совокупное влияние
	С 2013 г.	Информационные запросы инвесторов	Интегрированная отчетность	Ценности и модели поведения; отношения с заинтересованными сторонами; бренд и репутация; социальная рецензия на деятельность
Природный	С 1970-х гг.	Ужесточение природоохранного законодательства	Отчет о финансовых результатах, экологическая отчетность	Затраты на охрану окружающей среды
	С 1990-х гг.	Деятельность общественных организаций	Отчет об устойчивом развитии	Воздействие, связанное с потребленными ресурсами и созданными отходами; воздействия, имеющие отношение к биоразнообразию, транспорту, продукции и услугам; соблюдение экологического законодательства; экологические расходы
	С 2013 г.	Информационные запросы инвесторов	Интегрированная отчетность	Воздух, вода, земля, полезные ископаемые и леса, биологическое разнообразие и здоровье экосистем

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

По итогам рассмотрения исторического аспекта возникновения и развития интегрированной отчетности нами получены следующие результаты:

1. Выявлено влияние шести видов капитала (финансовый, производственный, интеллектуальный, человеческий, социально-репутационный, природный) на развитие бухгалтерской отчетности, в частности установлена периодизация, детерминанты развития, виды отчетности, введенные показатели.

2. Определены направления развития бухгалтерской (финансовой, управленческой, налоговой) отчетности: 1) интегрированный характер данных, подразумевающий раскрытие финансовых и нефинансовых показателей; 2) открытость отчетных данных для широкого круга пользователей, в т.ч. инвесторов, управленческого персонала, контролирующих органов, сотрудников и других; 3) формирование данных об условиях неопределенности и риска деятельности хозяйствующего субъекта.

Список литературы

- Соколов Я. В., Ковалев В. В. Двойная бухгалтерия в России XVIII в. // Бухгалтерский учет. 1993. № 2. С. 19–24.
- Алборов Р. А. Теория бухгалтерского учета [Электронный ресурс] : учеб. пособие. 3-е изд., перераб. и доп. Ижевск : ФГБОУ ВО Ижевская ГСХА, 2016. 300 с. URL: <https://rucont.ru/efd/363168>. Загл. с экрана.
- Генералов Н. В., Карельская С. Н. Применение профессионального суждения в разные периоды развития нормативного регулирования бухгалтерского учета в России // Международный бухгалтерский учет. 2013. № 33 (279). С. 10–19.
- Бабичева Н. Э., Сёмкин С. А. Интегрированная отчетность как детерминанта изменения целевых установок экономического анализа устойчивого развития в условиях вызовов // Экономический анализ: теория и практика. 2021. Т. 20, № 12(519). С. 2210–2232. doi: 10.24891/ea.20.12.2210

5. Янданова Ц. Н. Этапы реформирования бухгалтерского учета в России // Вестник Бурятского государственного университета. Экономика и менеджмент. 2013. № 1. С. 62–68.
6. Серебрякова Т. Ю., Анисимов А. С. Бухгалтерская отчетность потребительских обществ: исторический анализ и современное состояние // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2017. № 17 (425). С. 2–9.
7. Петров А. М., Мельникова Л. А. Эволюция становления налоговой и бухгалтерской отчетности и их нормативное регулирование на современном этапе // Проблемы современной экономики. 2018. №4 (68). С. 105–108.
8. Трофимова Л. Б. Эволюционные этапы становления финансовой отчетности в Российской Федерации // Международный бухгалтерский учет. 2012. № 39 (237). С. 14–23.
9. Киркач Ю. Н. Интегрированная отчетность в коммерческих организациях // Учет. Анализ. Аудит. 2021. Т. 8, № 6. С. 42–57. doi: 10.26794/2408-9303-2021-8-6-42-57
10. Сорокина Е. М. Регулирование бухгалтерской и финансовой отчетности в России // Современное состояние и перспективы развития бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита : материалы Междунар. науч.-практ. конф. (г. Иркутск, 18 апреля 2013 г.) / под науч. ред. Е. М. Сорокиной. Иркутск : Байкальский государственный университет экономики и права, 2013. С. 29–37.
11. Шароватова Е. А. Влияние глобализации мировой экономики на развитие бухгалтерского учета: плюсы и минусы // Учет. Анализ. Аудит. 2020. Т. 7, № 4. С. 25–32. doi: 10.26794/2408-9303-2020-7-4-25-32
12. Рахматуллин Ю. Я. Теоретические и исторические предпосылки развития учета финансовых результатов в сельском хозяйстве // Вестник Алтайского государственного аграрного университета. 2015. № 10 (132). С. 144–149.
13. Малиновская Н. В. Интегрированная отчетность: исторический аспект // Международный бухгалтерский учет. 2015. № 32 (374). С. 41–50.
14. Бобрышев А. Н., Агафонова Н. П. Информационное обеспечение проектной деятельности в условиях неопределенности и риска // Международный бухгалтерский учет. 2023. Т. 26, № 1 (499). С. 52–75. doi: 10.24891/ia.26.1.52
15. Бобрышев А. Н., Агафонова Н. П. Развитие компетенций специалистов управленческого учета по проектам // На страже экономики. 2022. № 4 (23). С. 35–52. doi: 10.36511/2588-0071-2022-4-35-52
16. Бобрышев А. Н., Агафонова Н. П. Управление рисками в системе проектного менеджмента // На страже экономики. 2021. № 4 (19). С. 8–17. doi: 10.36511/2588-0071-2021-4-8-17
17. Ефимова О. В. Аналитические аспекты раскрытия поясняющей информации бухгалтерской отчетности // Аудиторские ведомости. 2015. № 3. С. 38–50.
18. Кутер М. И., Гурская М. М., Кутер К. М. История двойной бухгалтерии: двойная запись // Международный бухгалтерский учет. 2011. № 17 (167). С. 46–64.
19. Чайковская Л. А., Энус Ш. Эволюция концепции капитала в истории экономической и бухгалтерской мысли // Экономика и управление: проблемы, решения. 2018. Т. 2, № 12. С. 3–8.
20. Мальсагов И. А., Шилова Л. Ф. Концепции капитала и их роль в развитии бухгалтерского учета и отчетности // Транспортное дело России. 2010. № 12S. С. 124–127.
21. Демина И. Д. Формирование современной концепции бухгалтерского управленческого учета и отчетности организаций на основе экономической теории капитала К. Маркса // Международный бухгалтерский учет. 2014. № 26 (320). С. 63–66.
22. Самусенко С. А. Концепция капитала и гипотезы происхождения двойной бухгалтерии // Международный бухгалтерский учет. 2017. Т. 20, № 18 (432). С. 1040–1050. doi: 10.24891/ia/20/18/1040
23. Малиновская Н. В. Концепция множественности капиталов в интегрированной отчетности // Международный бухгалтерский учет. 2018. Т. 21, № 6 (444). С. 700–713. doi: 10.24891/ia.21.6.700
24. Плотников В. С., Азракулиев З. М. Концепция клиентского капитала в интегрированной отчетности: анализ теоретических основ // Международный бухгалтерский учет. 2017. Т. 20, № 24. С. 1414–1426. doi: 10.24891/ia.20.24.1414
25. Якимова В. А. Интегрированная отчетность территории опережающего социально-экономического развития и ее информационная полезность для заинтересованных лиц // Международный бухгалтерский учет. 2019. Т. 22, № 3. С. 323–347. doi: 10.24891/ia.22.3.323

26. Богатая И. Н. Исследование практики применения интегрированного мышления при формировании корпоративной отчетности // Интеллект. Инновации. Инвестиции. 2022. № 4. С. 10–25. doi: 10.25198/2077-7175-2022-4-10
27. Зенкина И. В. Траектория развития и актуальные тренды интегрированной отчетности: международный и российский аспекты // Международный бухгалтерский учет. 2019. Т. 22, № 10. С. 1088–1110. doi: 10.24891/ia.22.10.1088
28. Чернявская С. А., Колесниченко А. Б. Интегрированная управленческая отчетность как элемент цифровизации отраслевого учета : монография. Краснодар : Кубанский государственный аграрный университет имени И. Т. Трубилина, 2022. 181 с.

References

1. Sokolov Ya. V., Kovalev V. V. Dvojnaya buhgalteriya v Rossii XVIII v. // Buhgalterskij uchet. 1993. № 2. P. 19–24.
2. Alborov R. A. Teoriya buhgalterskogo ucheta [Elektronnyj resurs] : ucheb. posobie. 3-e izd., pererab. i dop. Izhevsk : FGBOU VO Izhevskaya GSKHA, 2016. 300 p. URL: <https://rucont.ru/efd/363168> Zagl. s ekrana.
3. Generalov N. V., Karel'skaya S. N. Primenenie professional'nogo suzhdeniya v raznye periody razvitiya normativnogo regulirovaniya buhgalterskogo ucheta v Rossii // Mezhdunarodnyj buhgalterskij uchet. 2013. № 33 (279). P. 10–19.
4. Babicheva N. E., Syomkin S. A. Integrirovannaya otchetnost' kak determinanta izmeneniya celevyh ustanovok ekonomicheskogo analiza ustojchivogo razvitiya v usloviyah vyzovov // Ekonomicheskij analiz: teoriya i praktika. 2021. T. 20, № 12 (519). P. 2210–2232. doi: 10.24891/ea.20.12.2210
5. Yandanova C. N. Etapy reformirovaniya buhgalterskogo ucheta v Rossii // Vestnik Buryatskogo gosudarstvennogo universiteta. Ekonomika i menedzhment. 2013. № 1. S. 62–68.
6. Serebryakova T. Yu., Anisimov A. S. Buhgalterskaya otchetnost' potrebitel'skih obshchestv: istoricheskij analiz i sovremennoe sostoyanie // Buhgalterskij uchet v byudzhetyh i nekommercheskih organizacijah. 2017. № 17 (425). P. 2–9.
7. Petrov A. M., Mel'nikova L. A. Evolyuciya stanovleniya nalogovoj i buhgalterskoj otchetnosti i ih normativnoe regulirovanie na sovremennom etape // Problemy sovremennoj ekonomiki. 2018. № 4 (68). P. 105–108.
8. Trofimova L. B. Evolyucionnye etapy stanovleniya finansovoj otchetnosti v Rossijskoj Federacii // Mezhdunarodnyj buhgalterskij uchet. 2012. № 39 (237). P. 14–23.
9. Kirkach Yu. N. Integrirovannaya otchetnost' v kommercheskih organizacijah // Uchet. Analiz. Audit. 2021. T. 8, № 6. P. 42–57. doi: 10.26794/2408-9303-2021-8-6-42-57
10. Sorokina E. M. Regulirovanie buhgalterskoj i finansovoj otchetnosti v Rossii / E. M. Sorokina // Sovremennoe sostoyanie i perspektivy razvitiya buhgalterskogo ucheta, ekonomicheskogo analiza i audita : materialy Mezhdunar. nauch.-prakt. konf. (g. Irkutsk, 18 aprelya 2013 g.) / pod nauch. red. E. M. Sorokinoy. Irkutsk : Bajkal'skij gosudarstvennyj universitet ekonomiki i prava. 2013. P. 29–37.
11. Sharovatova E. A. Vliyanie globalizacii mirovoj ekonomiki na razvitie buhgalterskogo ucheta: plyusy i minusy // Uchet. Analiz. Audit. 2020. T. 7, № 4. P. 25–32. doi: 10.26794/2408-9303-2020-7-4-25-32
12. Rahmatullin Yu. Ya. Teoreticheskie i istoricheskie predposylki razvitiya ucheta finansovyh rezul'tatov v sel'skom hozyajstve // Vestnik Altajskogo gosudarstvennogo agrarnogo universiteta. 2015. № 10 (132). P. 144–149.
13. Malinovskaya N. V. Integrirovannaya otchetnost': istoricheskij aspekt // Mezhdunarodnyj buhgalterskij uchet. 2015. № 32 (374). P. 41–50.
14. Bobryshev A. N., Agafonova N. P. Informacionnoe obespechenie proektnoj deyatel'nosti v usloviyah neopredelennosti i riska // Mezhdunarodnyj buhgalterskij uchet. 2023. T. 26, № 1 (499). P. 52–75. doi: 10.24891/ia.26.1.52
15. Bobryshev A. N., Agafonova N. P. Razvitie kompetencij specialistov upravlencheskogo ucheta po proektam // Na strazhe ekonomiki. 2022. № 4 (23). P. 35–52. doi: 10.36511/2588-0071-2022-4-35-52
16. Bobryshev A. N., Agafonova N. P. Upravlenie riskami v sisteme proektnogo menedzhmenta // Na strazhe ekonomiki. 2021. № 4 (19). P. 8–17. doi: 10.36511/2588-0071-2021-4-8-17
17. Efimova O. V. Analiticheskie aspekty raskrytiya pojasnyayushchej informacii buhgalterskoj otchetnosti // Auditorskije vedomosti. 2015. № 3. P. 38–50.

18. Kuter M. I., Gurskaya M. M., Kuter K. M. Istoriya dvojnoj buhgalterii: dvojnaya zapis' // Mezhdunarodnyj buhgalterskij uchet. 2011. № 17 (167). P. 46–64.
19. Chajkovskaya L. A., Enus Sh. Evolyuciya koncepcii kapitala v istorii ekonomicheskoy i buhgalterskoj mysli // Ekonomika i upravlenie: problemy, resheniya. 2018. T. 2, № 12. P. 3–8.
20. Mal'sagov I. A., Shilova L. F. Koncepcii kapitala i ih rol' v razvitii buhgalterskogo ucheta i otchetnosti // Transportnoe delo Rossii. 2010. № 12S. P. 124–127.
21. Demina I. D. Formirovanie sovremennoj koncepcii buhgalterskogo upravlencheskogo ucheta i otchetnosti organizacij na osnove ekonomicheskoy teorii kapitala K. Marksa // Mezhdunarodnyj buhgalterskij uchet. 2014. № 26 (320). P. 63–66.
22. Samusenko S. A. Koncepciya kapitala i gipotezy proiskhozhdeniya dvojnoj buhgalterii // Mezhdunarodnyj buhgalterskij uchet. 2017. T. 20, № 18 (432). P. 1040–1050. doi: 10.24891/ia/20/18/1040
23. Malinovskaya N. V. Koncepciya mnozhestvennosti kapitalov v integrirovannoj otchetnosti // Mezhdunarodnyj buhgalterskij uchet. 2018. T. 21, № 6 (444). P. 700–713. doi: 10.24891/ia.21.6.700
24. Plotnikov V. S., Azrakuliev Z. M. Koncepciya klientskogo kapitala v integrirovannoj otchetnosti: analiz teoreticheskikh osnov // Mezhdunarodnyj buhgalterskij uchet. 2017. T. 20, № 24. P. 1414–1426. doi: 10.24891/ia.20.24.1414
25. Yakimova V. A. Integrirovannaya otchetnost' territorii operezhayushchego social'no-ekonomicheskogo razvitiya i ee informacionnaya poleznost' dlya zainteresovannyh lic // Mezhdunarodnyj buhgalterskij uchet. 2019. T. 22, № 3. P. 323–347. doi: 10.24891/ia.22.3.323
26. Bogataya I. N. Issledovanie praktiki primeneniya integrirovannogo myshleniya pri formirovanii korporativnoj otchetnosti // Intellekt. Innovacii. Investicii. 2022. № 4. P. 10–25. doi: 10.25198/2077-7175-2022-4-10
27. Zenkina I. V. Traektoriya razvitiya i aktual'nye trendy integrirovannoj otchetnosti: mezhdunarodnyj i rossijskij aspekty // Mezhdunarodnyj buhgalterskij uchet. 2019. T. 22, № 10. P. 1088–1110. doi: 10.24891/ia.22.10.1088
28. Chernyavskaya S. A., Kolesnichenko A. B. Integrirovannaya upravlencheskaya otchetnost' kak element cifrovizacii otraslevogo ucheta : monografiya. Krasnodar : Kubanskij gosudarstvennyj agrarnyj universitet imeni I. T. Trubilina, 2022. 181 s.