

ИТОГИ И ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В РОССИИ (1991–2021 гг.)

Светлана Вячеславовна КОЗМЕНКОВА ^{а,*},
Ролан Архипович АЛБОРОВ ^б

^а доктор экономических наук, профессор кафедры судебной экспертизы,
Национальный исследовательский Нижегородский государственный университет
им. Н.И. Лобачевского (ННГУ),
Нижний Новгород, Российская Федерация
skozmenkova@yandex.ru
<https://orcid.org/0000-0002-1105-5790>
SPIN-код: 2283-9943

^б доктор экономических наук, профессор,
заведующий кафедрой бухгалтерского учета, финансов и аудита,
Ижевская государственная сельскохозяйственная академия (Ижевская ГСХА),
Ижевск, Российская Федерация
udtipb@yandex.ru
<https://orcid.org/0000-0002-8896-1062>
SPIN-код: 3979-4000

* Ответственный автор

История статьи:

Рег. № 416/2022
Получена 01.09.2022
Получена в
доработанном виде
13.10.2022
Одобрена 20.10.2022
Доступна онлайн
15.11.2022

УДК 657.6; 657.2.016
JEL: M41

Аннотация

Предмет. В 2021 г. исполнилось тридцать лет с начала рыночных преобразований в России и коренной реформы бухгалтерского учета. В современных условиях в организациях нашей страны необходимо сделать более активные шаги по применению экономических методов управления производством и других видов деятельности экономических субъектов на базе развития планирования, учета, контроля и других функций внутреннего менеджмента. Это особенно необходимо из-за применения западными странами по отношению к России широкого спектра экономических санкций. Таким образом, вновь наступила эпоха перемен, которая не может не отразиться на дальнейшем развитии системы бухгалтерского учета и отчетности в России.

Цели. Проанализировать итоги реформирования системы бухгалтерского учета и отчетности в России за последние тридцать лет и выявить основные тенденции ее дальнейшего развития.

Методология. В процессе исследования применены такие методы, как анализ, синтез, индукция, дедукция, аналогия, сравнение.

Результаты. Выявлены основные пути реформирования бухгалтерского учета и отчетности в России за последние тридцать лет, а также возможные тенденции его дальнейшего развития.

Область применения. Результаты исследования могут быть применены для дальнейшего развития теории, методологии и методики бухгалтерского учета в Российской Федерации.

Ключевые слова:

бухгалтерский учет, финансовый учет и отчетность, управленческий учет, счетоводство, счетоведение

Выводы. Проведенный анализ реформирования бухгалтерского учета в России позволил сделать вывод о его развитии в связи с появлением новых объектов бухгалтерского учета, формированием специальных подсистем бухгалтерского учета из-за введения сложной системы налогообложения и ослабления планирования экономики – финансового и управленческого и целого ряда других аспектов. Сделан вывод о том, что в условиях кризисных ситуаций в экономике, применения западными странами по отношению к России широкого спектра экономических санкций и в соответствии с развитием экономических методов управления деятельностью экономических субъектов в России требуется пересмотр основных направлений реформирования системы бухгалтерского учета и отчетности.

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2022

Для цитирования: Козменкова С.В., Алборов Р.А. Итоги и перспективы развития бухгалтерского учета в России (1991–2021 гг.) // *Международный бухгалтерский учет*. – 2022. – Т. 25, № 11. – С. 1261 – 1282.

<https://doi.org/10.24891/ia.25.11.1261>

Бухгалтерский учет за последние тридцать лет претерпел существенные изменения. В 1991 г. причиной тому явились политические и экономические изменения, особенно переход России к рыночной экономике. По истечении трех десятилетий опять происходят колоссальные изменения в экономике, связанные с применением западными странами экономических санкций против России. Все это, думается, должно привести к значительным позитивным изменениям в системе российского бухгалтерского учета.

За этот период изменения в системе бухгалтерского учета произошли по следующим основным направлениям.

Во-первых, появились новые объекты бухгалтерского учета: земельные участки [1], объекты природопользования, ценные бумаги [2, 3], нематериальные активы. Эти объекты присутствовали в учете дореволюционной Российской империи. Однако в новых экономических условиях нужно было достаточно быстро разработать методику их оценки, учета и отражения в финансовой отчетности.

Во-вторых, изменение налогового законодательства, введение большого количества налогов привело к необходимости создания системы нормативного правового регулирования бухгалтерского учета. Ранее нами были проанализированы проблемы, которые возникли у бухгалтеров в связи с введением новой системы налогообложения и ее соотношения с системой бухгалтерского учета [4].

Система нормативного регулирования представлена в теории государства и права. Действия бухгалтера в советское время были строго регламентированы, при этом нормативные документы были утверждены в советское время приказами Министерства финансов СССР либо отраслевых министерств и ведомств. Минфином России была обоснована система нормативного регулирования бухгалтерского учета, которая до настоящего времени вызывает вопросы [5]. Важнейшую роль при этом, конечно же, играет Федеральный закон «О бухгалтерском учете»¹, а также положения по бухгалтерскому учету (ПБУ) и федеральные стандарты бухгалтерского учета (ФСБУ), роль которых достаточно полно раскрыта в научных публикациях [4, 6].

В 90-х гг. прошлого столетия в учетную практику введен термин «учетная политика предприятия» как один из самых важных локальных документов организации [7–9]. Практически уже тридцать лет каждая организация формирует приказ об учетной политике. Если ранее данный приказ включал методические и организационные аспекты одновременно по бухгалтерскому и налоговому учету, то с 2007 г. методические аспекты по бухгалтерскому и налоговому учету разделены, либо организация должна была разработать и утвердить два приказа об учетной политике – по бухгалтерскому и налоговому учету, выделив в каждом документе отдельные аспекты по его организации, либо представить в приказе три раздела: методический по бухгалтерскому учету, методический по налоговому учету и по организации учета. Следует отметить, что обоснование налогового учета получило в статье Л.З. Шнейдмана [10]. Далее налоговый учет развивался и усложнялся в соответствии с МСФО 12 «Налоги на прибыль»² и положением по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» (ПБУ 18/02)³.

В-третьих, если в советский период дифференциация (разделение) системы бухгалтерского учета не предусматривалась, хотя и выделялся производственный учет, то в 90-е гг. прошлого столетия на основании западных источников научной литературы в российской бухгалтерской науке произошло разделение бухгалтерского учета на подсистемы

¹ О бухгалтерском учете: Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ.
URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/

² Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 12 «Налоги на прибыль»: введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 25.11.2011 № 160н (ред. от 26.08.2015) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2018) (документ не применяется).
URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_123940/

³ Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» (ПБУ 18/02): приказ Минфина России от 19.11.2002 № 114н (ред. от 20.11.2018)
URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_40313/2010d850e808cca6d7525a2aec2cb1ac effec643/#:~:text=%D0%9F%D0%91%D0%A3%2018%2F02%20-%20%D0%9F%D0%9E%D0%9B%D0%9E%D0%96

финансового и управленческого учета. Этому посвятили свои труды В.Б.Ивашкевич [11, 12], Е.А. Мизиковский [13], занимавшиеся и в советское время исследованиями в области производственного учета.

Следует отметить, что в советское время была проблема: плановые службы осуществляли планирование на основании данных, предоставляемых бухгалтерскими службами в специализированной отчетности. Бухгалтеры, в основном, в планировании разбирались недостаточно хорошо, хотя в производственно-финансовых планах финансовый план обычно заполняла бухгалтерская служба. Между тем, в связи с отменой специализированной бухгалтерской отчетности большинством министерств и ведомств, а также усилением тенденций по ослаблению внутреннего планирования, стало ясно, что это приведет к хаосу. Управленческий же учет позволял совместить краткосрочное, среднесрочное бюджетирование и производственный учет, ввести новые элементы. В дальнейшем методика и организация управленческого учета разрабатывались В.Б. Ивашкевичем⁴, Т.П. Карповой [14], А.Д. Шереметом, И.М. Волковым, С.М. Шапигузовым⁵, М.А. Вахрушиной⁶ [15].

В-четвертых, с появлением новых объектов учета потребовалось изменение Плана счетов финансово-хозяйственной деятельности организаций. Поскольку бухгалтерский учет, как всякая другая экономическая наука, зависит от политической системы и экономического строя, то переход к рыночным отношениям привел к значительным изменениям в бухгалтерском учете и применению нового Плана счетов⁷, например, к отмене счета 86 «Амортизационный фонд» по учету амортизационных отчислений на капитальный ремонт и полное восстановление объектов основных средств, к отмене счета 54 по учету денежных средств по капитальным вложениям. Считалось, что отмена амортизационного фонда естественна, так как в рыночных условиях хозяйствования контроль расходования средств данного фонда не требуется.

Точку в данном вопросе поставил профессор Я.В. Соколов, который на основе исторических исследований показал, что еще до революции 1917 г. применялись различные методики учета амортизационных отчислений. Так, например, он писал, что «большинство специалистов истолковывало счет

⁴ *Ивашкевич В.Б.* Бухгалтерский управленческий учет: учебник. М.: Юристъ, 2003. 618 с.

⁵ *Шеремет А.Д., Волков И.М., Шапигузов С.М.* Управленческий учет: учеб. пособие. М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 1999. 510 с.

⁶ *Вахрушина М.А.* Бухгалтерский управленческий учет: учеб. пособие. М.: Финстатинформ, 2000. 532 с.

⁷ Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и Инструкции по его применению: приказ Минфина СССР от 01.11.1991 № 56 (документ утратил силу). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_12504/

амортизации как регулирующей к счету основных средств (М. Корнев, Д. Иванов, Р.Я. Вейцман)». Е.Е. Сиверс «не был согласен со своими коллегами и доказывал, что речь идет о новом фонде, и, следовательно, этот счет фондовый, отражающий один из источников собственных средств предприятия»⁸. Между тем, амортизация по существу остается одним из собственных источников предприятия, и это, по нашему мнению, должно быть отражено как в теории, так и в практике бухгалтерского финансового учета.

В связи с появлением ценных бумаг, как объектов учета, были введены в План счетов два новых счета: 06 «Долгосрочные финансовые вложения» и 58 «Краткосрочные финансовые вложения». В дальнейшем в связи с принятием нового Плана счетов был оставлен только один счет – 58 «Финансовые вложения». Это было вызвано обращением инвесторов, так как приобретение, например, акций других компаний предполагает, что это долгосрочные вложения, однако, если котировки акций меняются, то собственник может принять решение об их продаже. Таким образом, после покупки акции нередко принимали к учету на счет 06 «Долгосрочные финансовые вложения», а на дату составления отчетности следовало показывать их в составе краткосрочных вложений. Это влияло на достоверность отчетных данных.

В связи с появлением нематериальных активов были введены счета 04 «Нематериальные активы» и 05 «Износ нематериальных активов». При этом данный объект учета является одним из самых сложных не только в России, но и в мировой практике. До настоящего времени остаются проблемы в области определения видов и групп нематериальных активов, их оценки, учета обесценения и других вопросов. Поскольку до 1991 г. применялся счет 46 «Реализация продукции, работ, услуг», то с 1992 г. были введены счета 47 «Реализация и прочее выбытие основных средств» и 48 «Реализация прочих активов».

В конце 1990-х гг. в связи с дальнейшими изменениями в экономике, а также поставленной целью сближения российской системы учета с международными стандартами финансовой отчетности, была инициирована разработка нового Плана счетов. Проект Плана счетов для коммерческих и некоммерческих организаций был подготовлен к 1998 г. на основе зарубежных планов счетов с учетом классов и подклассов, однако не нашел поддержки в кругах практикующих бухгалтеров и научных работников. В последующем был разработан и принят новый План счетов (в 2000 г.), основанный на историческом опыте (двузначная кодировка синтетических

⁸ Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: учеб. пособие для вузов. М.: Аудит; ЮНИТИ, 1996. С. 267–268.

счетов, последующие знаки – субсчета, и сами организации определяют потребность в аналитических счетах)⁹. Данный План счетов действует и поныне, в него внесены незначительные изменения от 07.05.2003, 18.09.2006 и 08.11.2010 – в Инструкцию по его применению.

Переход на новый План счетов в 2000 г. был определен Минфином России в течение одного года, и это было необходимым. Одним из самых сложных для понимания бухгалтеров оказалось применение счетов 90 «Продажи» и 91 «Прочие доходы и расходы», которые были введены вместо счетов 46, 47 и 48. Счета реализации (46, 47 и 48) закрывались ежемесячно. Методика составления отчета о финансовых результатах (прибылях и убытках) предполагала заполнение данной формы отчета кумулятивным (накопительным) способом, между тем счета реализации не предполагали этого. По действующему Плану счетов в течение года синтетические счета 90 и 91 закрывались, а субсчета по ним вели накопительным способом. Надо отметить, что данный вариант был методически верным и на сегодняшний день повсеместно успешно используется. Также множество вопросов было вызвано отменой счетов 12 «Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы» и 13 «Износ малоценных и быстроизнашивающихся предметов». Бухгалтеры, например, строительных компаний, имеющие на балансе множество разнообразного инструмента и инвентаря, не знали, куда отнести эти активы – в состав основных средств либо материалов. В том числе для этого и нужен был переходный период.

Одним из самых сложных и проблемных вопросов было введение счетов оценочных резервов (счета 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей», 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений» и 63 «Резервы по сомнительным долгам») и в дальнейшем с 2008 г. применение их в обязательном порядке. При этом более или менее понятным считалось создание резерва по сомнительным долгам. Не совсем понятно было создание резерва под снижение стоимости материальных ценностей. Для того чтобы подтвердить рыночную стоимость запасов, в большинстве случаев нужно было заключение оценщика. Это для большинства организаций является неприемлемым по финансовым соображениям. Если это торговая организация, то отсутствие резерва объясняли тем, что оборачиваемость товаров высокая, запасов их в торговле практически не создается. Если это промышленная организация, то она нередко имеет на балансе тысячи различных видов запасов, поэтому создание резерва является не только дорогим, но и чрезвычайно трудоемким процессом. Эта проблема в настоящее время стала уже

⁹ Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению: приказ Минфина России от 31.10.2000 № 94н (ред. от 08.11.2010). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_29165/

решаема в организациях с введением нового ФСБУ 5/2019 «Запасы» от 01.01.2021.

По нашему мнению, субъектам малого предпринимательства нецелесообразно создавать оценочные резервы, применять в оценке активов справедливую стоимость. Реально это нужно только тем субъектам, чьи ценные бумаги обращаются на фондовых рынках, а также публичным акционерным обществам, средним и крупным организациям. Анализ практики бухгалтерского учета показал, что эти указанные два варианта Плана счетов обеспечили преимущество в бухгалтерском учете и относительную стабильность работы российского бухгалтера.

В-пятых, соотношение нормативной системы бухгалтерского учета в России и международного опыта в виде международных стандартов финансовой отчетности. Начало 90-х гг. XX столетия ознаменовалось требованиями к бухгалтерам относительно знания американских (GAAP US) и Международных стандартов финансовой отчетности (IAS, впоследствии – IFRS), хотя это, конечно, и было наивно, так как большинство вновь созданных обществ с ограниченной ответственностью не занимались экспортными и импортными операциями и уж тем более не размещали свои ценные бумаги на фондовых рынках.

Заявленный переход от правовой к экономической модели учета, когда применяется принцип начисления, а активы учитываются, исходя не столько из правовой сущности на них, сколько исходя из степени их участия в деятельности организации и получения от их использования экономических выгод, нашел свое выражение в Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России (1997 г.)¹⁰. Данный документ не является нормативным, и тем не менее он уже не одно десятилетие определяет ход дальнейшего развития бухгалтерского учета в России.

В этом важнейшем документе были определены:

- цель учета в рыночной экономике для внешних и внутренних пользователей финансовой отчетности (пп. 3.1 и 3.6), состав внешних и внутренних пользователей отчетности и их информационные интересы (пп. 3.4 и 3.6);
- основы организации бухгалтерского учета (раздел 4), в том числе на основе важнейших принципов бухгалтерского учета (п. 4.1); заявлено, что

¹⁰ Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России: одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Министерстве финансов Российской Федерации, Президентским советом Института профессиональных бухгалтеров 29.12.1997.
URL: https://www.minfin.ru/common/img/uploaded/library/2004/12/buhzak_koncept.pdf

одними из многих пользователей финансовой отчетности являются налоговые органы (п. 4.2), хотя, конечно, на практике это вряд ли осуществимо в ближайшем будущем;

- состав информации, формируемой в финансовой отчетности, в частности о финансовом положении – в бухгалтерском балансе, о финансовых результатах – в отчете о финансовых результатах, об изменении в финансовом положении – в отчете о движении денежных средств (раздел 5);
- важнейшие объекты финансовой отчетности: активы, обязательства, капитал, доходы и расходы с точки зрения преобладания экономической сущности над формой (раздел 7). Следует отметить как положительный момент то, что не был применен волюнтаристский подход в применении этих определений на практике. Переход к данному принципу учета, соответствующему англо-американской модели, происходил и до сих пор для коммерческих и некоммерческих организаций осуществляется постепенно.

В дальнейшем был разработан уже нормативный документ¹¹, определяющий сроки перехода на МСФО публичных и непубличных организаций и групп взаимосвязанных организаций.

Основные направления перехода к МСФО были определены Л.З. Шнейдманом, впоследствии определявшим этот процесс в качестве начальника департамента Минфина России и курировавшим бухгалтерский учет и отчетность [16].

Толчком в применении МСФО послужил ФЗ-208 «О консолидированной финансовой отчетности»¹². Если ранее консолидированная финансовая отчетность составлялась по российским стандартам и международным стандартам финансовой отчетности, то данным законом предписывалось составлять ее сразу по требованиям МСФО. Однако индивидуальная финансовая отчетность должна в обязательном порядке формироваться по российским учетным стандартам. Какой способ будет применяться при консолидации – трансформация или параллельный учет, должно было определяться учетной политикой группы взаимосвязанных организаций. После этого в течение нескольких лет осуществлялся официальный перевод

¹¹ Об одобрении Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу: приказ Минфина России от 01.07.2004 № 180. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_48508/6714056a4969e6a62294c613e529b16e23cd14/

¹² О консолидированной финансовой отчетности: Федеральный закон от 27.07.2010 № 208-ФЗ (последняя редакция). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_103021/

МСФО на русский язык, они были утверждены приказами Минфина России. При этом ФЗ-402 «О бухгалтерском учете» было введено понятие «Федеральные стандарты бухгалтерского учета»¹⁵.

Следует констатировать, что отдельные ФСБУ были разработаны с ориентацией на соответствующие МСФО. Это такие как, например, ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды»¹⁴, ФСБУ 5/2019 «Запасы»¹⁵, ФСБУ 6/2020 «Основные средства»¹⁶, в которых вопросы признания объекта учета, оценки, раскрытия в финансовой отчетности сильно отличаются от ранее действовавших ПБУ и соответствуют положениям МСФО.

Однако следует признать, что Минфин России далеко не во всем в учете коммерческих и некоммерческих организаций ориентируется на положения МСФО. Так, нет аналогов в МСФО таким стандартам, как ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения»¹⁷, ФСБУ 27/2021 «Документы и документооборот в бухгалтерском учете»¹⁸, проекту ФСБУ по инвентаризации активов и обязательств¹⁹.

Считаем это совершенно оправданным, поскольку капитальные вложения исторически являлись важнейшим объектом бухгалтерского учета в России,

¹⁵ О бухгалтерском учете: Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ (с изм. от 30.12.2021). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/

¹⁴ Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 25/2018 «Бухгалтерский учет аренды»: приказ Минфина России от 16.10.2018 № 208н (ред. от 29.06.2022). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_314504/715e3bc3ce15aeb950016a863db274e861a8bf31/

¹⁵ Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 «Запасы»: приказ Минфина России от 15.11.2019 № 180н. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_348523/18ae7e0209c0fcd71bb531b56fe671a1c9e61af4/

¹⁶ Об утверждении Федеральных стандартов бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 «Основные средства» и ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения»: приказ Минфина России от 17.09.2020 № 204н. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_365338/76123180f1200d66eb1102dd61173d0f8d64d569/

¹⁷ Об утверждении Федеральных стандартов бухгалтерского учета ФСБУ 6/2020 «Основные средства» и ФСБУ 26/2020 «Капитальные вложения»: приказ Минфина России от 17.09.2020 № 204н. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_365338/4202162b3f1be45ec732fa00352d93a28db03f6a/

¹⁸ Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 27/2021 «Документы и документооборот в бухгалтерском учете»: приказ Минфина России от 16.04.2021 № 62н (ред. от 23.12.2021). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_386440/5af1b0879371c2e83cf6586cdf86e982a599ffeb/

¹⁹ Проект федерального стандарта бухгалтерского учета «Инвентаризация» от 31.05.2022 / Минфин России. URL: https://minfin.gov.ru/ru/document/?id_4=136254-proekt_federalnogo_standarta_bukhgalterskogo_ucheta_inventarizatsiya

информация о которых является необходимой как внутренним, так и внешним пользователям финансовой отчетности.

По поводу ФСБУ 27/2021 «Документы и документооборот в бухгалтерском учете» и проекта ФСБУ по инвентаризации считаем, что эффективная и оптимальная организация учета – основной залог предоставления достоверной информации пользователям финансовой отчетности. Если на заре рыночных отношений бухгалтеры не обращали должного внимания на документооборот, то есть считали его ненужным элементом в учетном процессе, то уже к концу 90-х гг. XX столетия крупнейшие компании стали уделять ему, как и другим элементам организации бухгалтерского учета, например, должностным инструкциям бухгалтеров, большое внимание, а в учебный процесс вузов была введена дисциплина «Бухгалтерское дело», включающая раздел по организации бухгалтерского учета.

Таким образом, полностью поддерживаем Минфин России и профессиональное сообщество бухгалтеров по вопросам разработки стандартов бухгалтерского учета в данном направлении. Конечно, можно критиковать отдельные положения ФСБУ 27/2021 «Документы и документооборот в бухгалтерском учете», однако, думается, что его можно дополнять и изменять в дальнейшем в связи с развитием, в первую очередь, цифровизации экономики.

Исследуя профессиональное суждение и переосмысливая бухгалтерскую профессию [17–19], Я.В. Соколов писал: «...наши бухгалтеры должны тщательно изучить международные стандарты и очень осторожно воспринимать их рекомендации» [20, с. 20–21]. И хотя этот вывод был сделан более двадцати лет назад, думается, что в современных условиях он не потерял своей актуальности.

В-шестых, относительно термина «профессиональное суждение» следует отметить, что, с нашей точки зрения, данный термин всегда был применим в профессии российского бухгалтера, даже в советское время, когда методика учета была строго регламентирована многочисленными нормативными документами. Остается вопрос: что понимать под профессиональным суждением? Возможность более правильно использовать нормативный документ, особенно в области налогообложения, либо выбрать оптимальный вариант решения проблемной ситуации, либо что-то другое?

Само появившееся в 90-е гг. прошлого столетия словосочетание «профессиональный бухгалтер» указывает на наличие у него профессионального суждения, отличающего его от счетовода. Думается, что

профессиональное суждение должно быть основано на специальных бухгалтерских знаниях, юридических (в части финансового, налогового, административного, трудового и других видов права), способности выбрать оптимальный вариант из имеющихся возможностей решения проблемной ситуации, владении навыками управления, в том числе в части организации бухгалтерского учета.

В-седьмых, тридцатилетние реформы и развитие бухгалтерского учета включали и отраслевые особенности не только в промышленности, но и строительстве, сельском хозяйстве, других отраслях и видах деятельности, в том числе бюджетного бухгалтерского учета. Считаем, что это темы отдельных исследований.

На основании изложенного можно сделать общий вывод о глубоком реформировании бухгалтерского учета и отчетности в России за последние тридцать лет. Считаем, что этому в немалой степени способствовало наличие сильной советской бухгалтерской школы, одним из наиболее ярких представителей которой был первый руководитель института профессиональных бухгалтеров России, доктор экономических наук, профессор Я.В. Соколов [21].

В современных условиях развития цифровой экономики в России возникает объективная необходимость дальнейшего развития бухгалтерского учета по следующим направлениям.

1. Внедрение экономических методов управления деятельностью организаций приводит к актуализации управленческого учета и его скорейшего развития в крупных и средних организациях. Это должно быть осуществлено в результате стандартизации [22].
2. Широкое внедрение управленческого учета и его дальнейшее развитие невозможно без автоматизации учета и его цифровизации. Программы автоматизации российского управленческого учета должны быть созданы при участии не только программистов, но и непосредственно бухгалтеров, а также доступны для организаций.
3. Реформирование последовательно определило внедрение финансового, управленческого учета и отчетности. В начале 90-х гг. прошлого столетия считалось, что финансовая отчетность предназначена в основном для внешних пользователей отчетности, управленческая – для внутренних пользователей. Однако не только управлять, но и принимать решения по инвестиционным активам невозможно без нефинансовой информации. Таким образом, в мировой практике стала активно продвигаться идея о необходимости интегрированной, а также нефинансовой отчетности.

В России этой проблематике посвятили свои труды В.Г. Когденко, М.В. Мельник [23], Н.В. Малиновская [24], Т.Ю. Серебрякова [25]. Однако следует учитывать советский опыт по формированию специализированной (отраслевой) отчетности, о чем авторы данной статьи писали ранее [26].

4. Следует переориентироваться на национальные стандарты бухгалтерского учета и отчетности. Это не значит, что мы против МСФО, однако они нужны только отдельным организациям и группам организаций, остальные экономические субъекты должны работать по российским стандартам, из которых следует исключить отдельные требования, связанные с оценкой активов по справедливой стоимости, а также о периодическом учете результатов обесценения активов и другие подобные вещи. Таким образом, разработка нормативной системы учета и отчетности в России должна быть направлена на создание правовой базы практического воплощения в жизнь достижений отечественной науки счетоведения.

Для достижения развития бухгалтерского учета по указанным направлениям необходимо тщательное изучение закономерностей его развития. Это вытекает из большой практической потребности в разработке реалистичной концепции формирования системы бухгалтерского учета, в которой были бы учтены все основные факторы развития данной системы. Такая концепция может стать основой разработки стандартов бухгалтерского учета. При этом необходимо, на наш взгляд, исходить из диалектического единства структурного и содержательного развития бухгалтерского учета, что предполагает определение содержательно-структурных аспектов прогрессивного развития учета (*рис. 1*).

Во второй графе *рис. 1* приведены общепризнанные функции бухгалтерского учета (с 1 по 6) и введены нами новые функции (с 7 по 9).

В третьей графе *рис. 1* приведены принципы бухгалтерского учета. Здесь нами выделены новые принципы бухгалтерского учета. Их выделение связано с развитием бухгалтерского учета как методологической науки (счетоведения) и как практической деятельности (счетоводство). Так, понимание выделенного нами принципа сложной организованной системы означает, что система бухгалтерского учета обладает целостной, устойчивой структурой. Систему бухгалтерского учета можно дифференцировать на взаимосвязанные и взаимодействующие подсистемы финансового и управленческого учета, которые не могут существовать одна без другой. Важное методологическое и практическое значение имеют также выделенные другие принципы: активности поведения системы;

адаптивности поведения системы; реагирования и действенности системы на изменения внешней среды (например, изменения налоговой политики, роста инфляции, снижения спроса и предложения и т.д.).

Принципы, допущения и требования (четвертая графа *рис. 1*) должны лежать в основе концепции определения направления развития теории; постулаты помогают понять содержание положений, правил (стандартов) бухгалтерского учета, что обеспечивает правильный выбор организационных, методических и технических аспектов бухгалтерского учета и оптимизации учетной политики организации в целях осуществления функций учета.

В пятой графе *рис. 1* приведены механизмы развития бухгалтерского учета: законодательный, нормативный (стандартный), методический, организационный, управленческий и управляющий (процессорный) механизмы.

В шестой графе *рис. 1* приведены типы и характер связей элементов, а в седьмой графе – различное строение и сочетание элементов по вертикали и горизонтали.

Содержательная связь между инструментарием развития и механизмами развития бухгалтерского учета проявляется регистрацией фактов хозяйственной жизни первичными документами, отражением их в аналитическом учете и составлением корреспонденции счетов в синтетическом учете.

Следует отметить также, что развитие научного метода бухгалтерского учета должно происходить в неразрывной связи с методикой практического ведения учета и решения учетных задач. При развитии научных способов, методических приемов и средств бухгалтерского учета необходимо учитывать профессиональную подготовку бухгалтерских кадров, их компетентность и уровень квалификации. Это особенно важно при внедрении новшеств, содержащихся в МСФО.

В процессе развития системы бухгалтерского учета научные знания (методология, метод, методика) играют роль инструментария в конструировании новых направлений совершенствования учета. Однако решающую роль в их практическом претворении играют работники бухгалтерских служб организаций. Поэтому большое значение в современных рыночных условиях приобретает вопрос о постоянном повышении квалификации бухгалтерских кадров и развития их профессионального суждения при решении учетных задач.

Рисунок 1

Аспекты содержательно-структурного развития бухгалтерского учета

Figure 1

The aspects of content and structural development of accounting

Цель развития	Содержательные аспекты развития		Структурные (форменные) аспекты развития		Состав элементов
	Функции	Принципы	Способы, приемы, допущения, требования, доступы	Механизмы развития	
Повышение уровня организации системы, предполагающей такую дифференциацию и интеграцию элементов и связей данной системы, которая повышает степень ее целостности, приспособленности к системе управления и внешней среде, а также функциональной эффективности путем гармоничного развития всех функций бухгалтерского учета во взаимодействии с другими функциями управления, использования рациональных новшеств МСФО и достижений отечественной науки счетоведения	1. Информационная – способ организации представления информации пользователям. 2. Контрольная – процесс обеспечения достижения организацией поставленных целей. 3. Аналитическая – использование бухгалтерской информации для анализа деятельности организации. 4. Обратной связи – связи координации и субординации между управляемой и управляющей системами организации. 5. Обеспечения сохранности собственности – путем проведения фактических и документальных проверок. 6. Прогностическая – прогнозирование хода производственных процессов путем использования информации в целях ее понимания для принятия управленческих	1. Принцип сложной организованной системы – система бухгалтерского учета обладает целостной, устойчивой структурой. 2. Принцип целостности – система учета должна отвечать задачам управления хозяйственными процессами. 3. Принцип денежного (стоимостного) измерения. 4. Принцип двойственности отражения фактов хозяйственной деятельности. 5. Принцип регистрации. 6. Принцип периодичности – регулярное, периодическое составление отчетности, сводок, соблюдение графика документооборота. 7. Принцип конфиденциальности. 8. Принцип многократного преобразования информации в целях ее понимания для принятия управленческих	1. Совершенствование способов и приемов (метода) бухгалтерского учета, широкое использование для познания предмета метода моделирования. 2. Допущения (возможные предположения, гипотезы): 2.1. Имущественная обособленность организации; 2.2. Непрерывность деятельности организации; 2.3. Временная определенность фактов хозяйственной деятельности; 2.4. Последовательность применения учетной политики. 3. Требования к учету: полнота; своевременность; осмтрительность; приоритет содержания перед формой; непротворечивость; рациональность; сопоставимость данных; достоверность; оперативность; простота; полезность информации	1. Законодательный механизм государственного регулирования учета. 2. Нормативный механизм государственного регулирования правил учета. 3. Методический механизм отраслевого (ведомственного) регулирования правил учета. 4. Организационный механизм хозяйствующего субъекта (организация структуры бухгалтерии, обучения, повышения квалификации кадров, научная организация их труда). 5. Управленческий механизм внутреннего регулирования работы исполнительных экономических методами воздействия.	1. Выделение подсистем финансового и управленческого учета. 2. Вертикальная структура подсистемы управленческого учета предполагает выделение различных уровней системы и наличия иерархии этих уровней. 3. Регистры учета и носители контрольно-аналитической информации. 4. Счета синтетического и аналитического учета, модели элементов с разным количеством уровней путем широкого применения множественных линейных систем аналитического учета. 5. Обеспечение

(Продолжение)

Содержательные аспекты развития		Инструментарий развития		Структурные (форменные) аспекты развития		
Цель развития	Функции	Принципы	Способы, приемы, допущения, постулаты	Механизмы развития	Связи	Состав элементов
	7. Оценочно-сравнительная – соизмерение затрат и результатов и оценки эффективности деятельности центров ответственности и в целом организации. 8. Функция перераспределения доходов между хозяйствующим субъектом и государством – через налоговые расчеты и обязательные платежи. 9. Функция самоорганизации и саморегуляции системы в соответствии с изменяющимися внешними условиями и среды управления	9. Принцип активности поведения системы. 10. Принцип адаптивности поведения системы – приспособление, адаптация к изменениям системы управления. 11. Принцип реагирования и ответственности на изменения внешней среды для обеспечения новых информационных потребностей в условиях неопределенности и риска. 12. Принцип консерватизма (осторожности)	4. Постулаты для управления.	6. Управляющий механизм саморегуляции, через который структура всей системы учета воздействует на характер функционирования и развития его подсистем (управленческого и финансового учета)		гибкости структуры путем разработки многовариантности дифференциации, автономии и интеграции подсистем финансового и управленческого учета
Стратегия развития		Процесс развития				

Источник: авторская разработка на основе [27]

Source: Authoring, based on [27]

Список литературы

1. *Козменкова С.В.* О бухгалтерском учете земель сельскохозяйственных предприятий // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. 1996. № 6. С. 19–23.
2. *Мизиковский Е.А., Ромашова И.Б., Павлова О.А., Едророва В.Н. и др.* Новые объекты бухгалтерского учета: акции, облигации, векселя: Консультация / под ред. Е.А. Мизиковского. М.: Финансы и статистика, 1993. 48 с.
3. *Алборов Р.А.* Бухгалтерский учет расчетов с применением векселей // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. 1997. № 9. С. 19–24.
4. *Цыганов В.И., Козменкова С.В.* Нормативное правовое регулирование бухгалтерского учета: история и современность // Международный бухгалтерский учет. 2019. Т. 22. Вып. 9. С. 968–982.
URL: <https://doi.org/10.24891/ia.22.9.968>
5. *Бакаев А.С.* Нормативное обеспечение бухгалтерского учета: Анализ и комментарии. М.: Международный центр финансово-экономического развития, 1996. 125 с.
6. *Дружиловская Т.Ю.* Реформирование российского бухгалтерского учета: история, современные проблемы, перспективы // Международный бухгалтерский учет. 2021. Т. 24. Вып. 5. С. 524–547.
URL: <https://doi.org/10.24891/ia.24.5.524>
7. *Ивашкевич В.Б.* Учетная политика предприятия: содержание и обоснование // Бухгалтерский учет. 1994. № 4. С. 30.
8. *Шнейдман Л.З.* Основы формирования учетной политики в условиях перехода к рынку // Бухгалтерский учет. 1994. № 8. С. 33.
9. *Шнейдман Л.З.* Учетная политика: формирование и реализация // Бухгалтерский учет. 1995. № 9. С. 3.
10. *Шнейдман Л.З.* Бухгалтерский учет и налогообложение // Бухгалтерский учет. 1995. № 5. С. 10.
11. *Ивашкевич В.Б., Зайцев С.Н.* Современные тенденции развития управленческого учета // Бухгалтерский учет. 1996. № 12. С. 34.

12. *Ивашкевич В.Б.* Управленческий учет в информационной системе предприятия // *Бухгалтерский учет*. 1991. № 4. С. 99.
13. *Мизиковский Е.А.* Управленческий учет: необходимость и действительность // *Бухгалтерский учет*. 1995. № 8. С. 44.
14. *Карпова Т.П.* Управленческий учет. Информационное обеспечение менеджмента: монография. Смоленск: Изд-во ФГНУ Институт научной и педагогической информации Российской академии образования. Объединенный фонд электронных ресурсов «Наука и образование». 1993. 290 с.
15. *Вахрушина М.А.* Внутрипроизводственный учет и отчетность. Сегментарный учет и отчетность. Российская практика: проблемы и перспективы: монография. М.: АКДИ Экономика и жизнь, 2000. 192 с.
16. *Шнейдман Л.З.* На пути к международным стандартам финансовой отчетности // *Бухгалтерский учет*. 1998. № 1.
17. *Соколов Я.В.* Профессиональное суждение бухгалтера – весь смысл МСФО // *Юрист и бухгалтер*. 2004. № 2. С. 14–15.
18. *Соколов Я.В.* Основы теории бухгалтерского учета: монография. М.: Финансы и статистика, 2000. 495 с.
19. *Соколов Я.В., Терентьева Т.О.* Профессиональное суждение бухгалтера: итоги минувшего века // *Бухгалтерский учет*. 2001. № 12. С. 53–57.
URL: <http://buh.ru/text/83397-1.html>
20. *Соколов Я.В.* Новое в бухгалтерской профессии // *Вестник Финансовой академии*. 2000. № 4. С. 15–24.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/novoe-v-buhgalterskoj-professii>
21. *Ивашкевич В.Б.* Памяти Ярослава Соколова // *Международный бухгалтерский учет*. 2020. Т. 23. Вып. 7. С. 824–840.
URL: <https://doi.org/10.24891/ia.23.7.824>
22. *Вахрушина М.А.* Стандартизация российского управленческого учета как условие его дальнейшего развития // *Учет. Анализ. Аудит*. 2018. Т. 5. № 3. С. 72–81. URL: <https://doi.org/10.26794/2408-9303-2018-5-3-72-81>
23. *Когденко В.Г., Мельник М.В.* Интегрированная отчетность: вопросы формирования и анализа // *Международный бухгалтерский учет*. 2014. Т. 17. Вып. 10. С. 2–15.

URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/integrirovannaya-otchetnost-voprosy-formirovaniya-i-analiza>

24. *Малиновская Н.В.* Интегрированная отчетность: практика составления: монография. М.: Российский университет дружбы народов, 2016. 205 с.
25. *Серебрякова Т.Ю.* Интегрированный учет и отчетность: институциональный подход // Учет. Анализ. Аудит. 2016. № 2. С. 24–33.
URL: https://accounting.fa.ru/jour/article/view/71?locale=ru_RU
26. *Алборов Р.А., Концевая С.М., Козменкова С.В.* Интегрированная отчетность в сельском хозяйстве: состав и проблемы внедрения // Международный бухгалтерский учет. 2018. Т. 21. Вып. 4. С. 413–428.
URL: <https://doi.org/10.24891/ia.21.4.413>
27. *Алборов Р.А.* Концепция развития и методология бухгалтерского учета в сельском хозяйстве: монография. М.: Редакция журнала «Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий», 2003. 205 с.

Информация о конфликте интересов

Мы, авторы данной статьи, со всей ответственностью заявляем о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Настоящее заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке данных, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.

DEVELOPMENT OF ACCOUNTING IN RUSSIA (1991–2021): THE RESULTS AND PROSPECTS

Svetlana V. KOZMENKOVA ^{a*},
Rolan A. ALBOROV ^b

^a National Research Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod (UNN),
Nizhny Novgorod, Russian Federation
skozmenkova@yandex.ru
<https://orcid.org/0000-0002-1105-5790>

^b Izhevsk State Agricultural Academy (Izhevsk SAA),
Izhevsk, Udmurt Republic, Russian Federation
udtipb@yandex.ru
<https://orcid.org/0000-0002-8896-1062>

* Corresponding author

Article history:

Article No. 416/2022
Received 1 Sept 2022
Received in revised
form 13 October 2022
Accepted 20 Oct 2022
Available online
15 November 2022

JEL classification:
M41

Keywords: accounting,
financial accounting
and reporting,
management
accounting,
bookkeeping,
accounting science

Abstract

Subject. This article deals with the issues of reforming the accounting and reporting system in Russia.

Objectives. The article aims to analyze the results of reforming the accounting and reporting system in Russia over the past thirty years and identify the main trends in its further development.

Methods. For the study, we used analysis and synthesis, induction and deduction, analogy, and comparison.

Results. Based on the conducted analysis, the article shows the main ways of reforming accounting and reporting in Russia over the past thirty years, as well as possible trends in its further development.

Conclusions and Relevance. The article concludes about the development of accounting in Russia in connection with the emergence of a number of important aspects, as well as the need to revise the main areas of reforming the accounting and reporting system under the current crisis situation and economic sanctions against Russia. The results of the study can be used to further develop the theory and methodology of accounting in the Russian Federation.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2022

Please cite this article as: Kozmenkova S.V., Alborov R.A. Development of Accounting in Russia (1991–2021): The Results and Prospects. *International Accounting*, 2022, vol. 25, iss. 11, pp. 1261–1282.
<https://doi.org/10.24891/ia.25.11.1261>

References

1. Kozmenkova S.V. [On accounting of agricultural enterprises' land]. *Ekonomika sel'skokhozyaistvennykh i pererabatyvayushchikh predpriyatii* =

- Economy of Agricultural and Processing Enterprises*, 1996, no. 6, pp. 19–23. (In Russ.)
2. Mizikovskii E.A., Romashova I.B., Pavlova O.A., Edronova V.N. et al. *Novye ob"ekty bukhgalterskogo ucheta: aktsii, obligatsii, vekselya: Konsul'tatsiya* [New accounting objects: Stocks, bonds, bills of exchange. Consultation]. Moscow, Finansy i statistika Publ., 1993, 48 p.
 3. Alborov R.A. [Accounting of settlements using bills of exchange]. *Ekonomika sel'skokhozyaistvennykh i pererabatyvayushchikh predpriyatii = Economy of Agricultural and Processing Enterprises*, 1997, no. 9, pp. 19–24. (In Russ.)
 4. Tsyganov V.I., Kozmenkova S.V. [Accounting regulations: History and contemporaneity]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2019, vol. 22, iss. 9, pp. 968–982. (In Russ.)
URL: <https://doi.org/10.24891/ia.22.9.968>
 5. Bakaev A.S. *Normativnoe obespechenie bukhgalterskogo ucheta: Analiz i kommentarii* [Regulatory support of accounting. Analysis and comments]. Moscow, Mezhdunarodnyi tsentr finansovo-ekonomicheskogo razvitiya Publ., 1996, 125 p.
 6. Druzhilovskaya T.Yu. [Reforming Russian accounting: The history, current challenges, and prospects]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2021, vol. 24, iss. 5, pp. 524–547. (In Russ.)
URL: <https://doi.org/10.24891/ia.24.5.524>
 7. Ivashkevich V.B. [Accounting policy of the enterprise: Content and justification]. *Bukhgalterskii uchet*, 1994, no. 4, p. 30. (In Russ.)
 8. Shneidman L.Z. [Fundamentals of accounting policy formation in the context of transition to the market]. *Bukhgalterskii uchet*, 1994, no. 8, p. 33. (In Russ.)
 9. Shneidman L.Z. [Accounting policy: Formation and implementation]. *Bukhgalterskii uchet*, 1995, no. 9, p. 3. (In Russ.)
 10. Shneidman L.Z. [Accounting and taxation]. *Bukhgalterskii uchet*, 1995, no. 5, p. 10. (In Russ.)
 11. Ivashkevich V.B., Zaitsev S.N. [Modern trends in the development of management accounting]. *Bukhgalterskii uchet*, 1996, no. 12, p. 34. (In Russ.)

12. Ivashkevich V.B. [Management accounting in the enterprise information system]. *Bukhgalterskii uchet*, 1991, no. 4, p. 99. (In Russ.)
13. Mizikovskii E.A. [Management accounting: Necessity and reality]. *Bukhgalterskii uchet*, 1995, no. 8, p. 44. (In Russ.)
14. Karpova T.P. *Upravlencheskii uchet. Informatsionnoe obespechenie menedzhmenta: monografiya* [Management accounting. Information support of management: a monograph]. Smolensk, Institut nauchnoi i pedagogicheskoi informatsii Rossiiskoi akademii obrazovaniya. Ob"edinennyi fond elektronnykh resursov Nauka i obrazovanie Publ., 1993, 290 p.
15. Vakhrushina M.A. *Vnutriproizvodstvennyi uchet i otchetnost'. Segmentarnyi uchet i otchetnost'. Rossiiskaya praktika: problemy i perspektivy: monografiya* [Internal accounting and reporting. Segmental accounting and reporting. Russian practice: problems and prospects: a monograph]. Moscow, AKDI Ekonomika i zhizn' Publ., 2000, 192 p.
16. Shneidman L.Z. [On the way to international standards]. *Bukhgalterskii uchet*, 1998, no. 1. (In Russ.)
17. Sokolov Ya.V. [The professional judgment of an accountant is the whole point of IFRS]. *Yurist i bukhgalter*, 2004, no. 2, pp. 14–15. (In Russ.)
18. Sokolov Ya.V. *Osnovy teorii bukhgalterskogo ucheta: monografiya* [Fundamentals of accounting theory: a monograph]. Moscow, Finansy i statistika Publ., 2000, 495 p.
19. Sokolov Ya.V., Terent'eva T.O. [Professional judgment of an accountant: The results of the past century]. *Bukhgalterskii uchet*, 2001, no. 12, pp. 53–57. URL: <http://buhi.ru/text/83397-1.html> (In Russ.)
20. Sokolov Ya.V. [What's new in the accounting profession]. *Vestnik Finansovoi akademii*, 2000, no. 4, pp. 15–24. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/novoe-v-buhgalterskoy-professii> (In Russ.)
21. Ivashkevich V.B. [In Memoriam of Yaroslav Sokolov]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2020, vol. 23, iss. 7, pp. 824–840. (In Russ.) URL: <https://doi.org/10.24891/ia.23.7.824>
22. Vakhrushina M.A. [Standardization of Russian management accounting as a condition for its further development]. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting*.

Analysis. Auditing, 2018, vol. 5, no. 3, pp. 72–81. (In Russ.)

URL: <https://doi.org/10.26794/2408-9303-2018-5-3-72-81>

23. Kogdenko V.G., Mel'nik M.V. [Integrated reporting: Formation and analysis issues]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2014, vol. 17, iss. 10, pp. 2–15.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/integrirrovannaya-otchetnost-voprosy-formirovaniya-i-analiza> (In Russ.)
24. Malinovskaya N.V. *Integrirrovannaya otchetnost': praktika sostavleniya: monografiya* [Integrated reporting: Compilation practice: a monograph]. Moscow, Peoples' Friendship University of Russia Publ., 2016, 205 p.
25. Serebryakova T.Yu. [Integrated accounting and reporting: Institutional approach]. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*, 2016, no. 2, pp. 24–33. URL: https://accounting.fa.ru/jour/article/view/71?locale=ru_RU (In Russ.)
26. Alborov R.A., Kontsevaya S.M., Kozmenkova S.V. [Integrated reporting in agriculture: A structure and the problems of implementation]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2018, vol. 21, iss. 4, pp. 413–428. (In Russ.)
URL: <https://doi.org/10.24891/ia.21.4.413>
27. Alborov R.A. *Kontsepsiya razvitiya i metodologiya bukhgalterskogo ucheta v sel'skom khozyaistve: monografiya* [The concept of development and methodology of accounting in agriculture: a monograph]. Moscow, Economy of Agricultural and Processing Enterprises Journal Publ., 2003, 205 p.

Conflict-of-interest notification

We, the authors of this article, bindingly and explicitly declare of the partial and total lack of actual or potential conflict of interest with any other third party whatsoever, which may arise as a result of the publication of this article. This statement relates to the study, data collection and interpretation, writing and preparation of the article, and the decision to submit the manuscript for publication.