

УЧЕТ. АНАЛИЗ. АУДИТ

Научно-практический журнал

DOI: 10.26764/2408-9303

Издание зарегистрировано
в Федеральной службе по надзору
в сфере связи, информационных технологий
и массовых коммуникаций:
ПИ № ФС77–67070
от 15 сентября 2016 г.

The edition is registered
in the Federal Service for Supervision
of Communications,
Informational Technologies and Media Control:
PI No. ФС77–67070
of 15, September, 2016

Периодичность издания – 6 номеров в год

Publication frequency – 6 issues per year

Учредитель: «Финансовый университет»,
Москва Россия

Founder: “Financial University”,
Moscow, Russia

Журнал ориентирован на научное обсуждение актуальных
проблем в области
учета, анализа и аудита.

The Journal is oriented towards scientific discussion
of present-day topics in the sphere of accounting, analysis
and auditing.

Журнал входит в перечень периодических научных
изданий, рекомендуемых ВАК для публикации основных
результатов диссертаций на соискание ученых степеней
кандидата и доктора наук,
включен в ядро Российского индекса
научного цитирования (РИНЦ)

The Journal is included in the list
of academic periodicals recommended
by the Higher Attestation Commission
for publishing the main findings of PhD
and ScD dissertations, included
in the core of the Russian Science Citation Index (RSCI)

Все статьи журнала «Учет. Анализ. Аудит»
публикуются с указанием цифрового идентификатора
объекта (digital object identifier, DOI)

All articles of journal “Accounting. Analysis. Auditing”
are published with a digital object
identifier (DOI)

Журнал распространяется по подписке.
Подписной индекс 94058 в объединенном
каталоге «Пресса России»: www.pressa-rf.ru
и в интернет-магазине «Пресса по подписке»: www.akc.ru

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

Vol. 8 • No. 5 • 2021

ACCOUNTING. ANALYSIS. AUDITING

[UCHET. ANALIZ. AUDIT]

Scientific and Practical Journal

DOI: 10.26764/2408-9303



elpub.

RePEc



СОЦИОНЕТ



CYBERLENINKA



ГЛАВНЫЙ РЕДАКТОР

Р.П. Булыга, доктор экономических наук, профессор, руководитель Департамента аудита и корпоративной отчетности, Финансовый университет, Москва, Россия

РЕДАКЦИОННАЯ КОЛЛЕГИЯ

К.В. Алтухов, партнер Департамента аудиторских услуг ЗАО «КПМГ», заведующий кафедрой «КПМГ», Финансовый университет, Москва, Россия

Р.Е. Артюхин, руководитель Федерального казначейства (Казначейства России), Москва, Россия

О.В. Голосов, доктор экономических наук, профессор, Москва, Россия

Д.А. Ендовицкий, доктор экономических наук, профессор, ректор Воронежского государственного университета, Воронеж, Россия

Д.И. Казачков, директор Группы компаний «1С-Рарус», заведующий кафедрой «Технологии 1С», Финансовый университет, Москва, Россия

Л.В. Клепикова, кандидат экономических наук, профессор, первый заместитель декана факультета налогов, аудита и бизнес-анализа, Финансовый университет, Москва, Россия

В.Г. Когденко, доктор экономических наук, доцент, заведующая кафедрой финансового менеджмента, Национальный исследовательский ядерный университет «МИФИ», Москва, Россия

М.И. Кутер, доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой бухгалтерского учета, аудита и автоматизированной обработки данных, Кубанский государственный университет, Краснодар, Россия

М.В. Мельник, доктор экономических наук, профессор, профессор Департамента аудита и корпоративной отчетности, заместитель главного редактора, Финансовый университет, Москва, Россия

В.В. Панков, доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры бухгалтерского учета и налогообложения, Российский экономический университет имени Г.В. Плеханова, Москва, Россия

С.В. Панкова, доктор экономических наук, профессор, проректор по учебной работе, Оренбургский государственный университет, Оренбург, Россия

В.С. Плотников, доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры информационно-аналитического обеспечения и бухгалтерского учета, Новосибирский государственный университет экономики и управления, Новосибирск, Россия

В.Н. Салин, кандидат экономических наук, профессор, профессор Департамента бизнес-аналитики, Финансовый университет, Москва, Россия

И.В. Сафонова, кандидат экономических наук, доцент, доцент Департамента аудита и корпоративной отчетности, Финансовый университет, Москва, Россия

В.Я. Соколов, доктор экономических наук, профессор, партнер PwC, Москва, Россия

В.П. Фомин, доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры учета, анализа и аудита, Самарский государственный экономический университет, Самара, Россия

Л.З. Шнейдман, доктор экономических наук, профессор, директор Департамента регулирования бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудиторской

деятельности Министерства финансов Российской Федерации, Москва, Россия

М.А. Эскиндаров, доктор экономических наук, профессор, ректор Финансового университета, академик Российской академии образования, Москва, Россия

Дж. Галасси, профессор по экономике предприятия и бухгалтерскому учету кафедры экономики, Университет Пармы, Парма, Италия

О. Гюемли, профессор, доктор, президент Ассоциации бухгалтерского учета и финансовых исследований, Университет Мармара, Стамбул, Турция

Ю.А. Кузьминский, доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой бухгалтерского учета, Киевский национальный экономический университет имени Вадима Гетьмана, Киев, Украина

Д.А. Панков, доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой бухгалтерского учета, анализа и аудита в отраслях народного хозяйства, Белорусский государственный экономический университет, Минск, Беларусь

Г. Дж. Превиц, заслуженный профессор, профессор Школы менеджмента, Уэзерхед Университет Кейс Вестерн Резерв, Кливленд, США

Ж. Ришар, доктор, почетный профессор, Университет Париж-Дофин, член Коллегии по стандартам бухгалтерского учета, Париж, Франция

А. Сангстер, бакалавр, магистр, доктор философии, дипломированный бухгалтер, профессор бухгалтерского учета, Университет Сассекс, Брайтон, Великобритания

EDITOR-IN-CHIEF

R.P. Bulyga, Dr. Sci. (Econ.), Professor, Head, Department of Auditing and Corporate Reporting, Financial University, Moscow, Russia

MEMBERS OF THE EDITORIAL BOARD

K.V. Altukhov, Partner, Department of Auditing, KPMG, Head, Department of KPMG, Financial University, Moscow, Russia

R.E. Artyukhin, Head, Federal Treasury (Treasury of Russia), Moscow, Russia

O.V. Golosov, Dr. Sci. (Econ.), Professor, Moscow, Russia

D.A. Endovitskii, Dr. Sci. (Econ.), Professor, Rector of Voronezh State University, Voronezh, Russia

D.I. Kazachkov, Director, 1C-Rarus Group of Companies, Head, Department of 1C Technology, Financial University, Moscow, Russia

L.V. Klepikova, Cand. Sci. (Econ.), Professor, First Deputy Dean, Faculty of Tax, Audit and Business Analysis, Financial University, Moscow, Russia

V.G. Kogdenko, Dr. Sci. (Econ.), Associate Professor, Head of Financial Management Department, National Research Nuclear University MEPhI, Moscow, Russia

M.I. Kuter, Dr. Sci. (Econ.), Professor, Head, Department of Accounting, Auditing and Automated Data Processing, Kuban State University, Krasnodar, Russia

M.V. Mel'nik, Dr. Sci. (Econ.), Professor, Department of Auditing and Corporate Reporting, Deputy Editor, Financial University, Moscow, Russia

V.V. Pankov, Dr. Sci. (Econ.), Professor, Professor of the Department of Accounting and Taxation, Plekhanov Russian University of Economics, Moscow, Russia

S.V. Pankova, Dr. Sci. (Econ.), Professor, Vice-Rector for Educational Affairs, Orenburg State University, Orenburg, Russia

V.S. Plotnikov, Dr. Sci. (Econ.), Professor, Professor of the Department of Information and Analytical Support and Accounting, Novosibirsk State University of Economics and Management, Novosibirsk, Russia

V.N. Salin, Cand. Sci. (Econ.), Professor, Professor of the Department of Business Intelligence, Financial University, Moscow, Russia

I. V. Safonova, Cand. Sci. (Econ.), Associate Professor, Associate Professor of the Department of Auditing and Corporate Reporting, Financial University, Moscow, Russia

V. Ya. Sokolov, Dr. Sci. (Econ.), Professor, Partner, PwC, Moscow, Russia

V.P. Fomin, Dr. Sci. (Econ.), Professor, Professor of the Department of Accounting, Analysis and Auditing, Samara State University of Economics, Samara, Russia

L.Z. Schneidman, Dr. Sci. (Econ.), Professor, Director, Department for Supervision of Accounting, Financial Reporting and Auditing, Ministry of Finance of the Russian Federation, Moscow, Russia

M.A. Eskindarov, Dr. Sci. (Econ.), Professor, Rector, Financial University, Academician of the Russian Academy of Education, Moscow, Russia

G. Galassi, Full Professor of Business Economics and Accounting, Department of Economics, University of Parma, Parma, Italy

O. Güvemli, Professor, Doctor, President, Association of Accounting and Financial History Researchers, Marmara University, Istanbul, Turkey

Yu.A. Kuzminskii, Dr. Sci. (Econ.), Professor, Head, Department of Accounting, Hetman Kyiv National Economic University, Kiev, Ukraine

D.A. Pankov, Dr. Sci. (Econ.), Professor, Head, Department of Accounting, Account Analysis and Auditing in the National Economy, Belarus State Economic University, Minsk, Belarus

G.J. Previts, Professor, Weatherhead School of Management, Case Western Reserve University, Distinguished University Professor, Cleveland, USA

J. Richard, Professor Emeritus of Paris Dauphine University, member of Accounting Standards Board, Doctor, Paris, France

A. Sangster, BA, MSc, PhD, Cert. TESOL, CA, Professor of Accounting, University of Sussex, Brighton, United Kingdom

«Учет. Анализ. Аудит»
2021, Т. 8, № 5

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

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

Учредитель

**ФГБОУ ВО «Финансовый
университет при
Правительстве Российской
Федерации», Москва, Россия**

Главный редактор
Р.П. Булыга

Заведующий редакцией
научных журналов
В.А. Шадрин

Выпускающие редакторы
А.М. Пересыпкина,
В.П. Косарев

Корректор
С.Ф. Михайлова

Переводчики
О.Н. Петрова, И.А. Осипова,
Н.А. Пунтус

Верстка
С.М. Ветров

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

Адрес редакции:
125993, ГСП-3, Москва,
Ленинградский пр-т, 53, к. 5.9

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

Подписано в печать:

05.10.2021

Формат 60 × 84 1/8

Объем 11,75 п.л.

Заказ № 776

Отпечатано

в Отделе полиграфии

Финансового университета

(Москва, Ленинградский пр-т, д. 51)

© Финансовый университет

НОВЫЕ ТЕХНОЛОГИИ УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКИХ И КОНТРОЛЬНЫХ ПРОЦЕССОВ

Р.П. Булыга, И.В. Сафонова

**Трансформация методологии аудита в связи
с использованием технологий блокчейн и DLT 6**

А.В. Бодяко, С.В. Пономарева, Т.М. Рогуленко

**Идентификация цифровых прав в качестве объекта
учета и контроля 14**

ТЕОРИЯ И МЕТОДОЛОГИЯ УЧЕТНО-КОНТРОЛЬНЫХ И АНАЛИТИЧЕСКИХ ПРОЦЕССОВ

О.В. Ефимова, О.В. Рожнова

**Методология исследования корпоративного раскрытия социальной
ответственности бизнеса: концептуальный подход 28**

Н.Г. Сапожникова

**Формирование информации о рисках
в корпоративном учете и отчетности 41**

МЕТОДИКИ И ПРАКТИЧЕСКИЙ ОПЫТ

О.В. Лосева, Н.М. Абдикеев

**Методика оценки результатов интеллектуальной деятельности
как нематериального актива для целей бухгалтерского
и налогового учета 55**

А.В. Веригина

**Система интермодальных перевозок как фактор
конкурентоспособности национальной экономики
на мировом рынке 68**

РАЗВИТИЕ НАУЧНЫХ ШКОЛ «УЧЕТА, АНАЛИЗА И АУДИТА»

Михаил Иванович Баканов – ученый, творец, лидер 80

ФОРУМ МОЛОДЫХ

Е.А. Лукичева

**Надзорно-статистическая отчетность профессиональных
участников рынка ценных бумаг 83**

НАУЧНАЯ ЖИЗНЬ

Международная научно-практическая конференция

**«Экономический анализ: опыт и перспективы развития»,
посвященная 70-летию проф. В.И. Бариленко. 92**

NEW TECHNOLOGIES OF ACCOUNTING, ANALYTICAL AND CONTROL PROCESSES <i>R.P. Bulyga, I.V. Safonova</i> Transformation of Audit Methodology in Connection with the Use of Blockchain and DLT Technologies	6
<i>A. V. Bodiako, S.V. Ponomareva, T.M. Rogulenko</i> Digital rights identification as an object of accounting and control.	14
THEORY AND METHODOLOGY OF ACCOUNTING, ANALYTICAL AND CONTROL PROCESSES <i>O.V. Efimova, O.V. Rozhnova</i> Research Methodology for Corporate Disclosure of Business Social Responsibility: Conceptual Approach	28
<i>N. G. Sapozhnikova</i> Formation of Information About Risks In Corporate Accounting And Reporting	41
METHODS AND PRACTICAL EXPERIENCE <i>O.V. Loseva, N.M. Abdikeev</i> Methodology for Evaluating the Results of Intellectual Activity as an Intangible Asset for the Purposes of Accounting and Tax Accounting	55
<i>A.V. Verigina</i> The Intermodal Transport System as a Factor of the Competitiveness of the National Economy in the World Market	68
DEVELOPMENT OF SCIENTIFIC SCHOOLS OF ACCOUNTING, ANALYSIS AND AUDITIN Mikhail Ivanovich Bakanov – a Scientist, Creator, Leader	80
YOUTH FORUM <i>E.A. Lukicheva</i> Features of Supervisory Reporting of Professional securities Market Participants	83
ACADEMIC LIFE International Scientific and Practical Conference “Economic Analysis: Experience and Development Prospects”, Dedicated to the 70th Anniversary of Professor Vladimir Iv. Barilenko	92

Accounting. Analysis. Auditing
2021, vol. 8, no. 5

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

Founder
The Financial University under the Government of the Russian Federation, Moscow, Russia

Editor-in-Chief
R.P. Bulyga

Head of Scientific Journals Editorial Department
V.A. Shadrin

Managing Editor
A.M. Peresyphkina, V.P. Kosarev

Proofreader
S.F. Mikhaylova

Translators
O.N. Petrova, I.A. Osipova, N.A. Puntus

Design, Layout
S.M. Vetrov

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

Editorial address:
53, Leningradsky prospekt, office 5.9
Moscow, 125993

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

Signed off to printing:
05.10.2021
Format 60 × 84 1/8
Size 11,75 printer sheets
Order № 776

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

© Financial University

ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2021-8-5-6-13
УДК 657,004(045)
JEL M42, C80

Трансформация методологии аудита в связи с использованием технологий блокчейн и DLT

Р.П. Булыга^а, И.В. Сафонова^б

Финансовый университет, Москва, Россия

^а <https://orcid.org/0000-0002-3755-132X>; ^б <https://orcid.org/0000-0001-6377-5936>

АННОТАЦИЯ

Развитие технологии блокчейн и технологии распределенного реестра (DLT) вызывает диаметрально противоположные суждения о перспективах традиционных институтов в условиях цифровой экономики: от полного их исчезновения до кардинальной трансформации. Этот вопрос касается и области бухгалтерского учета, и аудита. Целью исследования является не только определение тенденций трансформации методологии аудита, но и самой профессии бухгалтера-аудитора в связи с использованием блокчейн и DLT, а его проведение основано на применении методов анализа и синтеза, сравнения, системного и логического подхода, метода аналогий и группировки. Статья содержит обзор практики внедрения технологии блокчейн аудиторскими компаниями «Большой четверки», а также состава основных разработчиков и предлагаемых ими программных продуктов, основанных на технологии блокчейн и DLT, используемых в аудиторской деятельности. Выявлены ключевые тенденции развития профессий бухгалтера-аудитора в связи с использованием этих технологий. Сделан вывод о необходимости существенной трансформации методологии аудита, а также профессии бухгалтера-аудитора в связи с использованием блокчейн и DLT, а не о замещении института аудита указанными технологиями. Сформулированы предложения и выделены наиболее значимые новации классической методики проведения аудита эффективности бизнес-процессов на основе использования технологий блокчейн и DLT.

Ключевые слова: блокчейн; DLT; технология; методология аудита; аудит бизнес-процессов; аудит смарт-контрактов; информационная прозрачность

Для цитирования: Булыга Р.П., Сафонова И.В. Трансформация методологии аудита в связи с использованием технологий блокчейн и DLT. *Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing*. 2021;8(5):6-13. DOI: 10.26794/2408-9303-2021-8-5-6-13

ORIGINAL PAPER

Transformation of Audit Methodology with the Use of Blockchain and DLT Technologies

R.P. Bulyga^а, I.V. Safonova^б

Financial University, Moscow, Russia

^а <https://orcid.org/0000-0002-3755-132X>; ^б <https://orcid.org/0000-0001-6377-5936>

ABSTRACT

The development of blockchain and distributed ledger technology (DLT) technologies stimulates diametrically opposite points of view about the prospects of traditional institutions in the digital economy: from their complete disappearance to a cardinal transformation. This matter also applies to the field of accounting and auditing. The purpose of the study is not only to identify trends in the transformation of the audit methodology but also in an accountant/auditor profession itself by using blockchain and DLT. The conduct of this research is based on the use of the following methods: analysis and synthesis, comparison, systemic and logical approach, analogies and

© Булыга Р.П., Сафонова И.В., 2021

grouping. The paper contains an overview of the implementation practice of blockchain technology by the Big Four audit companies, as well as the composition of the main developers and the software products they offer based on the blockchain technology and DLT used in audit activities. There have been identified the key trends in the development of an accountant/auditor professions in connection with the use of blockchain technology and DLT. The conclusion is made about the need for a significant transformation of the audit methodology, as well as the profession of an accountant/auditor in connection with the use of blockchain and DLT, but it is not about replacing the audit institution with these technologies. The authors have formulated proposals and defined the most significant innovations of the classical methodology for conducting an audit of the business processes effectiveness based on the use of blockchain technology and DLT.

Keywords: blockchain; DLT; technology; audit methodology; business processes audit; smart contracts audit; information transparency

For citation: Bulyga R.P., Safonova I.V. Transformation of audit methodology with the use of blockchain and DLT technologies. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing.* 2021;8(5):6-13. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2021-8-5-6-13

ВВЕДЕНИЕ

Данная статья является продолжением исследования вопросов по части возможностей и перспектив применения блокчейн и DLT в профессиональной сфере [1]. Авторами был проведен анализ глобальных инициатив, активно обсуждаемых в мировом сообществе, по развитию технологии блокчейн [2–5] и предложена прогнозная оценка влияния этих цифровых технологических новаций на процессы формирования учетной информации.

Реалии времени таковы, что свойства блокчейн как технологической базы становления транзакционного учета вызывают неоднозначные суждения в научном и деловом сообществе в отношении ее влияния на перспективы развития аудита как основного способа обеспечения достоверности бизнес-информации для заинтересованных пользователей.

С одной стороны, высказываются мнения о практически полном замещении института аудита использованием технологий блокчейн и DLT для автоматического обеспечения достоверности (верификации) информации, предоставляемой пользователям. Так, по мнению Д. Йермака, то, что DLT может обеспечить ведение корпоративного учета в режиме реального времени, открывает широкие возможности для повышения надежности получаемой информации и доверия к ней пользователей: «Вместо того, чтобы полагаться на аудиторскую индустрию, которая сама по себе подвергается моральному риску и агентским проблемам... каждый пользователь мог бы без каких-либо затрат создавать свои собственные финансовые отчеты на основе данных блокчейна за любой период времени» [6]. В. Ференц в [7] отметил, что Заместитель руково-

дителя Федеральной антимонопольной службы России А. Цариковский сравнил хранилище на базе блокчейн со «стеклянным сейфом»: «Видно, что именно там находится, кто к этому всему прикасался, но изъять или изменить документы без огласки невозможно». Это создает объективные предпосылки для самоподтверждения достоверности информации, подготавливаемой и публикуемой с использованием указанной технологии.

С другой стороны, в профессиональном сообществе обсуждается вопрос о необходимости существенной трансформации методологии аудита, а также самой профессии бухгалтера-аудитора в связи с активным внедрением цифровых новаций и элементов «Индустрии 4.0». По мнению экспертов, все технологические изменения кардинальным образом преобразуют подходы к проведению аудита, «освобождая время и человеческий ресурс для выполнения более сложных задач, при этом не позволяя пока «без участия человека» решать стратегические задачи по повышению эффективности бизнес-процессов» [8]. Главная тенденция — развитие профессии в сторону ее интеллектуализации, что подтверждается результатами исследования, проведенного в 2017 г. в рамках Научной школы «Учетно-аналитические и контрольные процессы экономических субъектов информационного общества» Финансового университета [9].

Сейчас важно осознать, что уже в момент «входа информации» может быть заложена ошибка, которую без привлечения специалиста невозможно определить. Может быть, в будущем при использовании технологии «искусственного интеллекта» и это станет возможным, но на данном этапе развития роль человека остается главной.

Таблица / Table

Внедрение технологии блокчейн в практику деятельности аудиторских компаний «большой четверки» / Implementation of blockchain technology in the practice of the Big Four audit companies

Наименование аудиторской фирмы / Company Name	Инициативы по внедрению блокчейн (год запуска) / Blockchain implementation initiatives, launch year	Результаты внедрения блокчейн / Blockchain implementation results
Ernst & Young (E&Y)	Запуск проекта «Анализатор блокчейнов» для анализа транзакций аудируемого лица (2018 г.) / Launch of the Blockchain Analyzer project to analyze transactions of the audited entity, 2018	Заложены основы для автоматизированных аудиторских проверок активов, обязательств, капитала и интеллектуальных контрактов блокчейна / Foundations laid for automated audits of blockchain assets, liabilities, equity and smart contracts
KPMG	Запуск программы «Услуги цифровой книги» (2016 г.) / Launch of the Digital Book Services program, 2016	Оказание помощи по исследованию приложений блокчейна компаниям, предоставляющим финансовые услуги / Helping financial services companies to research blockchain applications
	Реализация проекта «Digital Ledger Services» совместно с компанией Microsoft / Implementation of the Digital Ledger Services project in partnership with Microsoft Co.	Определение новых приложений и вариантов использования технологии блокчейн / Identifying new applications and use cases for blockchain technology
PwC	Запуск сервиса аудита на основе технологии блокчейн с зарегистрированными криптографическими компаниями (2018 г.) / Launch of the audit service based on blockchain with registered cryptographic companies, 2018	Подтверждение правильности и эффективности использования компаниями технологии блокчейн при оказании услуг / Confirmation of the correctness and effectiveness of the use of blockchain by companies in the provision of services
Deloitte	Запуск универсальной программной платформы блокчейна Rubix (2014 г.) / Launch of the Rubix universal blockchain software platform, 2014	Диверсификация перечня услуг на основе анализа первоначальных предложений монет (ICO) / Diversification of the list of services based on the analysis of initial coin offerings (ICO)

Источник / Source: разработано авторами с использованием [13] / developed by the authors using [13].

МЕТОДОЛОГИЯ ИССЛЕДОВАНИЯ И РЕЗУЛЬТАТЫ

Исследованию влияния технологий блокчейн и DLT на аудиторскую деятельность посвящены работы многих зарубежных и отечественных ученых. Проведенный анализ зарубежных источников [10, 11] и информационных сайтов аудиторских и финансовых компаний свидетельствует, что крупнейшие международные аудиторские компании (PwC, KPMG, Deloitte) на протяжении нескольких лет активно занимаются исследованием в области применения потенциала блокчейн-технологии в различных направлениях деятельности экономических субъектов, в т.ч. в аудите.

Авторы выделили основных разработчиков, вторгающихся в аудиторскую среду, а также предлагаемые ими программные продукты, основанные на технологии блокчейн и DLT, создаваемые для обеспечения достоверности бизнес-информации и деловой документации. Основные инициативы аудиторских компаний «большой четверки» по внедрению технологии блокчейн в аудиторскую практику представлены в *таблице*.

Так, компания Factom разработала для аудиторского рынка программные продукты на базе блокчейн-платформы документарной базы- Factom Harmony и dLoc, применение которых позволяет решить ряд важнейших задач, в т.ч. восстановить потерянные документы, снизить

трудо- и временные затраты аудитора, разрешать спорные ситуации с клиентами, обеспечить лучшие способы защиты данных [12]. Разработчики компании Libra создали программное обеспечение, позволяющее «помогать аудиторам в расширении своих возможностей и предлагать услуги по обеспечению безопасности на любой блокчейн-платформе, а также изменять сроки их обслуживания с пост-обработок на обработку в реальном времени»¹. Компания Verady, известная на рынке своим блокчейн-активом VeraNet в сфере страхования, предоставляет крипто-активы на основе блокчейна. Эта технология предназначена для подготовки конкретных стандартизированных отчетов и обеспечения надежности данных обычными финансовыми институтами².

В работах российских специалистов, раскрывающих различные аспекты технологии блокчейн и DLT, определен ряд ключевых тенденций касательно будущего профессий бухгалтера-аудитора [1, 8, 13, 14]:

- освоение бухгалтерами и аудиторами современных информационных технологий будет неразрывно связано с интеллектуализацией характера их деятельности, снижением трудоемкости совершаемых операций и необходимостью решения «нестандартных задач». Роботизация, машинное обучение, «умные» чат-боты и искусственный интеллект в недалеком будущем будут определять «технологический уклад» обычной деятельности аудитора;

- аудит становится дистанционным, и уже далеко не всегда целесообразно проводить проверку по месту нахождения субъекта.

Возможности удалённого доступа, видео-конференц-связь, система видеонаблюдения, облачные хранилища, использование электронной почты оказывают революционное влияние на форму и способ организации проведения проверки;

- применение различных инструментов поиска и анализа данных кардинальным образом расширяет границы сбора аудиторских доказа-

тельств, включая не только учетные данные, но и информацию о состоянии всех бизнес-процессов компании, прогнозных сведений;

- обработка цифровой информации при помощи IT-Audit, Audit XP (а со временем — программных продуктов, основанных на технологии блокчейн), работа с базами данных клиентов посредством «выгрузки» не только максимально сокращают трудовые затраты аудитора, но и существенно повышают вероятность выявления недобросовестных действий должностных лиц проверяемого экономического субъекта. Указанные информационные технологии создают основу создания гибкой инфраструктуры контрольных мероприятий в виде базы данных (централизованного хранилища) ресурсов, созданных по итогам проверок, в которую могут загружаться и сами результаты проверок.

К ключевым выводам, полученным в ходе исследования, можно отнести предложения по трансформации методологии аудита в связи с использованием технологии блокчейн и DLT. Суть указанных предложений основывается на том, что новая информационная среда и бурное развитие информационных технологий ставят перед экономическими субъектами и аудиторами новые задачи, в т.ч. связанные с применением блокчейн и искусственного интеллекта: чтобы инвесторы и другие стейкхолдеры могли использовать информацию о бизнесе в процессе принятия решений, необходим независимый аудит на более низком, чем агрегированные отчетные данные уровне — на уровне «элементов данных». Формой аудита на уровне «элементов данных» является аудит эффективности бизнес — процессов.

Классическое определение «аудита эффективности бизнес-процессов»³, а также алгоритм (методика) его проведения сформулированы в авторском учебнике «Аудит бизнеса»⁴. Методика аудита эффективности бизнес — процессов включает следующие этапы и процедуры:

³ Аудит эффективности бизнес-процессов представляет собой системный процесс, посредством которого компетентное независимое лицо накапливает и оценивает свидетельства об информации, характеризующей бизнес — операции хозяйствующего субъекта, чтобы определить и выразить в своем заключении степень эффективности осуществления и координации бизнес — процессов с точки зрения их влияния на создание внутренней стоимости бизнеса.

⁴ Булыга Р.П. Аудит бизнеса. Учебник для студентов магистратуры. М.: ЮНИТИ-ДАНА; 2021. 343 с.

¹ Drane J. Wait, blockchains need audited? 2016. [Electronic resource]. URL: <https://www.linkedin.com/pulse/wait-blockchains-need-audited-jeremy-drane/> (дата обращения: 15.08.2021).

² STUDIOS, Verady's Vision for Asset Audits and Verification. Bitcoin Magazine. [Electronic resource]. URL: <https://bitcoinmagazine.com/articles/veradys-vision-asset-audits-and-verification/> (дата обращения: 15.08.2021).

1. Подготовительный этап:

1.1. описание существующих бизнес — процессов аудируемого лица;

1.2. составление технологической карты бизнес-процессов аудируемого лица;

2. Предварительное обследование:

2.1. оценка соответствия каждого бизнес-процесса стратегии развития аудируемого лица;

2.2. оценка рисков, присущих каждому бизнес-процессу;

2.3. оценка внешним аудитором эффективности системы внутреннего контроля за каждым бизнес-процессом;

3. Основной этап:

3.1. выявление ключевых бизнес-процессов;

3.2. осуществление аудиторских процедур в отношении ключевых бизнес-процессов;

3.3. формирование и документирование аудиторских доказательств;

4. Заключительный этап:

4.1. формирования мнения о степени эффективности осуществления и координации бизнес-процессов с точки зрения их влияния на создание внутренней стоимости бизнеса;

4.2. формирование мнения о необходимости оптимизации и/или реинжиниринга бизнес-процессов.

Изучение возможностей технологии блокчейн и DLT позволило выделить следующие новации классического алгоритма осуществления аудита эффективности бизнес-процессов, важнейшие из которых касаются процедур оценки рисков, присущих бизнес-процессу (п. 2.2. Методики) и выявления транзакций и бизнес-процессов с повышенным риском для осуществления в отношении них аудиторских процедур (п. 3.2. Методики).

Первый блок новаций и проблем, требующих решения, связан с тем, что при использовании новых информационных технологий (прежде всего, блокчейн и DLT) доказательной базой аудитора для выявления зон риска (транзакций и бизнес-процессов) будет уже не столько информация, предоставляемая непосредственно аудируемым лицом или при его содействии, а данные и факты, получаемые самим аудитором из альтернативных источников и с использованием специализированных методов, таких как RFID-метки, сканеры, сервисы SBiS, Контур и др.

Второй блок новаций и важных проблем связан с так называемым «технологическим риском»

блокчейн, суть которого заключается в том, что использование аудируемым лицом технологии блокчейн для ведения транзакционного учета содержит потенциальную возможность сокрытия сделок (совершенных транзакций), сгенерированных в течение аудируемого периода. Указанный риск связан с тем, что протокол блокчейна не имеет временной отметки для каждой транзакции. Указанная технология устроена так, что сам факт совершения с ее помощью транзакций во времени четко не фиксируется (т.е. транзакция не имеет персонифицированного времени осуществления), и, как следствие, транзакции, попадающие в «лист ожидания», впоследствии могут быть ошибочно или умышленно повторно переданы другой стороной, что подрывает базовый принцип учета — принцип временной определенности фактов хозяйственной жизни. Это усложняет процесс аудита, особенно если система внутреннего контроля организации не сфокусирована на выявлении предварительно авторизованных транзакций, которые могут транслироваться в любое более позднее время.

Указанная выше проблема не может быть решена в рамках традиционной методики аудита эффективности бизнес-процессов. Для ее решения имеет смысл ввести в эту методику новацию, заключающуюся в осуществлении аудитором специальной процедуры «перемещения средств между кошельками (открытыми ключами)» с использованием технологии блокчейн.

Это поможет решить следующие проблемы.

- во-первых, подтверждение факта нахождения всех средств и операций под контролем аудируемой организации. Технология блокчейн устроена так, что сам факт успешного перевода средств на новый счет является доказательством владения старым закрытым ключом;

- во-вторых, достигается предотвращение повторной трансляции уже совершенных операций в будущем, гарантируемое тем фактом, что такая итерация будет отклонена сетью как «атака с двойным расходованием средств»;

- в-третьих, гарантия, что в дальнейшем сам процесс генерации ключей и перевода средств будет очищен от возможных недобросовестных операций, и алгоритмом сгенерированных до перевода средств на новый адрес.

Дополнительные риски, требующие повышенного внимания в ходе аудита, возникают, когда

средства хранятся третьей стороной от имени проверяемой организации. Риски связаны с тем, что в случае конфликта с указанной третьей стороной аудируемое лицо (ввиду отсутствия доступа к закрытым ключам) фактически теряет контроль и распоряжение своими средствами⁵. Кроме риска потери активов такие операции создают для аудитора проблемы в части контроля совершаемых транзакций и определения истинной стоимости хранящихся средств.

Основная новация процесса формирования и документирования аудиторских доказательств (п. 3.3. Методики) в случае, если первичный учет проверяемого экономического субъекта основан на использовании технологии блокчейн, связана с таким понятием, как «аудит кода смарт-контрактов⁶». Аудит кода смарт-контрактов по сути является аналогом осуществляемой в настоящее время аудиторской проверки достоверности и фактических условий осуществления сделок аудируемым лицом, т.е. транзакций, лежащих в основе учета и отчетности.

Нормативная правовая база и стандарты проведения аудита кода смарт-контрактов еще не сформированы. В то же время в специальной литературе [15] уже содержатся рекомендации для программистов и юристов по совершенствованию технологии смарт-контрактов и разработке законодательных актов, регламентирующих процесс проведения аудита кода смарт-контрактов и приравнивания их к письменным договорам.

ВЫВОДЫ

Проведенное авторами исследование подтвердило гипотезу о необходимости существенной

⁵ Official web site of coindesk. [Electronic resource]. URL: <http://www.coindesk.com/mt-gox-the-history-of-a-failed-bitcoin-exchange/>.

⁶ Смарт-контракт представляет собой компьютерный протокол (код), который самостоятельно проводит сделки и контролирует их исполнение с помощью математических алгоритмов.

трансформации методологии аудита, а также самой профессии бухгалтера-аудитора в связи с использованием технологии блокчейн и DLT, а не о замещении института аудита указанными технологиями.

В качестве наиболее значимых новаций классического алгоритма осуществления аудита эффективности бизнес-процессов в связи с использованием вышеупомянутых технологий в работе выделены: использование интерактивных способов получения аудиторских доказательств; применение инновационных процедур аудита в блокчейн-среде, прежде всего таких, как проверка достоверности и фактических условий осуществления сделок с использованием методики аудита кода смарт-контрактов, перемещение средств аудируемого лица между кошельками (открытыми ключами).

Исследование позволило выявить основные тренды развития профессий бухгалтера и аудитора в связи с использованием технологий блокчейн и DLT:

- интеллектуализация характера деятельности и снижение трудоемкости выполняемых работ;
- широкое использование информационных технологий для повышения эффективности выявления нестандартных операций и предотвращения недобросовестных действий;
- развитие «удаленных» процедур фиксации и верификации фактов хозяйственной жизни;
- становление транзакционного учета и дистанционного аудита.

Считаем, что использование выводов исследования специалистами Минфина России, Банка России и профессиональным аудиторским сообществом будет способствовать повышению эффективности деятельности аудиторов, а также формированию более предсказуемой и транспарентной бизнес-среды российского общества.

БЛАГОДАРНОСТЬ

Статья подготовлена по результатам исследований, выполненных за счет бюджетных средств по государственному заданию Финансового университета.

ACKNOWLEDGEMENTS

The paper was prepared on the research results carried out at the expense of budget funds within the framework of the government research task of the Financial University.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Булыга Р.П., Сафонова И.В. Технология блокчейн как инструмент повышения информационной прозрачности экосистемы бизнеса. *Учет. Анализ. Аудит*. 2021;8(4):06–17.
2. Bonyuet D. Overview and impact of blockchain on auditing. *International Journal of Digital Accounting Research*. 2020;(20):31–43.
3. Brender N., Gauthier, M., Morin, J.H., Salihi, A. The potential impact of blockchain technology on audit practice. *Journal of Strategic Innovation and Sustainability*. 2019;14(2):35–59.
4. Fullan O., Ruiz J. Accounting information systems in the blockchain era. *International Journal of Intellectual Property Management*. 2021;11(1):63–80.
5. Bonson E., Bednarova M. Blockchain and its implications for accounting and auditing. *Meditari Accountancy Research*. 2019;(5):725–740.
6. Yermack D. Corporate governance and blockchains. *Review of Finance*. 2017;21(1):7–31.
7. Ференец В. Блокчейн: кому нужен «стеклянный шкаф»? URL: http://bosfera.ru/event_report/blokcheyn-komu-nuzhen-steklyannyy-seyf
8. Петух А.В., Сафонова М.Ф. Современный аудит в условиях цифровизации экономики: проблемы и перспективы развития. *Международный бухгалтерский учет*. 2019; 22(10):1154–1169.
9. Булыга Р.П. Трансформация профессий бухгалтера и аудитора под влиянием «фактора информатизации». *Учет. Анализ. Аудит*. 2017(1):6–23.
10. Macaulay M. T. How Cognitive Tech Is Revolutionizing the Audit. URL: <https://www.financialexecutives.org/Topics/Strategy/How-Cognitive-Tech-Is-Revolutionizing-the-Audit.aspx>.
11. Rückeshäuser N. Do we really want blockchain-based accounting? Decentralized consensus as enabler of management override of internal controls. URL: <https://wi2017.ch/images/wi2017-0112.pdf>
12. Buntinx J. What Is Factom? The Merkle. 2018.
13. Баев А.А., Левина В.С., Реут А.В., Свидлер А.А., Харитонов И.А., Григорьев В.В. Блокчейн-технология в бухгалтерском учете и аудите. *Учет. Анализ. Аудит*. 2020;7(1):69–79.
14. Варданян С.А. Базисные векторы развития бухгалтерского учета и аудита на основе блокчейн-технологии в условиях цифровой экономики. *Научное обозрение: теория и практика*. 2017;(11):23–27.
15. Graaf T. J. From Old to New: From Internet to Smart Contracts and from People to Smart Contracts. *Computer Law & Security Review*. URL: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0267364919300147>

REFERENCES

1. Bulyga R. P., Safonova I. V. Blockchain technology as a tool for increasing information transparency of the business ecosystem. *Accounting. Analysis. Audit*. 2021;8(4):6–17. (In Russ.).
2. Bonyuet D. Overview and impact of blockchain on auditing. *International Journal of Digital Accounting Research*. 2020;(20):31–43.
3. Brender N., Gauthier M., Morin, J.H., Salihi A. The potential impact of blockchain technology on audit practice. *Journal of Strategic Innovation and Sustainability*. 2019;14(2):35–59.
4. Fullan O., Ruiz J. Accounting information systems in the blockchain era. *International Journal of Intellectual Property Management*. 2021;11(1):63–80.
5. Bonson E., Bednarova M. Blockchain and its implications for accounting and auditing. *Meditari Accountancy Research*. 2019;(5):725–740.
6. Yermack D. Corporate governance and blockchains. *Review of Finance*. 2017;21(1):7–31. (In Russ.).
7. Ferenc V. Blockchain: Who needs a glass cabinet? URL: http://bosfera.ru/event_report/blokcheyn-komu-nuzhen-steklyannyy-seyf
8. Petukh A. V., Safonova M. F. Modern audit in the context of the economy digitalization: Problems and development prospects. *International accounting*. 2019;22(10):1154–1169. (In Russ.).
9. Bulyga R. P. Transformation of the professions of accountant and auditor under the influence of the “Informatization factor”. *Accounting. Analysis. Audit*. 2017;(1):6–23. (In Russ.).
10. Macaulay M. T. How cognitive tech is revolutionizing the audit. URL: <https://www.financialexecutives.org/Topics/Strategy/How-Cognitive-Tech-Is-Revolutionizing-the-Audit.aspx>

11. Rückeshäuser N. Do we really want blockchain-based accounting? Decentralized consensus as enabler of management override of internal controls. URL: <https://wi2017.ch/images/wi2017-0112.pdf>
12. Buntinx J. What is Factom? The Merkle. 2018.
13. Baev A. A., Levina V. S., Reut A. V., Svidler A. A., Kharitonov I. A., Grigoriev V. V. Blockchain technology in accounting and audit. *Accounting. Analysis. Audit.* 2020;7(1):69–79. (In Russ.).
14. Vardanyan S. A. Basic vectors of development of accounting and auditing based on blockchain technology in the digital economy. *Scientific review: Theory and practice.* 2017;(11):23–27. (In Russ.).
15. Graaf T. J. From old to new: From Internet to smart contracts and from people to smart contracts. *Computer law & security review.* 2019;14(2):35–59.

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ

Роман Петрович Булыга — доктор экономических наук, профессор, руководитель Департамента аудита и корпоративной отчетности факультета налогов, аудита и бизнес-анализа, Финансовый университет, Москва, Россия
RBulyga@fa.ru

Ирина Викторовна Сафонова — кандидат экономических наук, доцент, доцент Департамента аудита и корпоративной отчетности факультета налогов, аудита и бизнес-анализа, Финансовый университет, Москва, Россия
ISafonova@fa.ru

ABOUT THE AUTHORS

Roman P. Bulyga — Dr. Sci. (Econ.), Professor, Head of the Department of Audit and Corporate Reporting of the Faculty of Taxes, Audit and Business Analysis, Financial University, Moscow, Russia
RBulyga@fa.ru

Irina V. Safonova — Can. Sci. (Econ.), Associate Professor, Associate Professor of the Department of Audit and Corporate Reporting of the Faculty of Taxes, Audit and Business Analysis, Financial University, Moscow, Russia
ISafonova@fa.ru

Статья поступила в редакцию 08.09.2021; после рецензирования 15.09.2021; принята к публикации 20.09.2021.

Авторы прочитали и одобрили окончательный вариант рукописи.

*The article was submitted on 08.09.2021; revised on 15.09.2021 and accepted for publication on 20.09.2021.
The authors read and approved the final version of the manuscript.*

DOI: 10.26794/2408-9303-2021-8-5-14-27

УДК 336.648(045)

JEL M41, O16, O17

Идентификация цифровых прав в качестве объекта учета и контроля

А.В. Бодяко^а, С.В. Пономарева^б, Т.М. Рогоуленко^с^а Финансовый университет, Москва, Россия^б Санкт-Петербургский экономический университет, г. Санкт Петербург, Россия;^с Государственный университет управления, Москва, Россия.^а <http://orcid.org/0000-0002-2788-8893>; ^б <http://orcid.org/0000-0001-7222-6330>;^с <http://orcid.org/0000-0002-1027-1248>

АННОТАЦИЯ

Интенсивное развитие цифровых технологий, их проникновение в бизнес и в повседневную жизнь человека актуализирует необходимость оценки теоретической обоснованности и практической целесообразности включения в гражданско-правовое законодательство понятий «цифровые права». Цель проведенного исследования – развитие методологии идентификации цифровых прав в качестве объекта учета и контроля. В статье проанализированы существенные конструкции (дефиниции) понятий «цифровые права», «обязательственные и иные права», оцениваются предложенные в Законе № 34-ФЗ* формы реализации цифровых прав и ограничения распоряжения цифровым правом. Рассмотрено прикладное значение феномена «цифровые права» не только в гражданском делопроизводстве, но и в учетно-контрольных процессах. Раскрываются и анализируются концепции методологов бухгалтерского учета по отражению операций с цифровыми правами в учетных регистрах. На основании обобщения исходных технологических основ токенизации активов в бизнес-проектах сделан вывод, что общей проблемой для управления цифровыми правами является выбор цифровых алгоритмов, финансовых платформ для их выпуска и обращения. Анализ российских и международных правил идентификации цифровых финансовых активов (ЦФА), токенов** в качестве объекта учетной политики компаний и для составления отчетности позволил утверждать, что только при реализации конкретного права, например, участия в размещении реальных акций, ЦФА может рассматриваться в качестве финансового инструмента на счете 58 со всеми последующими учетно-контрольными и аналитическими операциями. Рекомендовано ввести методологию ведения бухгалтерского учета и формирования отчетности коррективы, облегчающие идентификацию и оценку носителей цифровых прав (инвест-токенов), замещающих ценные бумаги, а на счете 58 «Финансовые вложения» открыть дополнительный субсчет для учета ценных бумаг, замещенных цифровыми активами или цифровой валютой.

Ключевые слова: цифровые права; цифровой рубль; токен; свидетельство на владение цифровым правом; бухгалтерский учет операций с цифровыми правами; реестр цифровых транзакций; эмитент цифрового права; цифровые активы; цифровая валюта; финансовый инструмент

Для цитирования: Бодяко А.В., Пономарева С.В., Рогоуленко Т.М. Идентификация цифровых прав в качестве объекта учета и контроля. *Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing.* 2021;8(5):14-27. DOI: 10.26794/2408-9303-2021-8-5-14-27

* Федеральный закон от 18.03.2019 № 34-ФЗ «О внесении изменений в части первую, вторую и статью 1124 части третьей Гражданского кодекса Российской Федерации». URL: <http://publication.pravo.gov.ru/Document/View/0001201903180027> (дата обращения: 05.05.2021).

** Token – опознавательный знак, код, жетон и т.п. – это защищенное аппаратно-программное устройство, предназначенное для использования в инфраструктуре открытых ключей (PKI), платежных и инвестиционных системах, системах доступа, сетевой безопасности, в качестве электронного идентификатора активов и обязательств, носителя ключевой информации, а также средства формирования электронной цифровой подписи (ЭЦП) с неизвлекаемым закрытым ключом.

ORIGINAL PAPER

Digital Rights Identification as an Object of Accounting and Control

A.V. Bodiako^a, S.V. Ponomareva^b, T.M. Rogulenco^c^a Financial University, Moscow, Russia; ^b St. Petersburg State University of Economics Saint-Petersburg, Russia;^c State University of Management, Moscow, Russia^a <http://orcid.org/0000-0002-2788-8893>; ^b <http://orcid.org/0000-0001-7222-6330>;^c <http://orcid.org/0000-0002-1027-1248>

ABSTRACT

The intensive development of digital technologies, their penetration into business and everyday life calls for the assessment of theoretical validity and practical feasibility of including the concepts of “digital rights” in civil law legislation. The purpose of the study is to develop a methodology for identifying digital rights as an object of accounting and control. The article analyzes the definitions of the concept “digital rights”, “obligation and other rights”, evaluates the forms of digital rights implementation and restrictions on the disposal of digital rights, proposed in Law No. 34-FZ. The authors consider the applied value of the phenomenon of digital rights not only in civil paper work, but also in accounting and control processes. The concepts developed by accounting methodologists to post transactions with digital rights in ledgers are revealed. On the basis of generalization of the initial technological foundations of asset tokenization in business projects, a conclusion is made that a shared problem in digital rights management involves the choice of digital algorithms, financial platforms for their issuance and circulation. The analysis of the Russian and international rules for the identification of digital financial assets (DFA) (tokens) as an object of the accounting policy of companies and their use in preparation of reports makes it possible to state that DFA can be considered a financial instrument with all subsequent accounting and control and analytical operations only when a specific right, for example, participation in the replacement of real shares, is exercised. It is recommended to make some amendments related first, to the accounting and reporting methodology to facilitate the identification and assessment of digital rights holders (investment tokens) that replace securities, and, second, to account 58 “Financial Investments”, namely to open an additional subaccount to account for securities which are replaced by digital assets or digital currency.

Keywords: digital rights; digital ruble; token; certificate of ownership of digital rights; accounting for digital rights transactions; digital transactions ledger; digital rights issuer; digital assets; digital currency; financial instrument

For citation: Bodiako A.V., Ponomareva S.V., Rogulenco T.M. Digital rights identification as an object of accounting and control. *Accounting. Analysis. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2021; 8 (5):14-27. (In Russ.). DOI: 10.26794 / 2408-9303-2021-8-5-14-27

ВВЕДЕНИЕ

Современное развитие экономики характеризуется активной цифровизацией [1–4]. Развитие информационных технологий привело к формированию принципиально новой цифровой экосистемы, коренным образом преобразовавшей обмен финансовой информацией. В область корпоративных и частных финансовых и хозяйственных отношений введен новый вид прав — цифровые права. Такие изменения привнесли позитивные элементы в функционирование субъектов финансово-технологической среды, но их практическое освоение столкнулось с проблемами терминологического характера, сложностями нормативно-правового управления, без решения которых невозможно применять стандарты учета, контроля, анализа и формировать транспарентную отчетность.

В статье предпринята попытка определить взаимосвязи между новыми технологиями управления, финансовыми транзакциями и методологией их гражданско-правового регулирования. В первую очередь внимание акцентировано на правовых аспектах регулирования цифровых прав, определяющих особенности их учета, контроля приобретения, удержания и реализации. Предметом исследования выбраны причинно-следственные трансформации хозяйственных правоотношений, приведшие к возникновению «цифровых прав», а объектом — учетные и контрольные процедуры с цифровыми правами.

В процессе исследования использовались методы систематизации, классификации, аналогии и сопоставлений, сравнения, логических заключений и практического опыта авторов настоящей статьи.

ПРОТИВОРЕЧИЯ ЗАКОНОДАТЕЛЬНЫХ И ПРИВАТНЫХ ДЕФИНИЦИЙ ПОНЯТИЯ «ЦИФРОВЫЕ ПРАВА»

Изначальные поправки в Гражданский кодекс Российской Федерации (далее — ГК РФ) касались нескольких цифровых феноменов: «цифровых денег» и «цифровых прав». В соответствии с п. 1 ст. 141.2 ГК РФ в редакции законопроекта № 424632–7¹, представленного к первому чтению, было указано, что «цифровыми деньгами может признаваться не удостоверяющая право на какой-либо объект гражданских прав совокупность электронных данных (цифровой код или обозначение), созданная в информационной системе, отвечающей установленным законом признакам децентрализованной информационной системы, и используемая пользователями этой системы для осуществления платежей». По мнению инициаторов поправок в ГК РФ, «данное понятие вводится для создания некоего производного актива, который мог бы обращаться самостоятельно и отдельно от обязательственных прав или иных прав, на основе которых он создаётся» Указанное определение в полной мере отвечало понятию «криптовалюта», исключенному впоследствии из окончательного текста. Удаление из текста было сделано в связи с тем, что, по мнению Правительства РФ, «...отнесение цифровых денег к законным платежным средствам не соответствует статье 75 Конституции РФ, в соответствии с которой денежной единицей в РФ является рубль, а введение и эмиссия других денег в РФ не допускается». Статья 141.2 с дефиницией «цифровые деньги» была изъята из текста Закона № 34-ФЗ².

Многие исследователи указанный вывод посчитали противоречивым из-за смешения понятий «цифровые деньги» и «криптовалюта». В частности, по утверждению Л.Г. Ефимовой, «отказ от включения в ГК РФ понятия «цифровые деньги» не означает, что этим устанавливается запрет на их выпуск и оборот. Получается, что регулировать цифровые деньги, включая криптовалюты, нельзя, а выпускать можно.

Такое положение является как минимум нелогичным. В связи с изложенным представляется обоснованным вернуться к вопросу о дополнении ст. 128 ГК РФ «Объекты гражданских прав» новым видом объектов гражданского права — «цифровыми денежными знаками — в контексте совершенствования законопроекта «О цифровых финансовых активах» [5].

Многочисленные дискуссии велись и ведутся относительно дефиниции «цифровые права». Было много вариантов дополнения текста ГК РФ новой статьей о цифровых правах. Отмечалось, что суть «цифрового права» как новой юридической фикции и обычной ценной бумаги слишком близки, чтобы под таким правом понимать совокупность электронных данных (цифровой код, обозначение), удостоверяющую законодательство на объекты гражданских прав в реальности³. Разумеется, цифровое право может удостоверить лишь права на вещи, иное имущество, результаты работ, оказание услуг, исключительные права. Важным фактором стабилизации ситуации с цифровыми правами является упоминание о том, что такие права признаются только в случаях, предусмотренных Законом. Это позволяет отграничить важные для экономики сущности (на данный момент называемые «токенами»), но не исключает появления новых форм цифровых денег и «цифровых прав». Практически все технологические признаки последних, имевшие место в первоначальной редакции и способствовавшие их самостоятельному обращению, исключены из принятой редакции закона⁴.

Из-за изменения содержания данного Закона эксперты называют принятые поправки «беззубыми», поскольку в них нет четкости относительно урегулирования вопросов, связанных с блокчейн-технологиями [6–9].

Утилитарные цифровые права легализовали в российском правовом поле одну из устоявшихся за рубежом бизнес-практик краудфандинга на основе технологии «блокчейн» — выпуск utility-токенов или «служебных токенов», дающих доступ к услугам, предоставляемых в рамках проекта, под который привле-

¹ Проект федерального закона № 424632–7 «О внесении изменений в части первую, вторую и четвертую Гражданского кодекса Российской Федерации». URL: <http://www.garant.ru/hotlaw/federal/1187665/> (дата обращения: 15.07.2021).

² Федеральный закон от 12.03.2014 № 34-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон “О судебных приставах” и Федеральный закон “Об исполнительном производстве”» (последняя редакция). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_160078/ (дата обращения: 15.07.2021).

³ Пояснительная записка к проекту федерального закона «О внесении изменений в части первую, вторую, третью и четвертую Гражданского кодекса Российской Федерации, а также в отдельные законодательные акты Российской Федерации». URL: <https://base.garant.ru/58024598/> (п. 1 проекта ст. 141.1 ГК). 15.07.2021).

Паспорт законопроекта № 424632–7 на офиц. сайте системы обеспечения законодательной деятельности. URL: <https://sozd.duma.gov.ru/bill/424632-7> (дата обращения: 15.07.2021).

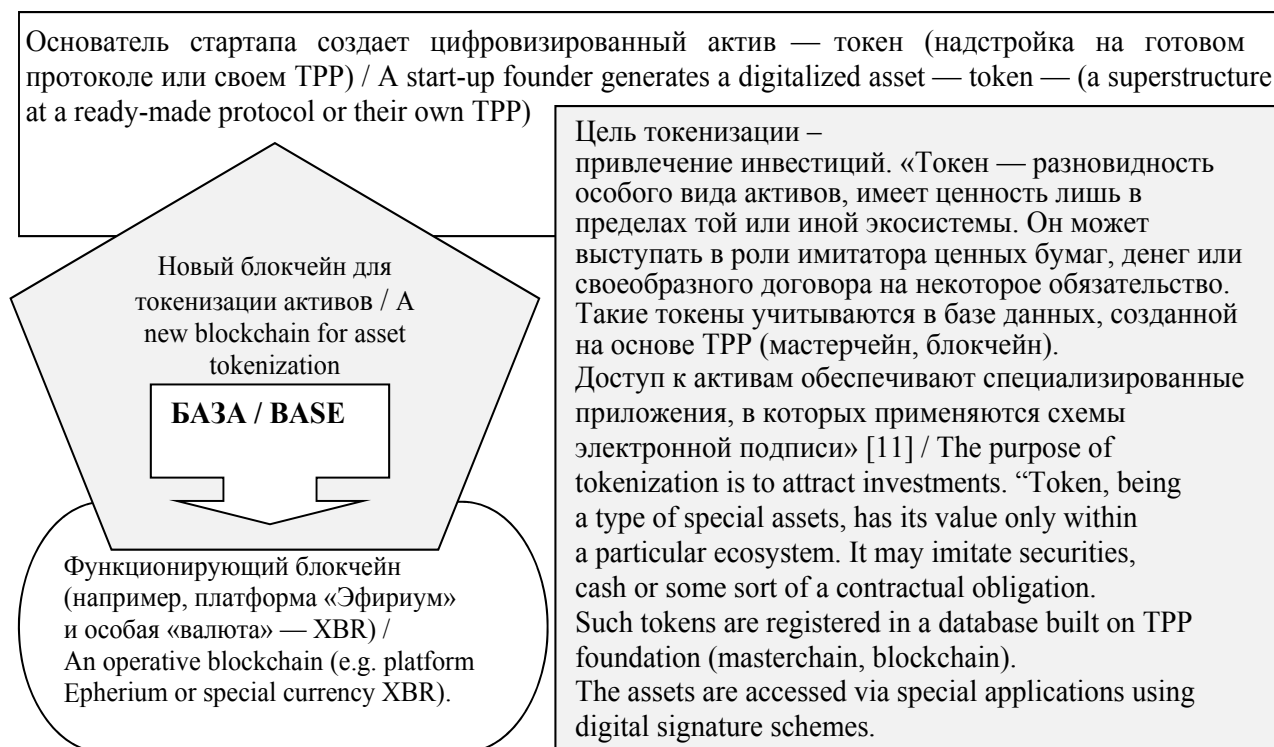


Рис. 1 / Fig. 1. Технологическая основа токенизации активов в бизнес-проектах / Technological basis for asset tokenization in business projects

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

каются инвестиции». Таким образом, отечественные законодатели, традиционно сотрудничая с учеными, адаптируют к специфике российской экономической среды научно-технические модели и стандарты менеджмента на базе уже широко используемых в мировой экономике ИТ-моделей, стандартов учета и отчетности, информационной среды трансфера данных на основе различных цифровых платформ. Следует отметить, что пока что широкого применения ИТ-моделей по типу блокчейн-технологии и распределенных реестров (TPP) на территории России не наблюдается.

Отсутствие четкости определений, которые используются во всех законодательных нормах, призванных регулировать цифровые феномены, а также понятийную путаницу в публикуемых статьях, обзорах и комментариях можно объяснить раскоординированностью работы экономистов, законодателей и ИТ-инженеров. В качестве примера можно привести дефиниции, приведенные в Обзоре Центробанка России⁵, где криптовалюта определялась как «децентрализованная

⁵ Обзор Банка России по криптовалютам, ICO (INITIAL COIN OFFERING) и методам их регулирования. Москва. Декабрь 2017 г. Текст электронный. С. 6, 8. URL: http://www.cbr.ru/content/document/file/36009/rev_ico.pdf (дата обращения: 23.05.2021).

виртуальная валюта, основанная на математических алгоритмах и защищенная методами криптографии», выпуск которой «осуществляется на основе технологии распределенных реестров». Центральный банк пояснял, что TPP представляют собой систему распределенного хранения и одновременной обработки и обновления практически любой информации на разных носителях у всех участников. При этом блокчейн является лишь одним из вариантов реализации сети распределенных реестров (PP), в котором данные о совершенных транзакциях структурируются в виде последовательности связанных блоков транзакций. На стр. 8 «Обзора» сказано, что ICO (Initial Coin Offering) — это «форма привлечения инвестиций через выпуск и продажу инвесторам цифровых токенов за фиатные денежные средства или иные криптовалюты», однако это определение не учитывает технологические особенности выпуска токена.

При первичном размещении ICO токены не приобретаются за фиатные денежные средства; для их приобретения необходим посредник, которым, как правило, выступает Электронный кошелек (Ethereum кошелек, ETH) (рис. 1).

Токены и криптовалюта — это разные представители криптомира: если токен играет созидательную роль

в экономике, то криптовалюта (семейство коинов) — разрушительную, т.е. спекулятивную и еще более опасную для национальной денежной системы. Здесь действует Закон Коперника-Грешэма: «Плохие деньги вытесняют хорошие». Такие финансисты с мировым именем, как А. Гринспен, бывший председатель Совета управляющих ФРС США, Н. Велинк, бывший президент Центробанка Нидерландов, а также нобелевский лауреат Р. Шиллер предрекали, что «виртуальная валюта является кратковременным увлечением или же финансовым «пузырем», который скоро лопнет» [10].

Общей проблемой управления цифровыми правами является выбор цифровых алгоритмов, а также финансовых платформ для их выпуска и обращения. Исследования показали, что изначально криптовалюты выпускались на биткоин-блокчейне, но в дальнейшем выпуск стал основываться на уже существующих платформах (технология оверлейна); далее для выпуска и обращения инвест-токенов и иных цифровых активов стали разрабатываться персональные финансовые платформы. Сегодня ИТ-специалисты Центробанка России заняты созданием финансовой платформы для цифрового рубля, и данная технология уже подпадает под статус Информационной Системы (ИС) для реализации цифровых прав (совершения транзакций в реальной плоскости финансово-хозяйственных отношений).

Отметим, что далеко не все эксперты согласны с тем, что финансовая платформа для ЦФА и цифровой валюты (ЦВ) должна быть однотипна с технологией пиринговой системы P2P. По утверждению ИТ-специалистов, «технология P2P представляет собой оверлейную⁶ компьютерную сеть, основанную на равноправии участников. В таких сетях отсутствуют выделенные серверы, а каждый узел (peer) является как клиентом, так и сервером. Пиринговые сети состоят из узлов, каждый из которых взаимодействует лишь с некоторым подмножеством других узлов, т.е. фактически в системах отсутствуют субъекты, централизованно осуществляющие организационно-учетные функции.

«Характерными особенностями пиринговых систем по сравнению с клиент-серверной архитектурой (которая, в том числе, используются при «классических» переводах электронных денежных средств) является способность данных систем к самоорганизации, отказоустойчивости к потере связи с узлами сети, возможность разделения ресурсов без привязки к конкретным

⁶ Оверлейная сеть — виртуальная сеть, созданная на базе уже существующей (пример — сеть обращения ЕТН (токен «Эфириум»), созданная поверх блокчейн-биткойна).

адресам, увеличению скорости копирования информации за счет использования нескольких источников, широкой полосе пропускания информации, гибкой балансировке нагрузки и ряду других» [11].

Данные свойства ИС и принципы их функционирования (децентрализация, независимость и неподконтрольность администраторам) не соответствуют тем их характеристикам, которые приведены в двух Концепциях Центробанка — «Распределенный реестр» и «Цифровой рубль». Следовательно, остается нерешенной проблема платформы ТРР для двух типов прав: ЦФА и утилитарных цифровых прав (УЦП). Причина, собственно, не столько в технологии, сколько в самой сути категории «право», которую пока не понимают не только ИТ-инженеры и программисты, но и сами экономисты.

Как констатирует С.Р. Решетняк, «формирование принципиально новой технологической среды на базе современных цифровых технологий оказывает существенное влияние на экономику, политику и социальные процессы современного мира. Влияние современной технологической революции («цифровой революции») распространилось на систему права как на национальном, так и на международном уровне. Применяемые в самых разнообразных областях человеческой деятельности передовые цифровые технологии только примеряются в качестве технологического базиса формирования принципиально новой среды гражданско-правового регулирования, поэтому так много неверно идентифицированных понятий, олицетворяющих цифровое пространство» [12].

Действительно, криптознаки, неправомерно маркируемые словом «валюта» — это лишь алгоритмический код, результат работы компьютерной программы, являющейся, в свою очередь, производной двух технологий: во-первых, асимметричного криптографического шифрования и, во-вторых, блокчейн-технологии, на базе которой формируется сеть peer-to-peer (P2P), с использованием криптографических ключей: открытых — для создания криптовалюты и проверки адреса кошелька, на котором хранится криптовалюта, и закрытых — для получения доступа к криптокошельку с хранимой криптовалютой и осуществления перевода и цифровой подписи транзакции. Алгоритмический код, названный «криптовалютой», изначально представляется в виде набора цифр, не являющимся ни деньгами, ни ценными бумагами, ни любым другим имуществом или общественно полезной ценностью. Цифровой код, которым маркируется транзакция (т.е. шифруется криптоключами), сам по себе не имеет собственной стоимости, но, если соответствующие

общественные отношения сложились, он чисто теоретически может выполнять любые функции, в том числе функции денег. Здесь определяющее начало — легитимность и правовая договоренность. Иными словами, участники соответствующего протокола договариваются, что в отношениях между собой через алгоритмический код они будут определять количество принадлежащего каждому из них имущества, которое можно использовать в качестве эквивалента стоимости товаров, приобретаемых в торговых сетях, согласившихся принимать криптовалюту в качестве средства платежа [13,14].

ОЦЕНКА КОНЦЕПТОВ УЧЕТА ЦИФРОВЫХ ПРАВ

Тесная связь правовых вопросов, касающихся порядка отражения объекта на бухгалтерских счетах, определила необходимость исследования концептов учета цифровых прав (ЦП) [15,16]. Идентификация ЦП в качестве объектов бухгалтерского учета и отчетности, по мнению юристов, не координируется с формирующейся в международном праве концепцией цифровых прав [17,18], а потому именно данный факт затрудняет применение МСФО 9 «Финансовые инструменты»⁷ к операциям с ними.

Восприятие токена как формы реализации комплекса цифровых прав на определенные денежные требования не проясняет вопроса о правилах учета операций с цифровыми правами из-за его многоаспектности. По утверждению М.С. Юрасова [19], его феноменальность состоит в том, что он способен отображать все, что угодно: любые права, обязанности, единицу стоимости и даже абсолютно ничего. Именно это исключает возможность применения правил учета операций с токеном с позиций положений о ценных бумагах, и такие операция сложно квалифицировать как финансовые вложения. Для решения этой задачи необходимо не только четко знать отличия токенов, олицетворяющих УЦП, но и понимать специфику объекта, на который эти права направлены. У любого эмитента токены — это цифровые финансовые активы, т.е. капитализированные затраты, ставшие при запуске в рыночное обращение обязательствами, квалифицируемые для учета как финансовые инструменты инвестиционного характера (операции по счету 58). С другой стороны, у приобретателей то-

кены превращаются в удерживаемый актив (затраты на приобретение и содержание на балансе) с целью получения экономической выгоды в будущем. Когда же токены приобретаются для перепродажи, бухгалтерские записи будут совершенно иными.

Смысл ст. 128 «Объект гражданских прав» Гражданского кодекса РФ можно трактовать как норму представления токенов в ТРР (типа мастерчейн и пр.) в форме цифровых прав на четыре разновидности практических действий:

- права денежного требования;
- возможность осуществления прав по эмиссионным ценным бумагам;
- права участия в капитале непубличного АО;
- право требовать передачи эмиссионных ценных бумаг.

При этом, все перечисленные операции могут отражаться в учете согласно МСФО 32 (рис. 2).

На практике формой ЦФА могут быть имущественные приватные и корпоративные права (права участия), при этом особенностью ЦФА становится то, что их выпуск, учет и обращение возможны только при условии внесения (изменения) записей в ИС на основе РР, а также в иные ИС. Новое понятие получилось достаточно сложным по содержанию и построено во многом на ограничении качеств, а не констатации каких-то присущих институту прав черт. Из буквального прочтения данной нормы возникает аналогия с рынком ценных бумаг, а сами ЦФА представляются дополнительным «цифровым деривативом», отличным от бездокументарных ценных бумаг (далее — БДЦБ), которые выведены за пределы предмета правового регулирования Законом о Цифровых финансовых активах. Несмотря на это формальное отличие, аналогия между ЦФА и БДЦБ может быть полезна для понимания нового инструмента. ЦФА могут иметь «гибридную» структуру, т.е. обеспечиваться несколькими активами в некоторой комбинации (исходя из понятия, данного в части второй ст. 1 Закона о ЦФА) и здесь опять-таки можно провести аналогию с таким классическим инструментом как структурные ноты⁸ [20,21].

С позиции российского права, токены можно считать иным имуществом, так как представление ЦФА как цифровых прав/токенов близко к обращению бездокументарных ценных бумаг, что утверждается ст. 2 Федерального закона № 34-ФЗ, подтверждающей

⁷ Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 9 «Финансовые инструменты» (введен в действие на территории РФ в редакции 2014 г. приказом Минфина России от 27.06.2016 № 98н) (ред. от 17.02.2021).

⁸ Структурная нота — ценная бумага, купонные выплаты по которой зависят от будущих цен на акции, облигации или набора каких-то других активов.

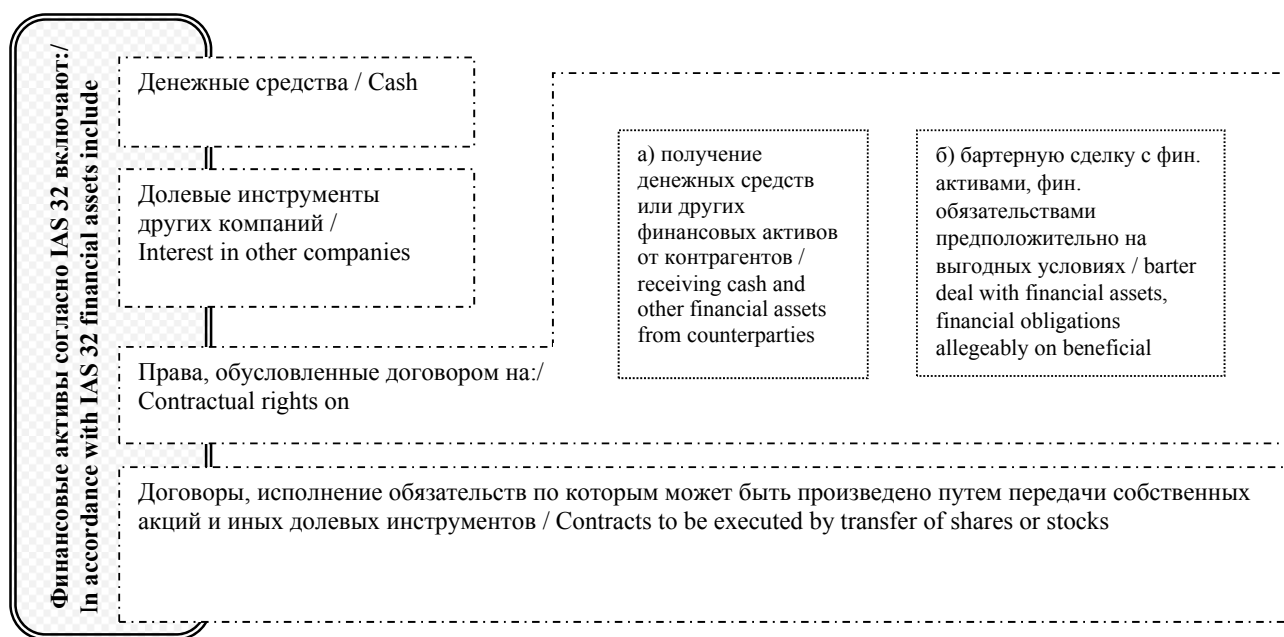


Рис. 2 / Fig 2. Состав финансовых активов / Composition of financial assets

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

диспозицию ст. 128 ГК РФ, поясняя, что токен может участвовать в цифровых транзакциях и храниться в криптокошельке. Таким образом, токены — это цифровое представление имущества реального мира (товаров, работ, услуг), которое находится в собственности экономического субъекта, а процесс токенизации или запуска в ИС/РР оцифрованного имущества с правовых позиций практически не отличается от аналогичных действий в отношении его материального облика. Создателем киберреальности, виртуальных пространств и миров выступает искусственный интеллект, для чего используются специализированные программные алгоритмы и коды, моделирующие цифровые объекты, аналогичные объектам реального мира. Это приводит к появлению адекватной или, другими словами, замещающей-реальности, совмещаемой с реально протекающими действиями и событиями, взаимосвязанными и изменяющимися под влиянием цифровых технологий под полным или частичным контролем человека или даже без него [22].

В настоящее время федеральный стандарт учета операций с цифровыми правами и методика отражения результатов сделок с ЦП в бухгалтерской (финансовой) отчетности не разработан; отсутствуют и рекомендации по учету такого объекта в МСФО. В ряде стран уже приняты стандарты учета цифровых активов: например, в Республике Беларусь действует стандарт бухгалтерского учета и отчетности «Цифровые знаки (токены)», принятый Министерством финансов

6.03.2018 г. (далее — Стандарт) в связи с Декретом от 21.12.2017 г. «О развитии цифровой экономики». Изучение документа показало, что описываемый в нем порядок учета аналогичен стандарту учета финансовых вложений, применяемому в России. На запросы бухгалтеров в Минфин РФ о порядке бухгалтерского учета приобретения токенов специалисты ведомства еще 10.12.2013 г. ответили, что при приобретении токена в учете необходимо сделать следующие проводки:

- дебет 60 — кредит 51 — оплачена стоимость токена;
- дебет 10 субсчет — кредит 60 — принята к учету стоимость токена;
- дебет 19 — кредит 60 — отражен входной НДС по приобретенным ценностям;
- дебет 68 — кредит 19 — принят к вычету входной НДС;
- дебет 26 (44) — кредит 10 субсчет — стоимость токена списана в расходы по обычным видам деятельности»⁹.

В 2020 г. бухгалтерский методологический центр» (Фонд «НРБУ «БМЦ») опубликовал проект «Рекомендации Р-Х/2021-КпР «Порядок учета цифровых прав»¹⁰.

⁹ Приобрели токены, в бухучете делаем проводки: <https://www.glavbukh.ru/h1/45432-pri-priobrenenii-tokena-v-buhuchete-delayutsya-provodki>.

¹⁰ Рекомендация Р-Х/2021-КпР «Порядок учета цифровых прав». URL: http://bmcenter.ru/Files/R-KpR_Poryadok_ucheta_kriptoaluti (дата обращения: 04.06.2021).

В нем специалисты Фонда рассматривают порядок учета и отражения в бухгалтерской отчетности эмитента и держателя цифровой подписи (ЦП) операций с цифровыми финансовыми активами, а также с усиленной цифровой подписью (УЦП) как со стороны эмитента, так и юридических лиц, являющихся их покупателями (держателями). Данный порядок учета и отчетности, по мнению разработчиков проекта, касается имущества в электронной форме, созданного с использованием шифровальных (криптографических) средств, права на которое удостоверяется внесением цифровых записей в реестр цифровых транзакций. Иными словами, они полагают, что криптографически зашифрованное имущество, обращающееся в РР, и есть цифровое право. По нашему мнению, данное суждение достаточно спорное, поскольку авторы проекта отнесли к ЦП как УЦП, так и ЦФА, подчеркнув, что Цифровые Подписи могут удостоверяют одновременно Цифровые финансовые активы, Утилитарные цифровые права и/или иные цифровые права.

Специалисты БМЦ рекомендуют для эмитентов ЦП и юридических лиц, являющихся покупателями (держателями) ЦП, отражать в бухгалтерском учете результаты операций с двумя типами цифровых прав: ЦФА и УЦП. Проведенный в результате исследования анализ этого позволил сделать следующие выводы:

- во-первых, не вполне корректными являются некоторые дефиниции терминов. Например, «реестр цифровых транзакций — формируемая на определенный момент времени систематизированная база цифровых записей» — не даёт конкретного представления об ИТ-технологии совершения записей, а без неё невозможно представить обязательственных прав лиц, которые должны фиксировать результат транзакций в своих учетных системах;

- во-вторых, «цифровое право представлено как имущество в электронной форме, созданное с использованием шифровальных (криптографических) средств». Такого рода некорректная трактовка присутствует во множестве изученных нами материалов. Мы утверждаем, что некорректно связывать в единую сущностную конструкцию термины «цифровое право» и «имущество». Цифровые права лишь выражают существо действий имущественного свойства, изменения прав лиц, отдающих и принимающих имущество в цифровом формате (свойства имущества, описанные в договоре, и характер действий с ним).

Методологи БМЦ считают, что ЦП, удостоверяющие права держателей на получение реальных товаров, работ, услуг, денежных средств и других активов (УЦП и ЦФА), признаются в качестве актива у их держателей

и в качестве обязательства — у эмитента. Объекты этого типа не могут быть идентифицированы в качестве производных финансовых инструментов, а, следовательно, и учитываться в соответствии со стандартом МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты». В рассматриваемом проекте УЦП определяются как цифровые права, удостоверяющие право требовать: а) передачи вещи (вещей); б) передачи исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности и (или) прав использования результатов интеллектуальной деятельности; в) выполнения работ и (или) оказания услуг. По нашему глубокому убеждению, представленный перечень прав выходит далеко за рамки понятия «ЦФА», в пределах которого авторы проекта намереваются представить порядок учета и отражения в бухгалтерской отчетности эмитента и держателя ЦП операций с ЦФА.

Разработчики проекта заявляют, что цифровые финансовые активы не могут быть признаны и представлены в отчетности в качестве производных финансовых инструментов. При этом, для их держателя необходимость оценивать в учете такие ЦФА по справедливой стоимости вытекает из требований п. 20 ПБУ 19/2002 «Учет финансовых вложений»¹¹. В ПБУ 15/2008 «Учет расходов по займам и кредитам»¹² не предусмотрено требование в отношении учета и отражения финансовых обязательств. Необходимость оценки ЦФА у эмитента по справедливой стоимости вытекает из п. 4.2 МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты». В итоге получается, что к обращению ЦФА в хозяйственной практике не может быть применен ни один из существующих стандартов учета, и предназначение документа «Порядок учета цифровых прав» остается неясным.

К «Рекомендациям» БМЦ имеется и другое замечание: в них отсутствует четкая грань между понятиями «ЦФА», «ЦП» и «УЦП». В Федеральном Законе № 259-ФЗ¹³ ЦФА представлены как совокупность четырёх видов прав, но понятие УЦП в нём не используется, хотя в проекте текста был верный посыл, что УЦП — это инвест-токены. И надо отдать авторам «Рекомендаций» должное, поскольку в практических примерах к этому документу они оперируют понятием «токен».

¹¹ ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений». URL: <https://base.garant.ru/12129387>.

¹² ПБУ 15/2008 «Учет расходов по займам и кредитам». URL: <https://base.garant.ru/12163098/>.

¹³ Федеральный закон от 07.11.2007 № 259-ФЗ «Устав автомобильного транспорта и городского наземного электрического транспорта» (с изменениями и дополнениями) URL: <https://base.garant.ru/2157005/>.

Тем не менее, смешение понятий никогда не прояснит положения с учетом объектов, которые представляют эти понятия на практике. Любое понятие научно и актуально, если за ним стоит четко представляемый контур предмета или объекта, опосредуемый им.

Приобретение токена, как и акций, должно подтверждаться инвестиционным сертификатом, но не акционерным, как при приобретении акций. Обладателю токена целесообразно получать от уполномоченного органа, учрежденного Финансовым регулятором в лице ЦБ РФ, свидетельство на владение цифровым правом (токеном) или «цифровой» акцией. Бухгалтерский учет таких операций может основываться на правилах, действующих сегодня в отношении исключительных прав, лицензий, электронной цифровой подписи или иных форм токенов, т.е. цифровых прав на осуществление реальных операций.

Многие эксперты относят ЦФА (права/токены) к категории финансовых инструментов, однако при этом не всегда учитывается многозначность понятия «финансовый инструмент». В хозяйственной практике одни и те же финансовые инструменты могут квалифицироваться бухгалтерами и как активы (капитал), и как обязательства. Как полагают специалисты «ФБК» Е.С. Тютюнникова и Н. Худякова, чтобы не ошибиться при отражении капитала в финансовой отчетности, необходимо учитывать не только положения МСФО, но и организационно-правовую форму компании, а также требования российского законодательства [23].

Исследование показало, что результаты операций с токенами в хозяйственной системе можно подвести под правила учета МСФО 9 «Финансовые инструменты». В отечественной учетной практике такого стандарта пока что не существует, но проект ФСБУ с алогичным названием уже подготовлен и опубликован для обсуждения специалистами. К сожалению, этого недостаточно для точной идентификации ЦФА, а потому требуются корректировки статей Закона, конкретизирующие содержание ЦФА и раскрывающие механизм их практического применения.

Рассмотрим некоторые рекомендации МСФО 9 применительно к российской учетной практике.

К ценным бумагам, соответствующим нормативам Комиссии по ценным бумагам и биржам США, сейчас относятся секьюрити-токены, токенизированные ценные бумаги или инвестиционные токены. Эти токены второго поколения предоставляют инвесторам права на акции, дивиденды, долю прибыли, право голоса и участия в программе выкупа и т.д. Нередко они представляют собой право на такие базовые активы, как пул недвижимости, кэш-флоу или активы в другом

фонде. Эти права записаны в смарт-контракте, а сами токены торгуются на биржах на блокчейн-основе [24].

Один из вариантов классификации ЦФА как совокупности цифровых прав, которые, помимо прочего, могут реализовывать инвест-токены, представленный для обсуждения Комитетом МСФО в 2019 г., отображен на рис. 3.

В зависимости от определенных условий методологии международного учета считают, что криптоактивы могут учитываться или как финансовые инструменты, или как запасы, или как нематериальные активы, при этом метод учета выбирает непосредственно бухгалтер, исходя из экономического смысла операции. Внесение поправок в проект Закона привело к выхолащиванию его прежних положений, а отказ законодателя от привязки цифровых прав к РР, токенам и цифровой валюте позволяет распространять понятие «цифровые права» на любые права, фиксируемые в цифровой форме, и как следствие, вносит хаос во все сферы экономической деятельности, связанной с цифровыми правами [25].

Подобного же мнения придерживается М.А. Рожкова в [17, 18], считая, что закрепленное в ст. 141.1 ГК РФ определение однозначно подтверждает отход от первоначальной концепции Законопроекта, согласно которой под цифровыми правами понимались исключительно токены. В итоге, по ее мнению, понятие «цифровые права» превратилось в обозначение зафиксированных в электронной (цифровой) форме имущественных прав, отвечающих двум признакам: они должны быть четко названы в качестве цифровых в законе; либо должны приобретаться, осуществляться и отчуждаться на информационной платформе, отвечающей установленным Законом признакам.

Наше исследование показывает, что «цифровыми» права, закрепленные в электронной форме, могут стать только при условии соответствия двум названным в Кодексе формальным признакам, причем это могут быть вовсе не токены, и между токенами и цифровыми правами нет оснований ставить знак равенства. В зависимости от типа, токены могут либо подтверждать права на имущество и участие в капитале компании, либо выполнять техническую роль при покупке и обращении цифровых активов [26, 27].

ВЫВОДЫ

Проведенное исследование позволило сформулировать следующие выводы.

1. Слово-маркер «цифровой» к реально существующим объектам: валюте, имуществу, активам и т.д. (всем этим вещам реального мира), применять

Российский стандарт учета / Russian accounting standards	Наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих наличие у компании права на финансовые вложения и на получение денежных средств или других активов, вытекающих из этого права / Availability of proper documents confirming the company's rights for financial investments and receiving cash or other assets derived from these rights.
	Переход к компании-эмитенту ЦФА (токенов) финансовых рисков, связанных с финансовыми вложениями (риск роста цен, риск неплатежеспособности должника, риск отсутствия ликвидности и иное) / Transfer of financial risks related to the financial investments (risk of price increase, payer's insolvency risk, liquidity risk) to the DFA (token) issuer
	Способность приносить экономические выгоды (доход) в будущем в форме процентов, дивидендов либо прироста их стоимости (в виде разницы между ценой продажи (погашения) финансового вложения и его покупной стоимостью при его обмене, использования при погашении обязательств компании, увеличения текущей рыночной стоимости и т.п. / Ability to generate economic benefits (income) in future in the form of interest, dividends or increase in their value (difference between selling (redemption) price of financial investment and its buying price when it is exchanged, used to settle company's liabilities, or when its current market price increases, etc.)
	Комитет допускает учет в качестве финансовых инструментов в соответствии с правилами МСФО (IFRS) 9 / The Committee allows for the accounting as financial instrument according to IFRS 9.
	Комитет отметил, что владение криптоактивами соответствует определению НМА в МСФО (IAS) 38 на том основании, что: а) оно может быть отделено от владельца, продано или передано индивидуально; б) оно не даёт владельцу права на получение фиксированного или точного количества единиц валюты. Сложность определения первоначальной стоимости при отсутствии развитого и открытого рынка токенов – главная проблема признания их как НМА / The Committee states that crypto currency holding conforms to HMA definition in IAS 38 because a) it may be separated from the holder, sold or transferred individually; b) it does not provide the holder with the right to get the fixed or exact number of units of currency. The most complicated problem in recognizing them as HMA is the difficulty in identifying their initial value at underdeveloped and lacking openness token market.
	«МСФО (IAS) 2 «Запасы» может применяться к криптоактивам, когда они предназначены для продажи в ходе обычной хозяйственной деятельности» / IFRS (IAS) 2 "Inventories" applies to crypto currencies when they are expected to be sold within current ordinary economic activity.
	Вывод Комитета: «применяя п. 122 МСФО (IAS) 1, компания раскрывает суждения, сделанные руководством в отношении учета оборота и запасов криптоактивов (токенов), если они оказывают наиболее существенное влияние на суммы, признанные в финансовом состоянии / The Committee concludes that when applying p.122 of IFRS (IAS) 1 a company discloses the management's judgments about turnover and reserves of crypto currencies (tokens) if they produce the most significant effect on the amounts recognized the statement of financial position.

Рис. 3 / Fig. 3. Российские и международные правила идентификации ЦФА (токенов) как объектов учетной политики компаний и при составлении отчетности / Russian and international rules to identify CFAs (tokens) as an object of accounting policies of companies which are used for reporting purposes

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

следует крайне осмысленно, ибо «цифровых вещей» не может быть в принципе. Существуют только математизированные алгоритмы их оцифровывания для представления в виртуальных сетях. Необходим поиск более точного термина, обозначающего цифровизацию информационно-технологических коммуникаций экономических субъектов и граждан для любых транзакций, реализующих их финансовые интересы. В смысловом отношении (с теоретических позиций) ЦФА и ЦВ — это совокупность номинально определенных Законом прав на совершение четырех видов практических действий. Четыре вида цифровых прав — это лишь потенциал реализации функций финансовых инструментов. Важен механизм реализации данных функций. Осуществление цифровых прав, включающих обязательственные и иные права,

в том числе денежные требования, а также реализация возможности осуществления прав по эмиссионным ценным бумагам и прав требовать передачи эмиссионных ценных бумаг, которые закреплены в решении о выпуске ЦФА (наличие программы смарт-контракта с условиями выпуска), а также все последующие операции по выпуску учету, обращению возможны исключительно путем внесения записей в ИС/РР (изменений условий смарт-контракта). Только при реализации конкретного права, например, участия в замещении реальных акций, ЦФА может рассматриваться финансовым инструментом со всеми последующими учетно-контрольными и аналитическими операциями. При этом в системе управления не возникает абсолютно новых объектов: просто ранее существующие объекты учета и контроля получают новую цифровую

форму существования в менеджменте. В методологию ведения бухгалтерского учета и формирования отчетности следует внести коррективы, облегчающие идентификацию и оценку носителей цифровых прав (инвест-токенов), замещающих ценные бумаги или выполняющих согласно Закону иные функции. В этом случае прояснится методика отражения затрат и результатов операций «движения» прав в хозяйственном обороте и, соответственно, способы контроля результатов такого движения. Соответственно, потребуется инвентаризация Счета 58 «Финансовые вложения», создание дополнительной аналитики для учета 10% ценных бумаг, замещенных цифровыми активами или цифровой валютой.

2. Поскольку в анализируемом Законе ЦФА определены как «цифровые права», то с позиций бухгалтерского учета можно рассматривать затраты экономических субъектов на операции «выпуска» данных прав, их приобретения для различных целей (удержания на балансе, продажи, обмена и др.). Существование данных затрат преследует вполне конкретную цель — получение экономической выгоды, что также фиксируется учетной системой. Для выбора корреспонденции счетов необходимо классифицировать такие операции по критерию их предметности, т.е. точно фиксировать, как материализовано цифровое право.

3. При совершении операций с ЦФА (их представляют утилиты-токены) у их обладателей появляются активы, а у эмитентов токенов — обязательства. Обладателями могут стать любые правомочные субъекты, купив, обменяв те или иные токены. Обладателем может быть и их эмитент, оставив часть выпущенных активов на своём балансе. Для ведения счетов текущего учета операций с ЦФА и корректного отражения результатов при их закрытии в бухгалтерской (финансовой) отчетности требуется идентификация как активов, так и операций с ними. Те же вопросы учета и контроля присутствуют и по отношению к обязательствам, возникающим из законных операций с цифровыми правами. Ответов на данные вопросы в бухгалтерском законодательстве не существует, опубликованы лишь концептуальные видения различных комиссий, представительств и профессиональных сообществ¹⁴.

¹⁴ Рекомендация Р-Х/2021-КпР «Порядок учета цифровых прав» на сайте: http://bmcenter.ru/Files/R-KpR_Poryadok_

4. ЦФА, представленные законодательством в качестве совокупности цифровых прав, выпуск и обладанием (владение) которыми подтверждается методом криптографии (кодами, шифрами, криптокошельками и т.п.), корректнее называть «криптоактивами». Исследование специфики таких активов позволило выработать для них следующее авторское определение: *цифровой производный финансовый инструмент, эмитируемый компанией или группой лиц, обладающий некоторыми свойствами криптомонет: создается ИТ-технологиями, подтверждается смарт-контрактами и доказательством хеширования, обращается в ИС/PP, визуально неосязаем, но наделён свойствами полезности для эмитентов и обладателей*. Роль такого инструмента выполняет токен (utility tokens; asset tokens, security tokens)¹⁵, а также многочисленные гибридные токены, реализующие специфические функции — права на действие, получение услуги и приобретение прочих полезностей. Оперирование понятием «криптоактивы» будет означать наделение опосредуемых этим понятием токенов элементами криптографии — такими, как защита, идентификация технологии, подтверждение операций и др. Будет понятно, что это — продукты программирования, подтверждающие право на совершение реальных действий в цифровой форме по отношению к реальным активам компании.

Признак программирования позволяет отличать инвест-токены от его «исторических» тактильных форм в виде жетонов, марок и др., имеющих аналогичный функционал.

5. Полученные выводы и предложения вносят вклад в решение проблемы методического обеспечения идентификации цифровых прав в качестве объекта учета и контроля, необходимого для нормативно-правового регулирования реализации ЦП компаний в условиях цифрового сопровождения потребностей менеджмента и институциональных регуляторов (Минфина России и другие). Результаты исследования, направленные в финансовые и правовые ведомства, должны привести к совершенствованию нормативных и законодательных актов Российской Федерации.

ucheta_kriptoaluti; Комитет по МСФО (IFRIC): сайт <https://bits.media/komitet-po-msfo-priznal-kriptoalutyutnematerialnym-aktivom>.

¹⁵ «Привязан» к реальным ценным бумагам компаний-эмитентов.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Bodyako A.V., Bulyga R.P., Ponomareva S.V., Rogulenko T.M. Determination of economically sound criteria to assess the effectiveness of control processes. *International Journal of Recent Technology and Engineering*. 2019;8(2):4101–4109.

2. Ponomareva S. V., Rogulenko T. M., Krishtaleva T. I. Competition between intelligent machines and digital personnel: the coming crisis in the labor market during the transition to the cyber economy. *Contributions to Economics*. 2019;(2):185–194.
3. Данильянц Г.Г., Волик М.В. Перспективы использования криптовалюты в государственном денежном обращении. *Вестник университета*. 2021;(7):187–192
4. Burdina, A.A, Nikolenko, T.Y, Semina, L.V Role of digital economy in creating innovative environment. *International Journal of Recent Technology and Engineerin*. 2019; 8(3):6477–6483.
5. Ефимова Л.Г. Некоторые аспекты правовой природы криптовалют. *Юрист*. 2019;(3):12–19.
6. Рязанова Г.Н., Сазанова А.А., Сазанова С.Л. Влияние процессов цифровизации экономики на деятельность нефинансовых организаций. *Управление*. 2018;6(2):52–56.
7. Кириченко Д. Закон о цифровых финансовых активах и цифровой валюте вступил в силу. URL: <https://www.rrost.ru/ru/press/expert-opinion/2021/01/digital>
8. Городов О.А. Цифровое правоотношение: видовая принадлежность и содержание. *Право и цифровая экономика*. 2019;(3):5–10.
9. Бодяко А.В., Развитие методологии учетно-контрольных процессов в условиях цифровой экономики. *Управление*. 2020;8(1):47–56
10. Роулэт Дж. Биткоин — пузырь, который лопнет? Почему криптовалюте угрожают ее гигантские энергозатраты. URL: <https://www.bbc.com/russian/features-56268723>.
11. Купцов А.А. Сущность электронных пиринговых платежных систем. URL: <http://worldcrisis.ru/crisis/1477146>
12. Решетняк С.Р. Классификация цифровых прав. *Вестник экспертного совета*. 2021;1(24):96–106.
13. Цинделиани И.А., Нигматулина Л.Б. Криптовалюта как объект гражданско-правового и финансово-правового регулирования. *Финансовое право*. 2018;(7):11–18.
14. Цинделиани И.А. Правовая природа цифровых финансовых активов: частноправовой аспект. *Юрист*. 2019;(3):36–43.
15. Gorlov V.V., Gorlova I.S., Rogulenko T.M., Soklakova I.V., Surat V.I., Surat I.L. Investment activity of the fuel and energy complex of Kussia: organizational and economic mechanism. *International Journal of Recent Technology and Engineering*. 2019;8(4):9050–9053.
16. Vorshova A.V., Gorlov V.V., Soklakova I.V., Surat I.L., Gorlova I.S., Rogulenko T.M. The management of renewables in the Russian Federation. *International Journal of Mechanical Engineering and Technology*. 2018;9(12):36–44.
17. Рожкова М.А. Цифровые права (digital rights) — что это такое и нужны ли они в Гражданском кодексе? URL: https://zakon.ru/blog/2020/08/17/cifrovye_prava_digital_rights_chto_eto_takoe_i_nuzhny_li_oni_v_grazhdanskom_kodekse
18. Рожкова М.А. Цифровые права: публично-правовая концепция и понятие в российском гражданском праве. *Хозяйство и право*. 2020;(10):12–25.
19. Юрасов М.С. Защита прав инвесторов при проведении ICO блокчейн-проектов. URL: https://zakon.ru/blog/2017/11/05/zaschita_prav_investorov_pri_provedenii_ico_blokchejn-proektov
20. Достов В.Л., Кульбанова К.И. Закон о ЦФА — особенности трактовки. URL: <https://plusworld.ru/journal/2021/plus-3-2021/zakon-o-tsfa-osobennosti-traktovki-chast-2/>
21. Достов В.Л., Кузнецов В.А., Шуст П.М. Электронные деньги как инструмент оптимизации платежного оборота. *Деньги и кредит*. 2013;(12):12–23.
22. Карцхия А.А. Цифровые права и правоприменение. URL: <http://uzulo.su/mon-prav/pdf-jpg/mp-2019-2-st08-s43-46.pdf>
23. Тютюникова Е.С., Худякова Н. Как отличить капитал компании от обязательств при составлении отчетности по МСФО *Финансовый директор*. 2006;(11).
24. Коффман Т. Ваш гид по экосистеме секьюрити токенов. URL: medium.com/evercity-rus/ваш-гид-по-экосистеме-секьюрити-токенов-902ac3a087c2
25. Конобеевская И.М. Цифровые права как новый объект гражданских прав. *Известия Саратовского ун-та (Серия «Экономика. Управление. Право»)*. 2019;19(3):330–334
26. Григорьев В.В. Национальная цифровая валюта как фактор оживления экономики России. *Экономика. Налоги. Право*. 2019;12(1):30–37.

REFERENCES

1. Bodyako A., Bulyga R.P., Ponomareva S.V., Rogulenko T. Determination of economically sound criteria to assess the effectiveness of control processes. *International Journal of Recent Technology and Engineering*. 2019;8(2):4101–4109.
2. T.M. Rogulenko, S.V. Ponomareva, T.I. Krishtaleva. Competition between intelligent machines and digital personnel: the coming crisis in the labor market during the transition to the cyber economy. *Contributions to Economics*. 2019;(2):185–194.
3. Danilyants G.G., Volik M.V. Prospects for the use of cryptocurrency in public monetary circulation. *University Newsletter*. 2021;(7):187–192. (In Russ.)
4. Burdina, A.A., Nikolenko, T.Y., Semina, L.V. Role of digital economy in creating innovative environment. *International Journal of Recent Technology and Engineering*, 2019, 8(3), pp. 6477–6483. (In Russ.)
5. Efimova L.G. Some aspects of the legal nature of cryptocurrencies *Lawyer*. 2019;(3):12–19. (In Russ.)
6. Ryazanova G.N., Sazanova A.A., Sazanova S.L. The influence of the processes of digitalization of the economy on the activities of non-financial institutions. *Management*. 2018;6(2):52–56. (In Russ.)
7. Kirichenko D. The law on digital financial assets and digital currency came into force. URL: <https://www.rost.ru/ru/press/expert-opinion/2021/01/digital>. (In Russ.)
8. Gorodov O.A. Digital legal relationship: species and content. *Law and the digital economy*. 2019;(3):5–10. (In Russ.)
9. Bodyako, A.V. Development of the methodology of accounting and control processes in the digital economy. *Management*. 2020;8(1):47–56. (In Russ.)
10. Rawlatt J. A bubble that will soon burst: Is Bitcoin threatened by its giant energy cost? URL: <https://www.bbc.com/russian/features-56268723> (In Russ.)
11. Kuptsov A.A. The essence of electronic peer-to-peer payment systems. URL: <http://worldcrisis.ru/crisis/1477146> (In Russ.)
12. Reshetnyak S.R. Classification of digital rights. *Expert Council Bulletin*. 2021;1(24):96–106. (In Russ.)
13. Tsindeliani I.A., Nigmatulina L.B. Cryptocurrency as an object of civil and financial and legal regulation. *Financial law*. 2018;(7):11–18. (In Russ.)
14. Tsindeliani I.A. The legal nature of digital financial assets: a private law aspect. *Lawyer*. 2019;(3):36–43. (In Russ.)
15. Gorlov V.V., Gorlova I.S., Rogulenko T.M., Soklakova I.V., Surat V.I., Surat I.L. Investment activity of the fuel and energy complex of Kussia: organizational and economic mechanism. *International Journal of Recent Technology and Engineering*. 2019;8(4):9050–9053.
16. Borshova A.V., Gorlov V.V., Soklakova I.V., Surat I.L., Gorlova I.S., Rogulenko T.M. The management of renewables in the Russian Federation. *International Journal of Mechanical Engineering and Technology*. 2018;9(12):36–44.
17. Rozhkova M.A. Digital rights — what are they and are they needed in the Civil Code? URL: https://zakon.ru/blog/2020/08/17/cifrovy_e_prava_digital_rights_chno_eto_takoe_i_nuzhny_li_oni_v_grazhdanskom_kodekse
18. Rozhkova M.A. Digital Rights: Public Law Concept and Concept in Russian Civil Law. *Economy and Law*. 2020;(10):12–25. (In Russ.)
19. Yurasov M.S. Protection of investors' rights during ICO blockchain projects. *Law*. URL: https://zakon.ru/blog/2017/11/05/zaschita_prav_investorov_pri_provedenii_ico_blokchejn-proektov (In Russ.)
20. Dostov V., Kulbanova K. Law on CFA — features of interpretation. DOI: <https://plusworld.ru/journal/2021/plus-3-2021/zakon-o-tsfa-osobennosti-traktovki-chast-2/> (In Russ.)
21. Dostov V.L., Kuznetsov V.A., Shust P.M. Electronic money as a tool for optimizing payment circulation. *Money and Credit*. 2013;(12):12–23. ISSN: 0130–3090. (In Russ.)
22. Kartskhia A.A. Digital rights and enforcement. URL: <http://uzulo.su/mon-prav/pdf-jpg/mp-2019-2-st08-s43-46.pdf> (In Russ.)
23. Tyutyunnikova E., Khudyakova N. How to distinguish the company's capital from liabilities when drawing up financial statements under IFRS. *Financial Director*. 2006;(11). (In Russ.)
24. Coffman T. Your guide to the security token ecosystem. URL: medium.com/evercity-rus/vash-gid-po-ekosisteme-sekuryiti-tokenov-902ac3a087c2 (In Russ.)
25. Konobeevskaya I.M. Digital rights as a new object of civil rights. *Newsletter of Saratov University. (Series Economics. Control. Law)* 2019;19(3):330–334 (In Russ.)
26. Grigoriev V.V. National digital currency as a factor in reviving the Russian economy. *Economy. Taxes. Law*. 2019;12(1):30–37 (In Russ.)

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ

Анна Владимировна Бодяко — кандидат экономических наук, доцент, доцент Департамента аудита и корпоративной отчетности, Финансовый университет, Москва, Россия

anna.bodyako@mail.ru

Светлана Валерьевна Пономарева — доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры аудита и контроля, Санкт-Петербургский экономический университет, Санкт-Петербург, Россия

ponsvetlana@mail.ru

Татьяна Михайловна Рогуленко — доктор экономических наук, профессор кафедры бухгалтерского учета, аудита и налогообложения, Государственный университет управления, Москва, Россия

tmguu@mail.ru

ABOUT THE AUTHORS

Anna V. Bodyako — Cand. Sci. (Econ.), Associate Professor, Department of audit and corporate reporting, Financial University, Moscow, Russia

anna.bodyako@mail.ru

Svetlana V. Ponomareva — Dr. Sci. (Econ.), Professor, Professor of the department of audit and control, St. Petersburg University of Economics, St. Petersburg, Russia

ponsvetlana@mail.ru

Tatyana M. Rogulenko — Dr. Sci. (Econ.), Professor, Professor of the department of accounting, audit and taxation, State University of Management, Moscow, Russia

tmguu@mail.ru

Заявленный вклад авторов:

Бодяко А.В. — формулирование рабочей гипотезы исследования, разработка и апробация методик, подготовка текста статьи, сбор первичного фактического материала.

Пономарева С.В. — аналитическое структурирование объекта исследования, подготовка текста статьи, обзор литературных источников и выводы, сбор данных для подготовки статьи.

Рогуленко Т.М. — разработка и апробация методик, подготовка текста статьи, обзор литературных источников и выводы, редактирование статьи.

The declared contribution of the authors:

Bodyako A. V. — formulation of a working hypothesis of the research, development and testing of techniques, preparing the text of the article, collecting primary factual material.

Ponomareva S. V. — analytical structuring of the research object, preparing the text of the article, literature review and conclusions, collecting data for preparing an article.

Rogulenko T. M. — development and testing of techniques, preparing the text of the article, literature review and conclusions, editing an article.

Статья поступила в редакцию 06.08.2021; после рецензирования 03.09.2021; принята к публикации 24.09.2021. Авторы прочитали и одобрили окончательный вариант рукописи.

The article was submitted on 06.08.2021; revised on 03.09.2021 and accepted for publication on 24.09.2021.

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

DOI: 10.26794/2408-9303-2021-8-5-28-40
УДК 336.717(045)
JEL C12, C51, L66, M21

Методология исследования корпоративного раскрытия социальной ответственности бизнеса: концептуальный подход

О.В. Ефимова^а, О.В. Рожнова^б

Финансовый университет, Москва, Россия

^а <https://orcid.org/0000-0002-3574-6916>; ^б <https://orcid.org/0000-0002-8955-5904>

АННОТАЦИЯ

Статья посвящена разработке методологических решений для проведения актуального исследования социальной ответственности российских экономических субъектов, относящихся к крупному бизнесу, на основе информации, содержащейся в их финансовой и нефинансовой отчетности. В исследовании использовались методы: абдукции; содержательного анализа современного состояния социальной сферы; логического анализа исследований ученых и заинтересованных организаций в области социальной сферы и социальной ответственности экономических субъектов, оцениваемой на основе изучения их социальной отчетности; логико-контентного анализа стандартов финансовой и нефинансовой отчетности в части требований к раскрытиям социальных аспектов; экспертного анализа социальной отчетности российских компаний различного рода деятельности; лингвистического анализа для оценки использования отдельных терминов и понятий в финансовой и нефинансовой отчетности компаний. Информационной базой исследования послужили Международные стандарты финансовой отчетности*, Стандарты отчетности в области устойчивого развития, Базовые индикаторы результативности Российского союза промышленников и предпринимателей (РСПП)**; финансовая и нефинансовая отчетность компаний отраслей материального производства. В результате проведенной работы обоснованы и предложены методологические решения, необходимые для анализа и оценки социальной ответственности российских экономических субъектов, относящихся к крупному бизнесу. На основе оценки тенденций в социальной сфере, а также выявления возможностей и угроз для ее дальнейшего развития, обусловленных эволюцией цифровизации, экономики и экологии, идентифицированы наиболее важные проблемы, участие в решении которых характеризует социальную ответственность бизнеса, и предложены этапы исследования последней. Данной статьей авторы открывают цикл публикаций, комплексно и системно анализирующих проблемы учета, анализа и оценки социальной ответственности экономических субъектов в условиях быстро меняющейся среды и возникающих новых вызовов для общества и бизнеса. В процессе анализа была разработана методология исследования, произведена оценка состава, полноты и качества информационной базы с учетом отраслевых особенностей изучаемых объектов и непосредственно аналитических методов, и процедур.

Ключевые слова: социальная ответственность; социальная отчетность; раскрытия в корпоративной отчетности; глобальные социальные проблемы; социальная деятельность экономических субъектов; социальные риски

Для цитирования: Ефимова О.В., Рожнова О.В. Методология исследования корпоративного раскрытия социальной ответственности бизнеса: концептуальный подход. *Учет. Анализ. Аудит. = Accounting. Analysis. Auditing.* 2021;8(5):28-40. DOI: 10.26794/2408-9303-2021-8-5-28-40

* Международные стандарты финансовой отчетности и Разъяснения к ним. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_140000/

** GRI 401: EMPLOYMENT 2016, GRI 402: LABOR/MANAGEMENT RELATIONS 2016, GRI 403: OCCUPATIONAL HEALTH AND SAFETY 2018, GRI 404: TRAINING AND EDUCATION 2016, GRI 405: DIVERSITY AND EQUAL OPPORTUNITY 2016, GRI 406: NON-DISCRIMINATION 2016, GRI 408: CHILD LABOR 2016, GRI 412: HUMAN RIGHTS ASSESSMENT 2016, GRI 414: SUPPLIER SOCIAL ASSESSMENT 2016, GRI 415: PUBLIC POLICY 2016, GRI 416: CUSTOMER HEALTH AND SAFETY 2016, GRI 417: MARKETING AND LABELING 2016, GRI 418: CUSTOMER PRIVACY 2016, GRI 419: SOCIOECONOMIC COMPLIANCE 2016, а также GRI 103-1 Explanation of the material topic and its Boundary.

*** Базовые индикаторы результативности. Рекомендации по использованию в практике управления и корпоративной нефинансовой отчетности. URL: <https://rspp.ru/12/7862.pdf>

ORIGINAL PAPER

Research Methodology for Corporate Disclosure of Business Social Responsibility: Conceptual Approach

O.V. Efimova^a, O.V. Rozhnova^b

Financial University, Moscow, Russia

^a <https://orcid.org/0000-0002-3574-6916>; ^b <https://orcid.org/0000-0002-8955-5904>

ABSTRACT

The article analyzes the social responsibility of business and the quality of its reflection in corporate reporting. The purpose of the study is to develop methodological solutions for conducting an up-to-date study of the social responsibility of Russian large businesses, based on the information contained in their financial and non-financial statements. The study uses the methods of abduction, meaningful analysis of the current state of the social sphere; logical analysis of research made by scientists and interested organizations in the field of social sphere and business social responsibility, which were assessed on the basis of the social reporting study; logical content analysis of financial and non-financial reporting standards in terms of requirements for disclosure of social aspects; expert analysis of social reporting of Russian companies in various industries, linguistic analysis to analyze the use of certain terms and concepts in financial and non-financial reporting of companies. The information base of the study includes the International Financial Reporting Standards, Sustainable Development Reporting Standards, Basic Performance Indicators of the Russian Union of Industrialists and Entrepreneurs (RSPP); financial and non-financial reporting of companies in the material production industries. As a result of the study, the methodological solutions for the analysis and assessment of the Russian economic entities' social responsibility were substantiated and proposed. On the basis of the analysis of trends in the social sphere along with the identified opportunities and threats for its further development caused by the evolution of digitalization, economy and ecology, a block of the most important problems was formed. Participation in the solution of such problems characterizes the social responsibility of business. The paper proposes certain stages of researching the social responsibility of business. With this article, the authors open a series of publications that will comprehensively and systematically study the problems of accounting, analysis and assessment of the economic entities' social responsibility in a rapidly changing environment and emerging new challenges for society and business, including the development of a research methodology, assessment of the composition, completeness and quality of the information base, taking into account industry-specific features of the studied objects, and analytical methods and procedures.

Keywords: social responsibility; social reporting; disclosures in corporate reporting; global social problems; social activities of economic entities; social risks

For citation: Efimova O.V., Rozhnova O.V. Research methodology for corporate disclosure of business social responsibility: conceptual approach. *Учет. Анализ. Аудит. = Accounting. Analysis. Auditing.* 2021;8(5):28-40. DOI: 10.26794/2408-9303-2021-8-5-28-40

ВВЕДЕНИЕ

Становится все более очевидным, насколько важную роль социальная ответственность играет и будет играть в будущем для всех организаций. Она больше не является выбором или доброй волей отдельных сторон — это бизнес-императив, который влияет на то, как компании управляют своей деятельностью, внедряют инновации в новые продукты и защищают цепочку поставок от экстремальных погодных условий и эпидемиологических бедствий. Принимаемые бизнес-решения оказывают непосредственное влияние на благополучие сотрудников и их мотивацию к эффективной работе. Организации, которые решают проблемы и используют возможности, открывающиеся

благодаря ответственному ведению бизнеса, становятся объектом изучения инвесторов и получают возможность привлекать финансовые ресурсы на более выгодных условиях.

Связующим звеном между бизнесом и заинтересованными сторонами становится корпоративная отчетность, появление и развитие которой связано с запросом не только на уровне инвестиционного сообщества, но и общества в целом. Можно констатировать, что данная тенденция наблюдается практически во всех сферах деятельности человечества. Она получила ожидаемый рост значимости в 2020–2021 гг. в связи с пандемией, последствия которой высветили и усилили роль социальных вопросов как в жизни людей, так и в функцио-

нировании субъектов экономики. Основой для формирования корпоративной отчетности, отражающей социальную политику компании, ее видение внутренней социальной жизни, ее роль в социальной жизни региона, страны, мира стали стандарты международного и национального уровня, документы ООН, союзов государств, различных экономических субъектов и иных объединений заинтересованных организаций и физических лиц. Ученые и научные центры проводят исследования социальной деятельности экономических субъектов, анализируя прежде всего их социальную отчетность. Построение таких исследований многообразно, авторы используют непосредственный анализ отчетной информации, а также изучают данные проводимых обследований мнений стейкхолдеров этой отчетности, ее составителей и разработчиков стандартов. Достаточно часто исследования строятся на оценке раскрытий информации, содержащейся в социальных отчетах. Методология подобных исследований достаточно часто состоит в отборе ряда важных тем и последующем измерении качества раскрываемой отчетной информации. Однако XXI в. характеризуется стремительной сменой буквально всех областей, связанных с функционированием бизнеса: меняется мировая, союзная, страновая и региональная политическая, технологическая, экономическая, экологическая и социальная повестка; появляются новые угрозы и новые возможности. Эти изменения оказывают влияние как на контент социальной отчетности, так и на методологию ее исследования. Авторами поставлена цель разработать методологические решения для проведения актуального исследования социальной ответственности российских экономических субъектов, относящихся к крупному бизнесу, выделить этапы анализа на основе информации, содержащейся в их финансовой и нефинансовой отчетности.

Гипотеза исследования состояла в возможности признания компании, относящейся к крупному бизнесу, социально ответственной в случае раскрытия ей в своей финансовой и/или нефинансовой отчетности информации, отражающей ее деятельность по решению важнейших проблем современности. При этом прозрачность в раскрытии данной информации рассматривалась как необходимое, но не достаточное условие социальной ответственности крупного бизнеса. И хотя речь идет о социальной ответственности, по большому счету эта информация должна быть тесно связана непосредственно

с социальными вопросами, а также с экономическими и экологическими проблемами.

В соответствии с целью и гипотезой исследования были обозначены следующие задачи:

- рассмотреть нормативную базу социальной отчетности для выявления требований к раскрытиям социальной информации;
- проанализировать теоретические и методологические подходы, использованные в исследованиях области раскрытий социальных аспектов деятельности компаний;
- разработать рекомендации по методологическим решениям проведения исследования социальной ответственности российских компаний, относящихся к крупному бизнесу.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМЫ И АНАЛИЗ ЛИТЕРАТУРНЫХ ИСТОЧНИКОВ

Предметом наиболее активных дискуссий в исследуемой области являются: оценка влияний раскрытий данных социального и экологического характера на финансовые показатели деятельности — в работе В. Cheng, I. Ioannou, G. Serafeim [1], характер зависимости действий компании в области социальной ответственности и ее финансовой эффективности — у М. Barnett, R. Salomon [2], значимость отдельных аспектов устойчивого развития для компаний различных отраслей, степень удовлетворения заинтересованных сторон, прежде всего, инвесторов, в раскрытии информации социального характера — в [3–5], с учетом новых вызовов — прежде всего, пандемии COVID-19, и других.

Обсуждения в академической литературе последних десятилетий связаны с оценкой взаимосвязи социальной ответственности бизнеса и его финансовой эффективности. Большая часть проанализированных исследований свидетельствует о положительном характере этой взаимосвязи независимо от используемых финансовых критериев [3, 4]. Во многих работах утверждается, что корпоративная социальная ответственность (КСО) положительно влияет на финансовые результаты за счет удовлетворения целей заинтересованных сторон. В [1,3,4] содержится вывод, что связь социальной и финансовой эффективности является нелинейной, поскольку положительное влияние КСО является долгосрочным, а соответствующие затраты на поддержание и развитие человеческого и социального капиталов немедленными.

Исследование концептуальных вопросов определения социального капитала в современном обществе, его границ и влияния на современные экономические явления представлено в работе Н. Bhandari и К. Yasunobu [6]. По мнению авторов, это сложная многомерная концепция, имеющая разные измерения, типы и формы проявления. Такие свойства социального капитала, как способность выступать в качестве объясняющей переменной в производственной функции, оказывать воздействия на эффективность инвестиционных решений, становятся предметом особого изучения в последнее десятилетие.

В своем исследовании К. Vithana и Т. Soobaroyen [7] анализируют характер, качество и степень раскрытия информации о человеческих ресурсах на основе данных о компаниях, акции которых обращаются на лондонской бирже. Полученные результаты показывают, что, несмотря на увеличение их объема, сами раскрытия остаются довольно ограниченными. Авторы делают вывод, что за последнее десятилетие раскрытия информации о человеческом капитале имеют тенденцию быть интегрированными в более широкую концепцию раскрытия информации: о социальном, этическом или интеллектуальном капитале. Авторы также предлагают контрольный список для раскрытия информации о человеческом капитале.

В работе Л. Hruska-Tvrdy, I. Foldynova [8] дается характеристика особенностей проявления социальных рисков в настоящее время и рассматриваются методологические аспекты разработки моделей и основных показателей, используемых в их многомерной оценке. При этом авторы уделяют особое внимание рассмотрению связи между социальными рисками и рядом социальных явлений, таких как социальная уязвимость, устойчивость, способность к адаптации. Отмечено наличие «новых» социальных рисков, к числу которых они относят «бедность при наличии работы», когда человек вынужден соглашаться на настолько низкооплачиваемую работу, что он и его семья остаются за чертой бедности; неиспользуемые навыки, связанные с длительной безработицей в результате изменения общей экономической ситуации; бедность пенсионеров; недоступность и/или недостаточное качество медицинской помощи в отдельных регионах.

Ученые I. M. Rohde, K. I. Rohde [9] подчеркивают, что важно оценивать социальные риски не только с точки зрения отдельного человека, но и общества. Двумя существенными характеристиками, позво-

ляющими оценить общественные или социальные риски, являются уровень неравенства в распределении рисков между различными группами и членами общества и уровень риска, с которым сталкиваются отдельные лица и общество в целом. Авторы в своей работе изучают предпочтения людей в отношении различных типов распределения рисков. Полученные результаты дают полезные сведения для управления социальными рисками. На основе этого исследования можно сделать общий вывод: лица, которые принимают решения и которым приходится распределять ресурсы между группами людей, будут обращать внимание не только на различия в ожидаемых результатах, но и на различия в оценках рисков. Игнорирование любого из этих критериев может привести к неэффективным решениям.

Несмотря на растущую значимость влияния социальных рисков и возникающих возможностей, пока еще мало научных работ, раскрывающих финансовые последствия влияния социальных рисков (в отличие от широко обсуждаемых вопросов финансовых последствий рисков климатических). Согласно данным исследования КПМГ¹ 43% обследованных глобальных компаний в 2020 г. отразили влияние рисков изменения климата в финансовых отчетах, но при этом в числе значимых трендов 2020 г. не упоминается раскрытие финансовых аспектов влияния социальных рисков.

Нет сомнения, что значимость исследования проявлений рисков и возможностей человеческого и социального капитала в особой степени проявилась в период пандемии, обострившей имеющиеся социальные проблемы [10–12]. Развитие теории социального капитала и ее практическое применение может стать и уже является фактором и условием привлечения инвестиций и способствует устойчивому развитию. Однако для этого необходимы дополнительные эмпирические исследования с целью разработки общепринятых определений и индикаторов измерения, которые помогут четко разделить и количественно оценить влияние социального капитала на процессы развития общества и бизнеса.

М. В. Мельник и В. Г. Когденко в работе [13] отмечают неразрывную связь человеческого и социального видов капитала и социальной сферы. Для представления информации о социальном

¹ The KPMG Survey of Sustainability Reporting 2020. <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2020/11/the-time-has-come.pdf> (дата обращения: 19.08.2021).

и сетевом капитале стейкхолдерам они предлагают использовать данные, позволяющие анализировать устойчивость связей компании с контрагентами, стабильность персонала, репутацию компании в бизнес-сообществе и обществе в целом.

Весьма содержательным является отражение исследуемой проблемы в работе Т. Н. Соловей и Д. С. Иванова [14]. В фокусе их внимания находится опыт СССР второй половины XX в. в сфере социального учета и возможность его применения в XXI в. в России. Авторы проанализировали возрастную структуру работников и менеджмента российских организаций, чтобы установить удельный вес работающих, получивших образование и практический опыт работы в СССР, основные признаки, характерные для социальной ответственности в нашей стране и за рубежом, социальные показатели организаций, которые публиковались в СССР в послевоенный период, и сравнили их с актуальными требованиями международных стандартов. На основании проведенного исследования авторы определили современные возможности регулирования нефинансовой отчетности.

В настоящее время вопросы социальной отчетности и социальной ответственности бизнеса находятся в фокусе внимания российских ученых, которые уже достаточно давно обращаются к анализу как международного, так и национального корпоративного опыта формирования и представления социальной отчетности. В частности, М. А. Бурчакова [15], А. В. Глуценко, Ю. А. Калюжная [16], а также известные специалисты А. В. Вавилина, Т. В. Комарова, И. Р. Веленси, Р. С. Райхер в [17] исследуют определения социальной ответственности как элемента бизнес-стратегии экономического субъекта, а И. Э. Гушина [18], анализируя постановку управленческого учета, отмечает, что она постепенно становится в нашей стране идеологией корпоративного управления.

К сожалению, в научной литературе меньше внимания уделяется отраслевым аспектам социальной отчетности и рискам, связанным с социальной сферой (как внутренним для нее, так и внешним). Социальные вопросы, находящиеся в зоне ответственности бизнеса, влияют не только на сам бизнес и его стейкхолдеров, но во многом определяют уровень социальной справедливости общества, его социальную безопасность. В перечень социальных тем входят и коррупционные проблемы, аспекты уверенности населения в завтрашнем дне, счастья и т. п.

Поэтому от того, насколько прозрачными и уместными будут раскрытия о социальной сфере, насколько они будут интегрированы в экологические и экономические темы, создавая с ними единый комплекс информации для принятия решений заинтересованными сторонами, насколько всесторонне они будут обеспечивать интересы всех субъектов экономики, общества и государства будет зависеть достижение целей в области устойчивого развития². Несомненно, что успех таких исследований будет зависеть от применяемой методологии.

МЕТОДОЛОГИЯ ИССЛЕДОВАНИЯ

Гипотеза настоящего исследования выдвинута на основе предварительной постановки задачи и анализа круга вопросов, включающего:

- изучение проблем, ставших приоритетными для цивилизации;
- обзор стандартов социальной отчетности и составленной на их основе отчетности;
- работу с результатами исследований, проведенных отдельными учеными, в том числе в рамках научных организаций.

Для предложения методологических решений использовался обширный инструментарий, включающий: методы абдукции содержательного и логического исследований ученых в области социальной сферы и социальной ответственности экономических субъектов на базе изучения их социальной отчетности; логико-контентный и экспертный анализ стандартов финансовой и нефинансовой отчетности, включая социальную; лингвистический анализ ряда терминов и понятий в финансовой и нефинансовой отчетности компаний.

Методологической предпосылкой исследования послужила взаимозависимость социальной, экономической и экологической сфер, приводящая к необходимости их комплексного анализа. Полагаем, что такой посыл, с одной стороны, позволил глубже проникнуть в предметную область исследования; а с другой — обусловил его ограничения в силу игнорирования иных областей, связанных с социальной сферой. Отмеченные ограничения следует в дальнейшем преодолеть включением в исследование социальной сферы других взаимосвязанных с ней явлений. Кроме того, исследовалась не собственно практическая социальная деятельность экономических субъектов в виде конкретных

² URL: <https://www.un.org/sustainabledevelopment/ru/sustainable-development-goals/> (дата обращения 15.07.2021).

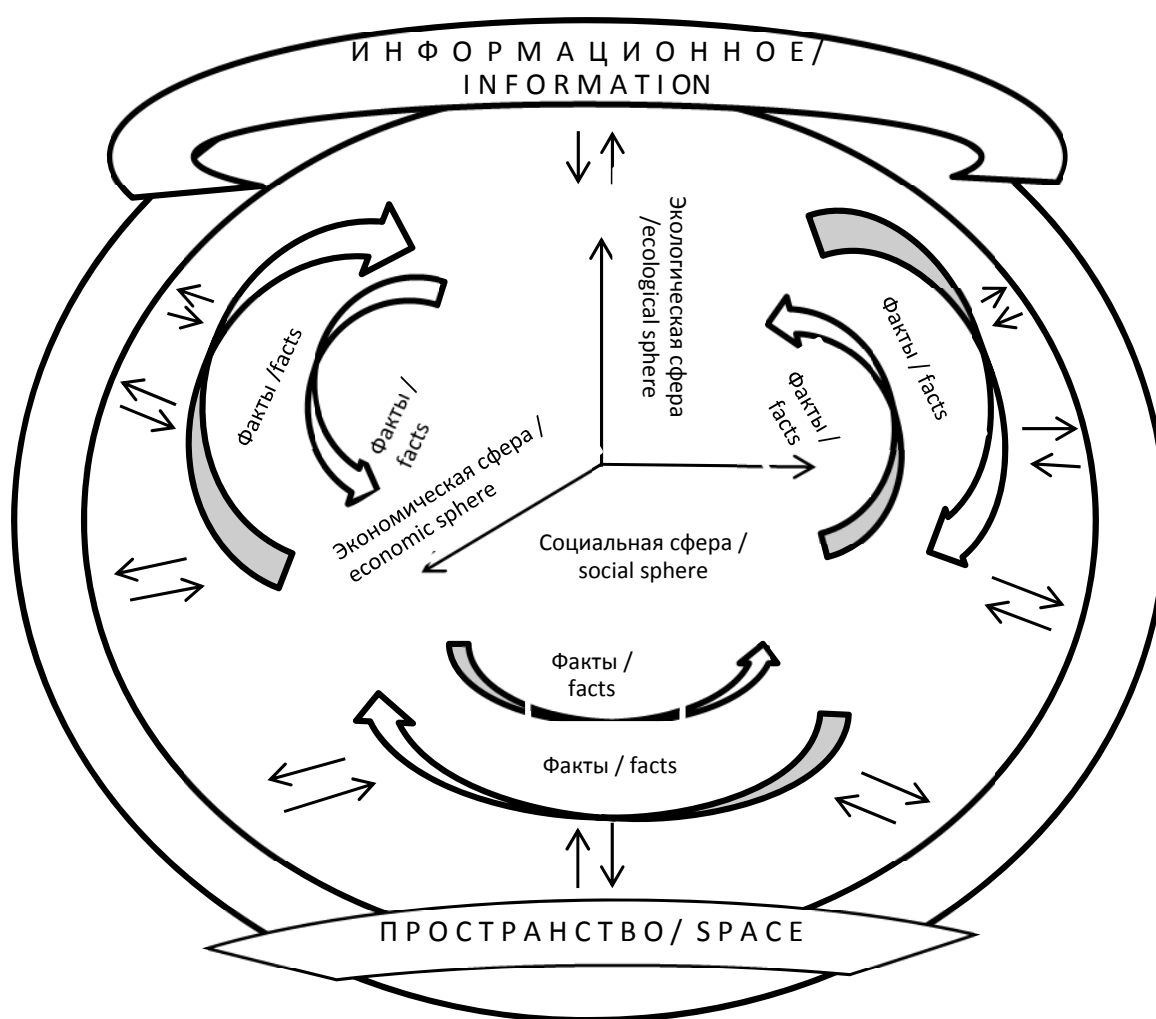


Рис. 1 / Fig. 1. Методологический подход, использованный в настоящем исследовании социальной ответственности предприятий / The methodological approach used for the study of business social responsibility

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

мероприятий социальной направленности, а только ее информационное отображение, представляемое в их отчетности. Но мы полагаем, что публикация социальной отчетности компанией также является одним из необходимых условий реализации таких мероприятий, причем в настоящее время его значимость продолжает увеличиваться. Использованный подход иллюстрирует рис. 1.

Информационной базой исследования послужили: Международные стандарты финансовой отчетности, Руководство по основным показателям отчетности организаций о вкладе в достижение Целей устойчивого развития (UNCTAD), Стандарты отчетности в области устойчивого развития (GRI Standards), Концептуальные основы интегрированной отчетности в части раскрытия информации

о социальном и человеческом капитале, бизнес-модели и цепочке создания ценности; Руководство по социальной ответственности ISO 26000:2010; ГОСТ Р ИСО 26000–2012, Базовые индикаторы результативности Российского союза промышленников и предпринимателей (РСПП), Стандарты организации Accountability AA1000SES (2015)³, AA1000AP (2018)⁴, Рекомендации по учету климатических изменений Task Force on Climate-related Financial Disclosures (TCFD), финансовая и нефинансовая отчетность

³ Серия стандартов AccountAbility (AA1000). URL: https://ozlib.com/858977/ekonomika/seriya_standartov_accountability_aa1000.

⁴ AA1000AP (2018). URL: <https://www.accountability.org/standards/aa1000-accountability-principles/>.

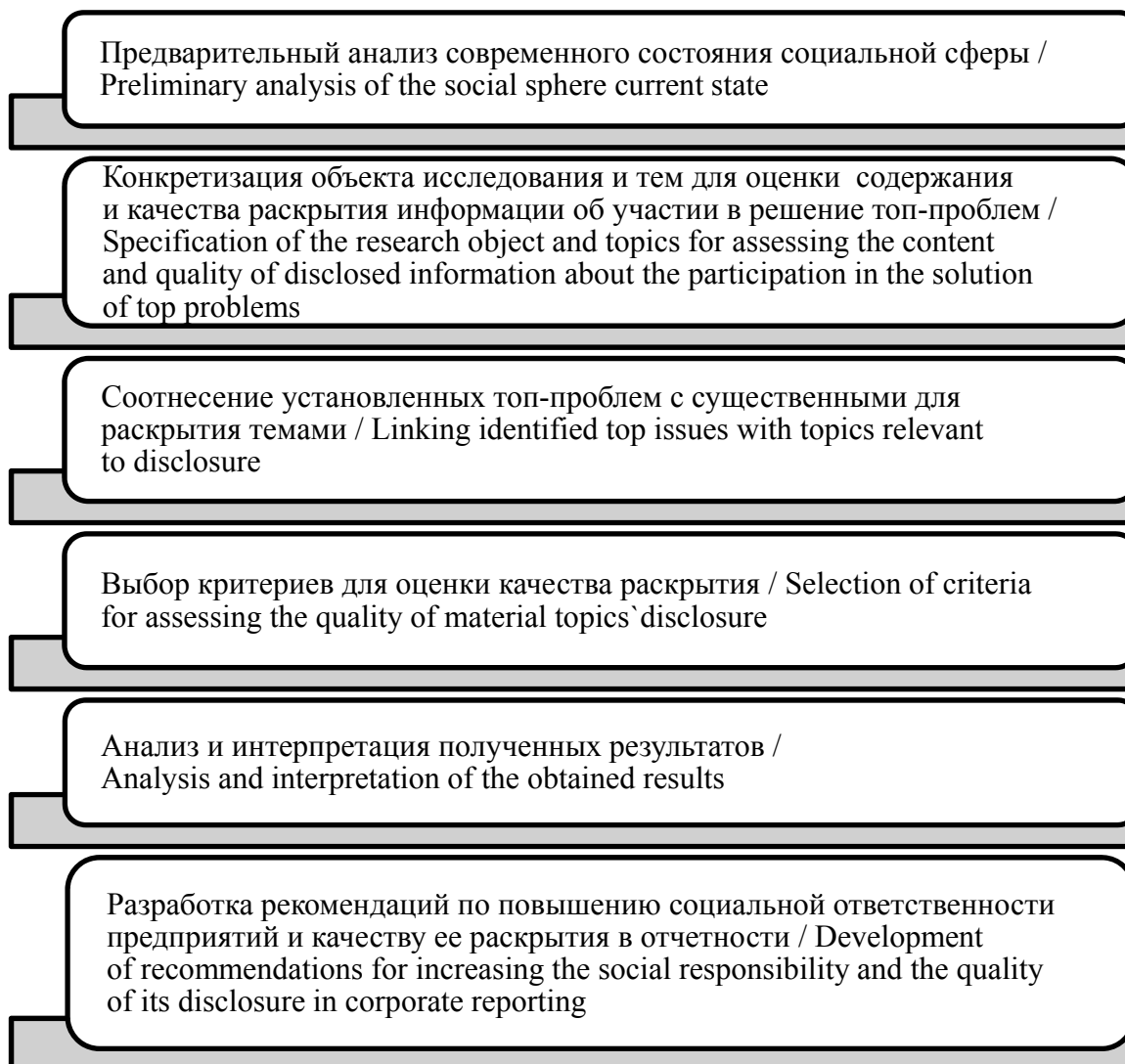


Рис. 2 / Fig. 2. Этапы исследования / Stages of the study

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

крупнейших российских компаний нефте-газового сектора, компаний сферы ритейла, сотовой связи и телекоммуникаций, металлургических компаний.

Исследование осуществлялось путем выполнения следующих взаимосвязанных этапов, как это показано на рис. 2.

Логическое обоснование и описание содержания данных этапов приводится в этой и последующей статьях.

Для предварительного анализа современного состояния социальной сферы: ожидаемых направлений ее развития на ближайшие годы, рисков, связанных с достигнутой точкой ее эволюции, и надежд, возлагаемых на нее обществом, нами были изучены труды зарубежных и российских ученых. Наряду с работами, посвященными вопросам социальной

сферы в целом, анализировались исследования, рассматривающие социальную сферу с позиции экономических субъектов, а также в фокусе отчетной информации экономических субъектов. Значительную роль в отборе топ-проблем сыграли материалы организаций «Большой четверки», которые, проводя аудит нефинансовой отчетности, постоянно выполняют собственные исследования в этой сфере.

Предварительное исследование проводилось для выявления наиболее важных тем-проблем, которые в настоящее время пытается решить человечество. Мы полагали, что выявление приоритетных тем-проблем необходимо для идентификации социальной ответственности экономических субъектов, поскольку лишь предприятие, вносящее свой вклад в решение этих проблем, актуальных в настоящее

время, может восприниматься как социально ответственное. Нами были установлены критерии отбора топ-проблем:

- количество — оно не должно быть слишком большим, чтобы не потерялась их значимость;
- доступность для решения экономическими субъектами;
- интерес (не обязательно прямой), который они должны представлять для предприятий (такой, чтобы его можно было обосновать для экономического субъекта).

Предварительный анализ показал, что изменения климата и пандемия сместили акценты (при оценке деятельности предприятий, управлении ими, выборе и реализации их стратегий) с экологических факторов на социальные и управленческие. В то время как до 2020 года в обсуждениях ESG доминировало изменение климата, катастрофы, вызванные этим изменением, пандемия заставила компании обратить особое внимание на риски управления человеческим и социальным капиталом. В различных странах были предприняты беспрецедентные меры для финансовой поддержки социально-значимых компаний и поощрения инвестиций в имеющие очевидные социальные приоритеты.

Международный экономический форум в ежегодном Глобальном отчете о рисках в 2020 г.⁵ в числе важнейших выделил риски социальные, включая, прежде всего, риски безопасности и защиты здоровья, последствий цифровизации и растущего неравенства. Трендом последних лет стало повышенное внимание инвесторов к социальной ответственности бизнеса как фактору его долгосрочной устойчивости.

Для более корректного выбора показателей, характеризующих топ-проблемы, были проанализированы возможности и угрозы развития социальной сферы, связанные с цифровизацией, экономикой и экологией в свете проблем, выделенных в составе топ-пяти проблем мирового масштаба (см. таблицу). Описание возможностей и угроз с учетом их особенностей приведено нами в статье после самой таблицы.

Цифровизация — угрозы:

- увеличение цифрового разрыва может быть чревато возникновением порочного круга, по-

скольку оно, наращивая разницу в уровне благосостояния и способствуя оттоку имеющейся и потенциальной интеллектуальной элиты, затрудняет наверстывание отставания для тех, кто остался позади;

- внутри стран разрыв в уровне благосостояния также увеличивается: согласно прогнозам, больше всего цифровизация повлияет на увеличение безработицы среди работников с низкой квалификацией;

• рост распространения фейковых новостей ведет к постепенному подрыву доверия к СМИ, социальным сетям, бизнесу и даже правительствам. Недоверие, связанное с цифровизацией, становится важным фактором, негативно воздействующим на социальную сферу. Государство и бизнес все чаще собирают данные о гражданах, и затем эти сведения могут использоваться в преступных целях;

- при наличии потенциала для снижения угрозы мошенничества, киберпреступности посредством стандартизации защитных мер имеются сложности по их реализации. Стандартизация защитных мер связана с проблемами достижения договоренностей между различными странами, а это сложная и длительная работа. Часто предприятия сталкиваются с проблемой внедрения существующих стандартов кибербезопасности, стараясь обеспечить при этом соответствие разрозненным правилам подотчетности, прозрачности и конфиденциальности для разработки или простого применения технологий 4IR (The Fourth Industrial Revolution — Четвертой промышленной революции). Новая цифровая геополитическая гонка также рискует повлиять на развитие компаниями технологий 4IR и их рыночную готовность использовать преимущества трансформации 4IR.

Цифровизация — возможности:

- открытое киберпространство позволило демократизировать определенные процессы и расширить доступ к информации и данным. Например, знание запросов потребителей способствует развитию бизнеса в нужном направлении. Актуальной иллюстрацией может служить сфера медицинских услуг — без знания состояния здоровья, истории болезни невозможно предложить действенные лекарства, вакцины, средства защиты и т.д. Это еще раз продемонстрировала пандемия 2019–2021 годов;

- цифровизация создает и новые возможности для преодоления неравенства в определенных на-

⁵ Доклад о глобальных рисках — 2020. URL: <https://roscongress.org/materials/doklad-o-globalnykh-riskakh-2020/> (дата обращения: 05.08.2021).

Таблица / Table

Социальная сфера: возможности и угрозы, обусловленные цифровизацией, экономикой и экологией / Social sphere: opportunities and threats caused by digitalization, economy and ecology

Возможности / Opportunities			Угрозы/ Threats		
Цифровизации / Digitalization	Экономики / Economy	Экологии / Ecology	Цифровизации / Digitalization	Экономики / Economy	Экологии / Ecology
1. Использование достижений лидеров (как для собственных исследований, так и готовые продукты, использовать созданные сети и НИОКР). 2. Расширение доступа к любой информации и процессам практически одновременно с лидерами в области применения научно-технических достижений. 3. Обучение современным технологиям, повышение образования населения; подготовка современных кадров, обладающих актуальными компетенциями наравне со специалистами стран-лидеров. 4. Внедрение стандартов кибербезопасности / 1. Using the achievements of leaders (both for their own research, and ready-made products, using created networks and R & D). 2. Expanding access to any information and processes, almost simultaneously with the leaders to apply scientific and technical achievements. 3. Training in modern technologies, improving the education of the population; and training modern personnel with relevant competencies on a par with the specialists of the leading countries. 4. Implementation of cybersecurity standards	1. Создание условий для повышения уровня жизни и развития личности. 2. Улучшение условий труда за счет повышения эффективности бизнеса / 1. Creating conditions for improving the standard of living and personal development. 2. Improving working conditions by increasing business efficiency	1. Использование изменения климата для развития новых бизнесов и видов деятельности. 2. Повышение здоровья за счет своевременной диагностики и т.п. / 1. Using climate change to develop new businesses and activities. 2. Improving health through timely diagnosis, etc.	1. Отток научных и профессиональных кадров. 2. Повышение безработицы среди лиц с низкой квалификацией. 3. Фальсификация информации, мошенничество, киберпреступность. 4. Сложность глобальных экосистем цифровых услуг / 1. Outflow of scientific and professional personnel. 2. Increased unemployment among people with low qualifications. 3. Falsification of information, fraud, cybercrime. 4. The complexity of global digital service ecosystems	1. Общие мировые экономические кризисы. 2. Значительные структурные перестройки экономик отдельных стран и мировой экономики. 3. Взаимозависимость экономик различных стран и быстрое распространение негативных явлений по всему миру / 1. General global economic crises. 2. Significant structural changes in the economies of individual countries and the world economy. 3. The interdependence of the economies of different countries and the rapid spread of negative phenomena around the world	1. Изменение климата, загрязнение среды обитания / 1. Climate change, environmental pollution

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

правлениях. Она снимает с государства ряд проблем, связанных с организацией образования, т.к. у людей появляется возможность учиться онлайн (совмещая учебу с работой, используя все средства для получения образования и повышения квалификации, не уезжая из страны, а также имея доступ к различным мировым культурным благам). В результате часть экономических и социальных проблем, связанных с образованием, может быть решена. При этом определяющим фактором в темпах и способах развития становится способность

отдельных индивидов, групп людей и экономических субъектов адаптироваться к постоянно меняющимся условиям и находить в них преимущества;

- государство и бизнес все чаще собирают данные о гражданах, а затем монетизируют их и используют для улучшения разработки и внедрения новых технологий для этих граждан как потребителей;
- существует возможность снизить угрозу мошенничества, кибер-преступности посредством стандартизации защитных мер. Поскольку

ку государственные и корпоративные лидеры в равной степени несут ответственность за продвижение глобальной кибербезопасности и цифрового доверия, сотрудничество между государственным и частным секторами как никогда важно в таких областях с целью обмена информацией, а также развития навыков и потенциала. Открытое и взаимосвязанное киберпространство наряду с глобальной технологической совместимостью необходимы предприятиям, чтобы иметь возможность противостоять проблемам безопасности, возникающим в результате гонки цифровых технологий между ведущими экономиками мира.

Экономика – угрозы:

- многие проблемы, связанные со стремительным научно-техническим прогрессом, привели к учащению мировых экономических кризисов, что логично вытекает из общего ускорения абсолютно всех процессов развития человеческой цивилизации в XX–XXI вв. Глобальные кризисы, вызванные экономическими проблемами (в основе которых могут лежать и экологические), оказывают значительное и непосредственное влияние на социальную сферу. Угроза этих кризисов в XXI в. только возрастает, соответственно наиболее чувствительная сфера жизни – социальная – постоянно находится в зоне риска. Любой экономический кризис влечет за собой значительные негативные для нее последствия;

- под влиянием научно-технического прогресса происходят значительные структурные изменения в экономиках, оказывающие непосредственное влияние на социальные отношения;

- глобализация привела к созданию практически единой мировой экономики. В связи с этим проблемы, начавшиеся в экономике одной страны, часто вызывают эффект «домино» и начинают распространяться по всему миру; риски для экономик отдельных стран значительно возрастают, что ведет к увеличению их и в социальной сфере.

Экономика – возможности:

- высокий уровень развития экономики представляет возможность создания условий для: развития творческой деятельности, занятий спортом, заботы о здоровье, воспитания детей, охраны окружающего мира. Развитие экономики создает фундамент для повышения качества жизни и развития личности;

- улучшения условий труда происходят за счет повышения эффективности бизнеса, что благотворно влияет на социальные отношения, позволяет сохранить физическое и психологическое здоровье, развивать новаторство и творчество в работе.

Экология – угрозы:

- изменение климата, загрязнение среды обитания человечества ведет к резкому ухудшению состояния социальной сферы. Все последствия негативных изменений экобиологической системы планеты, отрицательно влияя на физическое и психологически-эмоциональное здоровье населения, постоянно создают риск социальной неустойчивости и социальных взрывов.

Экология – возможности:

- Забота об экологии позволяет сохранить здоровье людей и соответственно, сотрудников предприятий, что создает потенциал для обновления видов деятельности, быстрого создания и внедрения новых технологий, освоения новых рынков продукции и услуг.

РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ И ВЫВОДЫ

Социальная сфера, экономика и экология – это составляющие единого пространства жизнедеятельности человечества. Они неразрывно связаны между собой, и связь эта становится все более тесной и часто трудноразличимой. Анализ сильных и слабых сторон возможностей и угроз показывает, что их реализация находится в социальной области. Благоприятное социальное состояние мирового сообщества и отдельных стран способно противостоять многим угрозам современного мира и сделать положительные возможности реальностью, которая, в свою очередь, будет поддерживать дальнейшее развитие цифровизации, экологических изменений и экономики в полезном для человечества направлении.

Компания может считаться социально ответственной, если она принимает участие в решение каждой из пяти отмеченных топ-проблем и информирует об этом своих стейкхолдеров посредством отчетности, т.е. раскрывает в ней соответствующую информацию.

В результате предварительного анализа современного состояния социальной сферы было отобрано 5 топ-тем, обуславливающих все векторы социальных аспектов цивилизации и опре-

деляющих смысл развития практически любого предприятия:

- проблема отмирания многих профессий, увеличения безработных и снижения квалификации многих сотрудников в связи с внедрением цифровых и интернет-технологий (например, становящаяся массовой однообразная работа упаковщиков в интернет-магазинах), переход предприятий на удаленную работу (как следствие — ухудшение психологического здоровья сотрудников);

- проблема выживания людей и предприятий в условиях биологических, климатических, техногенных, информационных катастроф, связанная также с небывалыми ранее проявлениями научно-технического прогресса, требующего от человека постоянного обновления знаний, практических навыков, а от компаний — обновления используемых технологий, механизмов, роботизации, акцента на инновационных нематериальных активах, включая искусственный интеллект;

- проблема глобализации, выражающаяся в социальных связях между людьми, когда события жизни отдельных людей и деятельности компаний, планы их руководства благодаря открытому информационному пространству становятся общеизвестными, и эта информация, став достоянием мира, оказывает значительное влияние на личности и экономические субъекты. Сохранить в тайне свои ошибки, просчеты, намерения, связи, принципы и методы управления, а также нанесенный обществу ущерб предприятия практически не могут;

- проблема осознания мировым сообществом необходимости социальной справедливости, включая все сложности начала движения к ней. Общество пытается принять идею социальной справедливости прежде всего как идею обеспечения равных возможностей для всех (а также ликвидации бедности)⁶. Равные возможности должны быть

обеспечены и для каждого человека, и для каждого экономического субъекта, что пока еще труднодостижимо и связано со многими преградами;

- проблема социальной ответственности экономических субъектов: изменение цели их создания с получения прибыли на обеспечение благосостояния общества; усиление их значимости при комплексном решении перечисленных ранее проблем непосредственно связанных с их транспарентностью, успешным выполнением ими не только экономических, но и социальных функций.

Теоретическая значимость проведенного анализа и его результатов заключается в предложениях:

- концептуального подхода к исследованию социальной ответственности российских экономических субъектов на основе изучения их финансовой и нефинансовой отчетности, увязывающего социальную деятельность каждого из них с решением наиболее важных социальных проблем региона, страны, мира.

- логической структуры исследования социальной ответственности бизнеса, включающей важные для получения достоверных результатов этапы и позволяющей анализировать ответственность, достижения и проблемы отдельного экономического субъекта в социальной области в контексте глобальных социальных задач общества (страны, мира).

Практическая значимость полученных результатов состоит прежде всего в возможности проведения системных исследований социальной деятельности российских экономических субъектов учеными и практиками, а также в повышении обоснованности, востребованности и адресности предоставления информации о социальной ответственности бизнеса заинтересованным сторонам, и, соответственно принятии более эффективных инвестиционных и финансовых решений.

Дальнейшие этапы исследования более подробно будут рассмотрены в очередном номере этого журнала, а реализация предлагаемой методологии — в журнале «Экономический анализ: теория и практика».

⁶ Цели в области устойчивого развития. URL: <https://www.un.org/sustainabledevelopment/ru/sustainable-development-goals/> (дата обращения 25.08.2021).

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Cheng B., Ioannou I., Serafeim G. Corporate social responsibility and access to finance. *Strategic Management Journal*. 2013;35(1).
2. Barnett M., Salomon R. Beyond Dichotomy: The Curvilinear Relationship between Social Responsibility and Financial Performance. *Strategic Management Journal*. 2006;27(11).
3. Clark G., Feiner A., M. Viehs. From the stockholder to the stakeholder. How sustainability can drive financial outperformance. URL: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2508281.

4. Amel-Zadeh A., Serafeim G. Why and How Investors Use ESG Information: Evidence from a Global Survey. URL: <http://nrs.harvard.edu/urn-3:HUL.InstRepos:30838135>.
5. Efimova O.V., Rozhnova O.V. Financial reporting and climate-related disclosures. *Journal of Digital Science*. 2020;2(1):67.
6. Bhandari H., Yasunobu K. What is social capital: A comprehensive review of the concept. *Asian Journal of Social Science*. 2009;(37):480–510.
7. Vithana K., Soobaroyen T. Human Resource Disclosures in UK Corporate Annual Reports: To What Extent Do These Reflect Organisational Priorities Towards Labour? URL: <http://link.springer.com/article/10.1007/s10551-019-04289-3>.
8. Hruska-Tvrdy L., Foldynova I. New social risks and sustainable development of urban area. URL: <http://www-sre.wu.ac.at/ersa/ersaconfs/ersa11/e110830aFinal01079.pdf>.
9. Rohde I.M.T., Rohde K.M.T. Managing social risks — tradeoffs between risks and inequalities. URL: <https://link.springer.com/article/10.1007/s11166-015-9224-5>.
10. Ефимова О.В., Рожнова О.В. Аналитичность финансовой отчетности в фокусе пандемии COVID-19. *Экономический анализ: теория и практика*, 2020;19(10):1794–1821.
11. Ефимова О.В., Рожнова О.В. Стратегия гармонизации финансовой и нефинансовой отчетности в области раскрытий климатических рисков (часть 1). *Учет-анализ-аудит*. 2020;(3):18–25.
12. Ефимова О.В., Рожнова О.В. Стратегия гармонизации финансовой и нефинансовой отчетности в области раскрытий климатических рисков (часть 2). *Учет-анализ-аудит*. 2020;(4):6–17.
13. Когденко В.Г., Мельник М.В. Интегрированная отчетность: вопросы формирования и анализа». *Международный бухгалтерский учет*. 2017;10(304):2.
14. Соловей Т.Н., Иванова Д.С. Нефинансовая отчетность предприятий СССР: актуальность в условиях современной экономики. *Международный бухгалтерский учет*. 2020;(10):1162–1181.
15. Бурчакова М.А. Становление системы социальной корпоративной отчетности: международный опыт и Россия. *Экономический анализ: теория и практика*. 2009;137(8):36–43.
16. Глущенко А.В., Калюжная Ю.А. К вопросу о социальной ответственности бизнеса. *Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях*. 2020;(22):22–27.
17. Вавилина А.В., Комарова Т.В., Веленси И.Р., Райх Р.С. Корпоративная социальная ответственность как элемент бизнес-стратегии компании. *Лидерство и менеджмент*. 2019;6(4):425–436.
18. Гущина И.Э. Управленческий учет корпоративной социальной ответственности. *Финансовый вестник: финансы, налоги, страхование, бухгалтерский учет*. 2019;(9):54–62.

REFERENCE

1. Cheng B., Ioannou I., Serafeim G. Corporate social responsibility and access to finance. *Strategic Management Journal*. 2013;35(1).
2. Barnett M., Salomon R. Beyond Dichotomy: The Curvilinear Relationship between Social Responsibility and Financial Performance. *Strategic Management Journal*, 2006; 27(11).
3. Clark G., Feiner A., M. Viehs. From the stockholder to the stakeholder. How sustainability can drive financial outperformance. URL: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2508281.
4. Amel-Zadeh A., Serafeim G. Why and How Investors Use ESG Information: Evidence from a Global Survey. URL: <http://nrs.harvard.edu/urn-3:HUL.InstRepos:30838135>.
5. Efimova O.V., Rozhnova O.V. Journal of Digital Science. Financial reporting and climate-related disclosures. *Journal of Digital Science*. 2020; 2(1):67.
6. Bhandari H., Yasunobu K.: A Comprehensive Review of the Concept *Asian Journal of Social Science*. 2009;(37):480–510.
7. Vithana K., Soobaroyen T. Human Resource Disclosures in UK Corporate Annual Reports: To What Extent Do These Reflect Organisational Priorities Towards Labour? URL: <http://link.springer.com/article/10.1007/s10551-019-04289-3>.
8. Hruska-Tvrdy L., Foldynova I. New social risks and sustainable development of urban area. URL: <http://www-sre.wu.ac.at/ersa/ersaconfs/ersa11/e110830aFinal01079.pdf>.

9. Rohde I. M.T., Rohde K. M.T. Managing social risks — tradeoffs between risks and inequalities. URL: <https://link.springer.com/article/10.1007/s11166-015-9224-5>.
10. Efimova O.V., Rozhnova O.V. Analyticity of the financial statements in the focus of the COVID-19 pandemic. *Economic analysis: theory and practice*. 2020;19(10):1794–1821 (In Russ.).
11. Efimova O.V., Rozhnova O.V. Strategy of harmonization of financial and non-financial reporting disclosures of climate risk (part 1). *Accounting, Analysis, Auditing*. 2020;(3):18–25. (In Russ.).
12. Efimova O.V., Rozhnova O.V. Strategy of harmonization of financial and non-financial reporting in the field of climate risk disclosures (part 2) *Accounting, Analysis, Auditing*. 2020;(4):6–17 (In Russ.).
13. Kogdenko V.G., Melnik M.V. “Integrated reporting: issues of formation and analysis”. *International accounting*. 2017;10(304):2 (In Russ.).
14. Solovey T.N., Ivanova D.S. Non-financial reporting of enterprises of the USSR: relevance in the conditions of modern economy. *International accounting*. 2020;(10):1162–1181. (In Russ.).
15. Burchakova M.A. Formation of the system of social corporate reporting: international experience and Russia. *Economic analysis: theory and practice*. 2009;137(8):36–43. (In Russ.).
16. Glushchenko A.V., Kalyuzhnaya Y.A. On the issue of social responsibility of business. *Accounting in budgetary and non-profit organizations*. 2020;(22):22–27 (In Russ.).
17. Vavilina A.V., Komarova T.V., Velencey I.R., Reicher R.S. Corporate social responsibility as an element of the company’s business strategy. *Leadership and Management*. 2019;6(4):425–436. (In Russ.).
18. Gushchina I.E. Management accounting of corporate social responsibility. *Financial Bulletin: finance, taxes, insurance, accounting*. 2019;(9):54–62. (In Russ.).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ

Ольга Владимировна Ефимова — доктор экономических наук, профессор, профессор Департамента бизнес-аналитики, Финансовый университет, Москва, Россия
OEfimova@fa.ru

Ольга Владимировна Рожнова — доктор экономических наук, профессор, профессор Департамента корпоративной отчетности и аудита, Финансовый университет, Москва, Россия
ORozhnova@fa.ru

ABOUT THE AUTHORS

O’lga V. Efimova — Dr. Sci. (Econ.), Professor, Professor of the Business Analytics Department, Financial University, Moscow, Russia
OEfimova@fa.ru

O’lga V. Rozhnova — Dr. Sci. (Econ.), Professor, Professor of the Department of Corporate Reporting and Auditing, Financial University, Moscow, Russia
ORozhnova@fa.ru

Статья поступила в редакцию 12.08.2021; после рецензирования 01.09.2021; принята к публикации 15.09.2021.

Авторы прочитали и одобрили окончательный вариант рукописи.

The article was submitted on 12.08.2021; revised on 01.09.2021 and accepted for publication on 15.09.2021.

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

ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2021-8-5-41-54
УДК 658.14/17:657(045)
JEL G32, M41

Формирование информации о рисках в корпоративном учете и отчетности

Н.Г. Сапожникова

Воронежский государственный университет, Воронеж, Россия
<http://orcid.org/0000-0003-2563-6198>

АННОТАЦИЯ

В статье рассматривается воздействие практики управления рисками на повышение конкурентоспособности и финансовой устойчивости корпораций. Целью исследования является разработка рекомендаций по формированию в бухгалтерском учете и раскрытию в бухгалтерской (финансовой) отчетности информации о рисках, присущих деятельности корпораций, необходимость которой отмечена документом Минфина России «Информация № ПЗ-9/2012»*. Критический анализ типологий рисков, представленных в работах отечественных и зарубежных исследователей, позволил сделать вывод об их количественном возрастании, в том числе в связи с остановкой и сбоями производства вследствие гибели и повреждения активов (оборудования, транспорта, сырья), перенапряжением технической и технологической систем, проблемами неадекватного использования сырья, ростом издержек, иными факторами.

Введено понятие риска утраты собственного капитала корпорации, который возникает при снижении стоимости активов и может быть выявлен при их тестировании на обесценение, что обеспечивает надежность оценки объектов в бухгалтерской (финансовой) отчетности. Оценка рисков, основанная на допущении, что активы отражены в надежном стоимостном измерении на соответствующих счетах и в учетных регистрах, является одним из элементов внутреннего контроля корпорации и позволяет пользователям принять обоснованные экономические решения. Тестирование на обесценение предполагает выявление характерных для определенных активов внешних и внутренних признаков, расчет суммы обесценения, систематизацию и раскрытие информации в учете и отчетности. В связи с этим сделан вывод о необходимости включения в документах Минфина России рисков утраты собственного капитала из-за обесценения активов в состав рисков, подлежащих раскрытию в бухгалтерской (финансовой) отчетности. Доказано, что их анализ и оценка предполагают выявление рискообразующих факторов, определение уровня риска, разработку мероприятий по его снижению, поэтому систематизацию информации о рисках целесообразно осуществлять в корпоративных стандартах учета и отчетности, применение которых рекомендовано Федеральным законом «О бухгалтерском учете»**.

Ключевые слова: риски; контроль; оценка активов; оценочные резервы; тестирование активов на обесценение; мнимые объекты учета

Для цитирования: Сапожникова Н.Г. Формирование информации о рисках в корпоративном учете и отчетности. Учет. Анализ. Аудит = *Accounting. Analysis. Auditing*. 2021;8(5):41-54. DOI: 10.26794/2408-9303-2021-8-5-41-54

ORIGINAL PAPER

Formation of Risks' Information in Corporate Accounting and Reporting

N.G. Sapozhnikova

Voronezh State University, Voronezh, Russia
<http://orcid.org/0000-0003-2563-6198>

ABSTRACT

The paper examines the impact of risk management practices on improving the competitiveness and financial stability of corporations. The purpose of the study is to develop recommendations for the formation in

* Информация Минфина России № ПЗ-9/2012 «О раскрытии информации о рисках хозяйственной деятельности организации в годовой бухгалтерской отчетности». URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_135436/ (дата обращения: 21.07.2021).

** Информация Минфина России № ПЗ-10/2012 «О вступлении в силу с 1 января 2013 г. Федерального закона от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»». URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_138570/ (дата обращения: 21.07.2021)

accounting and disclosure in the accounting (financial) statements of information about the risks inherent in the activities of corporations. The need for the above is noted by the document of the Ministry of Finance of Russia "Information No. PZ-9/2012"^{*}. A critical analysis of the risks typologies presented in the studies of domestic and foreign researchers that had allowed to draw a conclusion about their quantitative increase in the number of risks of corporations including such as: stoppages and disruptions of production due to the death and damage of assets (equipment, transport, raw materials); overvoltage of technical and technological systems; problems inadequate use of raw materials; rising costs and other factors. The author introduces the concept of the risk of loss of a corporation's equity capital caused by a decrease in the value of assets, which can be identified by impairment testing, which ensures the reliability of the assessment of the accounting objects and elements of accounting (financial) statements. Risk assessment based on the assumption that assets are shown in reliable value in the appropriate accounts and ledgers, is one of the elements of internal control of the corporation and allows users to make informed economic decisions. Impairment testing involves the identification of external and internal indicators characteristic of certain assets, the calculation of the amount of impairment, systematization and disclosure of information in accounting and reporting. Along with the recommended risks typology it is advisable for the Ministry of Finance of Russia to include in the list of risks to be disclosed in the accounting (financial) statements, the risks of loss of equity capital due to asset depreciation. It has been proven that the analysis and assessment involve identifying risk-forming factors, determining the level of risk and developing measures to reduce the risk. Therefore, it is expediently to systematize the risk information in corporate accounting and reporting standards, the use of which is recommended by the Federal Law "On Accounting"^{***}.

Keywords: risks; control; asset valuation; estimated reserves; testing of assets for impairment; imaginary accounting objects

For citation: Sapozhnikova N.G. Formation of risks' information in corporate accounting and reporting. *Uchet. Analysis. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2021;8(5):41-54. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2021-8-5-41-54

ВВЕДЕНИЕ

Современный этап развития корпоративной отчетности характеризуется институциональными изменениями, связанными с принятием ряда нормативных актов, в соответствии с которыми корпорации обязаны организовывать и осуществлять внутренний контроль совершаемых фактов хозяйственной жизни, а те из них, которые подлежат обязательному аудиту — осуществлять внутренний контроль ведения учета и составления корпоративной отчетности. Внутренний контроль фактов хозяйственной жизни — это процесс, направленный на получение достаточной уверенности в том, что корпорация обеспечивает:

- эффективность и результативность деятельности, в т. ч. достижение финансовых и операционных показателей;
- сохранность активов;
- достоверность и своевременность корпоративной отчетности;

- соблюдение законодательства при совершении фактов хозяйственной жизни и их отражении в учете.

Его основными элементами являются контрольная среда, оценка рисков, процедуры и оценка внутреннего контроля, информация и коммуникации. Обычно под риском понимается сочетание вероятности и последствий недостижения корпорацией целей деятельности, а оценка рисков определяется как процесс их выявления и анализа. Обнаружение рисков позволяет принять решения по управлению ими посредством создания необходимой контрольной среды, организации процедур внутреннего контроля и оценки его результатов, информирования персонала. При оценивании рисков, влияющих на достоверность ведения корпоративного учета и составления корпоративной отчетности, рассматривается вероятность искажения учетных и отчетных данных на основании следующих допущений:

^{*} Information of the Ministry of Finance of Russia No. PZ-9/2012 "On disclosure of information on the risks of economic activities of the organization in the annual financial statements". URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_135436/ (accessed: 21.07.2021).

^{**} Information of the Ministry of Finance of Russia No. PZ-10/2012 "On the entry into force from January 1, 2013 of the Federal Law of December 6, 2011 No. 402-FZ 'On accounting'". URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_138570/ (accessed: 21.07.2021).

- возникновение и существование — факты хозяйственной жизни, отраженные в корпоративном учете, имели место в отчетном периоде и относятся к деятельности корпорации;
- полнота — факты хозяйственной жизни, имевшие место в отчетном периоде и подлежащие отнесению к нему, фактически отражены в корпоративном учете;
- права и обязательства — отраженные в корпоративном учете активы, права и обязательства корпорации фактически существуют;
- оценка и распределение — активы, обязательства, доходы и расходы отражены в надежном стоимостном измерении на соответствующих счетах и в учетных регистрах;
- представление и раскрытие — данные учета представлены и раскрыты в корпоративной отчетности корректно.

Гражданским кодексом Российской Федерации¹ предпринимательский риск определяется как «риск убытков от предпринимательской деятельности из-за нарушения своих обязательств контрагентами предпринимателя или изменения условий этой деятельности по независящим от предпринимателя обстоятельствам, в том числе риск неполучения ожидаемых доходов».

В настоящее время в экономической литературе, исследующей риски, предлагаются различные их классификации. Например, Й. Шумпетер [1] рассматривал два вида риска: связанный с возможным техническим провалом производства (сюда же мы можем отнести также опасность потери благ, порожденную стихийными бедствиями) и сопряженный с отсутствием коммерческого успеха. Несколько видов производственного риска представлены в современных экономических исследованиях [2–8] (табл. 1).

Наряду с производственными рисками, И. Т. Балабанов [9] выделяет имущественные риски, связанные с вероятностью потерь имущества предпринимателя по причине кражи, диверсии, халатности, перенапряжения технической и технологической систем. Понятие имущественного риска представлено в работе С. А. Бороненковой, И. Е. Власовой, Т. И. Буяновой, где четко написано: «Практика показывает, что наиболее часто возникают рисковые события по имуществен-

ным рискам. К имущественным рискам можно отнести обесценение активов: основных средств, нематериальных активов, финансовых вложений, снижение стоимости материальных ценностей и сомнительные долги» [13].

Типология факторов риска, представленная в ряде работ [3, 9, 11, 14], включает, в частности, факторы прямого и косвенного воздействия. В качестве первых рассматриваются: изменение законодательства, регулирующего предпринимательскую деятельность; конкуренцию предпринимателей; взаимоотношения с хозяйствующими партнерами; налоговую систему; коррупцию и рэкет, а в качестве факторов косвенного воздействия выступают политическая обстановка, международные события, экономическая неустойчивость страны деятельности, стихийные бедствия.

МЕТОДЫ И РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

В документе Минфина РФ № ПЗ 11/2013 «Об организации и осуществлении экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности»² предусматривается включение оценки рисков в состав элементов внутреннего контроля наряду с контрольной средой, процедурами и оценкой, а под риском понимается сочетание вероятности и последствий недостижения корпорацией целей деятельности. Своевременное выявление и анализ рисков составляют основу процедуры оценки и обеспечивают принятие обоснованных экономических решений, а оценка рисков обеспечивает достоверность сведений бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Производственные, имущественные, операционные риски способствуют возникновению убытков, влияющих на величину собственного капитала корпорации, поэтому одним из направлений исследования является оценка риска возникновения нарушений, связанных с приобретением и использованием активов, ведением корпоративного учета и формирования корпоративной отчетности.

² ПЗ — 11/2013 «Об организации и осуществлении экономическим субъектом внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни, ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности». URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_156407/ (дата обращения: 21.07.2021).

¹ Гражданский кодекс Российской Федерации (ГК РФ). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_5142/ (дата обращения: 21.07.2021).

Таблица 1 / Table 1

Подходы к определению производственного риска / Approaches to determining production risk

Авторы / Authors	Определения риска / Risk definitions
Балабанов И.Т. / Balabanov I.T. [9]	Риски, связанные с убытком от остановки производства вследствие воздействия различных факторов и прежде всего гибелью или повреждением основных и оборотных фондов (оборудование, сырье, транспорт и т.п.), а также риски, связанные с внедрением в производство новой техники и технологии / Risks associated with the loss from the shutdown of production due to the impact of various factors and, above all, the death or damage of fixed and current assets (equipment, raw materials, transport, etc.), as well as risks associated with the introduction of new equipment and technology into production
Морозов Д.С. / Morozov D.S. [10]	Риск возникновения сбоев в производственном процессе – может выражаться в нарушении ритмичности производства, или даже полной остановке производства, невыходе объекта на проектную мощность, повышенном проценте брака, дополнительных производственных издержках и т.д. / The risk of failures in the production process can be expressed in a violation of the rhythm of production, or even a complete stop of production, the failure of the object to reach its design capacity, an increased percentage of defects, additional production costs, etc.
Лапуста М.Г., Шаршукова Л.Г. / Lapusta M.G., Sharshukova L.G. [11]	Риск, связанный с производством продукции, товаров и услуг; с осуществлением любых видов производственной деятельности, в процессе которой предприниматели сталкиваются с проблемами неадекватного использования сырья, роста себестоимости, увеличения потерь рабочего времени, использования новых методов производства / The risk is associated with the production of products, goods and services; with the implementation of any types of production activities, during which entrepreneurs face problems of inadequate use of raw materials, cost growth, increased loss of working time, the use of new production methods
Федорец А.Г. / Fedorets A.G. [12]	Риск, связанный с особенностями конкретного производства с учетом применяемой технологии, системы менеджмента, условий труда. Включает все факторы, оказывающие воздействие на работников различных профессий в процессе их трудовой деятельности, и имеет отношение к производству (виду деятельности, предприятию или отрасли в целом) / The risk related to the specifics of a particular production, taking into account the applied technology, management system, working conditions. It includes all factors that affect employees of various professions in the course of their work and is related to production (type of activity, enterprise or industry as a whole)

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

При этом должны выявляться причины возможности их совершения, в т.ч. вследствие недостатков контрольной среды и процедур внутреннего контроля корпорации.

Требования к организации системы внутреннего контроля корпорации предусмотрены приказом ФНС РФ № ММВ-7-15/509³, содержащим формы рабочих документов и методику балльной оценки контроля. Приказ ФНС и Информация Минфина России ПЗ-11/2013 отмечают, что для обеспечения организации и функционирования внутреннего контроля корпорации необходимо разработать систему управления рисками. Отдельные элементы такой системы представлены в табл. 2.

³ Приказ ФНС России от 16.06.2017 № ММВ-7-15/509@ «Об утверждении Требований к организации системы внутреннего контроля» (Зарегистрировано в Минюсте России 04.10.2017 № 48424). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_279362/ (дата обращения: 21.07.2021).

Содержимое табл. 2 позволяет сделать вывод об идентичности компонентов Требований ФНС и элементов Информации Минфина РФ, что обеспечивает единство формирования учетной политики для целей корпоративного учета и проведения налоговых расчетов.

Важным элементом системы управления рисками является обеспечение надежной оценки активов, обязательств, доходов и расходов на соответствующих счетах и в регистрах корпоративного учета, а также корректное представление элементов отчетности. Производственные риски, по убеждению автора, могут быть связаны не только с гибелью и повреждением внеоборотных и оборотных активов, но также с их обесценением, способствующим утрате корпорацией собственного капитала. Необходимость систематизации в учете и раскрытия в бухгалтерской (финансовой) отчетности информации об изменении оценки активов также отмечалась рядом авторов [14–18].

Таблица 2 / Table 2

**Элементы системы управления рисками в различных нормативно-правовых документах /
Elements of the risk management system in various regulatory documents**

Информация Минфина России № ПЗ-11/2013 / Information of the Ministry of Finance of the Russian Federation No. PZ-11/2013	Требования ФНС России к организации системы внутреннего контроля / Requirements of the Federal Tax Service of Russia for the organization of the internal control system
<p>Оценка рисков позволяет выявлять риски, влияющие на достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности. При этом корпорация рассматривает вероятность искажения учетных и отчетных данных исходя из допущений:</p> <ul style="list-style-type: none"> • возникновение и существование: факты хозяйственной жизни, отраженные в бухгалтерском учете, имели место в отчетном периоде и относятся к деятельности корпорации; • полнота: факты хозяйственной жизни, имевшие место в отчетном периоде и подлежащие отнесению к этому периоду, фактически отражены в бухгалтерском учете; • права и обязательства: имущество, имущественные права и обязательства корпорации, отраженные в бухгалтерском учете, фактически существуют; • оценка и распределение: активы, обязательства, доходы и расходы отражены в правильном стоимостном измерении на соответствующих счетах бухгалтерского учета и в соответствующих регистрах бухгалтерского учета; • представление и раскрытие: данные бухгалтерского учета корректно представлены и раскрыты в бухгалтерской (финансовой) отчетности / <p>Risk assessment allows identifying risks that affect the reliability of accounting (financial) statements. When making an assessment, the corporation considers the probability of misstatement of accounting and reporting data based on a number of assumptions:</p> <ul style="list-style-type: none"> • occurrence and existence – the facts of economic life reflected in the accounting records took place in the reporting period and relate to the activities of the corporation; • completeness – the facts of economic life that took place in the reporting period and are subject to attribution to this period are actually reflected in the accounting; • rights and obligations – the property, property rights and obligations of the corporation, reflected in the accounting, actually exist; • rating valuation and allocation – assets, liabilities, income and expenses are reflected in the correct cost measurement in the relevant accounting accounts and in the relevant accounting registers; • performance presentation and disclosure – accounting data are correctly presented and disclosed in the accounting (financial) statements 	<p>Оценка корпорацией рисков:</p> <ul style="list-style-type: none"> • вероятность наступления риска; • оценка искажений показателей бухгалтерской (финансовой), налоговой и иной отчетности; • определение уровня риска. <p>Раскрытие информации о рисках корпорации:</p> <ul style="list-style-type: none"> • сведения об источниках возникновения риска, критериях риска, минимизации риска; • направления выявления рисков; • осуществление инвестиционной деятельности; • реорганизация; • реструктуризация деятельности; • иные / <p>Corporate risk disclosure: the probability of risk occurrence; assessment of distortions in accounting (financial), tax and other reporting indicators; determining the level of risk.</p> <p>Disclosure of information about the risks of the corporation:</p> <ul style="list-style-type: none"> • information about the sources of risk, risk criteria, risk minimization; • areas of risk identification; • implementation of investment activities; • reorganization; • restructuring of activities; • others

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

Активами, присущими корпорациям, являются запасы, оцениваемые на отчетную дату по наименьшей из следующих величин:

- а) фактическая себестоимость;
- б) чистая стоимость продажи (табл. 3).

Обесценением запасов признается превышение фактической себестоимости запасов над их чистой стоимостью продажи. Признаки обесценения запасов характеризует рис. 1.

Признаки обесценения запасов взаимосвязаны и взаимозависимы; например, моральное устаревание, снижение рыночной стоимости и потеря первоначальных качеств материалов может происходить в результате сужения рынков сбыта. В свою очередь, наличие названных признаков приводит к сужению рынка сбыта материалов. Основной причиной обесценения материалов является длительное пребывание на складе кор-

Таблица 3 / Table 3

Методы оценки запасов / Inventory estimation methods

Методы оценки / Evaluation methods	Порядок расчета / Calculation procedure
Фактическая себестоимость / Actual cost price	Фактические затраты на приобретение (создание) запасов, их расположение и приведение их в состояние, необходимые для потребления, продажи или использования / The actual costs of acquiring (creating) stocks, bringing them into condition and location necessary for consumption, sale or use
Чистая стоимость / Net value	Определяется корпорацией как предполагаемая цена, по которой можно продать запасы в том виде, в котором она обычно продает их в ходе обычной деятельности, за вычетом предполагаемых затрат, необходимых для их производства, подготовки к продаже и осуществления продажи. За чистую стоимость продажи запасов принимается величина, равная приходящейся на данные материалы доле предполагаемой цены, по которой корпорация может продать готовую продукцию, работы, услуги, в производстве которых используются указанные запасы. Если определение указанной величины является затруднительным, то за чистую стоимость продажи материалов может быть принята цена, по которой возможно приобрести аналогичные материалы по состоянию на отчетную дату / It is defined by the corporation as the estimated price at which it is possible to sell stocks in the form in which it usually sells them in the ordinary course of business, minus the estimated costs necessary for their production, preparation for sale and implementation of the sale. For the net value of the sale of stocks, an amount equal to the share of the estimated price at which the corporation can sell its products, works, services, in the production of which these stocks are used, is assumed to be equal to the share of the estimated price for these materials. If it is difficult to determine the specified value, the net cost of selling materials can be taken as the price at which it is possible to purchase similar materials as of the specified date

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

порации, свидетельствующее, в частности, об отсутствии контроля.

Нормативным документом ПБУ 21/2008 «Изменения оценочных значений»⁴ предусматривается определение и подтверждение чистой стоимости продажи запасов, а также закрепление порядка ее расчета в учетной политике корпорацией. Расчет осуществляется на основе информации, доступной до даты подписания бухгалтерской (финансовой) отчетности. При выявлении обесценения материалов корпорация создает резерв под него в размере превышения фактической себестоимости запасов над их чистой стоимостью продажи. Балансовая стоимость материалов определяется посредством корректировки их фактической себестоимости на величину резерва. При изменении чистой стоимости продажи материалов величина резерва подлежит корректировке, но при этом должна быть не выше их фактической себестоимости. Другим

документом — ФСБУ 5/2019 «Запасы»⁵ предусматривается отнесение суммы формируемого оценочного резерва на расходы периода, в котором создан (увеличен) резерв под их обесценение. По мнению автора, расходами периода целесообразно признавать суммы резервов, сформированных под обесценение готовой продукции и товаров, в то же время резервы под обесценение материалов, незавершенного производства, иных видов запасов (кроме готовой продукции и товаров) следует признавать в составе прочих расходов. Принятие в учетной политике корпорации предлагаемого порядка основывается на необходимости организации аналитического учета продаж и прочих доходов и расходов по каждому виду проданных товаров, продукции, активов. Рекомендуемая организация формирования резервов под обесценение запасов обеспечит достоверность определения финансового результата проводимых транзакций. В современной теории и практике корпоративного учета в развитие положений ПБУ 5/01

⁴ Приказ Минфина России от 06.10.2008 № 106н (ред. от 07.02.2020) «Об утверждении положений по бухгалтерскому учету» (вместе с «Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008)», «Положением по бухгалтерскому учету «Изменения оценочных значений» (ПБУ 21/2008)») (Зарегистрировано в Минюсте России 27.10.2008 № 12522). URL: www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_81164/ (дата обращения: 21.07.2021).

⁵ Приказ Минфина России от 15.11.2019 N 180н «Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 5/2019 «Запасы» (вместе с «ФСБУ 5/2019...») (Зарегистрировано в Минюсте России 25.03.2020 N 57837). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_348523/ (дата обращения: 21.07.2021)



Рис. 1 / Fig. 1. Признаки обесценения запасов / Indicators of depreciation of stocks

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

«Учет материально-производственных запасов» разработаны отдельные методики формирования резерва под обесценение запасов [15–17]. Ввод в действие ФСБУ 5/2019 «Запасы» вызывает необходимость корректировки методов формирования резерва под обесценение запасов. Исследование показало, что формирование и раскрытие в корпоративном учете и отчетности обесценения запасов вызывает необходимость решения ряда вопросов, в частности, автор утверждает: «Расчет оценочного резерва предполагает определенные трудозатраты, связанные с выявлением обесценившихся запасов, а также определением чистой стоимости продажи. Для осуществления указанной работы целесообразно привлекать должностных лиц, ответственных за закупки, использование, производство и продажу запасов, обесценение которых свидетельствует о недостижении целей деятельности корпорации» [19]. Применение элементов внутреннего контроля позволит управлять рисками утраты собственного капитала вследствие обесценения запасов. Компьютеризация учета и применение информационных бухгалтерских систем позволяет в установленные менеджментом корпорации сроки (ежемесячно, ежеквартально) формировать ведомость обесценения материалов,

включающую данные о неиспользуемых материалах и суммах обесценения. Расчетная схема оценки риска утраты собственного капитала в результате обесценения материалов представлена в табл. 4.

Расчет обесценения запасов позволяет оценить риск утраты корпорацией собственного капитала.

На результаты деятельности корпорации большое влияние оказывает производственный риск, связанный с наличием сомнительной дебиторской задолженности, списание которой уменьшает собственный капитал. Дебиторская задолженность корпорации, не погашенная в срок, не обеспеченная гарантиями (залогом, поручительством, банковской гарантией) предполагает формирование в учете оценочного значения — резерва по сомнительным долгам, и включение его суммы в состав прочих расходов. Резерв создается на полную или невозможную к взысканию сумму долга, его величина формируется отдельно по каждому сомнительному долгу и зависит от платежеспособности должника и оценки вероятности погашения долга полностью или частично. Если на отчетную дату имеется уверенность в погашении просроченной дебиторской задолженности, резерв по данному долгу может не создаваться. К сожалению, порядок расчета резерва по сомни-

Таблица 4 / Table 4

Ведомость обесценения запасов / The statement of inventories impairment

Наименование запаса / Name of the stock	Ед. измерения / Unit of measurement	Фактическая себестоимость, руб. / Actual cost price, Rub.	Чистая стоимость продаж, руб. / Net sales value, Rub.	Остаток на складе / Remaining stock in the warehouse			Резерв под обесценение, руб. / Provision for impairment, Rub.	Причины обесценения, ответственное подразделение / Causes of impairment, responsible division		
				Кол-во / Quantity	Фактическая себестоимость, руб. / Actual cost price, Rub.	Чистая стоимость продаж, руб. / Net sales value, Rub.		Ошибки в расчете потребности (отдел закупок) / Errors in the calculation of demand-news (purchasing department)	Аннулирование договора контрагентом (отдел маркетинга) / Cancellation of the contract by the counterparty (marketing department)	Иные / Others
Материал А / Material A	шт.	85	80	1000	850 000	800 000	50 000	+		
Материал Б / Material B	кг	100	90	500	50 000	45 000	5 000		+	
Итого / Total	-	-	-	-	900 000	845 000	55 000	-	-	-

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

тельным долгам документами, регулирующими бухгалтерский учет, не установлен; как правило, он определяется в учетной политике корпорации на основе профессионального суждения формирующих ее специалистов и оформляется бухгалтерской справкой. При признании дебиторской задолженности впоследствии нереальной для взыскания либо в связи с истечением срока исковой давности, либо по другим причинам она подлежит списанию за счет резерва сомнительных долгов. При этом при расчете могут использоваться вероятностные характеристики, в частности, коэффициент вероятности оплаты, методика определения которых должна содержаться в приказе об учетной политике. Проблемы формирования резерва сомнительных долгов исследовались рядом авторов [16,17].

Начисление или восстановление резерва оформляется бухгалтерской справкой-расчетом. Схема оценки риска утраты собственного капитала в результате обесценения дебиторской задолженности представлена в табл. 5.

Утрата активов и, как следствие, потеря собственного капитала происходит при обесценении финансовых вложений. Основной причиной возникновения риска, по мнению автора, выступает недостаточная проверка финансовой устойчивости эмитентов не только на дату приобретения финансовых вложений, но и в течение их срока обра-

ния в составе активов корпорации. В настоящее время финансовые вложения, по которым возможно определение текущей рыночной стоимости, отражаются в корпоративном учете и отчетности посредством корректировки их учетной стоимости. Разница между оценкой финансовых вложений по учетной стоимости на отчетную дату и предыдущей оценкой включается в состав прочих доходов и расходов корпораций. Устойчивое, существенное снижение стоимости некотируемых финансовых вложений ниже величины экономических выгод, ожидаемых к получению корпорацией в обычных условиях деятельности, признается обесценением финансовых вложений. Характеристиками устойчивого снижения стоимости финансовых вложений являются: превышение учетной стоимостью их расчетной стоимости на отчетную и предыдущую дату; уменьшение расчетной стоимости в течение отчетного периода; отсутствие свидетельств о возможном повышении расчетной стоимости в будущем. В настоящее время ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений»⁶ не содержит порядок расчета резерва под обесценение, что

⁶ Приказ Минфина России от 10.12.2002 № 126н (ред. от 06.04.2015) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» ПБУ 19/02» (Зарегистрировано в Минюсте России 27.12.2002 № 4085). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_40251/ (дата обращения: 21.07.2021).

Таблица 5 / Table 5

**Оценка резерва сомнительных долгов на 30 сентября 2020 г. /
Assessment of the doubtful debts reserve as of September 30, 2020**

Наименование дебитора / Name of the debtor	Реквизиты договора / Contract details	Обеспечение возврата задолженности / Ensuring the repayment of debt	Сумма по договору / Amount under the contract	Срок оплаты / Payment term	Период неисполнения обязательства, дней / The period of non-fulfillment of the obligation, days	Сумма, резерва руб. / Amount, reserve rub.
ООО «Росток» / Rostock LLC	№ 120 от 15.06.2020 г.	Неустойка / Penalty fee	500 000	24.06.2020 г.	98	500 000
PJSC «Impulse»	№ 124, от 5.07.2020 г.	Неустойка / Penalty fee	300 000	27.07.2020 г.	65	150 000
Итого / Total	-	-	800 000	-	-	650 000

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

Таблица 6 / Table 6

**Оценка резерва под обесценение финансовых вложений отчетного периода /
Assessment of the provision for impairment of financial investments of the reporting period**

Наименование финансовых вложений / Name of financial investments	Эмитент, заемщик / Issuer, borrower	Учетная стоимость финансовых вложений / The accounting value of financial investments	Причины обесценения финансовых вложений / Reasons for the impairment of financial investments			Сумма, резерва под обесценение, руб. / The amount of the provision for impairment, Rub.
			банкротство эмитента, заемщика / bankruptcy of the issuer, the borrower	снижение рыночной стоимости ценных бумаг / decrease in the market value of securities	отсутствие/снижение поступлений от финансовых вложений / absence/decrease of income from financial investments	
Облигации с купонным доходом / Bonds with coupon income	ПАО «Строитель» / PJSC «Builder»	600 000	-	-	+	600 000
Акции обыкновенные / Ordinary shares	ПАО «Финансист» / PJSC «Financier»	500 000	+	-	-	500 000
Итого / Total		1100 000	+	-	+	1100 000

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

заставляет корпорацию разрабатывать соответствующие методики самостоятельно. Методы определения расчетной стоимости финансовых вложений, содержащиеся, в основном, вероятностные характеристики, представлены в ряде работ [16, 20], но необходимо отметить, что на основании

требования осмотрительности учетной политикой корпорации может планироваться формирование резерва под обесценение в полной сумме учетной стоимости финансовых вложений, а его расчет оформляется бухгалтерскими справками, информация о которых обобщена в табл. 6.

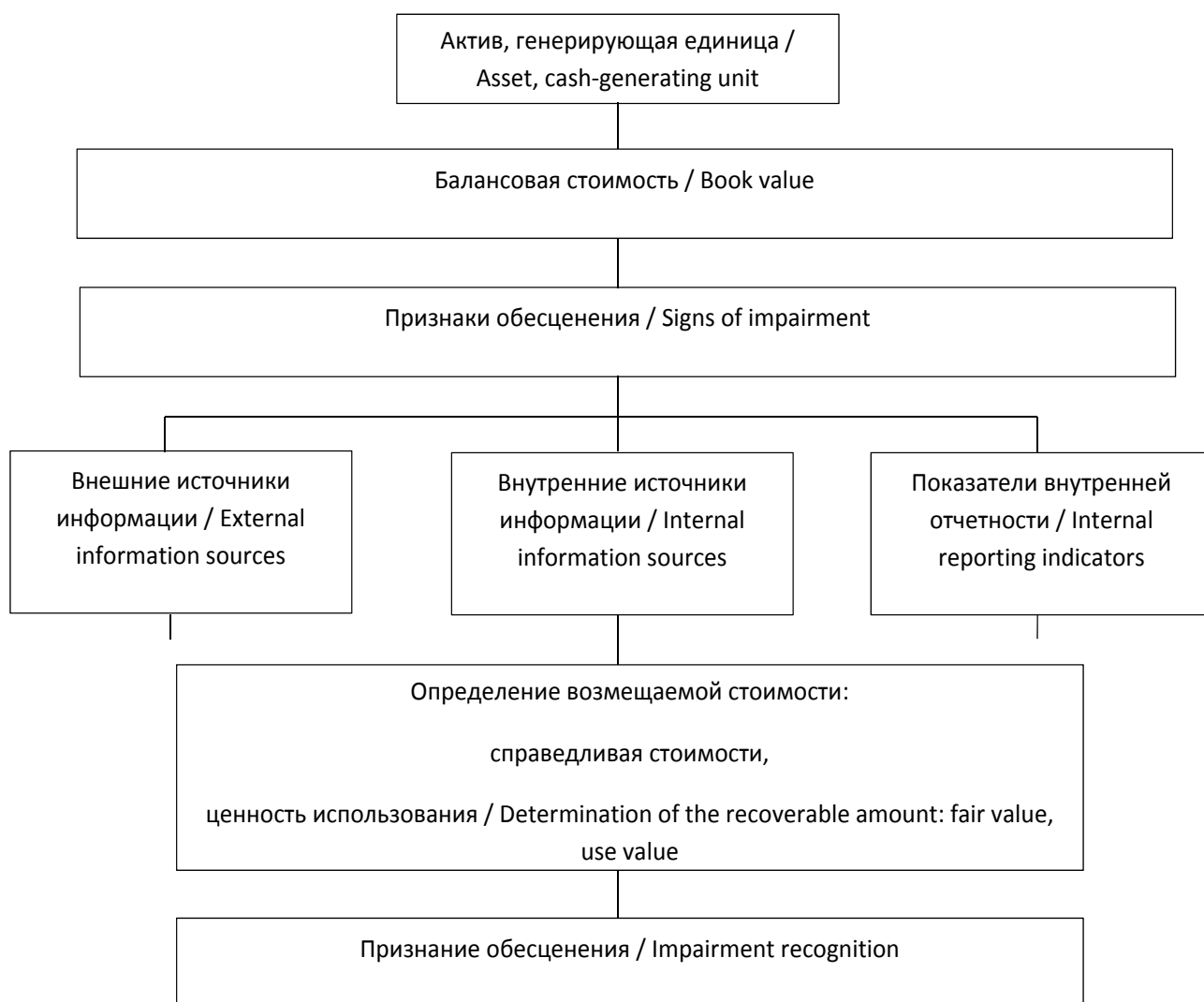


Рис. 2 / Fig. 2. Порядок расчетов по определению обесценения внеоборотных активов / Calculation procedure for determining the impairment of non-current assets

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

Данные табл. 6 позволяют оценить риск утраты собственного капитала в сроки, установленные учетной политикой корпорации, либо по запросу.

Внеоборотные активы корпораций также подвержены риску утраты стоимости, методика оценки которого содержится в МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов»⁷. Тестированию на обесценение подлежат нематериальные активы, основные средства, поисковые активы. Отметим, что при тестировании на обесценение также использу-

ется МФО (IFRS) 6 «Разведка и оценка полезных ископаемых»⁸.

Объекты основных средств и нематериальных активов считаются обесценившимися при превышении балансовой стоимости, возмещаемой стоимостью, в качестве которой выступает справедливая стоимость за вычетом затрат на выбытие или стоимость использования (в зависимости от того, какая из данных величин больше).

⁷ Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 36 «Обесценение активов». URL: <https://normativ.kontur.ru/document?moduleId=1&documentId=387810> (дата обращения: 21.07.2021).

⁸ Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 6 «Разведка и оценка полезных ископаемых». URL: <https://normativ.kontur.ru/document?moduleId=1&documentId=349594#10> (дата обращения: 21.07.2021).

Таблица 7 / Table 7

Информация о рисках обесценения активов / Information on the risks of assets impairment

Обесценивающиеся активы / Impaired assets	Факторы / обесценения Impairment factors	Ответственные подразделения корпорации / Responsible divisions of the corporation	Мероприятия по ликвидации риска / Measures to eliminate the risk
Нематериальные активы Основные средства / Intangible assets Fixed assets	Внутренние и внешние / Internal and external	Производственные подразделения – использование нематериальных активов и основных средств в производстве. Подразделение маркетинга – договоры с потребителями продукции, работ, услуг. Бухгалтерия – контроль соблюдения условий признания активов / Production units – the use of non-material assets and fixed assets in production. Marketing division – contracts with consumers of products, works, services. Accounting – monitoring compliance with the conditions for recognizing assets	Обеспечение использования внеоборотных активов в производстве. Своевременное заключение договоров с потребителями продукции, произведенной с использованием нематериальных активов. Формирование информации, подтверждающей условия признания активов / Ensuring the use of non-current assets in production. Timely conclusion of contracts with consumers of products produced using intangible assets. Formation of information confirming the conditions for the recognition of assets
Запасы / Stocks	Моральное устаревание, потеря первоначальных качеств; снижение рыночной стоимости; сужение рынков сбыта / Obsolescence, loss of original qualities; decrease in market value; narrowing of sales markets	Подразделения ответственные за закупки, хранение, использование в экономической деятельности, сбыт / Departments responsible for procurement, storage, use in economic activity, sales	Контроль состояния запасов, выявление признаков обесценения. активная сбытовая деятельность / Control of the state of reserves, identification of signs of impairment. active sales activity
Дебиторская задолженность / Accounts receivable	Оппортунизм контрагентов / Opportunism of counterparties	Подразделения маркетинга / Marketing departments	Контроля финансового состояния, правоспособности и дееспособности контрагентов, способности получать доходы в будущем, наличие обеспечения / Control of the financial condition, legal capacity and legal capacity of counterparties, the ability to receive income in the future, the availability of security
Финансовые вложения / Financial investments	Оппортунизм эмитентов, заемщиков, контрагентов / Opportunism of issuers, borrowers, counterparties	Подразделения, контролирующие движение финансовых вложений / Divisions that control the movement of financial investments	Контроля финансового состояния, правоспособности и дееспособности эмитентов, заемщиков, способности получать доходы в будущем / The financial condition control, legal capacity and legal capacity of issuers, borrowers, the ability to receive income in the future

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

Справедливую стоимость МСФО (IFRS) 13 «Оценка по справедливой стоимости»⁹ определяет

как цену, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства в условиях осуществления операции на организованном рынке между его участниками на дату оценки. Ценность использования определяется как приведенная (дисконтированная) стоимость будущих денежных потоков, которые ожидается

⁹ Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости» URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193740/ (дата обращения: 21.07.2021).

получить от актива или генерирующей единицы. Оценка ценности использования актива предполагает оценку будущих поступлений и оттоков денежных средств, связанных с использованием актива, а также обоснование ставки дисконта.

Об обесценении актива свидетельствуют также показатели внутренней отчетности:

- денежные потоки для приобретения актива или денежные средства, необходимые для его эксплуатации/содержания, значительно превышают сумму, предусмотренную бюджетом;
- фактические чистые денежные потоки, а также операционная прибыль или убыток, обеспечиваемые активом, существенно хуже планируемых показателей;
- отмечено связанное с активом снижение чистых денежных потоков, операционной прибыли, а также увеличение убытков, предусмотренных бюджетом;
- текущие и перспективные бюджеты свидетельствуют об операционных убытках, чистых оттоках денежных средств, связанных с использованием актива.

Отдельными нормативными документами в области бухгалтерского учета предусматривается списание внеоборотных и оборотных активов, не приносящих экономические выгоды. Отраслевым комитетом связи (ОК Связь) принята Рекомендация Р-121/2020-ОК Связь «Выявление неиспользуемых материальных активов»¹⁰, предусматривающая списание с учета и исключение из отчетности информации о нематериальных активах, не приносящих выгоды корпорации, в связи с прекращением их использования и отсутствием перспектив его возобновления (неиспользуемые нематериальные активы). Документом отмечается, что нематериальный актив, не обеспечивающий экономические выгоды корпорации в результате прекращения его использования, согласно статье 10 Федерального закона «О бухгалтерском учете», может рассматриваться как мнимый объект бухгалтерского учета, отраженный там лишь для вида. К мнимым объектам учета и элементам бухгалтерской (финансовой) отчетности можно отнести запасы, не используемые корпорацией и длительное время находящиеся на складах, обес-

ценившиеся финансовые вложения, сомнительную дебиторскую задолженность.

ВЫВОДЫ

Наличие в бухгалтерском учете и бухгалтерской (финансовой) отчетности информации о неиспользуемых основных средствах, нематериальных активах, запасах, не обеспечивающих дохода финансовых вложениях, снижает надежность сведений, не позволяет пользователям принять обоснованные экономические решения. Корректность в обеспечении достоверности стоимостного измерения активов вносит предлагаемая автором оценка рисков, раскрывающая потери корпораций. Проведенное исследование позволяет выявить причины возникновения рисков и активы, не обеспечивающие корпорации экономические выгоды, но обуславливающие расходы, в частности амортизационные отчисления, платежи в Роспатент, оплату хранения и другие. Предлагаемые методы оценки рисков обеспечивают корректность в обеспечении достоверности стоимостного измерения активов и позволяют оценить потери собственного капитала.

Автор считает, что Минфину России целесообразно включить в состав рисков корпораций, подлежащих раскрытию в бухгалтерской (финансовой) отчетности, наряду с правовыми, стратегическими, региональными, репутационными рисками также риски утраты собственного капитала вследствие обесценения активов.

Систематизацию информации о рисках целесообразно осуществлять в корпоративных стандартах, применение которых рекомендовано Федеральным законом «О бухгалтерском учете», т.е. в распорядительных документах, формируемых на основании профессионального суждения специалистов в области учета и отчетности. Необходимость и порядок их разработки, утверждения, изменения и отмены устанавливаются корпорацией. Особое внимание при оценке риска должно уделяться анализу рискообразующих факторов и внедрению мероприятий по их устранению. Рекомендуемый формат раздела корпоративного стандарта, позволяющего обобщить информацию о рисках утраты собственного капитала корпорации вследствие обесценения активов, представлен в табл. 7.

Поскольку обесценение активов уменьшает собственный капитал корпорации и повышает риск ликвидности, то оценка риска утраты собст-

¹⁰ Рекомендация Р-121/2020-ОК СВЯЗЬ «Выявление неиспользуемых нематериальных активов». URL: http://bmcenter.ru/Files/R-OK_Svyaz_Uchet_NMA_s_nulevoi_stoimosti (дата обращения: 21.07.2021).

венного капитала призвана подтвердить наличие отраженных в бухгалтерском учете активов корпораций и надежность их оценки. Корпорациям, формирующим публичную отчетность, следует в пояснениях к бухгалтерской (финансовой) отчетности раскрывать информацию о рисках, позволяющую заинтересованным сторонам принимать обоснованные экономические решения.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Шумпетер Й. Теория экономического развития. Пер. с немецкого. М.: Прогресс; 1982. 456 с.
2. Hull J. C. Options, Futures, and Other Derivatives, 9th ed. Pearson Longman. 2015.
3. Glasserman P., Xu. X Robust Risk Measurement and Model Risk. *Quantitative Finance*. 2014;14(1): 29–58.
4. Hull J. C. Risk Management and Financial Institutions, New York: Wiley; 2015.
5. Базел Р., Кокс Д., Браун Р. Информация и риск в маркетинге. Пер с англ. М.: Финстатинформ; 1993. 93 с.
6. Contarek W. Risk governance of financial institutions: The growing importance of risk appetite and culture. *Journal of risk Management in Financial institutions*. 2016;9(2):120–129.
7. Ливингстон Г. Дуглас Г. Анализ рисков операций с облигациями на рынке ценных бумаг. Пер. с англ. М.: Филин; 1998. 448 с.
8. Поленова С. Н. Информация о рисках: раскрытие в бухгалтерской (финансовой) отчетности. *Аудит и финансовый анализ*. 2014;(3):75–78.
9. Балабанов И. Т. Риск-менеджмент. М.: Финансы и статистика; 1996. 192 с.
10. Катасонов В. Ю., Морозов Д. С. Проектное финансирование: организация, управление риском, страхование. М.: Анкил; 2000. 270 с.
11. Лапуста М. Г., Шаршукова Л. Г. Риски в предпринимательской деятельности. М.: ИНФРА-М; 1998. 223 с.
12. Федорец А. Г. Методические основы количественного оценивания производственных рисков. *Охрана труда*. 2008;3(20):10–12.
13. Бороненкова С. А., Власова И. Е., Буянова Т. И. Совершенствование учетного обеспечения управления имущественными рисками. *Аудит*. 2018;(6):28–31.
14. Damodaran A. Investment Valuation: Tools and Techniques for Determining the Value of Any Asset, 3rd ed. New York: Wiley; 2012. 992 p.
15. Кеворкова Ж. А. Обесценение активов как метод реализации принципа осмотрительности. Калуга: АКФ «Политоп»; 2017. 112 с.
16. Куликова Л. И., Губайдулина А. Р. Профессиональное суждение бухгалтера как инструмент формирования финансовой отчетности: М.: Проспект; 2016. 128 с.
17. Петрова В. Ю. Раскрытие информации о резервах в бухгалтерской отчетности. *Бухгалтерский учет*. 2019;(1):50–59.
18. Сапожникова Н. Г. Информация о рисках в корпоративной отчетности. *Финансы. Экономика, Стратегия*. 2014;(6):17–21.
19. Сапожникова Н. Г. Обесценение активов и риски корпораций Вестник Воронежского государственного университета. Серия. Экономика и управление. 2020;(2):105–115.
20. Селезнева И. П. Развитие методики оценки и бухгалтерского учета финансовых вложений. *Международный бухгалтерский учет*. 2015;18(18):15–31.

REFERENCES

1. Schumpeter J. Theory of economic development. Trans. from German. M.: Progress; 1982. 456 p. (In Russ.).
2. Hull J. C. Options, futures, and other derivatives, 9th ed. Pearson Longman. 2015.
3. Glasserman P., Xu. X. Robust risk measurement and model risk. *Quantitative Finance*. 2014;14 (1):29–58.
4. Hull J. C. Risk management and financial institutions, NY: Wiley; 2015.
5. Basel R., Cox D., Brown R. Information and risk in marketing. Trans. from English. M.: Finstatinform; 1993. 93 p. (In Russ.).
6. Contarek W. Risk governance of financial institutions: The growing importance of risk appetite and culture. *Journal of risk management in financial institutions*. 2016;9(2):120–129.

7. Livingston G., Douglas G. Analysis of the risks of operations with bonds on the securities market. Trans. from English M.: Filin; 1998. 448 p. (In Russ.).
8. Polenova S.N. Risk information: Disclosure in accounting (financial) statements. *Audit and financial analysis*. 2014;(3):75–78. (In Russ.).
9. Balabanov I.T. Risk management. Moscow: Finance and Statistics; 1996 192 p. (In Russ.).
10. Katasonov V. Yu., Morozov D.S. Project financing: Organization, risk management, insurance. M.: Ankil; 2000. 270 p. (In Russ.).
11. Lapusta M.G., Sharshukova L.G. Business risks. M.: INFRA-M; 1998. 223 p. (In Russ.).
12. Fedorets A.G. Methodological foundations for quantitative assessment of production risks. *Occupational Safety and Health*. 2008;3(20):10–12. (In Russ.).
13. Boronenkova S.A., Vlasova I.E., Buyanova T.I. Improvement of accounting support for property risk management. *Audit*. 2018;(6):28–31. (In Russ.).
14. Damodaran A. Investment valuation: Tools and techniques for determining the value of any asset. 3rd ed. NY: Wiley; 2012. 992 p.
15. Kevorkova Zh.A. Impairment of assets as a prudence method. Kaluga: ACF «Polytop»; 2017. 112 p. (In Russ.).
16. Kulikova L.I., Gubaidullina A.R. Professional judgment of an accountant as a tool for generating financial statements: M.: Prospectus; 2016. 128 p. (In Russ.).
17. Petrova V. Yu. Disclosure of information on reserves in the financial statements. *Accounting*. 2019;(1):50–59. (In Russ.).
18. Sapozhnikova N.G. Information about risks in corporate reporting. *Finance. Economics, Strategy*. 2014;(6):17–21. (In Russ.).
19. Sapozhnikova N.G. Asset impairment and corporate risks. *Bulletin of Voronezh State University. Series. Economics and management*. 2020;(2):105–115. (In Russ.).
20. Selezneva I.P. Development of methods for assessing and accounting for financial investments. *International accounting*. 2015;18(18):15–31. (In Russ.).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ

Наталья Глебовна Сапожникова — доктор экономических наук, профессор, заведующая кафедрой экономической безопасности и бухгалтерского учета, Воронежский государственный университет, Воронеж, Россия
sapozh@yandex.ru

ABOUT THE AUTHOR

Natalya G. Sapozhnikova — Dr. Sci. (Econ.), Professor, Head of the department of Economic Security and Accounting, Voronezh State University, Voronezh, Russia
sapozh@yandex.ru

Статья поступила в редакцию 06.08.2021; после рецензирования 30.08.2021; принята к публикации 13.09.2021.

Автор прочитала и одобрила окончательный вариант рукописи.

The article was submitted on 06.08.2021; revised on 30.08.2021; and accepted for publication on 13.09.2021.

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

ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2021-8-5-55-67

УДК 33.1(045)

JEL O32

Методика оценки результатов интеллектуальной деятельности как нематериального актива для целей бухгалтерского и налогового учета

О.В. Лосева^а, Н.М. Абдикеев^б

Финансовый университет, Москва, Россия

^а <http://orcid.org/0000-0002-5241-0728>; ^б <https://orcid.org/0000-0002-5999-0542>

АННОТАЦИЯ

В статье рассмотрены вопросы оценки результатов интеллектуальной деятельности (РИД), выработанных в ходе инновационных проектов, как нематериального актива (НМА). В частности, предложена разработанная авторами в соответствии с положениями, содержащимися в государственных и ведомственных документах методика, которая может быть использована для целей бухгалтерского и налогового учета: при постановке выявленных и созданных РИД на баланс организации, с целью ускорения этих процессов, а также повышения эффективности процедур коммерциализации РИД, принадлежащих этой организации. Также в работе определены виды прав на охраняемые РИД, понятия их первоначальной и рыночной стоимости, коммерческого потенциала. Методика может стать инструментом стимулирования исполнителей на создание рыночно-перспективных результатов научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ.

Ключевые слова: результат интеллектуальной деятельности (РИД); интеллектуальный капитал; нематериальные активы; объекты интеллектуальной собственности; научно-исследовательской и опытно-конструкторской разработки (НИОКР); оценка стоимости РИД; бухгалтерский учет; налоговый учет

Для цитирования: Лосева О.В., Абдикеев Н.М. Методика оценки результатов интеллектуальной деятельности как нематериального актива для целей бухгалтерского и налогового учета. *Учет. Анализ. Аудит. = Accounting. Analysis. Auditing.* 2021;8(5):55-67. DOI: 10.26794/2408-9303-2021-8-4-55-67

ORIGINAL PAPER

Methodology for Evaluating the Results of Intellectual Activity as an Intangible Asset for Accounting and Tax Accounting Purposes

O.V. Loseva^а, N.M. Abdikeev^б

Financial University, Moscow, Russia

^а <http://orcid.org/0000-0002-5241-0728>; ^б <https://orcid.org/0000-0002-5999-0542>

ABSTRACT

The paper considers the issues of evaluating the results of intellectual activity (RIA), being elaborated in the course of innovative projects as an intangible asset (IA). In particular, the authors proposed a methodology developed in accordance with the provisions contained in state and departmental documents which can be used for accounting and tax accounting purposes: when placing identified and created the RIA on the balance sheet of a company in order to speed up these processes as well as increase the efficiency of procedures for commercialization of the RIAs owned by a company. Also, this research defines the types of rights to the protected RIA, the concept of their initial and market value, and commercial potential. The methodology can become a tool for stimulating performers to create market-promising results of research and development work.

Keywords: result of intellectual activity; RIA; intellectual capital; intangible assets; intellectual property objects; research and development (R&D); valuation of RIA; accounting; tax accounting

For citation: Loseva O.V., Abdikeev N.M. Methodology for evaluating the results of intellectual activity as an intangible asset for accounting and tax accounting purposes. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing.* 2021;8(5):55-67. DOI: 10.26794/2408-9303-2021-8-4-55-67

© Лосева О.В., Абдикеев Н.М., 2021

ВВЕДЕНИЕ

Вопросам оценки результатов интеллектуальной деятельности как нематериального актива для целей бухгалтерского и налогового учета посвящено большое количество публикаций, в которых рассмотрены различные аспекты этой проблемы: учет, анализ и аудит интеллектуального капитала, управление интеллектуальным капиталом организации и его оценка [1–3]; обеспечение прав интеллектуальной собственности [4–7]; оценка стоимости нематериальных активов и интеллектуальной собственности [8–13]; учет, аудит, анализ и оценка стоимости нематериальных активов и объектов интеллектуальной собственности, особенности бухгалтерского и налогового учета результатов интеллектуальной деятельности [14–17].

В статье предложена оригинальная методика оценки РИД как нематериального актива для целей бухгалтерского и налогового учета, учитывающая перечисленные выше аспекты и современные реалии.

Под оценкой РИД, созданных для нужд организации, будем понимать определение стоимости исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности на конкретную дату с учетом различных факторов, вида стоимости и целей оценки.

Объектами оценки являются следующие права на охраняемые РИД:

- исключительные (имущественные) права на объекты авторского права и смежных прав (программы для ЭВМ, базы данных);
- исключительные (имущественные) права на объекты патентного права (изобретения, полезные модели, промышленные образцы);
- исключительные (имущественные) права на секреты производства (ноу-хау).

Правообладателями РИД, созданных для нужд организации, могут являться (индивидуально или совместно): Российская Федерация, негосударственный заказчик (в случае привлечения для создания РИД в рамках государственно-частного партнерства), организация-исполнитель (образовательная, научная или иная организация). Субъекты права и объем прав каждого субъекта (правообладателя) устанавливается либо в государственном контракте (ином договоре на создание РИД), либо в дополнительных к ним соглашениях.

ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ

Основными целями оценки стоимости прав на результаты интеллектуальной деятельности являются:

1) определение первоначальной стоимости прав на РИД в целях принятия их на бухгалтерский и налоговый учет в качестве НМА;

2) определение рыночной стоимости прав на РИД в целях коммерциализации.

Отдельно следует сказать о возможности определения эффекта от использования служебного РИД в целях выплаты авторского вознаграждения, величина которого должна зависеть от полученных от использования РИД размера прибыли, дохода, экономии бюджетных средств, снижения цен, управленческих эффектов.

Размер авторского вознаграждения за создание служебного РИД относится в организации к выплатам стимулирующего характера.

Под *первоначальной стоимостью прав на результаты интеллектуальной деятельности* понимается их стоимость как нематериального актива, по которой он изначально учитывается на балансе организации, определяемая путем суммирования затрат на создание актива и его доведение до практического использования.

Под *рыночной стоимостью прав на РИД* в соответствии со ст. 3 135-ФЗ «Об оценочной деятельности в Российской Федерации»¹ понимается наиболее вероятная цена, по которой права на РИД могут быть отчуждены/ переданы на открытом рынке в условиях конкуренции, когда стороны сделки действуют разумно, располагая всей необходимой информацией, а на величине цены сделки не отражаются какие-либо чрезвычайные обстоятельства.

Рыночная стоимость определяется при заключении сделок по распоряжению правами на РИД, под которыми в рамках настоящей статьи понимается отчуждение организацией принадлежащего ей исключительного права на РИД по договору другому лицу (договор об отчуждении исключительного права) или предоставление другому лицу права использования РИД в установленных договором пределах (лицензионный договор), или передача исключительных прав третьим лицам иным, не противоречащим законодательству способом

Методика разработана в соответствии с:

1) Гражданским кодексом Российской Федерации (часть четвертая) от 18.12.2006 № 230-ФЗ (ред. от 18.07.2019)²;

¹ Федеральный закон «Об оценочной деятельности в российской федерации». URL: www.consultant.ru/document/Cons_doc_LAW_19586/e1cc1a2466ed060fcdf283706ea933816eed7ace/

² Гражданский кодекс Российской Федерации (часть четвертая) от 18.12.2006. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_64629/.

2) Федеральным законом от 29.07.1998 № 135-ФЗ «Об оценочной деятельности в Российской Федерации» (с последними изменениями и дополнениями) (далее — Закон № 135-ФЗ)³;

3) Федеральным стандартом оценки «Общие понятия оценки, подходы и требования к проведению оценки (ФСО № 1)» (утвержден приказом Минэкономразвития России от 20.05.2015 № 297)⁴;

4) Федеральным стандартом оценки «Оценка нематериальных активов и интеллектуальной собственности (ФСО № 11)» (утвержден приказом Минэкономразвития России от 22.06.2015 № 385)⁵;

5) ГОСТ Р 56273.4–2016/CEN/TS 16555–4:2014 Национальный стандарт Российской Федерации. Инновационный менеджмент. Часть 4. Управление интеллектуальной собственностью⁶;

6) приказом Минфина России от 19.11.2002 № 115н (ред. от 16.05.2016) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» ПБУ 17/02» (Зарегистрировано в Минюсте России 11.12.2002 № 4022)⁷;

7) приказом Минфина России от 27.12.2007 № 153н (ред. от 16.05.2016) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007)» (Зарегистрировано в Минюсте России 23.01.2008 № 10975)⁸.

³ Федеральный закон о защите конкуренции. URL: www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_61763/.

⁴ Федеральный стандарт оценки «Общие понятия оценки, подходы и требования к проведению оценки (ФСО № 1)». URL: www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_180064/.

⁵ Федеральный стандарт оценки «Оценка нематериальных активов и интеллектуальной собственности (ФСО № 11)». URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_law_181621/ff631ba752f8e88d9c21dce249455f4fc9e94455/.

⁶ Национальный стандарт Российской Федерации. Инновационный менеджмент. Часть 4. Управление интеллектуальной собственностью. URL: <https://docs.cntd.ru/document/1200142682>.

⁷ Приказ Минфина России от 19.11.2002 № 115н (ред. от 16.05.2016) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» ПБУ 17/02» (Зарегистрировано в Минюсте России 11.12.2002 № 4022). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_39968/.

⁸ Приказ Минфина России от 27.12.2007 № 153н (ред. от 16.05.2016) «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007)» (Зарегистрировано в Минюсте России 23.01.2008 № 10975). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_63465/; URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_63465/.

8) приказом Минфина РФ от 01.12.2010 № 157н «Об утверждении Единого плана счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений и Инструкции по его применению». Зарегистрировано в Минюсте России 30.12.2010 № 19452) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2021)⁹;

9) приказом Минэкономразвития России от 08.04.2015 № 209 (ред. от 28.07.2017) «Об утверждении Административного регламента исполнения Федеральной службой по интеллектуальной собственности государственной функции по осуществлению контроля и надзора в сфере правовой охраны и использования результатов интеллектуальной деятельности гражданского назначения, созданных за счет бюджетных ассигнований федерального бюджета, а также контроля и надзора в установленной сфере деятельности в отношении государственных заказчиков и организаций — исполнителей государственных контрактов, предусматривающих проведение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ» (Зарегистрировано в Минюсте России 15.05.2015 № 37309)¹⁰;

10) методическими рекомендациями по нормированию труда на выполнение научно-иссле-

⁹ Приказ Минфина России от 01.12.2010 № 157н (ред. от 14.09.2020) «Об утверждении Единого плана счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений и Инструкции по его применению». URL: https://www.consultant.ru/cons_doc_LAW_107750/.

¹⁰ Об утверждении Административного регламента исполнения Федеральной службой по интеллектуальной собственности государственной функции по осуществлению контроля и надзора в сфере правовой охраны и использования результатов интеллектуальной деятельности гражданского назначения, созданных за счет бюджетных ассигнований федерального бюджета, а также контроля и надзора в установленной сфере деятельности в отношении государственных заказчиков и организаций-исполнителей государственных контрактов, предусматривающих проведение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ. Зарегистрировано в Минюсте РФ 15 мая 2015 г. URL: <https://rospatent.gov.ru/ru/documents/209-prikaz-minekonomrazvitiya-rossii-ot-08-04-2015-209>.

довательских и опытно-конструкторских работ (утв. ФГБУ «НИИ ТСС» Минтруда России 07.03.2014 № 006)¹¹;

11) типовыми методическими рекомендациями по планированию, учету и калькулированию себестоимости научно-технической продукции, (утв. Министерством науки России 15.06.1994)¹²;

12) методическими рекомендациями по определению рыночной стоимости интеллектуальной собственности (утв. Минимуществом РФ 26.11.2002 № СК-4/21297)¹³.

МЕТОДИКА ОЦЕНКИ РИД ДЛЯ ЦЕЛЕЙ БУХГАЛТЕРСКОГО И НАЛОГОВОГО УЧЕТА

К нематериальным активам могут быть отнесены охраняемые права на РИД, принадлежащие организации и являющиеся объектами оценки в соответствии с настоящими методическими рекомендациями.

Для РИД, созданных в результате научно — исследовательской и опытно-конструкторской разработки (НИОКР), необходимость стоимостной оценки возникает при наличии у РИД коммерческого потенциала, определяемого на этапе сдачи приемки НИОКР, выполненной в организации по государственному заданию или иному договору, в целях отражения данных объектов в составе нематериальных активов на балансе организации по первоначальной стоимости, определение которой регламентируется приказом Министерства финансов Российской Федерации от 01.12.2010 № 157н¹⁴.

¹¹ Методические рекомендации по нормированию труда на выполнение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ» (утв. ФГБУ «НИИ ТСС» Минтруда России 07.03.2014 № 006). URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_308907/.

¹² «Типовые методические рекомендации по планированию, учету и калькулированию себестоимости научно — технической продукции» (утв. Миннауки РФ 15.06.1994 № ОР-22–2–46). URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_4855/.

¹³ «Методические рекомендации по определению рыночной стоимости интеллектуальной собственности» (утв. Минимуществом РФ 26.11.2002 № СК-4/21297). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_41415/.

¹⁴ Приказ Минфина России от 01.12.2010 № 157н (ред. от 14.09.2020) «Об утверждении Единого плана счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений и Инструкции по его применению» (Зарегистрировано в Минюсте

Если коммерческий потенциал РИД не выявлен, то в качестве НМА ставить его на бухгалтерский учет нецелесообразно.

В любом случае в организации осуществляется управленческий учет прав на РИД для целей обеспечения их правовой охраны и защиты, а также использования по прямому назначению для нужд организации.

1. Для принятия их к бухгалтерскому учету в качестве инвентарного объекта НМА необходимо одновременное выполнение следующих условий, перечисленных в ПБУ 14/2007 (рис. 1)¹⁵.

2. Для принятия прав на РИД к налоговому учету в качестве НМА согласно п. 3 статьи 257 Налогового кодекса РФ¹⁶ необходимо, чтобы нематериальный актив использовался в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) или для управленческих нужд организации в течение длительного времени (свыше 12 месяцев), приносил налогоплательщику экономические выгоды (доход), а также удовлетворял всем перечисленным выше критериям, кроме контроля над использованием актива.

3. Исключительные права на РИД, созданные в организации и/ или приобретенные у третьих лиц, подлежат постановке на бухгалтерский баланс как инвентарные объекты НМА в порядке, предусмотренном нормативными актами организации, принятыми в соответствии с действующим законодательством Российской Федерации.

Как инвентарные объекты НМА, права на РИД можно классифицировать по следующим основаниям:

- а) степень правовой защищенности:
 - 1) защищенные (имеется охранный документ);
 - 2) незащищенные (охранный документ отсутствует);
- б) вовлеченность в хозяйственную деятельность:
 - 1) используемые;
 - 2) неиспользуемые (подлежат списанию);
- в) источник поступления:
 - 1) внутренние (созданные в организации);

России 30.12.2010 № 19452) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2021). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_107750/.

¹⁵ Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_63465/adf2cfd636e9e799777ca5e7c8add8b722dced71/.

¹⁶ Налоговый кодекс Российской Федерации (НК РФ). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/.

1) объект **способен приносить организации экономические выгоды в будущем**, в частности, объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для использования в деятельности, направленной на достижение целей создания некоммерческой организации (в том числе в предпринимательской деятельности, осуществляемой в соответствии с законодательством Российской Федерации) / **the entity is capable of bringing economic benefits to the organization in the future**, in particular, the entity is intended for use in the production of products, in the performance of work or in the provision of services, for the management needs of the organization or for use in activities aimed at achieving the goals of creating a non-profit organization (including in entrepreneurial activities carried out in accordance with the legislation of the Russian Federation)

2) **организация имеет право на получение экономических выгод**, которые данный объект способен приносить в будущем (в том числе организация имеет надлежаще оформленные документы, подтверждающие существование самого актива и права данной организации на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации – патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор об отчуждении исключительного права на РИД или на средство индивидуализации, документы, подтверждающие переход исключительного права без договора и т.п.), а также имеются ограничения доступа иных лиц к таким экономическим выгодам (далее – **контроль над объектом**) / **the organization is entitled to receive economic benefits** that this object is capable of bringing in the future (including the organization has properly executed documents confirming the existence of the asset itself and the right of this organization to the result of intellectual activity or means of individualization – patents, certificates, other titles of protection, an agreement on the alienation of the exclusive right to the RIA or to a means of individualization, documents confirming the transfer of exclusive rights without a contract, etc.), and there are also restrictions on the access of other persons to such economic benefits (hereinafter, **control over the object**)

3) объект предназначен для использования в течение длительного времени, т.е. **срока полезного использования, продолжительностью свыше 12 месяцев** или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев / **the entity is intended to be used for a long time, i.e. a useful life exceeding 12 months** or a normal operating cycle if it exceeds 12 months

4) возможность выделения или отделения (**идентификации**) объекта от других активов / **the ability to separate or detach (identify) an entity from other assets**

5) организацией **не предполагается продажа объекта в течение 12 месяцев** или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев / **the entity does not intend to sell the property within 12 months** or a normal operating cycle if it exceeds 12 months

6) фактическая (первоначальная) **стоимость объекта может быть достоверно определена** / **the actual (initial) cost of the entity can be reliably determined**

7) **отсутствие у объекта материально-вещественной формы** / **the entity has no material form**

Рис. 1 / Fig. 1. Критерии признания РИД в качестве НМА /
Criteria for recognition of the RIA as intangible assets

Источник / Source: разработано авторами на основе ПБУ 14/2007/ developed by the authors on the base of Accounting Regulations 14/2007.

2) внешние (приобретенные со стороны);

г) учет износа:

1) амортизируемые (срок полезного использования определен);

2) неамортизируемые (срок полезного использования не определен);

д) вид стоимости:

1) по первоначальной стоимости;

2) по остаточной стоимости (с учетом накопленной амортизации).

4. Выбытие (списание) прав на РИД как инвентарного объекта НМА имеет место в случае:

- прекращения срока действия исключительных прав организации на РИД;

- продажи по договору об отчуждении исключительного права на РИД;

- перехода исключительного права на РИД к другим лицам без договора;

- прекращения использования вследствие морального износа;

- передачи по договору мены, дарения;

- внесения в счет вклада по договору о совместной деятельности;

- выявления недостачи активов при их инвентаризации;

- в иных случаях.

5. Определение стоимости результатов интеллектуальной деятельности предварительно осуществляется самими организациями — исполнителями НИОКР (авторами) с использованием настоящих рекомендаций и окончательно устанавливается специальной комиссией по оценке и постановке на баланс РИД (далее — Комиссия) на основе представленных документов и их экспертной оценки. В случае, если денежная оценка права на использование РИД превышает 500 000 рублей, для вынесения решения привлекается независимый оценщик.

6. Порядок определения первоначальной стоимости РИД, вновь созданных для нужд организации, в целях постановки на баланс включает в себя:

1) установление соответствия РИД критериям признания объекта в качестве НМА;

2) определение целесообразности постановки РИД на баланс с использованием коэффициента коммерческого потенциала ($K_{кп}$): если $K_{кп} < 6$, то Комиссия принимает решение о нецелесообразности постановки РИД на баланс; если $K_{кп} \geq 6$, то принимается решение о постановке РИД на баланс по первоначальной стоимости, определяемой в соответствии с последующими пунктами 3)-6);

3) корректировку стоимости выполнения научно-исследовательских разработок (НИР) на величину расходов, не являющихся вложениями в создание РИД как объектов НМА (C_k);

4) определение доли фактических временных затрат, приходящихся на РИД, в общей величине временных затрат на полученные результаты НИР ($D_{РИД}$);

5) определение интегрального коэффициента трудового участия, приходящегося на авторов РИД ($K_{ТУ_{РИД}}$);

6) определение первоначальной стоимости РИД ($ПС_{РИД}$), путем перемножения результатов пунктов 3), 4) и 5):

6.1) для постановки РИД на баланс организации в качестве объекта НМА, в отношении оцениваемого объекта одновременно должны выполняться условия, указанные в пунктах 5), 2) и 1);

6.2) способность приносить учреждению экономические выгоды в будущем определяется на основе коэффициента коммерческого потенциала ($K_{кп}$).

Под коммерческим потенциалом РИД будем понимать уровень его востребованности рынком, который позволяет ответить на вопрос, обладает ли он меновой стоимостью как товар, способен ли он конкурировать с аналогичными РИД и приносить экономический эффект.

Уровень коммерческого потенциала определяется с использованием критериев оценки, которые представляют собой совокупность признаков-свойств, характеризующих какое-либо проявление потенциала и позволяющих определить степень пригодности РИД для коммерциализации.

Критерии оценки, по которым Комиссия будет определять перспективы коммерциализации РИД и рассчитывать $K_{кп}$ представлены в (табл. 1). Сведения, позволяющие определить степень проявления критерия, представляются в Комиссию организациями-исполнителями НИОКР по созданию РИД (авторами РИД).

Для определения коэффициента коммерческого потенциала РИД в Комиссии создается рабочая группа экспертов в количестве не менее трех человек, которая на основании предоставленных авторами документов заполняет (табл. 2).

Коэффициент коммерческого потенциала определяется по формуле (1):

$$K_{кп} = \sum_{i=1}^4 k_i \cdot \bar{x}_i, \quad (1)$$

Таблица 1 / Table 1

**Сведения для определения коэффициента коммерческого потенциала РИД /
Information for determining the coefficient of commercial potential of the RID**

№ п/п	Критерий / Criterion	Описание критерия / Description of the criterion	Предоставляемые сведения авторами РИД / Information provided by the authors of the RIA
1	Нормативно-правовой статус / Regulatory and legal status	Характеризует соответствие российским и (или) международным требованиям, выраженным в нормативных и правовых документах, позволяющее законно и беспрепятственно ввести РИД в хозяйственный оборот / It characterizes compliance with Russian and/or international requirements expressed in regulatory and legal documents which allows legal and easy introduction of the RIA into economic circulation	Документы или сведения, подтверждающие: 1) передачу исключительного права на РИД работодателю; 2) статус охраняемого РИД; 3) данные о получении правовой защиты охраноспособного РИД; 4) выполнение критериев охраноспособности РИД / Documents or information confirming: 1) transfer of the exclusive right to the RIA to the employer; 2) the status of the protected RIA; 3) data on the receipt of legal protection of the protectable RIA; 4) fulfillment of the criteria for protection of the RIA
2	Конкурентные преимущества / Competitive advantages	Характеризует конкурентоспособность продукта, произведенного с использованием РИД, или самого РИД на целевом рынке / It characterizes the competitiveness of a product produced using the RID, or the RID itself, in the target market	Сведения, обосновывающие преимущества продукта, производимого с использованием РИД, по сравнению с аналогами или подтверждающие качество (новизну) разработки / Information substantiating the advantages of a product manufactured using the RID in comparison with analogs or confirming the quality (novelty) of the development
3	Спрос / Market demand	Документированная или подтвержденная с привлечением независимых источников готовность приобретать продукт / Documented or independently confirmed willingness to purchase a product	Сведения, подтверждающие наличие: 1) заявок на РИД, соглашений о намерениях, заинтересованности государства и др.; 2) потребительского спроса по данным независимых исследований; 3) потенциального потребительского спроса на основе анализа рынков / Data confirming availability: 1) applications for the RIA, agreements of intent, government interest, etc.; 2) consumer demand according to independent research; 3) potential consumer demand based on the market analysis
4	Ресурсо-обеспеченность / Resource security	Характеризует обеспеченность РИД необходимыми ресурсами (кадровыми, финансовыми, материально-техническими и организационными) для успешного осуществления коммерциализации / It characterizes the provision of the RIA with the necessary resources (human, financial, logistical and organizational) for the successful implementation of commercialization	Сведения, подтверждающие обеспеченность процесса коммерциализации РИД: 1) кадровыми ресурсами; 2) финансовыми ресурсами, в том числе, государственной поддержкой финансирования; 3) материально-техническими ресурсами для производства продукции с использованием РИД; 4) организационными ресурсами для продвижения РИД / Information confirming the security of the RIA commercialization process: 1) human resources; 2) financial resources, including state support for financing; 3) material and technical resources for the production of products using the RIA; 4) organizational resources for promoting the RIA

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

Таблица 2 / Table 2
 Определение коэффициента коммерческого потенциала / Determination the commercial potential coefficient

Критерий / Criterion	Значимость / Significance	Качественные и количественные интервалы диапазонов характеристик оцениваемых критериев / Qualitative and quantitative ranges of the ranges of characteristics of the evaluated criteria	Экспертная балльная оценка / Expert score assessment			Средний балл по трем экспертам / Average score by three experts	Средневзвешенное значение критерия / Average value of the criterion
			Э1	Э2	Э3		
1	2	3	5	6	7	8=(5+6+7)/3	9=2*8
Нормативно-правовой статус / Regulatory status	0,25	РИД является охраняемым (в режиме коммерческой тайны – 9 или в силу наличия охранного документа – 10) / The RID is protected (in the commercial secret mode – 9 or due to the presence of a title of protection – 10)	9–10				
		Процедура госрегистрации прав на РИД (стадия подготовки документов – 6, подача заявки завершена – 7, пройдена экспертиза по существу – 8) / The procedure for state registration of rights to the RIA (stage of preparation of documents – 6; filing an application completed – 7; passed substantive examination – 8)	6–8				
		Процедура установления режима конфиденциальности (в стадии подготовки документов – 4, документы поданы – 5) / The procedure for establishing the confidentiality regime (at the stage of preparation of documents – 4, documents submitted – 5)	4–5				
		Выполнение критериев охраноспособности (3 – для изобретений, 2 – для полезных моделей и промышленных образцов, 1 – для иных РИД) / Fulfillment of protection criteria (3 for inventions; 2 for utility models and industrial designs, 1 for other RIA)	1–3				
		Критерии охраноспособности не выполняются / Eligibility criteria are not met	0				
Конкурентные преимущества / Competitive advantages	0,2	Уникальный РИД / Unique RID	9–10				
		Высокие конкурентные преимущества / High competitive advantages	6–8				
		Средние конкурентные преимущества / Average competitive advantage	3–5				
		Низкие конкурентные преимущества / Low competitive advantage	1–2				
		Анализ не проводился / No analysis carried out	0				

Окончание таблицы 2 / Table 2 (continued)

Критерий / Criterion	Значимость / Significance	Качественные и количественные интервалы диапазонов характеристик оцениваемых критериев / Qualitative and quantitative ranges of the ranges of characteristics of the evaluated criteria	Экспертная балльная оценка / Expert score assessment			Средний балл по трем экспертам / Average score by three experts	Средневзвешенное значение критерия / Average value of the criterion	
			Э1	Э2	Э3			
1	2	3	5	6	7	8=(5+6+7)/3	9=2*8	
Спрос / Market demand	0,35	Наличие заявок на РИД, соглашений о намерениях и других документальных подтверждений / Availability of applications for the RIA, agreements of intent and other documentary evidence	9-10					
		Наличие потребительского спроса, подтвержденного независимыми исследованиями / The presence of consumer demand that confirmed by independent research	6-8					
		Наличие потенциального потребительского спроса на основе анализа рынков / Potential consumer demand based on the market analysis	3-5					
		Высокий уровень конкурентных преимуществ, но требуется формирование (уточнение) спроса / A high level of competitive advantages, but the formation (specification) of demand is required	1-2					
		Потребительский спрос не изучался / Consumer demand has not been studied	0					
Ресурсообеспеченность / Resource availability	0,2	Полная ресурсообеспеченность для вывода РИД на рынок, включая государственную поддержку / Full resource availability for bringing RIA to the market, including government support	9-10					
		Высокая ресурсообеспеченность для вывода РИД на рынок / High resource availability to bring RID to the market	7-8					
		Средняя ресурсообеспеченность для вывода РИД на рынок / Average resource availability to bring RIA to the market	4-6					
		Низкая ресурсообеспеченность для вывода РИД на рынок / Low resource availability to bring RIA to the market	1-3					
		Данные для определения ресурсообеспеченности отсутствуют / No data available to determine resource availability	0					
	1					$K_{\text{кп}} =$	сумма строк / sum of lines	

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

где k_i — значимость критерия, устанавливаемая Комиссией, причем $\sum k_i = 1$;

x_i — среднеарифметическая балльная оценка экспертов по i -му критерию.

Значимость критериев устанавливается Комиссией исходя из решаемых задач при отборе РИД для постановки на баланс организации и влияния критериев на успешность коммерциализации;

6.3) корректировка стоимости выполнения НИР на величину расходов, не являющихся вложениями в создание РИД как объектов НМА.

Поскольку предметом рассмотрения настоящих рекомендаций являются РИД, полученные в ходе выполнения НИОКР (по Госзаданию, Госконтракту или Хоздоговору), то базой для определения стоимости РИД является скорректированная стоимость выполнения НИОКР (C_K).

Для ее определения необходимо из стоимости выполнения НИОКР, представляющей собой либо размер субсидии на выполнение конкретной НИОКР по Госзаданию (S), либо цену Госконтракта ($C_{ГК}$), исключить следующие расходы (P), которые согласно п. 62 Инструкции по применению единого плана счетов бухгалтерского учета¹⁷ не относятся к фактическим вложениям в создание НМА (рис. 2).

То есть скорректированная стоимость выполнения НИР определяется по формуле (2):

$$C_K = S (C_{ГК}) - P. \quad (2)$$

Скорректированная стоимость включает в себя:

- расходы на оплату труда сотрудников, непосредственно занятых в выполнении НИОКР;
- расходы на содержание и эксплуатацию научно-исследовательского оборудования, установок и сооружений, других основных средств и иного имущества, расходы на амортизацию основных средств и НМА, использованных непосредственно при создании РИД, первоначальная стоимость которого формируется;
- иные расходы, непосредственно связанные с созданием РИД и обеспечением условий для использования актива в запланированных целях;

¹⁷ Инструкция по применению единого плана счетов бухгалтерского учета для государственных органов власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений. URL: <http://base.garant.ru/12180849/f7ee959fd36b5699076b35abf4f52c5c/>.

6.4) определение доли фактических временных затрат, приходящихся на РИД, в общей величине временных затрат на полученные результаты НИОКР.

Получение запланированных в техническом задании (ТЗ) на выполнение НИОКР результатов требует разных временных затрат, которые определяются по факту выполнения всей НИОКР путем установления количества затраченных рабочих дней на создание каждого результата, независимо от числа задействованных исполнителей.

Доля временных затрат на создание РИД ($D_{РИД}$) определяется по формуле (3):

$$D_{РИД} = \frac{t_{РИД}}{\sum_{i=1}^r t_{РНИИ}}, \quad (3)$$

где $t_{РИД}$ — затраты рабочего времени на создание РИД, дней; $t_{РНИИ}$ — затраты рабочего времени на i -й результат научного исследования; r — число результатов научного исследования, запланированных в ТЗ. При этом сумма долей временных затрат на все результаты НИР должна быть равна 1;

6.5) определение интегрального коэффициента трудового участия, приходящегося на авторов РИД ($КТУ_{РИД}$).

Коэффициент трудового участия ($КТУ_{НИР}$) устанавливает долю оплаты труда, приходящейся на одного исполнителя НИОКР с учетом его вклада в выполнение ТЗ и уровня профессиональной квалификации. Если исходить из предположения, что коэффициент трудового участия конкретного работника равномерно распределен по всем результатам НИОКР, в получении которых он участвовал, и принять, что в работе над тем или иным результатом могут быть задействованы несколько исполнителей, то интегральный коэффициент трудового участия авторов в создании РИД может быть определен по формуле (4):

$$КТУ_{РИД} = \sum_{i=1}^n \frac{КТУ_{НИРi}}{r_i}, \quad (4)$$

где n — число авторов РИД (исполнителей НИОКР, участвующих в создании РИД); $КТУ_{НИРi}$ — коэффициент трудового участия i -го работника в выполнении НИОКР; r_i — число результатов научного исследования, в которых участвовал i -й работник;



Рис. 2 / Fig. 2. **Расходы, не относящиеся к фактическим вложениям в создание НМА / Expenses not related to actual investments in the IA creation**

Источник / Source: разработано авторами на основе приказа Минфина России от 01.12.2010 № 157н / developed by the authors on the basis of the Order of the Ministry of Finance of Russia dated 01.12.2010 No. 157н.

6.6) определение первоначальной стоимости РИД ($S_{\text{РИД}}$).

В основе вычисления первоначальной стоимости РИД лежит принцип определения фактических вложений в НМА как доли в стоимости выполнения НИОКР с учетом трудоемкости создания РИД, которая рассчитывается на основе соответствующих временных затрат и оплаты труда исполнителей (авторов) РИД: формула (5).

$$PC_{\text{РИД}} = C_K \cdot D_{\text{РИД}} \cdot КТУ_{\text{РИД}}; \quad (5)$$

6.7) срок полезного использования РИД как объекта НМА в целях принятия его к бухгалтерскому учету и начисления амортизации Комиссия определяет, исходя из:

- срока действия прав организации на РИД или периода контроля над РИД в режиме коммерческой тайны;
- срока действия патента, свидетельства и других ограничений сроков использования

РИД согласно законодательству Российской Федерации;

- ожидаемого срока использования РИД, в течение которого организация предполагает использовать его в своей деятельности или получать экономические выгоды от предоставления прав на его использование (введения РИД в хозяйственный оборот).

Начисление амортизационных отчислений по НМА с установленным сроком использования производится линейным способом. НМА, по которым невозможно надежно определить срок полезного использования, считаются нематериальными активами с неопределенным сроком полезного использования. По указанным НМА амортизационные отчисления не производятся.

ВЫВОДЫ

Авторами всесторонне рассмотрена актуальная проблема оценки результатов интеллектуальной деятельности, созданных в результате на-

учно — исследовательской и опытно-конструкторской разработки, как нематериального актива организации и выявления их коммерческого потенциала путем использования специальных критериев.

Определены условия, единовременное выполнение которых необходимо для принятия прав на

РИД к бухгалтерскому и налоговому учету как НМА, приведены основания для классификации прав на РИД как инвентарных объектов НМА. Рассмотрены вопросы коммерциализации РИД. Приведенная методика может быть использована организациями как для целей бухгалтерского и налогового учета, так и для стимулирования НИОКР.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Булыга Р.П. Методологические проблемы учета, анализа и аудита интеллектуального капитала. М.: Финансовая академия при Правительстве РФ; 2005. 426 с.
2. Абдикеев Н.М. Управление интеллектуальным капиталом организации. Инновационное развитие России: проблемы и решения» (под ред. М.А. Эскиндарова, С.Н. Сильвестрова), 2-е издание. URL: <http://elibr.ru/fbook/gosteva.pdf/view>
3. Федотова М.А., Дресвянникова В.А., Лосева О.В., Цыгалов Ю.М. Интеллектуальный капитал организации: управление и оценка. М.: Финансовый университет при Правительстве РФ; 2014. 252 с.
4. Валдайцев С. Оценка интеллектуальной собственности: учебник. М.: Экономика; 2010.
5. Еременко В.И. Содержание и природа исключительных прав (интеллектуальной собственности). *Интеллектуальная собственность*. 2000;(4):28–38.
6. Климович Е.С., Хитрова Л.Н. Методическое обеспечение защиты прав интеллектуальной собственности. М.: ИНИЦ Роспатента; 2005. 101 с.
7. Судариков С.А. Право интеллектуальной собственности: М.: Проспект; 2008. 368 с.
8. Бельшева И.Г., Козлов Н.П. Нематериальные активы компании: оценка стоимости. *Акционерное общество: вопросы корпоративного общества*. 2008;(5):34–37.
9. Козырев А.Н., Макаров В.Л. Оценка стоимости нематериальных активов и интеллектуальной собственности. М.: Интерреклама; 2003. 352 с.
10. Козырев А.Н. Инвентаризация и стоимостная оценка интеллектуальной собственности. *Интеллектуальная собственность. Промышленная собственность*. 2001;(1):34–40.
11. Шипова Е.В. Оценка интеллектуальной собственности. Иркутск: БГУЭП. 2003; 122 с.
12. Смирнов С.А. Оценка интеллектуальной собственности. М.: Финансы и статистика; 2002. 352 с.
13. Абдикеев Н.М., Богачев Ю.С. Расчет стоимости нематериальных активов, созданных на базе объектов интеллектуальной собственности. *Учет. Анализ. Аудит*. 2017;(4):16–26.
14. Балакирева Н.М. Нематериальные активы: учет, аудит, анализ. М.: Эксмо; 2005. 414 с.
15. Борисова И.И., Орлова Е.А. Оценка и учет объектов интеллектуальной собственности. Методические рекомендации. Н. Новгород: Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского; 2012. 55 с.
16. Рыбалтовская Н.К. Особенности бухгалтерского и налогового учета результатов интеллектуальной деятельности. *Имущественные отношения в Российской Федерации*. 2012;(7):45–59.

REFERENCES

1. Bulyga R. P. Methodological problems of accounting, analysis and audit of intellectual capital. Moscow: Financial Academy under the Government of the Russian Federation; 2005. 426 p. (In Russ.).
2. Abdikeev N. M. Management of the intellectual capital of the organization. Innovative Development of Russia: Problems and Solutions” (edited by M. A. Eskindarov, S. N. Silvestrov), 2nd ed. URL: <http://elibr.ru/fbook/gosteva.pdf/view> (In Russ.).
3. Fedotova M. A., Dresvyannikova V. A., Loseva O. V., Tsygalov Yu. M. Intellectual capital of the organization: management and evaluation. Moscow: Financial University under the Government of the Russian Federation. 2014, 252 p. (In Russ.).
4. Valdaitsev S. Evaluation of intellectual property: textbook. M.: Economics; 2010. (In Russ.).
5. Eremenko V. I. Content and nature of exclusive rights (intellectual property). *Intellectual property*. 2000;(4):28–38. (In Russ.).

6. Klimovich E. S., Khitrova L.N. Methodological support for the protection of intellectual property rights. M.: INITs Rospatent; 2005. 101 p. (In Russ.).
7. Sudarikov S.A. Intellectual property law: M.: Avenue; 2008. 368 p. (In Russ.).
8. Belysheva I. G., Kozlov N. P. Intangible assets of the company: Cost assessment. *Joint Stock Company: Corporate Society Issues*. 2008;(5):34–37. (In Russ.).
9. Kozyrev A.N., Makarov V.L. Valuation of intangible assets and intellectual property. M.: Interreklama; 2003. 352 p. (In Russ.).
10. Kozyrev A. N. Inventory and valuation of intellectual property. *Intellectual property. Industrial own*. 2001;(1):34–40. (In Russ.).
11. Shipova E. V. Intellectual property assessment. Irkutsk: BSUEP. 2003; 122 p. (In Russ.).
12. Smirnov S.A. Intellectual property assessment. Moscow: Finance and Statistics; 2002. 352 s. (In Russ.).
13. Abdikeev N.M., Bogachev Yu. S. Value of intangible assets calculation created on the basis of intellectual property objects. *Accounting. Analysis. Audit*. 2017;(4):16–26. (In Russ.).
14. Balakireva N.M. Intangible assets: Accounting, audit, analysis. M.: Eksmo. 2005. 414 p. (In Russ.).
15. Borisova I. I., Orlova E. A. Assessment and accounting of intellectual objects property. Guidelines. N. Novgorod: Nizhny Novgorod State University. N. I. Lobachevsky; 2012, 55 p. (In Russ.).
16. Rybaltovskaya N.K. Features of accounting and tax accounting of the results of intellectual activity. *Property relations in the Russian Federation*. 2012;(7):45–59. (In Russ.).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ

Ольга Владиславовна Лосева — доктор экономических наук, профессор, руководитель Департамента корпоративных финансов и корпоративного управления, Финансовый университет, Москва, Россия
ovloseva@fa.ru

Нияз Мустякимович Абдикеев — доктор технических наук, профессор, директор Института промышленной политики и институционального развития, Финансовый университет, Москва, Россия
nabdikeev@fa.ru

ABOUT THE AUTHORS

Olga V. Loseva — Dr. Sci. (Econ.), Professor of the Department of Corporate Finance and Corporate Governance, Financial University, Moscow, Russia
ovloseva@fa.ru

Niyaz M. Abdikeev — Dr. Sci. (Tech.), Professor, Director of the Institute of Industrial Policy and Institutional Development, Financial University, Moscow, Russia
NAbdikeev@fa.ru

Статья поступила в редакцию 23.08.2021; после рецензирования 07.09.2021; принята к публикации 21.09.2021.

Авторы прочитали и одобрили окончательный вариант рукописи.

The article was submitted on 23.08.2021; revised on 07.09.2021 and accepted for publication on 21.09.2021.

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

ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2021-8-4-68-79
УДК 656.022.88(045)
JEL F2, F23

Система интермодальных перевозок как фактор конкурентоспособности национальной экономики на мировом рынке

А.В. Веригина

Финансовый университет, Москва, Россия
<https://orcid.org/0000-0002-1479-942>

АННОТАЦИЯ

В статье рассматривается сущность интермодальных перевозок, определяются их основные преимущества для обеих сторон процесса транспортировки груза, приводится состав действующих интермодальных комплексов как основной части функционирования транспортной системы страны. При этом акцент сделан на специфике современной экономики, ее ориентированности на потребителя, что непосредственно оказывает влияние на организацию перевозок международного уровня. В работе использованы как качественные, так и количественные методы анализа данных исследований других авторов, ретроспективная статистическая информация. Сделан сравнительный анализ работы успешных компаний в сфере интермодального сообщения, а также рассмотрены способы повышения конкурентоспособности российской экономики на мировом рынке в результате развития современных логистических схем передвижения грузов. Показана деятельность отечественных компаний: особенности, недостатки и методы работы в условиях глобализации экономики с графической интерпретацией используемых ими моделей, а также даны практические рекомендации по улучшению функционирования объектов исследования.

Ключевые слова: транспортные перевозки; интермодальные комплексы; транспортно-логистический терминал; конносамент; логистические системы; международное сообщение; транспортный менеджмент; конкурентоспособность

Для цитирования: Веригина А.В. Система интермодальных перевозок как фактор конкурентоспособности национальной экономики на мировом рынке. *Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing.* 2021;8(4):68-79. DOI: 10.26794/2408-9303-2021-8-4-68-79

ORIGINAL PAPER

The Intermodal Transport System as a Factor of the National Economy Competitiveness in the World Market

A.V. Verigina

Financial University, Moscow, Russia
<https://orcid.org/0000-0002-1479-9429>

ABSTRACT

The article considers the essence of intermodal transportation, determines its main advantages for both parties of the cargo transportation process, and presents the composition of existing intermodal complexes as the main part of the functioning of the country's transport system. The emphasis is made on the specifics of the modern customer-centered economy, which directly affects the organization of international transportation. In the paper, the author uses both qualitative and quantitative methods of analyzing research data provided by other authors as well as retrospective statistical data. A comparative analysis of the work of successful companies in the field of intermodal transport is made. The ways to increase the competitiveness of the Russian economy in the world market through the development of modern logistics schemes for the movement of goods are considered. The article describes the activities of domestic companies, their features, shortcomings and methods of work in the context of the globalization of the economy with a graphical interpretation of the models used by them. The practical recommendations to improve the functioning of the objects of research are given.

© Веригина А.В., 2021

Keywords: transport transportation; intermodal complexes; transport and logistics terminal; bill of lading; logistics systems; international communication; transport management; competitiveness

For citation: Verigina A.V. The intermodal transport system as a factor of the national economy competitiveness in the world market. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing.* 2020;8(2):68-79. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2021-8-2-68-79

ВВЕДЕНИЕ

В настоящее время в зарубежных и отечественных научных исследованиях большое внимание уделяется принципам работы рынка транспорта, оценке его конкурентоспособности и последствиям его воздействия на экономику страны.

Исследования, проведенные такими иностранными и отечественными учеными, как М.П. Гордон, Д. Джонсон, Д.Ф. Вуд, Д.Л. Вордлоу, И.Я. Аксенов, А.У. Альбеков, М.Е. Залманова, В.С. Лукинский, В.И. Бережной, Е.В. Бережная, Л.Б. Миротин и др., имеют большое значение для обсуждаемой сферы деятельности. Однако еще не все существенные изменения в развитии мирового рынка транспортных услуг получили всестороннее освещение в научных работах; в частности, недостаточно полно раскрыт вопрос управленческого аспекта транспортной сферы и взаимосвязи с конкурентоспособностью национальной экономики.

На сегодняшний день в мире нет ни одной страны, которая могла бы удовлетворить весь спектр своих потребностей лишь при помощи собственного производства. Именно поэтому международная торговля играет крайне важную роль в экономике каждого государства. Она также тесно связана с транспортом, ведь без него такая торговля была бы практически невозможна. Транспорт обеспечивает перемещение груза от экспортёра к импортёру и является важным звеном в определении стоимости внешнеторговой сделки. Чем выше качество транспортировки, тем более конкурентоспособен товар на рынке. Соответственно, качественная работа транспорта гарантирует более высокую прибыль как для отдельных предприятий, так и для государства в целом.

МЕТОДИКА И РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

В наше время одним из двигателей производственного прогресса в современной глобальной экономике выступают интермодальные комплексы, способствующие развитию международной торговли по всем направлениям деятельности. Прежде чем обращаться к рассмотрению их влияния на отдельные предприятия и страны в целом, следует разобратся в том, что же представляют собой такие

смешанные (интермодальные) перевозки (рис. 1). По общепринятому определению, «прямое смешанное сообщение — это перевозка несколькими видами транспорта под ответственность одного перевозчика (экспедитора) по единому транспортному документу и сквозной единой тарифной ставке» [1].

В рамках масштабного процесса глобализации мирового пространства существует множество названий такому типу перевозок, а именно «смешанная», «комбинированная», «мультимодальная» («трансмодальная») и т.д. Отличительные особенности, безусловно, есть у каждого типа, однако сходство заключается в использовании нескольких средств передвижения для доставки одного груза.

Процесс изменчивости поведения потребителя наиболее полно находит отражение в его двойственной позиции при выборе товара: наиболее часто покупатель стремится к низкой цене одновременно с повышением требований к качеству. Транспортным предприятиям становится все сложнее удержать клиента. Идет тенденция к сокращению числа потребителей, стремящихся сохранить «привязанность» к той или иной марке товара. Кроме того, современные потребители достаточно критичны в выборе товаров, поскольку с каждым годом повышается роль Интернета в жизни каждого человека и, соответственно, растет количество заказов через глобальную сеть. Отношения между предприятиями и клиентами становятся более сложными из-за того, что потребители теперь вовлечены в хозяйственные дела поставщиков, выступая в роли «главных» при разработке стратегии или участия в производстве [1].

На изменение поведения поставщиков влияет и гиперконкуренция, предъявляющая к ним более высокие требования. Это касается в первую очередь интенсивного обмена информацией и активного участия субпоставщиков в инновационном и производственном процессах, что ведет к усилению давления на них в области издержек производства.

В последнее десятилетие в России получила распространение тенденция к созданию транспортно-логистических терминалов различной направленности не только на государственном уровне, но и в секторе крупного предпринимательства. Особыми темпами отличается строительство терминалов компаниями,

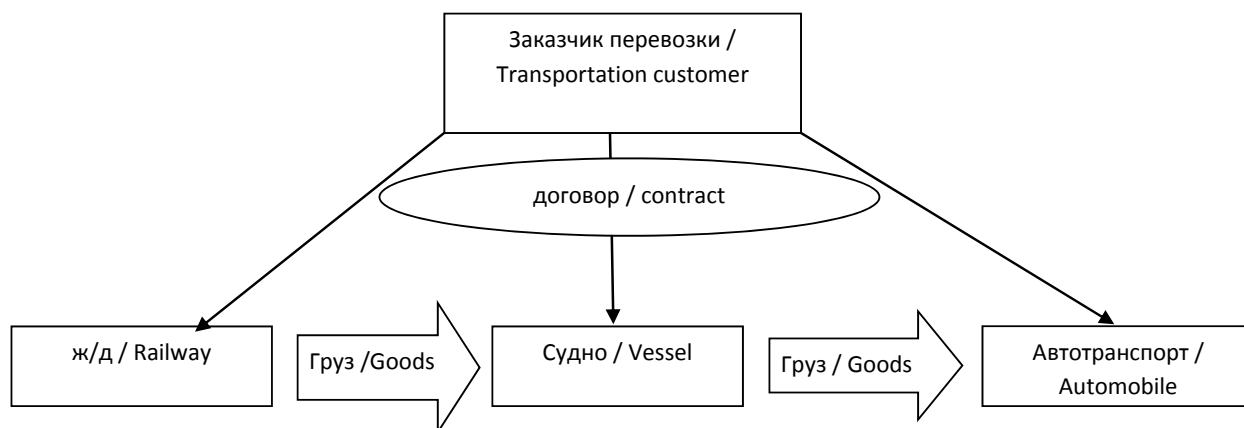


Рис. 1 / Fig. 1. Типичная интермодальная перевозка грузов / Typical intermodal transport of goods

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

прочно связанными с международными поставками, поскольку их прибыль напрямую зависит от качества и скорости транспортировки товаров. К тому же в условиях роста экспортно-импортных перевозок, возрастания внешнеторгового оборота и внешнеэкономической деятельности Российской Федерации усиливается необходимость в инновационной системе товародвижения.

Интермодальные перевозки стали новой ветвью развития сферы международной транспортировки грузов [2]. В наше время повышение надежности транспортного обслуживания, сокращение стоимости и сроков доставки товаров достигаются за счет интеграции разных видов транспорта, исключения задержек в пунктах перевалки, управления всем процессом перевозки со склада отправителя до получателя одним оператором на основе единого рабочего графика и новейших компьютерных технологий.

За годы рыночных отношений транспортная отрасль в России претерпела значительные изменения, и сейчас перевозка груза относится скорее к сфере услуг и сервиса — потребители выбирают те виды транспорта и способы доставки, которые оптимальны с точки зрения логистики и обеспечивают высокое качество обслуживания.

Рассматривая процесс управления международными перевозками по всему маршруту с исследовательской позиции, допустим, что грузоотправитель уже определился с видом транспорта и подал экспедитору заявку, в которой указаны объем, даты и пункт предполагаемой погрузки для подачи транспортного средства, контактные лица, условия доставки по договору, место таможенного оформления, дополнительные требования к перевозке и пункт назначения.

Следующим шагом является определение транспортных характеристик. Любой груз имеет опре-

деленные физико-химические свойства, объемно-массовые характеристики и степень опасности, определяемые техническими условиями перевозки [3]. Все эти свойства вместе с параметрами тары и упаковки являются транспортными характеристиками, на основе которых и выбирается способ транспортировки, перегрузки и хранения.

Возьмем, к примеру, доставку партии продуктов питания как чрезвычайно важное и частое явление в сфере международных перевозок. Этот вид груза требует особого внимания, так как имеет ограниченный срок хранения и сильно зависит от климатических условий. Контроль за соблюдением всех санитарных норм в таких партиях очень важен, поскольку любая ошибка может привести к нанесению вреда здоровью потребителя, поэтому продукт не допускается к транспортировке без надлежащей сертификации [4]. Транспортное средство, перевозящее продукты питания, не должно ранее использоваться для перевозки токсичных или химических веществ; кроме того, на него должен быть оформлен медицинский паспорт, а у самого водителя должна быть при себе медицинская книжка. Далее определяется маршрут следования транспортного средства. При этом важно знать все страны, дороги, через которые он пролегает, а также законы, действующие в стране.

Например, планируется автомобильная перевозка по маршруту «Париж — Москва, и для нее оптимален маршрут, проходящий через Францию, Германию, Польшу, Литву, Латвию и Россию (рис. 2). Следовательно, нужно изучить состояние дорожной сети каждой из стран, выяснить возможные скорости движения по ней, принять во внимание организацию движения (левостороннее или правостороннее) и другие особенности местных правил дорожного движения, и других

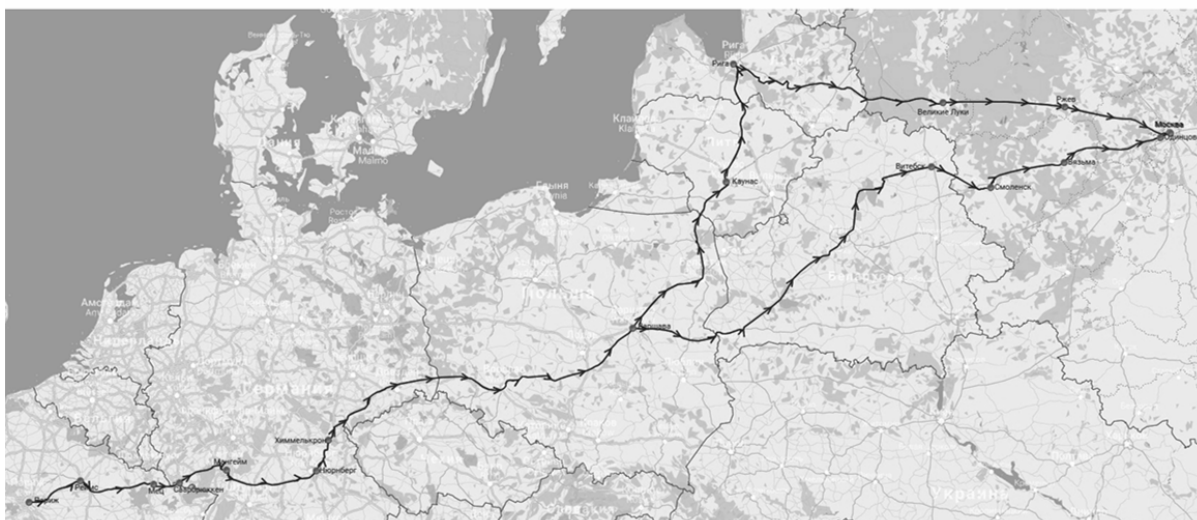


Рис. 2 / Fig. 2. Основные маршруты доставки груза из Франции /
Main routes of transporting goods from France

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

законов, рассмотреть отличительные черты каждой страны, требования к транспортным средствам, т.е. провести полный анализ маршрута.

Чрезвычайно важной частью международных перевозок является прохождение таможенного оформления, т.е. выполнение правил, по которым совершаются юридически значимые действия. Заметим, что каждый вид транспорта имеет свои пункты таможенного оформления, и на него должен иметься свой комплект документов.

Согласно российским законам международный перевозчик, пересекающий границу РФ, обязуется соблюдать таможенные правила, установленные местным законодательством. С момента пересечения границы товары доставляются в пункт пропуска, где над ними осуществляется контроль [5]. При этом перевозчик обязан предоставить таможенному органу всю необходимую информацию и документацию для оформления. Затем проводится фактический осмотр транспортного средства и перевозимых товаров на предмет наличия запрещенного груза. Во время досмотра товары могут быть разгружены, перегружены или размещены на складе временного хранения. Если по условиям перевозки пункт доставки товара располагается на территории РФ, то оформляется внутренний таможенный транзит, означающий беспшлинную перевозку иностранных товаров. Такая доставка производится в рамках установленных сроков и только в оговоренное с таможенными органами место доставки товара.

После того, как над перевозчиком были совершены все необходимые таможенные мероприятия, он начи-

нает следование по маршруту внутреннего или международного транзита. С этого момента его главной задачей становится обеспечение безопасности груза и его своевременная доставка в оговоренный пункт назначения. По прибытию в нужную точку перевозчик предъявляет таможенному органу сам груз, а также транзитную документацию. Для оформления окончания внутреннего транзита перевозчику выдается свидетельство о его завершении [6]. После проведения всех необходимых процедур в пункте назначения груз может быть доставлен до двери грузополучателя, а может храниться на складе, откуда грузополучателя уведомят о прибытии товара.

Однако это лишь общий принцип управления международными перевозками грузов. На самом же деле каждая доставка по-своему уникальна, что особенно проявляется при использовании разных видов транспорта, имеющих множество отличительных черт. Например, специфика управления международными железнодорожными перевозками заключается в следующем. Во-первых, при такой перевозке подразумевается использование, как минимум, двух путей, находящихся в разных странах. Это условие требует скоординированной работы этих смежных государств, учета различия параметров колеи железных дорог Западной и Восточной Европы, а также принятия во внимание нормативной базы контроля взаимоотношений данного вида транспорта соседствующих стран. При пересечении границы груз передается в распоряжение иностранному железнодорожному ведомству, в некоторых случаях — вместе с транспортным средством. В связи с этим на приграничных

станциях может производиться не только перевалка груза, но и перестановка колесных пар вагонов. Вариант с передачей целого вагона от одного государства другому считается наиболее оптимальным, но имеется ряд сложных, регламентирующих это процесс правил и условий, которые подразумевают рациональное использование вагонов, а также их своевременный возврат в целости и сохранности [6].

Что касается других организационных вопросов, то сначала требуется определить полный маршрут по железнодорожным линиям, выявить все особенности, возникающие при пересечении границ, и подготовить нужные документы. Среди ограничений стоит выделить запрет на транспортировку мелких отправок опасных грузов, взрывчатых веществ и некоторых других товаров, а также животных.

Существенной особенностью железнодорожных перевозок является адаптивность ко всем категориям товаров — насыпным и негабаритным, продовольствию и сырью, либо же требующим специальных условий [6]. Для этого есть большой спектр специализированных вагонов: полувагон, вагон-платформа, вагон для перевозки рулонной стали, вагон-цистерна, вагон для перевозки лесоматериалов, фитинговая платформа, роликовая платформа, вагон-хоппер, крытый вагон, рефрижераторный вагон, вагон-бункер, технологический вагон, вагон-думпкар, вагон для перевозки автомобилей.

При морских или речных перевозках грузов исключительно важная роль принадлежит таможенному контролю. Начальным моментом перевозки груза считается пересечение судном таможенной границы страны, а окончанием — оформление всех таможенных документов на выпуск товаров и транспортных средств. При вывозе любого груза прежде всего нужно уведомить таможенный контроль о намерении вывезти товары из страны, а в конце процедуры оформления — подготовить все таможенные документы на выпуск за границу.

Таможенный контроль осуществляет свою деятельность в тесном взаимодействии с морскими и речными портами: ввоз грузов транспортом на их территорию может быть выполнен только по погрузочному ордеру или транспортной накладной. При этом таможенный контроль судов и перевозимых товаров ведется путем проверки товарных и судовых документов, тщательного досмотра жилых и нежилых помещений судна, непосредственно самих товаров, личных вещей членов экипажа судна, а также судового имущества и припасов с целью обнаружения запрещенных для ввоза и вывоза предметов или валютных ценностей.

Таможенный контроль для международных авиаперевозок происходит похожим образом и осуществляется непосредственно в аэропортах перед вылетом и после прилета авиатранспорта. Как правило, авиатранспортом перевозятся дорогостоящие грузы, грузы небольшой массы и ограниченных габаритов на большие расстояния. Использование авиаперевозок объективно оправдано и необходимо при транспортировке скоропортящихся грузов, редких образцов флоры и фауны, дорогих коллекций, денег, ценных бумаг и срочных документов. Строгие требования к принимаемому грузу делают этот транспорт довольно узконаправленным. Согласно действующим правилам, груз может быть принят на борт авиатранспортного судна при соблюдении следующих условий:

- имеется разрешение на ввоз, вывоз или транзит груза с учетом законов и правил страны, через или в которую совершается транспортировка;
- габариты груза позволяют его свободно погрузить и выгрузить, разместить в грузовых отсеках воздушного средства и надежно закрепить;
- при рейсовой пассажирской перевозке масса и габариты груза не превышают допустимых пределов, обозначенных размерами дверей и люков самолета;
- на перевозку груза имеются вся необходимая документация;
- груз не является опасным для самого воздушного средства, а также находящихся на нем людей и имущества, либо по своим свойствам он не создает неудобства для пассажиров;
- правильно оформлена авиагрузовая накладная на груз.

В случае, когда подлежащий перевозке груз является особым по своему характеру или стоимости и требует к себе особого внимания при транспортировке, он будет принят на борт при соблюдении таких ограничений и условий:

- для гарантии правильного обращения с ним и его погрузки имеется соответствующая маркировка;
- для опасного груза присутствует декларация грузоотправителя на провоз опасного груза;
- для скоропортящихся и живых грузов было произведено предварительное бронирование или согласование [7].

Современная экономика становится все больше ориентированной на потребителя, поэтому система товародвижения, способная быстро и полноценно удовлетворить запросы покупателя, приобретает стратегически значимое положение в цепочке рыночных

процессов, где прерогативой признается получение прибыли, а сами инновационные логистические методы приобретают характер разнообразных конфигураций транспортно-складских цепочек.

Анализ ключевых моментов каждого из возможных видов транспортировки грузов позволяет обратиться непосредственно к их возможным комбинациям. Подчеркнем, что интермодальные перевозки характеризуются повышенной сложностью контроля исполнения заказа, управления ими, планирования всего процесса в целом, поэтому для обеспечения эффективного руководства привлекаются инновационные средства связи и обработки больших массивов данных. Естественно, такое дорогостоящее оборудование требует определенных капиталовложений, с которыми компании малого и среднего бизнеса в целом ряде случаев самостоятельно справиться не могут.

В последнее время на автомобильных дорогах для управления потоками транспортных средств используют геоинформационные системы, представляющие набор средств для создания и отображения электронных карт местности, нанесения на них населенных пунктов, дорог и маршрутной сети с целью планирования автомобильных и железнодорожных перевозок с визуальным представлением схемы маршрута и легенды его прохождения. При перевозках грузов в международном сообщении используются спутниковые системы навигации. На морском транспорте используют систему спутниковой связи INMARSTAT, разработанную в 1979 г., а с 1988 г. предложенную для навигации наземного и воздушного транспорта. Одним из последних решений в области спутниковой навигации является создание отечественной системы ГЛОНАСС, которая в настоящее время развивается и проходит настройку. Использование глобальных навигационных систем позволяет прокладывать маршруты между пунктами отправления и назначения грузов, учитывая при необходимости организацию дорожного движения и ситуацию на транспортно-дорожной сети.

Значительным новшеством в последние годы является установка на транспортных средствах электронных тахографов и бортовых компьютеров, позволяющих существенно увеличить оборот информации, отказаться от путевых документов, экономия финансовые средства. Эти новейшие технологии дают возможность отслеживать путь движения, уровень расхода топлива, время нахождения в пути и другие параметры. Следует признать, что информационное обеспечение транспортного процесса в международном сообщении характеризуется сложностью орга-

низации, но в то же время способствует повышению надежности функционирования транспортных систем.

Сквозной контроль за перемещением груза в цепи поставок имеет значительное преимущество перед контролем груза на отдельных видах транспорта. Сторона договора, контролирующая весь его путь следования, может принимать следующие ключевые решения: выбор маршрута следования, перевозчиков, определение портов или пунктов перевалки; комбинирование видов транспорта. В силу этого организацию смешанных перевозок предпочтительно доверять специализированному провайдеру уровня 3PL, способному гарантировать безупречную доставку груза «от двери до двери» и экономию за счет эффекта от масштаба деятельности. При использовании услуг интермодального оператора как посредника между грузоотправителем и транспортными компаниями появляется ряд преимуществ, способствующих снижению денежных затрат и экономии времени на организацию перевозки грузов [8]. В качестве примера приводится схема организации интермодальной перевозки компании «DHL Express» (рис. 3).

Компания «DHL Express» снижает общую стоимость транспортировки грузов за счет максимального использования грузоподъемности транспортных средств в пунктах отгрузки и назначения. Управленческие решения строятся на применении систем, включающих в себя элементы управления заказами, перевозками и складом, в сочетании со стратегиями развития инфраструктур, служащих для работы с большими объемами грузов [9]. Результаты оценки рисков при разных способах доставки оказываются вполне удовлетворительными, а максимальное сокращение сроков доставки, также зависящее от степени эффективности эксплуатации транспорта, обеспечивает оптимальную организацию международных перевозок. Анализ организации технологического процесса международных перевозок грузов рассмотрим на примере ООО «ПЭК». Финансовое состояние этой транспортно-экспедиционной компании напрямую зависит от спроса на ее услуги, а повысить и держать спрос позволяет грамотная организация перевозок. Между тем анализ ее технологического процесса позволяет, рассмотрев принцип его работы, выявить недостатки, нуждающиеся в оптимизации.

В мировом контексте компания «ПЭК», занимается импортом товаров из Европы и Китая. Доставка сборных грузов автотранспортом из Европы осуществляется по принципу консолидации и по наиболее оптимальному маршруту, т.е. через Польшу белорусскими подрядчиками, обеспечивая перевозку через границу

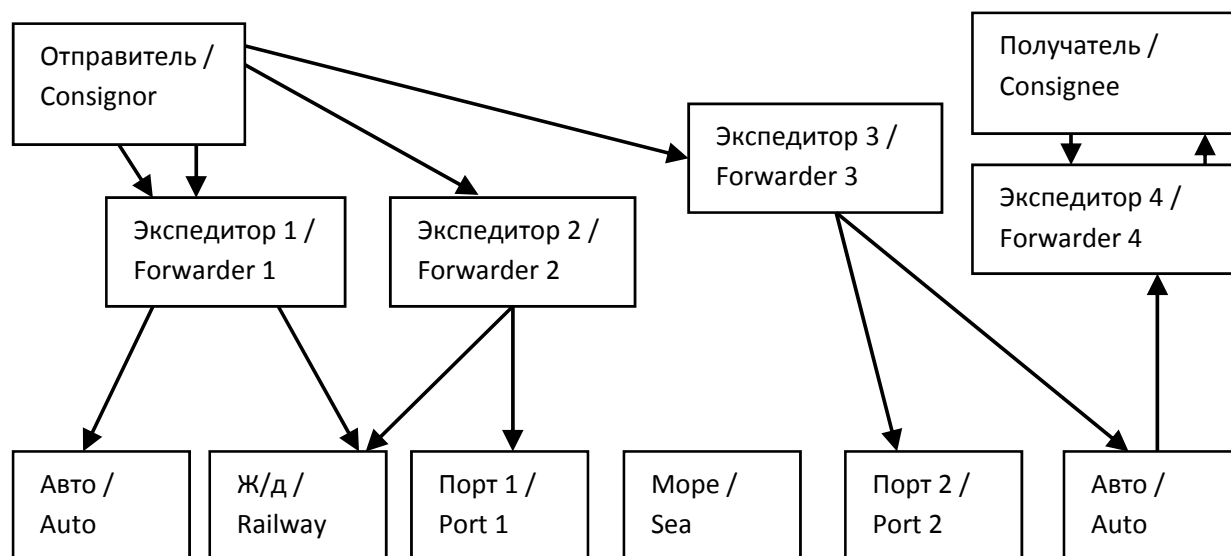


Рис. 3 / Fig. 3. Схема организации интермодальной перевозки в компании «DHL Express» / Scheme of organization of intermodal transportation by company “DHL Express”

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

больший объем товаров меньшим количеством авто-транспортных средств.

Для экспорта товаров из Китая используются контейнерные перевозки, поскольку обеспечивают снижение стоимости доставки в 2–4 раза по сравнению с чисто автомобильными перевозками, но при этом эффективность снижается за счет увеличения времени их таможенного оформления и перегрузки на другой вид транспорта. Компания «ПЭК» реализует грузоперевозки различными способами и по нескольким маршрутам, в том числе водным транспортом через «Восточный порт» (г. Владивосток) или «Большой порт Санкт-Петербург». Также она использует прямые контейнерные поезда, следующие по китайским железнодорожным путям до Забайкальска, где затем происходит перегрузка товара на российские железнодорожные составы, следующие до Москвы. При этом доставка груза до станций или морских портов осуществляется автомобильным транспортом, а поэтому на начальном этапе машина — контейнеровоз выезжает из порта или со станции, загружается у грузоотправителя, затем возвращается обратно в порт или на станцию, происходит «растаможка» и далее перегрузка с одного вида транспорта на другой [10].

Помимо транспортировки сборных грузов, компания «ПЭК» также занимается так называемой «генеральной доставкой». Со стороны компании данный тип перевозки представляет собой комплекс работ по содействию клиенту, включая помощь по составлению упаковочного листа, сопроводительных документов и др. Крайне внимательно «ПЭК» относится к оформле-

нию товарно-транспортной накладной перевозчика и спецификации груза с указанием его наименования, вида, веса, объема и кодированной номенклатуры внешнеэкономической деятельности. Зачастую именно неправильно составленные документы или отсутствие полной информации для заполнения спецификации груза является причиной многих задержек и проблем на таможне. Обычно клиент обращается к брокеру, помогающему ему заключить Контракт с логистической компанией, но нередко брокер не подготавливает все сопроводительные документы и перекладывает эту работу на клиента, а последний — уже на перевозчика. Случается, что на некоторые виды товаров отсутствуют сертификаты, и тогда важно знание условий перевозки по Инкотермс, по которым, в одном случае, клиенты сами страхуют свой груз и готовят документы с сертификатами, а в другом этим занимается сама компания-перевозчик [10].

Как показало наше исследование, у компании «ПЭК» нет брокерской лицензии, в связи с чем клиенту приходится заключать с таможней отдельно брокерский договор и отдельно — договор по сертификации. Хотя существует реестр таможенных представителей, к которым может обратиться клиент, у него также есть возможность оформить себе цифровую печать импортера для растаможивания груза, но при этом вся ответственность за допущенные ошибки возлагается на самого клиента, а не на брокера.

Вполне естественной практикой для «ПЭК» является использование третьих лиц и подрядчиков. Компания считает, что для организации международной

перевозки сборных грузов из Европы не нужно иметь никакую собственность, а необходимы лишь подрядчики. Эту тенденция прослеживается не только на рынке международных перевозок: доставка грузов по России компания также преимущественно осуществляет силами подрядчиков, а собственным автопарком обзавелась совсем недавно. Более того, «ПЭК» со всей своей развитой филиальной и складской сетью имеет крайне мало собственной недвижимости: практически, каждое занимаемое ею здание — арендуемое.

Проанализировав технологический процесс международных перевозок компании «ПЭК» можно сделать вывод о нестабильности и нерешенности множества проблем. И все же, как показывает нынешняя практика, когда грузоотправитель работает с небольшими объемами поставок, ему удобнее общаться с экспедиторами, ибо их многолетний опыт часто имеет большее значение, чем идеально отточенная система.

Проведенный анализ позволяет высказать ряд предложений, которые, к сожалению, компании реализовать не под силу, поскольку воплощение многих из них зависит от внешней политики, от состояния транспортных средств, путей сообщения или даже от клиентов компании, которые могут беспечно отнестись к задаче транспортировки.

Основная выявленная проблема — это отправление пустых машин и контейнеров обратно в Европу и Китай абсолютно невыгодным рейсом, что обусловлено малым количеством экспорта в эти страны и влечет за собой низкую заполняемость транспортных средств на обратном пути.

Следующая проблема — сложность оформления спецификации груза. Если наименование и техническую характеристику товара узнать довольно легко, то его количество, вид упаковки, вес брутто и нетто, а также стоимость единицы приходится измерять и выяснять. Зачастую эти данные указываются самим грузоотправителем в товарно-транспортной накладной, но нередки случаи их отсутствия, в связи с чем логисту приходится связываться со складом и запрашивать необходимую информацию. В результате, происходит задержка отправки данного груза, а в случае сборной перевозки — и всего рейса. Оформить спецификацию на каждый груз можно на основе складской логистики, либо автоматизировать процесс, используя, к примеру, промышленные весы с дополненным набором измерительных функций, напрямую подключенные к базе данных компании, куда будет отправляться вся получаемая о грузе информация. Поскольку далее данные могут выгружаться прямо в соответствующую специфика-

цию, то тем самым обеспечивается защита от ошибок или неполноты данных, предоставленных клиентом; устраняются возможные задержки при отправке рейса и таможенном оформлении. Однако работа склада в этом случае может быть несколько замедлена, ибо полностью автоматизировать процесс измерения груза крайне сложно. Альтернативный вариант: разработать и внедрить компактную полуавтоматическую систему для измерения веса груза, а остальная информация будет вноситься в базу данных сотрудником склада через сенсорный экран оборудования.

Фактором, препятствующим полному выполнению компанией «ПЭК» своих функций, как отмечено выше, является отсутствие у нее недвижимой собственности и наличие автопарка, состоящего из 650 крупнотоннажных автомобилей и 1250 единиц мало- и среднетоннажных транспортных единиц различных модификаций [11].

Проблема с недвижимостью требует разрешения: в большинстве случаев компания «ПЭК» лишь арендует ее, но не владеет. Например, в 2016 г. компания арендовала 16 тыс. м² в торгово-производственной зоне «Алтуфьево» на северо-востоке Москвы, и сейчас там расположен один из самых ее крупных филиалов в Москве — «Москва Север».

Показатели эффективности работы компании падают и из-за довольно крупных затраты на расширение автопарка, а также на ремонт, инфраструктуру, обслуживающий персонал, страхование и растущие налоги. Проблемой становится устранение простоя автотранспорта в период низкого спроса и наоборот, его недостаток в период спроса высокого, что приводит компанию к необходимости нанимать подрядчиков. Поэтому наиболее оптимальным вариантом является так называемый «смешанный парк», где используется и собственная, и наемная техника — именно такую схему недавно начала внедрять компания.

На следующем графике можно наглядно проследить динамику выручки и прибыли компании «ПЭК» в течение всего анализируемого периода (рис. 4).

Положительные результаты деятельности ООО «ПЭК» полностью характеризует показатель чистой прибыли. Можно сказать, что с точки зрения финансового положения компании находится в хорошем состоянии. Это свидетельствует о том, что организация в состоянии отвечать по своим обязательствам в краткосрочной, и, что крайне вероятно, долгосрочной перспективе.

Однако не менее важной является разрешение ситуации, связанное отсутствием у компании брокерской лицензии. Она требуется для проведения ком-

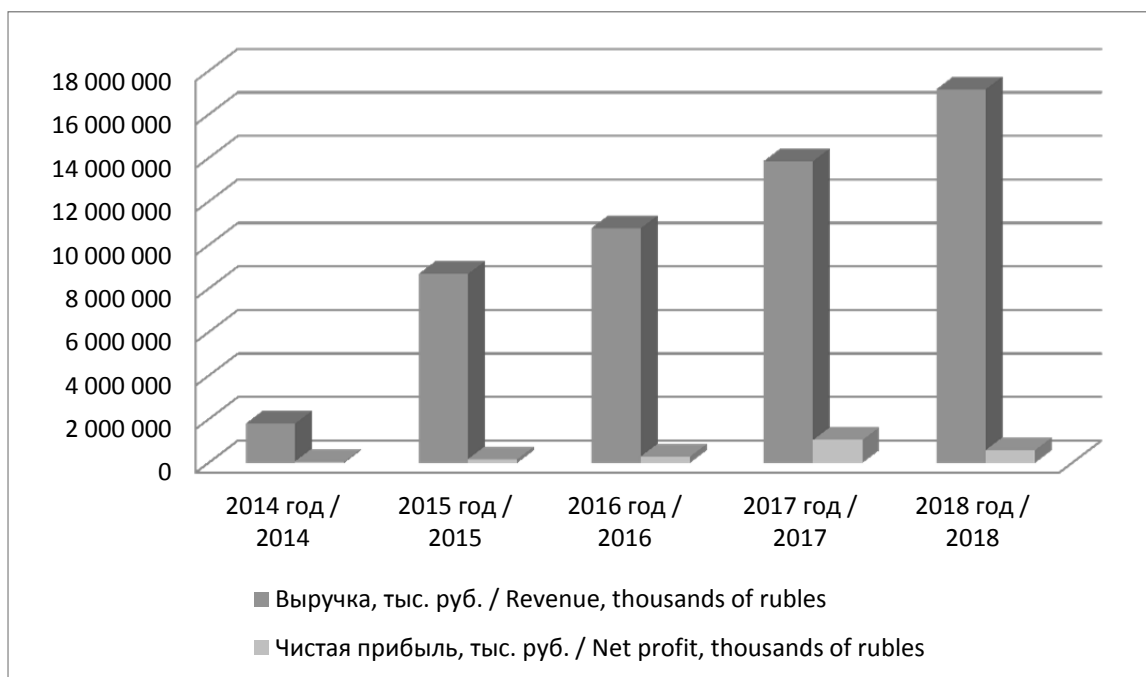


Рис. 4 / Fig. 4. Динамика выручки и чистой прибыли / Dynamics of revenue and net profit

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

панией гражданско-правовых операций с ценными бумагами в качестве поверенного лица на основании заключенного с клиентом договора. Брокерская лицензия — это не только разрешение, но еще и гарантия защищенности клиентов предприятия. Однако ее получение представляет собой сложный процесс, пойти на который готовы далеко не все компании нужно предоставить все необходимые документы, произвести оплату в размере 1,5 млн руб. за рассмотрение заявления и в дальнейшем полностью соответствовать требованиям органа, выдающего лицензию [12]. В то же время получение брокерской лицензии может привести к новым направлениям работы и новому источнику дохода, поскольку клиенту выгоднее работать с компанией, предоставляющей более широкий спектр услуг [13].

Предлагаемые рекомендации по совершенствованию и оптимизации организации международных перевозок грузов на примере компании «ПЭК», полностью проблему, естественно, не решают, а эффект от некоторых из них может проявиться в перспективе, поэтому их внедрению должны предшествовать расчеты [14].

Для начала руководителю организации необходимо закончить курсы по подготовке к сдаче экзамена на получение аттестата 1-го типа, стоимость которых в среднем составляет 30 000 руб., а сама сдача экзамена обойдется в еще 2 000 руб. [15]. До подачи заявки на ли-

цензию штат сотрудников должен быть пополнен еще несколькими специалистами с аттестатом 1-го типа, средняя зарплата которых будет составлять 150 000 руб. в месяц. Из-за развернутой по всей стране филиальной сети и довольно крупного клиентооборота компании для брокерской деятельности потребуется, как минимум, 100 сотрудников с общей суммой месячной зарплаты в 15 млн руб.

Следующий шаг — подготовка к подаче заявки на лицензирование. Для минимизации рисков компании придется нанять опытных юристов, которые помогут правильно составить всю документацию и будут сопровождать своего клиента на каждом этапе получения лицензии — их услуги оцениваются в 2 млн руб., но прибавим к этой сумме еще 1,5 млн руб. — таков размер взноса на рассмотрение заявки в принципе.

Для расчета прибыли используем данные, представленные ООО «ПЭК»: в сегменте международных перевозок в год обслуживаются 900 тыс. клиентов; из них 28% являются физическими лицами (252 тыс. клиентов в год), остальные 648 тыс. являются юридическими лицами. Произведем расчет среднего количества международных клиентов в день:

$$\frac{648000}{365(\text{дней})} = 1776 \text{ (юридических лиц в день), (1)}$$

$$\frac{252000}{365(\text{дней})} = 691 \text{ (физических лиц в день). (2)}$$

Эти расчеты необходимо было произвести для вычисления среднего потока клиентов, которые могут воспользоваться брокерской деятельностью компании. Дополнительно стоит учесть вероятность того, что клиенту могут не понадобиться брокерские услуги. Для этого вычтем 75% из ежедневного клиентооборота (согласно анализу сценариев по оптимистическому прогнозу). Получаем 445 юридических лиц и 173 физических соответственно. Средние тарифы других предприятий, уже занимающихся брокерской деятельностью, составляют 3000 руб. для физических лиц и 8500 — для юридических. Возьмем эти данные, но сделаем их более выгодными для клиентов, чтобы их выбор пал именно на услуги компании «ПЭК», а не на сторонних брокеров. Получим около 2000 и 7000 руб. соответственно. Теперь перемножим их с ежедневным потоком клиентов компании:

$$173 \times 2000 = 346\,000 \text{ руб.} \quad (3)$$

$$445 \times 7000 = 3\,115\,000 \text{ руб.} \quad (4)$$

$$346\,000 + 3\,115\,000 = 3\,461\,000 \text{ руб.} \quad (5)$$

Получаем ежедневную выручку в размере 3461000 руб. Следовательно за год выручка от брокерских услуг будет равна 1263265000 руб., что составит 7,4% от общей выручки компании (17000000000 руб. за 2017 г.). Теперь посчитаем чистую прибыль за один день. Для этого воспользуемся расчетами:

$$\text{Чистая прибыль} = \text{Выручка} - \text{Прочие расходы} - \text{Налог на доход} \quad (6)$$

К прочим расходам мы можем отнести зарплату брокеров, также учитываем налоги на сотрудников (32%) — это страховые взносы и прочие расходы: коммунальные, арендная платы (в процентном соотношении ко всему штату сотрудников компании примерно 2% на каждого). Ежедневную зарплату сотрудникам рассчитаем путем деления ежемесячной на среднюю 30 дней:

$$\frac{15\,000\,000}{30} = 500\,000 \text{ руб.} \quad (7)$$

Далее на основе этих данных вычисляем сумму налога на сотрудников:

$$500\,000 \times 32\% = 160\,000 \text{ руб.} \quad (8)$$

Прочие расходы на всех новых сотрудников в процентном соотношении составляют около 145000 руб. в день. Налог на прибыль компании составляет 20%, поэтому для ежедневной выручки от брокерских услуг он будет равен:

$$3\,461\,000 \times 20\% = 692\,200 \text{ руб.} \quad (9)$$

Наконец на основе полученных данных рассчитаем ежедневную чистую прибыль за брокерские услуги:

$$3\,461\,000 - 500\,000 - 160\,000 - 145\,000 - 692\,200 = 1\,963\,800. \quad (10)$$

Из расчета следует, что в день можно получить 1963800 руб. чистой прибыли, что покрывает все затраты на получение брокерской лицензии в размере 3532000 руб. всего за пару дней. За первый год чистая прибыль составит порядка 713255000 руб. Можно сказать, что с течением времени количество потребителей брокерских услуг от общего клиентооборота возрастет, соответственно увеличится штат сотрудников, и вырастет размер чистой прибыли.

Итак, получение брокерской лицензии позволит компании «ПЭК» расширить спектр услуг, повысить конкурентоспособность, а также получить крупную финансовую выгоду.

ВЫВОДЫ

Выполненный анализ интермодальной перевозки грузов позволил сделать следующие выводы:

1. Оператор, как правило, оставляет себе только часть разницы между базовым тарифом и той ставкой, которую он получает от других транспортных предприятий или логистических посредников как крупный клиент. Разделение экономии транспортных затрат выгодно обеим сторонам по договору смешанных перевозок, а клиент освобождается от необходимости вести финансовые расчеты с большим количеством логистических посредников.

2. Большинство банков мира принимают коносамент в качестве товарно-распорядительного документа. Продавец, погрузив товар со склада на транспортное средство, предоставленное интермодальным оператором, получает от него коносамент и может предъявить его банку для открытия аккредитива, то есть получить причитающуюся ему по торговому контракту цену товара. Следовательно, экспортеру обеспечивается ускоренное получение дохода от продажи товара, а покупатель, получив коносамент на руки, может распоряжаться товаром задолго до

его поступления в место назначения. В результате и у продавца, и у покупателя из логистических затрат исключаются затраты на запасы в пути.

3. Интермодальные технологии приводят к сокращению простоев в пунктах перевалки, и возникает возможность организовать доставку строго по графику в соответствии с технологией «точно в срок» — в результате сокращаются запасы по всей товаропроводящей цепи: от источника сырья до конечного потребителя товаров.

4. Использование интермодальной технологии позволяет осуществлять в одном контейнере сборные поставки, включающие в себя мелкие партии от нескольких поставщиков, что приводит к сокращению стоимости перевозки и перевалки груза, повышению его сохранности.

5. Унификация законодательных требований в отношении таможенных процедур должна привести к облегчению их прохождения, а установленное законом единообразие документов сократит до

минимума время на их оформление и выполнение других формальностей.

Интермодальные перевозки оказывают непосредственное влияние на развитие российской экономики, поскольку от их эффективности зависят ключевые производственные процессы, сбыт, распространение продукции внутри страны, показатели экспорта и импорта на уровне государства и многие другие стратегически важные факторы. Инвестирование в инновации при осуществлении интермодальных перевозок способно повысить рейтинг России как существенно важного партнера при эффективной организации путей сообщения на международном уровне.

Считаем, что результаты проведенного исследования, направленные в таможенные и финансовые организации, будут способствовать развитию и совершенствованию международных и внутренних транспортных перевозок грузов и экономики РФ в целом.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Kannan P., Hongshuang L. Digital marketing: A framework, review and research agenda. *International Journal of Research in Marketing*. 2016;(34):32.
2. Pineiro-Otero T., Martinez-Rolan X. Understanding Digital Marketing — Basic and Actions, MBA: Theory and Application of Business and Management Principles. Springer; 2016.
3. Visser M., Berry M., Sikkenga B. Digital Marketing Fundamentals, From Strategy to ROI. Routledge; 2018.
4. Ушаков Д.В. Экономический эффект принципа интермодальности. *Логистика и управление цепями поставок*. 2019;(59):71–74.
5. Талыбов Д.Р. Методы оценки экономических рисков в международных транспортных коридорах. *Российское предпринимательство*. 2018;(11):97–103.
6. Василенок В.Л., Негреева В.В., Шевченко Я.В. Организация интермодальных перевозок: международный и российский опыт. *Научный журнал НИУ ИТМО. Серия «Экономика и экологический менеджмент»* 2015;(4):77–88.
7. Демцура С.С. Малое предпринимательство: роль и проблемы развития *Новая наука: Современное состояние и пути развития*. 2019;(9):223–225.
8. Шевырин Е.И. Основные понятия об интермодальной транспортно-логистической системе страны и региона. *Экономика. Налоги. Право*. 2011;4(3):89–93.
9. Стефанович Н.В., Кисель Т.Р. Организация перевозки сборных грузов с использованием логистического подхода. *Наука и техника*. 2013;(3):68–73.
10. Чабан А.Р. Особенности и специфика перевозки пищевых продуктов. *Молодой ученый*. 2016;13.1(117):132–134.
11. Андреев Д.В. Научно-исследовательские аспекты инновационного развития телекоммуникаций. Материалы Международной конференции «Инновационные направления исследований в области телекоммуникаций в мире». 2011.
12. Бутвина Е.В. Международная политика ДНЛ в области логистики. Сборник тезисов выступлений II международного логистического форума. М.: Координационный совет по логистике. 2000.
13. Бруснянин Д.А., Пономарева М.С., Хоменко Я.В. Экономические механизмы регулирования транспортного комплекса региона. *Казанская наука*. 2014;(4):63–69.
14. Вакуленко С.П., Копылова Е.В. Логистика пассажирских перевозок: особенности и основные понятия. *Мир транспорта*. 2015;13(3(58)):32–37.

15. Гудков В.А., Дулина Н.В., Овчар Н.А., Бочкарева М.М. Качество транспортного обслуживания населения. Как измерить и за счет чего повысить? *Грузовое и пассажирское автохозяйство*. 2007;(8):39–41.

REFERENCES

1. Kannan P., Hongshuang L. Digital marketing: A framework, review and research agenda. *International Journal of Research in Marketing*. 2016;(34): 32.
2. Pineiro-Otero T., Martinez-Rolan X. Understanding Digital Marketing — Basic and Actions, MBA: Theory and Application of Business and Management Principles. Springer; 2016.
3. Visser M., Berry M., Sikkenga B. Digital Marketing Fundamentals, From Strategy to ROI. Routledge; 2018.
4. Ushakov D.V. The economic effect of the principle of intermodality. *Logistics and supply chain management*. 2019;(59):71–74. (In Russ.).
5. Talibov D.R. Methods for assessing economic risks in international transport corridors. *Russian Entrepreneurship*. 2018;(11):97–103. (In Russ.).
6. Vasilenok V.L., Negreeva V.V., Shevchenko Y.V. Organization of intermodal transportation: international and Russian experience. *Scientific journal of NRU ITMO. Series “Economics and Environmental Management”*. 2015;(4):77–88 (In Russ.).
7. Demtsura S.S. Small entrepreneurship: the role and problems of development. *New Science. Current situation and ways of development*. 2019;(9):223–225. (In Russ.).
8. Shevyrin E.I. Basic concepts of the intermodal transport and logistics system of the country and the region. *Economy. Taxes. Law*. 2011;4(3):89–93. (In Russ.).
9. Stefanovich N.V. Organization of groupage cargo transportation using a logistic approach. *Science and technology*. 2013;(3):68–73. (In Russ.).
10. Chaban A.R. Features and specifics of food transportation. *A young scientist*. 2016;13.1(117):132–134. (In Russ.).
11. Andreev D.V. Research aspects of innovative development of telecommunications. Pr. of International Conference “Innovative directions of research in the field of telecommunications in the world”. 2011.(In Russ.).
12. Butvina E.V. International policy of DHL in the field of logistics. Collection of abstracts of speeches of the II International logistics Forum. Moscow: Coordinating Council for Logistics. 2000. (In Russ.).
13. Brusyanin D.A., Ponomareva M.S., Khomenko Ya.V. Economic mechanisms of regulation of the transport complex of the region. *Kazan Science*. 2014;(4):63–69. (In Russ.).
14. Vakulenko S.P., Kopylova E.V. Logistics of passenger transportation: features and basic concepts. *World of Transport*. 2015;13(3 (58)):32–37. (In Russ.).
15. Gudkov, V. A., Dulina N.V., Ovchar N.A., Bochkareva M.M. The quality of transport services for the population. How to measure it and how to increase it? *Cargo and passenger automobile economy*. 2007;(8):39–41. (In Russ.).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ

Анастасия Валентиновна Веригина — кандидат экономических наук, доцент Департамента мировой экономики и международного бизнеса, Финансовый университет, Москва, Россия
AVVerigina@fa.ru

ABOUT THE AUTHOR

Anastasiya V. Verigina — Cand. Sci. (Econ.), Associate Professor at Department of World Economy and International Business, Financial University, Moscow, Russia
AVVerigina@fa.ru

Статья поступила в редакцию 09.02.2021; после рецензирования 18.06.2021; принята к публикации 25.07.2021.

Автор прочитала и одобрила окончательный вариант рукописи.

The article was submitted on 09.02.2021; revised on 18.06.2021 and accepted for publication on 25.07.2021.

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

Михаил Иванович Баканов — ученый, творец, лидер / Mikhail Ivanovich Bakanov — a Scientist, Creator, Leader



Михаил Иванович БАКАНОВ (1909–2006) — русский ученый, профессор, заслуженный деятель науки, академик Международной академии информатики, классик учетно-аналитической науки, обогативший российскую школу экономического анализа по части его теории, системы методов, методик, видов и направлений их прикладного использования в управленческой практике.

Среди когорты ученых — экономистов, внесших значительный вклад в развитие учетно-аналитической науки, Баканов по праву является лидером по значимости методологических разработок, способствовавших признанию экономического анализа как самостоятельной области научных знаний: формированию его специфической атрибутики, предмета, объекта, цели, задач, терминологической базы и т.д. В своих выступлениях перед различными аудиториями: учеными, студентами, специалистами-практиками, он не раз отмечал, что «Экономический анализ — специальная отрасль знаний, становление которой как науки обуславливалось объективными требованиями и условиями, свойственными появлению любой новой отрасли научных знаний».

Наряду с высокой значимостью теории экономического анализа для развития общественных наук, он, в силу прикладного характера, является неотъемлемой и важной функцией управления деятельностью экономических субъектов, информационно-методически обеспечивая решение широкого круга практических задач по управлению всем комплексом ресурсов, выявляя и измеряя неиспользованные резервы роста и устойчивого развития экономики. Несомненную утилитарную сторону экономического анализа М.И. Баканов подчеркивал в своих работах еще в самом начале 90-х годов прошлого века: «Даже перечень отдельных функций и принципов управления определяет значение и место экономического анализа в управленческом процессе».

Авторитетные исследователи исторических этапов зарождения элементов экономического анализа относят их с появлением принципа двойной записи (конец XV — начало XVI века) и книги Луки Пачоли «Трактат о счетах и записях», параллельно чему возникла потребность анализировать результаты учета. Так, Я.В. Соколов справедливо отмечал, что «Бухгалтерский учет нельзя понять из него самого. Он описывает процедуры регистрации фактов хозяйственной деятельности, но не раскрывает их содержания. Их можно читать, но понять с помощью бухгалтерского учета невозможно. Анализ привносится в учет, а не вытекает из него. Поскольку каждый видит в учетных данных то, что его прежде всего интересует, то одна и та же учетная процедура может быть интерпретирована по-разному».

Специальные научные трактаты европейских авторов, в той или иной мере раскрывающие вопросы анализа финансовой информации, относятся ко второй половине XIX в. (Е. Банфи, К. Беллини, П. Герстнер, А. Гильбо, Г. Зиммель, Ф. Вилл, Д. Росси, И. Шер), а в России несколько позже — в начале XX в. (Н.С. Аринушкин, Н.А. Кипарисов, А.П. Рудановский).

В конце 30-х гг. XX в. появляются работы А.А. Афанасьева, М.И. Баканова, Н.Р. Вейцмана, М.И. Заславского, И.А. Бабкова, С.Б. Барнгольц, С.И. Кобызева, Я.Я. Локшина, С.К. Татура, посвященные отраслевому экономическому анализу. Именно с этого времени М.И. Баканов, являясь ассистентом кафедры Социалистического учета Института народного хозяйства имени Г.В. Плеханова, активно работает над публикациями научного и учебного характера. При

исследовании антологии его творчества неизбежно возникает вопрос о том, что явилось причиной, стимулом, основой сосредоточения творческих устремлений молодого экономиста, выходца из простой семьи ивановских рабочих, сделать свой выбор в те непростые годы, определив для себя научное поприще в практически неисследованной в то время области — области экономического анализа? Глобальные установки развития практически всех наук, и в особенности общественных, в Советском Союзе того времени определялись, прежде всего, идеологическими и политическими директивами правящей коммунистической партии. Идеология довела над экономикой, а выражение не соответствующих ей научных гипотез пресекалось «на корню». Но, даже несмотря на всю политизированность экономической науки, М.И. Баканову удавалось привносить в общую систему взглядов на развитие государственной плановой экономики новаторские суждения. Можно привести пример из личного опыта работы преподавателем кафедры Экономического анализа под его руководством в Заочном институте советской торговли. Так, на одном из проводимых им еженедельных заседаний членов кафедры в середине 80-х годов прошлого века, Михаил Иванович озвучил свое небезосновательное суждение относительно того, что значительная часть советских государственных предприятий (других в то время практически не существовало) являются по существу убыточными. Высказывание подобных мнений в то время шло не только вразрез с основной линией партии и правительства, то могло иметь самые негативные административные последствия для их автора, несмотря на то, что объективно не только отдельные предприятия, но и экономика страны в целом находилась в «застое».

Действительно, страна в тот период вошла в фазу «развитого социализма», а в любой отрасли производства, в особенности там, где производились товары народного потребления для внутреннего рынка, не хватало сырья, передовых технологий и техники, производимая продукция была весьма низкого качества. В отчетах о выполнении плановых показателей предприятий были распространены так называемые «приписки», но в официальных публикациях об этом никто не рисковал заявлять. Более того, слово «банкрот» отсутствовало в экономической и правовой лексике, если только речь не шла о банкротстве предприятий на «загнивающем западе». И в это время М.И. Баканов пророчески заявил, что нам скоро понадобятся наработки, методики экономического анализа для диагностики реального финансового положения пред-

приятий промышленности и торговли. Стоит сказать, что целый ряд работ ученого опередил свое время. В полной мере это относится к его методическим разработкам в области исследования потоварной издержкостности и рентабельности, которыми он занимался на протяжении нескольких десятков лет, и результатом которых явились его многочисленные публикации, учебники, методические рекомендации.

Последовательность в развитии вопросов в рамках научной деятельности профессора Баканова становится еще более очевидной, если привести названия успешно защищенных им диссертаций. В 1939 г. — кандидатская диссертация «Классификация, учет и анализ издержек обращения» в Институте народного хозяйства имени Г.В. Плеханова; в 1956 г. — докторская диссертация «Издержки товарного обращения в СССР и резервы их снижения» в Институте экономики Академии наук СССР.

Своеобразным грандиозным итогом многолетнего труда ученого, его научной школы и ее учеников стало событие 1995 г., когда Министерство торговли РФ утвердило «Методические рекомендации по учету затрат в предприятиях оптовой и розничной торговли», созданные коллективом авторов под руководством М.И. Баканова, которые стали последними отраслевыми публикациями государственного уровня, помогающими организовать управленческий учет, принимая во внимание специфику деятельности предприятий.

Стоит отметить, что с самого начала научной и педагогической деятельности и до последних своих дней Михаил Иванович занимался не только развитием теории экономического анализа, но и совершенствованием учетно-аналитической практической работы, прежде всего, в предприятиях торговли. Его монографии, статьи, учебники, методические разработки в значительной степени способствовали обособлению экономического анализа в самостоятельное научное направление, а учебные дисциплины, непосредственно связанные с экономическим анализом, органично вписались в образовательный процесс всех экономических ВУЗов нашей страны и университетов дружественных зарубежных стран.

Еще в 1937 году коллектив авторов (профессор Я.М. Гальперин, доценты Е.И. Глейх и С.С. Щенков, ассистент М.И. Баканов) издал для студентов-экономистов программы по учету, которые включали основы советского балансового (бухгалтерского) учета, балансовый (бухгалтерский) учет, анализ баланса и отчетности предприятий советской торговли. К числу наиболее значимых, многократно переиздававшихся учебников и учебных пособий у нас в стране,

а также за рубежом, следует отнести: «Учет и анализ деятельности магазина» (1939 г.), «Издержки обращения в советской торговле» (1940 г.), «Анализ баланса торговой организации. Как хозяйственнику читать баланс» (1944 г.), «Планирование и учет подсобных сельскохозяйственных предприятий» (1944 г.), «Бухгалтерский учет в предприятиях государственной торговли» (в соавторстве, 1947 г.), «Анализ хозяйственной деятельности торговых предприятий и организаций» (в соавторстве с С.К. Татуром, 1948 г.), «Анализ хозяйственной деятельности предприятий» (в соавторстве с И.А. Шоломовичем, 1952 г.), «Основы бухгалтерского учета в торговле» (1957 г., 1961 г., 1965 г.), «Курс анализа хозяйственной деятельности» (1959 г.), «Анализ основных показателей баланса и отчета» (1960 г.), «Экономический анализ в торговле» (1964 г.), «Рентабельность в торговле и проблемы ее повышения» (1978 г.); «Теория экономического анализа» (в соавторстве с А.Д. Шереметом, 1981 г., 1987 г., 1994 г., 1999 г., 2001 г.), «Анализ хозяйственной деятельности в торговле» (1990 г.), «Теория экономического анализа» (в соавторстве с М.В. Мельник, А.Д. Шереметом, 2007 г.) и многие другие.

За годы научно-педагогической деятельности изданы сотни книг и статей профессора Баканова (более 1500 печатных листов) по проблемам учета и экономического анализа, многие из которых актуальны и в современных экономических условиях. Свыше 40 лет ученый работал в качестве председателя экспертной комиссии Высшей Аттестационной Комиссии по торговле, финансам, денежному обращению и кредиту, что явилось существенным вкладом в дело подготовки кадров для высшей школы. Им создана и продолжает развиваться научная школа экономического анализа, под его руководством подготовлены 55 кандидатов и 7 докторов экономических наук. Учениками и последователями Михаила Ивановича, продолжающими развивать теорию и практику учета, анализа и аудита, являются известные ученые, ставшие докторами наук под его непосредственным руководством: Ирина Михайловна Дмитриева, Мария Борисовна Чиркова, Владимир Анатольевич Чернов, Людмила Рачитурова Смирнова, Соломон Мейерович Капелюш, Арон Израилевич Каплан, Давлатбай Кудбиев.

Особую актуальность приобретают сегодня методы и методики углубленного факторного анализа, рейтинговых оценок, основы которых заложил в своих трудах Михаил Иванович, и которые ныне развивают его ученики и последователи. Методологический системный подход к рассмотрению агрегированных показателей в экономическом анализе впервые был

представлен в публикациях ученого еще в 60-е годы прошлого века. Востребованные сегодня в практике аналитической деятельности методы факторного анализа и методика многофакторного моделирования впервые были представлены в совместных публикациях М.И. Баканова, А.Д. Шеремета и их соавторов еще в конце 70-х гг. прошлого века, задолго до ставшей широко известной за рубежом методики многофакторного моделирования, основу которой заложила предложенная специалистами компании «Дюпон» (The DuPont-System of Analysis) древовидная структура детализации показателя рентабельности собственного капитала (*ROE* — Return on Shareholders' Equity), включающая разложение ее на три фактора — рентабельность операционной деятельности, оборачиваемость совокупных активов и финансовый рычаг.

Плеяда талантливых учеников М.И. Баканова с успехом продолжает развивать теорию экономического анализа. Так, в последние два десятилетия ими было обосновано появление новых видов экономического анализа: стратегического, инновационного, экологического.

Достижения профессора Баканова в научно-педагогической деятельности отмечены высокими правительственными наградами: двумя орденами Трудового Красного знамени, двумя орденами Знак Почета; восемью медалями и другими наградами.

Михаил Иванович был не только глубоким и успешным ученым и педагогом, но и разносторонне развитой личностью, увлекался литературой, спортом, искусством, до самого преклонного возраста наизусть читал поэтические строки классиков и современных поэтов, из которых часто цитировал:

Все умирает на земле и в море,
Но человек суровой осужден:
Он должен знать о смертном приговоре,
Подписанном, когда он был рожден.
Но, сознавая жизни быстротечность,
Он так живет — наперекор всему,
Как будто жить рассчитывает вечность
И этот мир принадлежит ему.

Самуил Яковлевич Маршак.

*Материал подготовлен доктором
экономических наук, профессором
базовой кафедры финансового контроля,
анализа и аудита,
Российского экономического университета
имени Г.В. Плеханова»
Н.С. Пласковой*

ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2021-8-4-83-91
УДК 657.6,338.24
JEL H83, E44

Надзорно-статистическая отчетность профессиональных участников рынка ценных бумаг

Е.А. Лукичева

Финансовый университет, Москва, Россия
<https://orcid.org/0000-0002-7941-7559>

АННОТАЦИЯ

С 2013 г. Банку России, выполняющему функции мегарегулятора финансового рынка, были переданы полномочия по осуществлению надзора и контроля за ним, в том числе за деятельностью его профессиональных участников. Поскольку работа последних связана с использованием не только собственных денежных средства, но и с привлечением средств клиентов, важно наличие постоянного контроля за их деятельностью, где главным источником информации является отчетность. Поднадзорные организации обязаны представлять в Банк России не только бухгалтерскую (финансовую), но и надзорную отчетность, позволяющую сформировать более полную картину об их деятельности. Целью исследования является рассмотрение действующего состава и порядка представления надзорно-статистической отчетности профессиональными участниками рынка ценных бумаг. В работе использованы методы сравнительного и системного анализа научных публикаций, нормативно-правовых источников. В настоящее время происходит совершенствования нормативно-правового регламентирования надзорной отчетности профессиональных участников рынка ценных бумаг. В целях представления более достоверных и качественных отчетных данных, повышения открытости и прозрачности представляемой финансовой информации участников финансового рынка Центральный банк Российской Федерации реализовывает проект по последовательному переходу всех некредитных финансовых организаций на электронный формат представления отчетности на основе спецификаций XBRL [1], но для ряда организаций представление отчетности в формате XBRL является обязательным уже в настоящее время. В результате исследования раскрыто понятие «надзорно-статистической отчетности» (далее – НСО), содержание отчетных форм, показаны преимущества применения формата XBRL и сложности его внедрения в поднадзорных организациях. Сделан вывод о необходимости совершенствования нормативно-правового регламентирования, расширения сферы применения цифровых технологий.

Ключевые слова: отчетность; надзорно-статистическая отчетность; некредитные финансовые организации; профессиональные участники рынка ценных бумаг; фондовый рынок; рынок ценных бумаг; Банк России; XBRL

Для цитирования: Лукичева Е.А. Надзорно-статистическая отчетность профессиональных участников рынка ценных бумаг. *Учет. Анализ. Аудит. = Accounting. Analysis. Auditing.* 2021;8(5):83-91. DOI: 10.26794/2408-9303-2021-8-4-83-91

ORIGINAL PAPER

Features of Supervisory Reporting of Professional Securities Market Participants

Е.А. Lukicheva

Financial University, Moscow, Russia
<https://orcid.org/0000-0002-7941-7559>

ABSTRACT

The relevance of the research topic is due to the fact that since 2013, the Bank of Russia which acts as a mega-regulator of the financial market, has been delegated the powers to exercise supervision and control over it, including over the activities of its professional participants. Since the work of the latter is associated with the use of not only their own funds, but also with the attraction of clients' funds, it is important to have constant control over their activities, where the main source of information is reporting. Supervised organizations are required to submit to the Bank of Russia not only accounting

© Е.А. Лукичева, 2021

(financial) statements but supervisory statements as well. It makes possible to form a more complete picture of their activities. The goal of the study is to review the current composition and procedure for submitting supervisory and statistical reporting by professional participants in the securities market. The author uses methods of comparative and system analysis of scientific publications, regulatory and legal sources. Currently, there is an improvement in the legal regulation of the supervisory reporting of professional participants in the securities market. The Central Bank of the Russian Federation is implementing a project to switch non-bank financial institutions to an electronic reporting format based on eXtensible Business Reporting Language (XBRL) specifications [1]. This allows to present more reliable and high-quality reporting data, increase the openness and transparency of the financial information provided by financial market participants. The project includes a sequential transition for all non-bank financial institutions but XBRL reporting is already mandatory for a number of institutions. As a result, the concept of "supervisory-statistical reporting" and the content of reporting forms. Also, the author identified the advantages of using the XBRL format and the complexity of its implementation in supervised organizations. The conclusion was made about the need to improve the legal regulation and expand the scope of digital technologies.

Keywords: reporting; supervisory and statistical reporting; non-bank financial institutions; professional participants in the securities market; stock market; stocks and bonds market; Bank of Russia; XBRL

For citation: Lukicheva E.A. Features of supervisory reporting of professional securities market participants. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2021;8(5):83-91. DOI: 10.26794/2408-9303-2021-8-4-83-91

ВВЕДЕНИЕ

Важный фактор повышения эффективности экономики — привлечение дешевых финансовых ресурсов и их эффективное размещение. Одним из механизмов, позволяющих это осуществлять, является фондовый рынок, активно влияющий на объем и структуру производства, способствующий продвижению инноваций производства, обеспечивающих ускорение экономического развития.

Эффективность функционирования рынка ценных бумаг зависит от деятельности его профессиональных участников, которые работают на основании специальной лицензии на выполнение определенного вида профессиональных услуг. При этом важно осуществлять постоянный контроль за деятельностью и финансовой отчетностью последних, так как их операции на рынке ценных бумаг связаны с использованием как собственных денежных средства, так и привлеченных денежных средств клиентов.

С 2013 г. Банк России перешел в статус мегарегулятора финансового рынка, и ему были переданы полномочия по надзору и контролю за всеми участниками рынка, в том числе за деятельностью профессиональных участников рынка ценных бумаг [2].

МАТЕРИАЛЫ И МЕТОДЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

В настоящее время основным источником информации для осуществления контроля за деятельностью профессиональных участников рынка ценных бумаг является отчетность: бухгалтерская (финансовая) и надзорная, которую организации обязаны представлять в Банк России. Определе-

ние надзорно-статистической отчетности не закреплено в российском законодательстве, однако можно разобрать данное понятие на его составляющие: статистическую и надзорную отчетность.

На банк России в связи с его переходом в статус мегарегулятора были возложены обязанности по публикации статистических данных о состоянии экономики Российской Федерации, а также формированию и утверждению статистической методологии, перечня респондентов, форм федерального статистического наблюдения и порядка составления, предоставления респондентами первичных статистических данных по этим формам [3].

Для государственной статистической отчетности определены принципы и цели, установлены основания для представления форм отчетности. Действуют органы, ответственные за ее составление и представление, существуют обязательные к соблюдению требования касательно гарантии ее конфиденциальности, функционирует аппарат статистической методологии сбора отчетности. Также создана государственная федеральная информационная система государственной статистики, большая часть информации которой доступна в сети Интернет. В российском законодательстве определение понятия «статистическая отчетность» отсутствует, но оно применяется в 46 действующих федеральных законах. В Федеральном законе от 29.11.2007 № 282-ФЗ «Об официальном статистическом учете и системе государственной статистики в Российской Федерации»¹ понятие «статистическая

¹ Федеральный закон от 29.11.2007 № 282-ФЗ «Об официальном статистическом учете и системе государственной

отчетность» не закреплено, вместо него используются понятия «официальный статистический учет» и «федеральное статистическое наблюдение». В Федеральном законе от 10.06.2002 № 86-ФЗ «О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)»² употребляются понятия «статистическая отчетность», «статистическая информация», «статистические данные», а также «федеральное статистическое наблюдение».

Понятие «надзорная отчетность» также не закреплено и не применяется на законодательном уровне, а лишь используется в официальных разъяснениях Банка России.

Таким образом понятию «надзорно-статистическая отчетность» можно дать следующее определение: *информация о деятельности экономического субъекта на отчетную дату или за отчетный период для осуществления государственного надзора и статистики, систематизированная в соответствии с требованиями, установленными Банком России.*

Формы, сроки, порядок составления и представления НСО и порядок составления бухгалтерской (финансовой) отчетности регламентируются Указанием Банка России от 04.04.2019 № 5117-У³ «О формах, сроках и порядке составления и представления отчетности профессиональных участников рынка ценных бумаг, организаторов торговли, клиринговых организаций и лиц, осуществляющих функции центрального контрагента, а также другой информации в Центральный банк Российской Федерации».

Банк России осуществляет непрерывную работу по совершенствованию регламентирования порядка составления и представления бухгалтерской (финансовой) и надзорно-статистической отчетности организаций. Так, уже 1 апреля 2021 г. в силу вступило Указание Банка России от 08.05.2020 № 5455-У⁴, которое вносит изменения в Указание Банка России от 04.04.2019 № 5117-У. На регистра-

ции в Минюсте России находится Указание Банка России от 13.01.2021 № 5709-У⁵ «Об объеме, формах, сроках и порядке составления и представления в Банк России отчетности профессиональных участников рынка ценных бумаг, организаторов торговли и клиринговых организаций, а также другой информации», которое должно вступить в силу с 1 октября 2021 г. С этого момента признаются недействующими указания от 04.04.2019 № 5117-У и от 08.05.2020 № 5455-У.

РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

В настоящее время действующими являются 59 форм надзорно-статистической отчетности профучастников фондового рынка, но на самом деле количество представляемых организацией форм зависит от отчетного периода, размера организации и имеющихся лицензий. Например, по состоянию на 31 декабря отчетного года состав пакета НСО, представляемой в Банк России в течение 45 календарных дней после отчетной даты, для организации, имеющей лицензию на осуществление брокерской деятельности, будет отличаться от пакета отчетности клиринговой организации (табл. 1).

Состав информации, которая представляется в надзорно-статистической отчетности, шире, чем в бухгалтерской (финансовой), и включает в себя не только финансовые, но и иные показатели деятельности.

Так, в форме 0420404 «Сведения о работниках отчитывающейся организации», представляемой дилерами, брокерами, депозитариями, управляющими компаниями, регистраторами: по состоянию на конец квартала: 31 марта, 30 июня, 30 сентября; и на конец года: 31 декабря, раскрывается подробная информация о работниках, функции которых непосредственно связаны с профессиональной деятельностью на рынке ценных бумаг: их паспортные данные, должность, данные квалификационного аттестата специалиста финансового рынка; а также об общем количестве работников, количестве штатных сотрудников организации — нерезидентов, количестве работников, имеющих квалификационные аттестаты специалиста финансового рынка или соответствующие им квалификационные аттестаты.

статистики в Российской Федерации» (последняя редакция). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_72844/ (дата обращения: 15.06.2021).

² Федеральный закон от 10.07.2002 № 86-ФЗ «О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)» (последняя редакция). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_37570/ (дата обращения: 15.06.2021).

³ Указание Банка России от 04.04.2019 № 5117-У (ред. от 08.05.2020). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_322610/ (дата обращения: 15.06.2021).

⁴ Указание Банка России от 08.05.2020 N 5455-У. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_355645/ (дата обращения: 15.06.2021).

⁵ Указание Банка России от 13.01.2021 № 5709-У. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_374910/ (дата обращения: 16.06.2021).

Таблица 1 / Table 1

**Формы надзорно-статистической отчетности профучастников /
Forms of supervisory and statistical reporting of professional participants**

Формы надзорно-статистической отчетности / Forms of supervisory and statistical reporting	Формы, представляемые брокерами / Forms submitted by brokers	Формы, представляемые регистраторами / Forms submitted by registrars	Формы, представляемые клиринговыми организациями / Forms submitted by clearing companies
0420401 «Общие сведения об организации» / 0420401 "General information about the company"	X	X	X
0420402 «Сведения об аффилированных лицах и структуре собственности организации» / 0420402 "Information about affiliated persons and the structure of company's ownership"	X	X	X
0420404 «Сведения об органах управления и работниках организации» / 0420404 "Information about top management and employees of the company"	X	X	X
0420416 «Сведения о вложениях в выпущенные нерезидентами ценные бумаги (портфельные инвестиции)» / 0420416 "Information on investments in securities issued by non-residents (portfolio investments)"	X	X	X
0420420 «Отчет регистратора» / 0420420 "Registrar's report"		X	
0420456 «Отчет о соблюдении кодекса профессиональной этики» / 0420456 "Report on compliance with the code of professional ethics"	X		

Источник / Source: разработано автором на основе Указания Банка России от 4 апреля 2019 г. № 5117-У / developed by the author on the basis of Bank of Russia Instructions dated April 4, 2019 No. 5117-U

Подчеркнем, что в НСО представляются формы 0420410 «Оборотная ведомость по счетам бухгалтерского учета» и 0420411 «Отчет о доходах и расходах», в которых отражаются данные бухгалтерского учета. В форме ОКУД 0420410 показываются все балансовые и внебалансовые счета второго порядка, определенные рабочим планом счетов бухгалтерского учета отчитывающейся организации, составленным в соответствии с положением Банка России от 02.09.2015 № 486-П 7 «О Плане счетов бухгалтерского учета в некредитных финансовых организациях и порядке его применения»⁶. Эта

⁶ Положение Банка России от 02.09.2015 № 486-П (ред. от 22.09.2020) «О Плане счетов бухгалтерского учета в некредитных финансовых организациях и порядке его применения» URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_185615/

форма аналогична оборотно-сальдовой ведомости, применяемой в бухгалтерском учете коммерческих организаций, и оборотной ведомости, применяемой в бухгалтерском учете бюджетных организаций, и на ее основе формируется бухгалтерский баланс некредитной финансовой организации.

В форме ОКУД 0420411 отражаются сведения о доходах, расходах, финансовых результатах (прибыль или убыток), об изменении статей прочего совокупного дохода и о совокупном финансовом результате (прибыль или убыток после налогообложения с учетом изменений прочего совокупного дохода) за отчетный период с начала отчетного года — форма аналогична отчету о финансовых результатах некредитной финансовой организации.

Однако такие формы надзорно-статистической отчетности, как ОКУД 0420410 и ОКУД 0420411,

представляются ежемесячно (по состоянию на последний календарный день отчетного месяца), а формы бухгалтерской (финансовой) отчетности ОКУД 0420002 и ОКУД 0420003 — ежеквартально. В результате осуществляется взаимосвязь надзорно-статистической и бухгалтерской (финансовой) отчетности.

В целях представления более достоверных и качественных отчетных данных, повышения открытости и прозрачности представляемой финансовой информации участников финансового рынка Центральный банк РФ реализует проект по переходу всех некредитных финансовых организаций на электронный формат представления отчетности на основе спецификаций XBRL.

В настоящее время для ряда организаций представление отчетности в формате XBRL уже является обязательным:

- с 01.01.2018 — для страховых организаций и обществ взаимного страхования; лиц, осуществляющих функции центрального контрагента; профессиональных участников рынка ценных бумаг, организаторов торговли и клиринговых организаций;
- с 04.05.2018 — для акционерных инвестиционных фондов, управляющих компаний, инвестиционных фондов, паевых инвестиционных фондов и негосударственных пенсионных;
- с 01.04.2021 — для кредитно-рейтинговых агентств и страховых брокеров.

Формат XBRL представляет собой широко применяемый в разных странах открытый стандарт обмена деловой информацией, позволяющий выражать с помощью семантических средств общие для участников финансового рынка и надзорных органов требования к представлению отчетности [4–7]. С его помощью отчетность описывается языком базовых показателей, которые сформированы в группы моделей данных, и благодаря такому подходу можно анализировать данные из отчетности в различных разрезах [8–11]. Использование данного формата позволяет осуществлять стандартизированный взаимообмен деловой и финансовой информацией между участниками рынка за счет применения метаданных, определённых в таксономии и разработанных на основе надзорных требований к отчетности [12–14].

Переход некредитных финансовых организаций на формат XBRL предусматривает разработку и публикацию нормативных актов, регулирующих процесс формирования и представления отчетно-

сти в таком формате, а также таксономии, сформированной на их основе. В таксономии XBRL содержатся определения, свойства элементов финансовых отчетов, а также их взаимоотношений. В неё входят надзорные и статистические, финансовые и базовые показатели, с использованием которых и происходит формирование пакета отчетности [15–17]. Данные свойства позволяют Банку России, а также организациям самостоятельно осуществлять проверку отчетности, сформированной в соответствии с таксономией XBRL, кроме того, с применением формата XBRL возможны реализация и усиление контроля за качеством представляемых данных.

Таксономия XBRL Банка России должна корректно отображать все изменения нормативных актов, регулирующих формирование финансовой отчетности некредитными организациями, и обновления надзорных требований, поэтому ее версия должна меняться и соответствовать изменению действующего нормативного акта. Одновременно отметим, что для проверки качества представляемой информации Банк России реализует в таксономии контрольные соотношения показателей.

Контрольными соотношениями являются совокупности зависимостей между показателями и (или) требований к значениям показателей, отражающие логику взаимосвязи между показателями и их значениями. Они реализованы как в таксономии XBRL Банка России, так и за ее пределами — в этом случае они осуществляют проверку представленной отчетности на соответствие справочникам, реестрам, классификаторам, контрольным соотношениям в части сравнительных данных, структурных соотношений, наличия (отсутствия) лицензий. Все контрольные соотношения должны распознаваться автоматически специализированным программным обеспечением, которое применяется при формировании отчета XBRL [18].

Банк России рекомендует, чтобы представленные отчетные данные такого формата соответствовали как всем контрольным соотношениям таксономии XBRL Банка России, на основе которой был сформирован отчет; так и правилам, установленным нормативными актами и прочими документами Банка России. В случаях, если часть контрольных соотношений показателей не выполняется по объективным, по мнению организации, представившей отчет в Банк России, причинам, то отчитывающаяся организация обязана представить сопроводитель-

ный файл с пояснениями по сработавшим контрольным соотношениям. Тестирование таксономии XBRL Банком ведется в рамках пилотного сбора организаций на основе представляемых пакетов отчетных данных.

Задачи такого механизма состоят в том, чтобы:

- протестировать IT-системы поднадзорных организаций на соответствие обновленным нормативным требованиям;
- дать возможность участникам рынка представить в Банк России отчетность до даты вступления в силу нормативных актов с новыми требованиями или изменений в них;
- обеспечить участникам пилотного сбора обратную связь от сотрудников Банка России при выявлении критических ошибок в представленных файлах отчетности;
- выверить структуру таксономии и контрольных соотношений, реализованных в ней, на основе данных от поднадзорных организаций;
- проверить все компоненты IT-инфраструктуры Банка России на безошибочное внедрение новых надзорных требований.

Собранная в результате пилотного сбора финансовая отчетность проверяется на методологическое соответствие отчетных данных посредством контрольных соотношений и на охват всех отчетных форм. Если данные в формах отчетности представлены методологически верно, то срабатывают контрольные соотношения, проводится проверка технической корректности их работы в разрабатываемой версии таксономии.

При принятии пакета отчетности Банк России может направить запросы и предписания об устранении выявленных нарушений сроков размещения обязательной информации или отклонить отчетность. Пунктом 3.13 Указания Банка России от 19.12.2019 № 5361-У устанавливается, что при необходимости внесения изменений в электронный документ, направленный ранее, поднадзорной организации следует сформировать новый, подписать его УКЭП и направить в Банк России.

Организации при представлении исправленной отчетности должны выполнять требования, установленные нормативными актами Банка России. Отчетность может быть отклонена в случае:

- использования неверной точки входа для сдачи отчетности;
- неверной отчетной даты;
- использования неверной версии таксономии;

- нарушения структуры таксономии, нарушения гиперкубов, осей, доменов и совершении прочих технических ошибок;

- нарушения целостности представляемых данных.

Для формирования методологически верного пакета отчетности в формате XBRL в соответствии с действующими нормативными актами поднадзорной организации необходимо использовать следующие источники информации:

- актуальный нормативный акт, соответствующую периоду представляемой отчетности, т.е. проекцию всей структуры таксономии XBRL Банка России с информацией о порядках и сроках составления и представления отчетности;

- финальную версию таксономии XBRL Банка России, соответствующую периоду представляемой отчетности и содержащую полный набор надзорных требований, и все показатели бухгалтерской (финансовой), надзорной и статистической отчетности;

- правила формирования отчетности в формате XBRL и ее представления в Банк России; разъяснения и методические рекомендации по ее составлению; сопроводительные документы для таксономии, в которых содержится список дублирующих показателей в разных формах отчетности с указанием форм, а также шаблоны визуализации показателей в табличном виде.

- программное обеспечение, реализующее конвертацию отчетных данных в формат XBRL: ПО «Конвертер» и ПО «Анкета-редактор XBRL».

Для Банка России как надзорного органа формат сбора отчетности XBRL имеет следующие преимущества:

- машиночитаемое регулирование — функционирующий автоматический контроль с использованием контрольных соотношений, встроенных в таксономию XBRL;

- сокращение количества показателей, дубликация и унификация форм отчетности;

- минимизация «визуальной» проверки и «телефонной работы» с рынком.

Применение формата XBRL предполагает положительный эффект и для других пользователей:

Для финансового рынка: повышение эффективности операционного, финансового, инвестиционного менеджмента; сопоставимость с отраслевой и мировой практикой; снижение расходов на персонал; наведение порядка в legacy системах для использования конвертерного решения, которое

невозможно применить без хранилища и централизованных учетных систем.

Для федеральных органов исполнительной власти: облегчение межведомственного взаимодействия, прежде всего — подход SBR (standard business reporting, т.е. стандартизированная бизнес-отчетность).

Для инвесторов и потребителей: простые и удобные аналитические инструменты на базе порталных решений; машиночитаемое раскрытие информации, понятное международным инвесторам.

Благодаря имплементации надзорных требований в машиночитаемой модели отчетности (таксономию XBRL) процесс изменения требований Банка России проходит с минимальной нагрузкой для поднадзорных организаций.

Однако наряду с несомненными преимуществами формата XBRL выявлены следующие сложности при его внедрении:

- необходимость дополнительных инвестиций в IT-системы организаций на начальном этапе внедрения проекта;
- недостаточный уровень автоматизации в поднадзорных организациях;
- нехватка работников, обладающих достаточной квалификацией в области формирования отчетности в формате XBRL.

возможность появления неточности в интерпретации данных и контрольных соотношений при применении первых версий таксономии [19, 20].

Для устранения существующих сложностей по переходу на новый формат отчетности Банк России осуществляет следующие меры: предоставляет бесплатное программное обеспечение для формирования отчетности в формате XBRL согласно таксономии; проводит обучение и специальные мероприятия для участников рынка по данному вопросу, осуществляет процесс добровольной сертификации программного обеспечения по работе с XBRL. Также учреждено АНО «Центр ИксБиАрЭл» в качестве основной дискуссионной площадки;

ВЫВОДЫ

В настоящее время происходит интенсивное развитие нормативно-правового регламентирования деятельности профессиональных участников рынка ценных бумаг, в том числе и их отчетности. Совершенствование идет сразу в нескольких направлениях: осуществляется регламентация понятийного аппарата, формируют-

ся требования к составу и структуре отчетности и цифровизируется процесс представления отчетности.

Как показало исследование, на законодательном уровне не уставлены понятия «надзорной отчетности» и «надзорно-статистической отчетности». После анализа нормативных актов, где используются понятия «статистическая отчетность» и «надзорная отчетность», нами было предложено новое объективное определение — «надзорно-статистическая отчетность».

Банк России осуществляет непрерывную работу по совершенствованию регламентирования порядка составления и представления бухгалтерской (финансовой) и НСО. Надзорная отчетность позволяет сформировать более полную картину о деятельности поднадзорной организации, поскольку содержит как финансовую, так и нефинансовую информацию, а многие ее формы представляются за короткий период времени (месяц) и на нерегулярной основе.

Благодаря надзорной отчетности фактически начинает реализовываться функция мониторинга за состоянием организаций на рынке, потому что применения формата XBRL для формирования и представления отчетности позволяет:

- унифицировать процесс электронного обмена отчетной информацией между организациями, ведомствами надзорного органа и организациями разных стран;
- исключить избыточную и дублированную информацию в отчетности;
- увеличить уровень прозрачности отчетности;
- повысить качество и достоверность отчетных данных на основе унификации форм и автоматизации процессов составления отчетности.

Необходимо продолжать процесс совершенствования таксономии Банка России и приведение ее к «дата-центричному» подходу. Его применение позволит повысить качество проведения контрольных процедур в отношении отчетности и сократить трудовые затраты при их проведении.

Несмотря на уже полученные результаты, процесс составления и представления отчетности в формате XBRL продолжает совершенствоваться посредством развития нормативного регламентирования и применения цифровых технологий. Надеемся, что результаты нашего исследования будут способствовать внедрению новой технологии и найдут отклик у научного сообщества.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Булыга Р.П., Сафонова И.В. Концепция информационной прозрачности деятельности кредитных организаций. *Экономика. Бизнес. Банки*. 2019;35(9):4–29.
2. Прянишникова М.В. Современная система государственного регулирования рынка ценных бумаг в Российской Федерации. *Sciences of Europe*. 2021;(65):37–39.
3. Бубич Т.А. Центральный банк Российской Федерации как орган государственного финансового контроля в экономической сфере. *Экономика и бизнес: теория и практика*. 2021;(5):58–63.
4. Плотников В.С., Плотникова О.В. Бизнес-учет и интегрированная отчетность. *Международный бухгалтерский учет*. 2014;307(13):25–34.
5. Фомина О.Б., Фомин М.В. Проблемы представления стандартизированной бизнес-отчетности. *Вестник ТвГУ. Серия: «Экономика и управление»*. 2016;(1):140–150.
6. Вахрушина М.А. Стандартизация финансовой отчетности российских организаций и качество раскрываемой информации: нерешенные проблемы. *Международный бухгалтерский учет*. 2018;441(3):271–280.
7. Дружиловская Т.Ю., Дружиловская Э.С. Модернизация финансовой отчетности организаций в условиях цифровой экономики. *Учет. Анализ. Аудит*. 2019;6(1):50–61.
8. Рожнова О.В. Современные тенденции развития финансовой отчетности. *Учет. Анализ. Аудит*. 2018;5(2):26–35.
9. Лысенко Ю.А. Цифровизация экономики и XBRL в обмене финансовой информацией в бизнес-сообществе. *Научные стремления*. 2019;(25):51–53.
10. Рожнова О.В. Гармонизация учета, анализа и аудита в условиях цифровой экономики. *Учет. Анализ. Аудит*. 2018;5(3):16–23.
11. Булыга Р.П. XBRL как цифровой формат отчетности экономических субъектов: международный опыт и российская практика. *Учет. Анализ. Аудит*. 2020;(3):6–17.
12. Нестерова Д.А. Стандарт XBRL: перспективы перехода для российских компаний. *Экономика и бизнес: теория и практика*. 2018;(4):178–183.
13. Сальянова Ю.А. XBRL — новый язык отчетности некредитных финансовых организаций. *Ученые записки международного банковского института*. 2018;(2):47–57.
14. Gatea A., Alnawas A., Gali Z. The effect of XBRL financial reporting on enhancing the transparency of information in the financial statements. *Turkish Journal of Computer and Mathematics Education*. 2021;(11):4945–4953.
15. Ahmi A., Nasir M. Examining the Trend of the Research on eXtensible Business Reporting Language (XBRL): A Bibliometric Review. *International Journal of Innovation, Creativity and Change*. 2019;(2):11455–1167.
16. Erkus H., Chiu V. On the research contribution of XBRL literature — a bibliometrics analysis. *Eurasian Journal of Business and Economics*. 2014;13(7):173–188.
17. Hoytash R., Hoytash U. Measurement of accounting complexity with XBRL. *Review of Accounting*. 2018;93(1):259–287. DOI: 10.2308/accr-51762.
18. Yuksel F., Kayali C., Kayali N. Sustainability reporting and XBRL. *Muhasebe ve Vergi Uygulamari Dergisi*. 2018;(11):110–131.
19. Mosteanu N.R., Faccia A. Digital Systems and New Challenges of Financial Management — FinTech, XBRL, Blockchain and Cryptocurrencies. *Quality — access to success*. 2020;(174):159–166.
20. Оленьков Д. XBRL как новый формат раскрытия информации в России. *Вестник центра раскрытия информации*. 2014;(31):20–24.

REFERENCES

1. Bulyga R.P., Safonova I.V. The concept of information transparency in the activities of credit institutions. *Economy. Business. Banks*. 2019;35(9):4–29. (In Russ.).
2. Pryanishnikova M.V. The modern system of state regulation of the securities market in the Russian Federation. *Sciences of Europe*. 2021;(65):37–39. (In Russ.).
3. Bubich T.A. The Central Bank of the Russian Federation as a body of state financial control in the economic sphere. *Economics and business: Theory and practice*. 2021;(5):58–63. (In Russ.).

4. Plotnikov V. S., Plotnikova O. V. Business accounting and integrated reporting. *International accounting*. 2014;307(13):25–34. (In Russ.).
5. Fomina O. B., Fomin M. V. Problems of presenting standardized business reporting. *TvSU Bulletin. Series: «Economics and management»*. 2016;(1):140–150. (In Russ.).
6. Vakhrushina M. A. Standardization of financial statements of Russian companies and the auality of disclosures: Unresolved Issues. *International accounting*. 2018;441(3):271–280. (In Russ.).
7. Druzhilovskaya T. Yu., Druzhilovskaya E. S. Modernization of financial reporting of organizations in the digital economy. *Accounting. Analysis. Audit*. 2019;6(1):50–61. (In Russ.).
8. Rozhnova O. V. Modern trends in the development of financial reporting. *Accounting. Analysis. Audit*. 2018;5(2):26–35. (In Russ.).
9. Lysenko Yu. A. Digitalization of the economy and XBRL in the exchange of financial information in the business community. *Scientific aspirations*. 2019;(25):51–53 (In Russ.).
10. Rozhnova O. V. Harmonization of accounting, analysis and audit in the digital economy. *Accounting. Analysis. Audit*. 2018;5(3):16–23. (In Russ.).
11. Bulyga R. P. XBRL as a digital reporting format for economic entities: International experience and Russian practice. *Accounting. Analysis. Audit*. 2020;(3):6–17. (In Russ.).
12. Nesterova D. A. XBRL Standard: Transition prospects for Russian Companies. *Economics and business: Theory and practice*. 2018;(4):178–183. (In Russ.).
13. Salyanova Yu. A. XBRL is a new reporting language for non-bank financial institutions. *Scholarly notes of the International Banking Institute*. 2018;(2):47–57. (In Russ.).
14. Gatea A., Alnawas A., Gali Z. The effect of XBRL financial reporting on enhancing the transparency of information in the financial statements. *Turkish journal of computer and mathematics education*. 2021;(11):4945–4953.
15. Ahmi A., Nasir M. Examining the trend of the research on eXtensible Business Reporting Language (XBRL): A bibliometric review. *International journal of innovation, creativity and change*. 2019;(2):11455–1167.
16. Erkus H., Chiu V. On the research contribution of XBRL literature — a bibliometrics analysis. *Eurasian journal of business and economics*. 2014;13(7):173–188.
17. Hoytash R., Hoytash U. Measurement of accounting complexity with XBRL. *Review of accounting*. 2018;93(1):259–287.
18. Yuksel F., Kayali C., Kayali N. Sustainability reporting and XBRL. *Muhasebe ve Vergi Uygulamari Dergisi*. 2018;(11):110–131.
19. Mosteanu N. R., Faccia A. Digital systems and new challenges of financial management — FinTech, XBRL, blockchain and cryptocurrencies. *Quality — access to success*. 2020;(174):159–166.
20. Olenkov D. XBRL as a new format of information disclosure in Russia. *Information disclosure center bulletin*. 2014;(31):20–24. (In Russ.).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ

Екатерина Андреевна Лукичева — студентка магистратуры факультета налогов, аудита и бизнес-анализа, Финансовый университет, Москва, Россия
lukichevakat@gmail.com

ABOUT THE AUTHOR

Ekaterina A. Lukicheva — master student of the faculty of taxes, audit and business analysis, Financial University, Moscow, Russia
lukichevakat@gmail.com

Статья поступила в редакцию 30.06.2021; после рецензирования 09.08.2021; принята к публикации 27.08.2021.

Автор прочитала и одобрила окончательный вариант рукописи.

The article was submitted on 30.06.2021; revised on 09.08.2021 and accepted for publication on 27.08.2021.

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

Международная научно-практическая конференция «Экономический анализ: опыт и перспективы развития», посвященная 70-летию проф. В.И. Бариленко / International Scientific and Practical Conference “Economic Analysis: Experience and Development Prospects”, Dedicated to the 70th Anniversary of Professor Vladimir Iv. Barilenko

9 сентября 2021 г. Департамент бизнес-аналитики Факультета налогов, аудита и бизнес-анализа Финансового университета совместно с Международной организацией финансово-экономического образования (МАОФЭО) провел Международную научно-практическую конференцию «Экономический анализ: опыт и перспективы развития», посвященную 70-летию проф. В.И. Бариленко.

Конференция вызвала большой интерес не только со стороны членов вузовского сообщества, научных организаций, занимающихся проблемами развития экономического анализа, но и представителей бизнеса, практикующих в области аналитического сопровождения принятия управленческих решений.

Достаточно широкая формулировка темы конференции позволила участникам обменяться мнениями на тему как никогда актуального сейчас и перспективного в будущем направления — анализа деятельности экономических субъектов. Проводились параллели между успешным опытом проведения анализа финансово-хозяйственной деятельности в советский период и требованиями и ожиданиями современных предприятий.

В оргкомитет поступило 323 доклада, из них 72 — на молодежную секцию, причем многие из них — из вузов, с которыми у Финансового университета долгие и плодотворные отношения: от наших коллег, посещавших мероприятия в области учета, анализа и аудита, проводимые в рамках успешно работавшего на базе Финансового университета в течение более 20 лет Учебно-методического объединения.

В конференции приняли участие преподаватели, научные и практические работники, молодые ученые, студенты и аспиранты из семи стран мира: Российской Федерации, Республики Беларусь, Казахстана, Испании, Литвы, Молдовы, Кыргызстана, и 47 городов: Абакана, Алматы, Бишкека, Благовещенска, Брянска, Валенсии, Вологды, Волгограда, Воронежа, Донецка, Екатерин-



бурга, Йошкар-Олы, Жуковского, Казани, Каунаса, Кемерово, Кирова, Кишинев, Краснодар, Красноярск, Ленинградской области, Гатчины, Магаса, Махачкалы, Минска, Москвы и области, Дмитровского р-на, пос. Рыбное, Нальчика, Нижегородской области, Княгинино, Нижнего Новгорода, Новосибирска, Нур-Султана, Орла, Оренбурга, Пензы, Перми, Ростова-на-Дону, Самары, Санкт-Петербурга, Саратова, Ставрополя, Сургута, Томска, Тольятти, Тюмени, Чебоксар, Ялты, Ярославля.

Участники конференции представляли более шестидесяти вузов России, ближнего и дальнего зарубежья, в том числе: Амурский государственный университет, Астраханский государственный технический университет, Белорусский государственный экономический университет (г. Минск), Брянский государственный инженерно-технологический университет, Валенсийский университет (Испания), Вологодский государственный университет, Воронежский государственный университет, Вятский государственный университет, Государственный институт экономики, финансов, права и технологий (ГИЭФПТ), Государственный университет управления, Гуманитарно-педагогическую академию Крымского федерального университета им. В. И. Вернадского, Дагестанский государственный университет народного хозяйства, Донецкий национальный университет, Евразийский национальный университет им. Л.Н. Гумилева

Республики Казахстан, Ингушский государственный университет, Кабардино-Балкарский государственный аграрный университет им. В.М. Кокова, Казанский (Приволжский) федеральный университет, Казанский государственный аграрный университет, Каунасский технологический университет (Литва), Кемеровский государственный университет, Кыргызский национальный университет, МГИМО МИД России, Молдавскую экономическую академию, Московский авиационный институт (Национальный исследовательский университет), Московский государственный гуманитарно-экономический университет, Московский государственный юридический университет имени О.Е. Кутафина (МГЮА), Московский университет МВД России имени В.Я. Кикотя, Московский финансово-промышленный университет «Синергия», Национальный исследовательский Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского, Национальный исследовательский университет «Высшая школа экономики», Национальный исследовательский ядерный университет МИФИ, Нижегородский государственный инженерно-экономический университет, Новосибирский государственный технический университет, Новосибирский государственный университет экономики и управления «НИНХ», Омский государственный экономический университет, Оренбургский государственный аграрный университет, Орловский государственный университет им. И.С. Тургенева, Орловский государственный университет экономики и торговли, Пермский государственный национальный исследовательский университет, Петербургский государственный университет путей сообщения императора Александра I, Поволжский государственный технологический университет, Поволжский государственный университет сервис, Полоцкий государственный университет (г. Новополоцк, Республика Беларусь), Российский государственный аграрный университет — Московскую сельскохозяйственную академию им. К.А. Тимирязева, Российский экономический университет имени Г.В. Плеханова, Ростовский государственный экономический университет «РИНХ», Самарский государственный экономический университет, Санкт-Петербургский государственный аграрный университет, Санкт-Петербургский государственный технологический институт (технический университет), Санкт-Петербургский государственный экономический университет, Санкт-Петербургский политехнический университет Петра Великого, Саратовский государственный технический университет имени Гагарина Ю.А., Северо-Кавказский федеральный университет, Сибирский федеральный

университет, Сургутский государственный университет, Тамбовский государственный технический университет, Тольяттинский государственный университет, Университет «Туран» (г. Алматы, Республика Казахстан), Университет международного бизнеса (г. Алматы, Республика Казахстан), Финансовый университет при Правительстве РФ, Чебоксарский кооперативный институт (филиал) АНООВО «Российский университет кооперации». Ярославский государственный университет им. П.Г. Демидова и др.

С приветственным словом к участникам конференции обратились проректор по учебной и методической работе Финансового университета, д.э.н., профессор Е.А. Каменева, декан факультета налогов, аудита и бизнес-анализа Финансового университета, д.э.н., профессор В.Н. Засько, руководитель Департамента бизнес-аналитики факультета налогов, аудита и бизнес-анализа Финансового университета, д.э.н., доцент М.Н. Толмачев. Был отмечен личный вклад профессора Владимира Ивановича Бариленко в развитие отечественного экономического анализа, его человеческие качества, позволившие с легкостью собрать столь представительную конференцию. Говорилось о важности подобных встреч научного и бизнес-сообщества несмотря на ограничения, связанные с пандемией COVID-19.

По решению оргкомитета с докладами выступали приехавшие на конференцию представители вузов и ряд ведущих ученых, которые имели возможность принять участие в мероприятии в режиме онлайн. Все представленные доклады будут опубликованы в научных изданиях. Дискуссия по поставленным на конференции вопросам может быть также продолжена на страницах журналов, издаваемых в вузах. Отдельно будет издан сборник докладов молодых ученых (аспирантов, магистров, бакалавров).

Работа конференции осуществлялась по двум направлениям.

Сессия 1 называлась «Экономический анализ: опыт и перспективы развития». Модераторами дискуссии выступили виновник торжества — профессор В.И. Бариленко, профессора Е.Б. Герасимова и О.В. Ефимова.

В докладах участники подняли несколько актуальных проблемных тем: о формировании публичной нефинансовой отчетности и методике ее анализа говорили директор Института экономики и управления АПК Российского государственного аграрного университета — МСХА имени К.А. Тимирязева, Президент Института профессиональных бухгалтеров и аудиторов России профессор Людмила Ивановна Хоружий и профессор кафедры учета, анализа и аудита

Института управления, экономики и финансов Казанского (Приволжского) федерального университета Лидия Ивановна Куликова; о месте экономического анализа в системе управления и его значении — известный авторитет в этой области, профессор кафедры учета, анализа и аудита Казанского (Приволжского) федерального университета Виталий Борисович Ивашкевич, заведующий кафедрой бухгалтерского учета, анализа и аудита в отраслях народного хозяйства Белорусского государственного экономического университета профессор Дмитрий Алексеевич Панков, заведующий кафедрой бухгалтерского учета Ростовского государственного экономического университета (РИНХ), профессор Николай Тихонович Лабынцев и профессор кафедры финансов, бухгалтерского учета и налогообложения Московского государственного гуманитарно-экономического университета, профессор Вагиф Эльдарович Керимов.

Отдельным аспектам применения аналитических исследований были посвящены выступления профессора базовой кафедры финансового контроля, анализа и аудита Главного контрольного управления города Москвы РЭУ имени Г.В. Плеханова Наталии Степановны Пласковой, партнера ПрайсУотерХаус, д.э.н., профессора Вячеслава Ярославовича Соколова, профессора кафедры цифровых бизнес-технологий и систем учета Северо-Кавказского федерального университета Анатолия Ивановича Белоусова, доцента кафедры прикладной экономики Валенсийского университета (Испания), д.э.н. Маргариты Владимировны Роор-Трущелевой, продолжателя славной династии ленинградско-питерских аналитиков, профессора кафедры теории кредита и финансового менеджмента Санкт-Петербургского государственного университета Виталия Валерьевича Ковалева, главного научного сотрудника кафедры учета, анализа и аудита МГУ имени М.В. Ломоносова, члена Правления, учредителя СРО аудиторов Ассоциация «Содружество», профессора Владимира Тиграновича Чая, заведующей кафедрой финансового менеджмента Национального исследовательского ядерного университета МИФИ профессора Веры Геннадьевны Когденко, профессора кафедры бухгалтерского учета Национально исследовательского Нижегородского государственного университета им. Н.И. Лобачевского Татьяны Юрьевны Дружиловской и доцента той же кафедры Эмилии Сергеевны Дружиловской.

Об остро стоящей проблеме интеграции аналитических исследований в парадигму цифровой экономики говорили профессор кафедры экономического анализа и аудита Воронежского государственного

университета Николай Петрович Любушин, профессор кафедры бухгалтерского учета и налогообложения РЭУ имени Г.В. Плеханова Любовь Александровна Чайковская, коллега из Литвы, профессор кафедры учёта факультета экономики и предпринимательства Каунасского технологического университета Чесловас Степанович Христуаскас.

Не обошлось без исторических изысканий в области учета и анализ. Этому были посвящены доклады заведующего кафедрой бухгалтерского учета, аудита и автоматизированной обработки данных Кубанского государственного университета, профессора Михаила Исааковича Кутера и заведующей кафедрой бухгалтерского учета, анализа и аудита Оренбургского государственного университета профессора Зауреш Серккалиевны Туяковой.

На сессии 2 (молодежной), модерлируемой преподавателями Департамента бизнес-аналитики Факультета налогов, аудита и бизнес-анализа Финансового университета, доцентами Е.Е. Ляльковой, Т.Б. Иззукой и О.В. Шнайдер студенты бакалавриата, магистратуры и аспирантуры Финансового университета и других вузов обсуждали актуальные вопросы учетно-аналитического обеспечения процесса управления деятельностью экономических субъектов разного типа.

Участники конференции отметили также ряд проблем, касающихся подготовки кадров, реальной обеспеченности экономических субъектов как средствами, так и возможностями внедрения актуальных управленческих технологий. Была высказана мысль о необходимости дальнейшего теснейшего сотрудничества вузов в сфере экономического образования, интеграции научных идей, обмена опытом их практической реализации в деятельности экономических субъектов различных секторов национальной экономики. Отмечена важность грамотного гармоничного подхода к внедрению разнообразных инноваций, который бы учитывал не только наиболее современный опыт ведущих капиталистических стран, но и специфику общественного развития нашей страны.

С уверенностью можно сказать, что прошедшая конференция определила основные направления развития науки и практики в области анализа деятельности экономических субъектов на современном этапе развития России.

*Материал подготовлен профессором
Департамента бизнес-аналитики Факультета
налогов аудита и бизнеса-анализа Финансового
университета Е.Б. Герасимовой*