

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 № ФС77–67070
of 15, September, 2016

Периодичность издания – 6 номеров в год

Publication frequency – 6 issues per year

Учредитель: «Финансовый университет»

Founder: "Financial University"

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)

Журнал распространяется по подписке.
Подписной индекс 94058 в объединенном
каталоге «Пресса России»

The Journal is distributed by subscription.
Subscription index: 94058 in the consolidated
catalogue "The Press of Russia"

Vol. 7 • No. 3 • 2020

ACCOUNTING. ANALYSIS. AUDITING

[UCHET. ANALIZ. AUDIT]

Scientific and Practical Journal

DOI: 10.26764/2408-9303



ГЛАВНЫЙ РЕДАКТОР

Р.П. Булыга, доктор экономических наук, профессор, руководитель Департамента учета, анализа и аудита, 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, декан Факультета учета и аудита, 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 учета, анализа и аудита, 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 учета, анализа и аудита, 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 Accounting, Analysis and Auditing, 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, Dean, Faculty of Accounting and Auditing, 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 Accounting, Analysis and Auditing, 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 Accounting, Analysis and Auditing, 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, UK

Журнал «Учет. Анализ. Аудит»
2020, Т. 7, № 3

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»

Главный редактор
Р.П. Булыга

Заведующий редакцией
научных журналов
В. А. Шадрин

Выпускающие редакторы
А. С. Островская, 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) 943-94-31,
e-mail: MMKorigova@fa.ru
М.М. Коригова

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

Тел.: 8 (499) 943-94-59
E-mail: ostrovskayaas@mail.ru
www.accounting.fa.ru

Подписано в печать:
25.06.2020
Формат 60 × 84 1/8
Объем 10,25 п.л.
Заказ № 310

Отпечатано
в Отделе полиграфии
Финансового университета
(Ленинградский пр-т, д. 49)
© Финансовый университет

АВТОРСКОЕ МНЕНИЕ. ДИСКУССИИ

Р.П. Булыга, И.В. Сафонова

**XBRL как цифровой формат отчетности экономических субъектов:
международный опыт и российская практика 6**

О.В. Ефимова, О.В. Рожнова

**Стратегия гармонизации финансовой
и нефинансовой отчетности в области раскрытия
климатических рисков. Часть 1 18**

Я.И. Устинова

**Дефицит информации о нематериальных активах
в финансовой отчетности и пути его преодоления 26**

ТЕОРИЯ УЧЕТНО-КОНТРОЛЬНЫХ И АНАЛИТИЧЕСКИХ ПРОЦЕССОВ

В.А. Пучков

**Перспективы инновационного развития международной
кооперации в целях экономической безопасности населения. 38**

Ковалев А.Е.

**О соответствии системы бухгалтерского учета требованиям
естественной классификации. 47**

МЕТОДИКИ И ТЕХНОЛОГИИ

И.Е. Мизиковский

**Управленческий учет затрат на хранение
материальных ресурсов в условиях цифровой трансформации
промышленного предприятия 56**

А.П. Табурчак, С.М. Бычкова, А.А. Бутина

**Интегральная методика анализа прикладных проектов
в цифровой экономике 64**

ОПЫТ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ

Н.К. Рожкова

**Оптимизация подготовки и сбора информации
для системы учета и бюджетирования в проектных компаниях
жилищного строительства 74**

AUTHOR'S OPINIONS AND DISCUSSIONS

*R.P. Bulyga, I.V. Safonova***XBRL as a Digital Reporting Format for Economic Entities:
International Experience and Russian Practice Abstract6***O.V. Efimova, O.V. Rozhnova***The Strategy for Harmonizing Financial
and Non-financial Reporting on Climate
Risk Disclosures. Part 118***Ya.I. Ustinova***Lack of Information on Intangible Assets
in the Financial Statements and a Way to Manage It.26**

THEORY OF ACCOUNTING AND CONTROL

*V.A. Puchkov***Prospects for Innovative Development of International Trade
Cooperation for the Population Economic Security38***A.E. Kovalev***Compliance of the Accounting System
with the Natural Classification Requirements47**

THECHNIQUES AND TECHNOLOGIES

*I.E. Mizikovskii***Management Accounting of Expenses for Storage
of Material Resources in the Conditions
of Digital Transformation of the Industrial Enterprise.56***A.P. Taburchak, S.M. Bychkova, A.A. Butina***Integrated Analysis Methodology
of Applied Projects in the Digital Economy.64**

EXPERIENCE PERFECTION

*N.K. Rozhkova***Optimization of Preparation and Collection
of Information for Accounting and Budgeting System
in Design Companies of Construction Industry.74****The journal "Accounting.
Analysis. Auditing"
2020, vol. 7, no. 3**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**Editor-in-Chief
R.P. BulygaHead of Scientific Journals
Editorial Department
V.A. ShadrinManaging Editor
A.S. Ostrovskaya, V.P. KosarevProofreader
S.F. MikhaylovaTranslators
**O.N. Petrova, I.A. Osipova,
N.A. Puntus**Design, Layout
S.M. Vetrov**Subscription in editorial office**
Tel.: +7 (499) 943-94-59
E-mail: MMKorigova@fa.ru
M.M. Korigova**Editorial address:**
53, Leningradsky prospekt,
office 5.9
Moscow, 125993E-mail: ostrovskayaas@mail.ru
www.accounting.fa.ruSigned off to printing:
25.06.2020
Format 60 × 84 1/8
Size 10,25 printer sheets
Order № 310Printed in the Polygraphy
Department
of the Financial University
(51, Leningradsky prospect)

© Financial University

ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-3-6-17

УДК 657.01(045)

JEL M40, C55

XBRL как цифровой формат отчетности экономических субъектов: международный опыт и российская практика

Р.П. Булыга^а, И.В. Сафонова^б^{а, б} Финансовый университет, Москва, Россия^а <https://orcid.org/0000-0002-3755-132X>; ^б <https://orcid.org/0000-0001-6377-5936>

АННОТАЦИЯ

Актуальными на сегодняшний день являются вопросы глобальной трансформации традиционной бухгалтерской (финансовой) и нефинансовой отчетности (в виде PDF-файлов) в интерактивный цифровой формат бизнес-отчетности. Статья посвящена анализу отечественных и мировых тенденций развития отчетности экономических субъектов в условиях цифровой экономики и выявлению перспективы применения XBRL как основного цифрового формата бизнес-отчетности. Методология исследования основана на применении системы научных методов: анализа и синтеза, индукции и дедукции, сравнения, системного и логического подхода, метода аналогий и группировки. В результате исследования определен тренд развития отчетности экономических субъектов. Обосновано усиление роли информационных технологий в формировании новых концептуальных подходов к раскрытию содержащейся в ней информации путем синтеза элементов объемного представления (применение метода «многомерного пространства») и современных IT-платформ. Проведен обзор применения формата XBRL как мирового языка деловой отчетности в международной и российской практике. На основе анализа глобальных инициатив по развитию XBRL, активно обсуждаемых в мировом сообществе, сделан вывод, что формат XBRL прочно занял место основного цифрового стандарта формирования и раскрытия информации экономическими субъектами ведущих мировых стран, а его дальнейшее развитие является неизбежным будущим в решении задачи создания современного интерактивного цифрового формата бизнес-отчетности зарубежных и отечественных компаний. Результаты исследования могут быть использованы широким кругом национальных регуляторов, инвесторов и участников финансового рынка, а также международных бизнес- и профессиональных сообществ при практическом переводе всех участников финансового рынка на единый электронный формат.

Ключевые слова: XBRL; раскрытие информации; отчетность; информационная прозрачность; цифровая экономика; экономический субъект

Для цитирования: Булыга Р.П., Сафонова И.В. XBRL как цифровой формат отчетности экономических субъектов: международный опыт и российская практика. *Учет. Анализ. Аудит. = Accounting. Analysis. Auditing.* 2020;7(3):6-17. DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-3-6-17

ORIGINAL PAPER

XBRL as a Digital Reporting Format for Economic Entities: International Experience and Russian Practice Abstract

R.P. Bulyga^а, I.V. Safonova^б^{а, б} Financial University, Moscow, Russia^а <https://orcid.org/0000-0002-3755-132X>; ^б <https://orcid.org/0000-0001-6377-5936>

ABSTRACT

The issue of global transformation of the traditional format of accounting (financial) and non-financial reporting (in the form of PDF reports) into an interactive digital format of business reporting is relevant. The article is devoted to the analysis of domestic and world trends in the development of reporting of economic entities in the digital economy and identifying

© Булыга Р.П., Сафонова И.В., 2020

the prospects for using XBRL as the main digital format of business reporting. The research methodology is based on the application of a system of scientific methods: analysis and synthesis, induction and deduction, comparison, a systematic and logical approach and the method of analogies and groupings. As a result of the study, the trend in the development of reporting by economic entities is determined. The study justifies the strengthening of the role of information technology in the formation of new conceptual approaches to the disclosure of the information contained in it by synthesizing the elements of volumetric representation (using the method of “multidimensional space”) and modern IT platforms. A review of the use of the XBRL format as a world language for business reporting in international and Russian practice is conducted. Based on the analysis of global XBRL development initiatives actively discussed in the world community, it is concluded that the XBRL format has firmly taken the place of the main digital standard for the formation and disclosure of information by economic entities of leading world countries, and its further development is an inevitable future in solving the problem of creating a modern interactive digital format of business reporting of foreign and domestic companies. The research results can be used by a wide range of national regulators, investors and financial market participants, as well as international business and professional communities, with the practical transfer of all financial market participants to a single electronic format.

Keywords: XBRL; information disclosure; reporting; informational transparency; digital economy; economic entity

For citation: Bulyga R.P., Safonova I.V. XBRL as a digital reporting format for economic entities: International experience and Russian practice abstract. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2020;7(3):6-17. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-3-6-17

ВВЕДЕНИЕ

Мир стремительно развивается. Влияние технологических инноваций распространяется на все сферы деятельности юридических и физических лиц. В условиях повсеместной диджитализации серьезно трансформируется роль цифровых инициатив в создании адекватной системы коммуникаций «государство — бизнес — общество», способной обеспечить прозрачные правила взаимодействия участников в цифровом формате [1].

С одной стороны, в рамках национальной программы «Цифровая экономика Российской Федерации»¹ реализуется федеральный проект «Цифровое государственное управление», предусматривающий «создание национальной системы управления данными, одним из компонентов которой должна стать ... цифровая аналитическая платформа предоставления статистических данных»². «Создание платформы предусматривает переход на единую технологию приема статистических отчетов в IT-формате»³.

¹ Паспорт национального проекта «Национальная программа „Цифровая экономика Российской Федерации”» (утв. президиумом Совета при Президенте РФ по стратегическому развитию и национальным проектам, протокол от 04.06.2019 № 7). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_328854 (дата обращения: 01.02.2020).

² Распоряжение Правительства РФ от 17.12.2019 № 3074-р «Концепция создания цифровой аналитической платформы» (вместе с «Концепцией создания цифровой аналитической платформы предоставления статистических данных»). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_340963 (дата обращения: 01.02.2020).

³ Там же. В рамках государственной программы Российской Федерации «Экономическое развитие и инновацион-

ная экономика» Федеральная служба государственной статистики уже осуществляет внедрение электронного сбора статистической отчетности по централизованной технологии на основе унифицированных XML-шаблонов.

На базе новой платформы предусмотрена «интеграция бухгалтерской, статистической и налоговой отчетности экономических агентов и представление данных через „Единое окно”»⁴. Результатом поставленных государством задач должно стать создание «устойчивой и безопасной информационно-телекоммуникационной инфраструктуры высокоскоростной передачи, обработки и хранения больших объемов данных, доступной для всех организаций и домохозяйств, а также внедрение цифровых технологий и платформенных решений в сферах государственного управления и оказания государственных услуг»⁵.

С другой стороны, бизнес активно использует облачные технологии, искусственный интеллект, технологии интернета вещей, блокчейн, большие данные, возможность применения электронной подписи и личных кабинетов и др. Повсеместное

⁴ Паспорт федерального проекта «Цифровое государственное управление» (утв. президиумом Правительственной комиссии по цифровому развитию, использованию информационных технологий для улучшения качества жизни и условий ведения предпринимательской деятельности, протокол от 28.05.2019 № 9). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_328938 (дата обращения: 01.02.2020).

⁵ Распоряжение Правительства РФ от 17.12.2019 № 3074-р «Концепция создания цифровой аналитической платформы» (вместе с Концепцией создания цифровой аналитической платформы предоставления статистических данных). URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_340963 (дата обращения: 01.02.2020).

применение электронных гаджетов, 3D-технологий, социальных сетей, интернета и электронной почты, возможность «одним кликом» получить интересующую информацию в режиме онлайн является естественной средой для молодого поколения потенциальных стейкхолдеров.

Таким образом, в «цифровой реальности» актуальным является вопрос о создании новых концептуальных подходов к раскрытию информации о деятельности экономических субъектов в цифровом формате и, прежде всего, кардинальном изменении идеологии формирования и представления отчетности на основе синтеза элементов объемного представления (применение метода «многомерного пространства») и современных IT-платформ.

РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

Современные тенденции развития отчетности, направления модернизации финансовой отчетности в условиях цифровой экономики, передовые международные бизнес-практики в указанных сферах вызывают живой интерес и широко обсуждаются в отечественных научных кругах и профессиональном сообществе. На основе анализа публикаций ведущих российских ученых можно выделить ряд сложившихся тенденций в отношении развития учета и отчетности: реформирование национальной отчетности на основе МСФО [2]; развитие нефинансовой отчетности и ее стандартизация, вызванная глобализацией [3–5]; интеграция различных систем учета и формирование бизнес-отчетности [6]; унификация процесса формирования данных для составления отчетности в различных целях (принцип «одного окна») [7]; повышение уровня информационной прозрачности деятельности субъектов и качества раскрываемых показателей [8, 9]. Данные направления в большей степени затрагивают теоретико-методологические аспекты. Однако в условиях цифровизации в первую очередь необходимо говорить об изменении технологии формирования отчетности. Следует рассмотреть переход от простого электронного варианта бухгалтерской (финансовой) и нефинансовой отчетности (в виде PDF-отчетов) в интерактивный цифровой формат бизнес-отчетности [7, 10].

Коммуникационный обмен участников деловых отношений нуждается в более современном языке сбора и обработки данных, позволяющем структурировать любую информацию, включая и нефинансовую, специфическую для отрасли и организации, и представлять ее в цифровом интерактивном формате. Этот

подход позволит более полно показать бизнес-процессы компании, проводить их анализ и принимать соответствующие управленческие решения.

В настоящее время в мировой практике активно применяется расширяемый язык деловой отчетности XBRL (от англ. eXtensible Business Reporting Language)⁶ — формат передачи регуляторной, финансовой и другой отчетности. Переход к цифровому формату XBRL можно сравнить, например, с переходом к цифровой фотографии или каналам коммуникации (цифровому телевидению).

Разработчики «идеологии XBRL» пропагандируют идею «собирай и Componуй информацию один раз, используй многократно». Технически «идея XBRL» заключается в следующем алгоритме:

- формирование так называемых таксономий XBRL, фактически включающих расширенный набор базовых показателей, позволяющих получить аналитическую информацию в различных разрезах для различных групп пользователей; формы внешнего представления ее заинтересованным пользователям и алгоритмы формирования этих форм из базы данных;
- предоставление возможности всем заинтересованным пользователям (стейкхолдерам) самостоятельного получения информации о деятельности экономического субъекта в желаемом разрезе и формате.

Язык XBRL обеспечивает процесс передачи информации вместе с ее описанием — идентификационными тегами — метаданными⁷. Четырьмя основными составляющими XBRL-отчетов являются⁸:

- значения — числовые величины или текстовые данные (предложения или параграфы), описывающие бизнес-информацию в отчете (например, «1234» или «Для расчета стоимости выбытия ценных бумаг организация пользуется методом FIFO»);
- контекст — раскрывает важные характеристики значений, например, такие как период или организация, к которым они относятся (например, «Банк АБВ, 31.12.2019»);
- концепты (элементы) — технические представления бизнес-сущностей (показателей). Например, для бизнес-сущности «чистая прибыль (убыток)» мо-

⁶ eXtensible Business Reporting Language. URL: <http://www.xbrl.org> (дата обращения: 01.02.2020).

⁷ Метаданные — информация о данных, представляющая собой набор справочников и характеристик данных.

⁸ XBRL для чайников. Пер. с англ. СПб.: ООО «Альфа-книга»; 2017. 432 с.

жет быть задан концепт NetIncomeOrLoss. Именно для концептов определяются значения;

- таксономия — описание данных и показателей, снабженных детальными аналитическими признаками, которые субъекты отчетности должны передавать заинтересованным пользователям.

Таким образом, XBRL упрощает для различных групп стейкхолдеров обмен и анализ данных; обеспечивает расширение информации о деятельности экономического субъекта, что, с одной стороны, позволяет автоматически приводить отчеты экономических субъектов в требуемый формат (высвобождает ресурсы из дорогостоящих ручных процессов сбора, свода и сверки информации и дает возможность концентрировать усилия на анализе данных, опираясь на программное обеспечение для формата XBRL); с другой — расширить состав отчетной информации (XBRL может быть скорректирован в соответствии с конкретными требованиями бизнеса, позволяет размечать и представлять практически любую финансовую и нефинансовую информацию).

Специфика формата XBRL заключается в том, что он, по сути, является «учетно-контрольным» программным продуктом, т.е. средством бизнес-коммуникации, созданным на стыке профессий бухгалтера, аудитора и программиста. Принято считать, что понятие XBRL введено американским бухгалтером, аудитором и программистом Чарльзом Хоффманом в конце 1990-х гг. Обладая огромным багажом знаний и приобретенным в процессе работы в компании PricewaterhouseCoopers опытом, Чарльз Хоффман понял, что язык XML (eXtensible Markup Language) является отличной платформой для разработки нового формата языка для бизнеса XBRL⁹.

На самом деле история создания самой идеи разметки данных и создания языка XML уходит в 60–70-е гг. XX в. Три сотрудника американской компании IBM в конце 1969 г. разработали язык для форматирования электронных документов GML, позволяющий, благодаря использованию специальных разметок текстовых данных, представлять сложно

структурированную информацию в автоматизированном режиме [11]. В дальнейшем он совершенствовался и стал основой созданного в начале 90-х гг. прошлого века известного языка HTML — языка гипертекстовой разметки структуры документа, ставшего своего рода катализатором развития современного интернета.

Идея разметки данных легла в основу появления в 1998 г. расширяемого языка XML с более широкими возможностями представления цифровой интерактивной информации. Он позволяет полученную текстовую информацию с помощью специального программного обеспечения легко визуализировать и представить в интерактивной форме в виде графических или табличных данных, а также диаграмм производить сравнение данных о деятельности как внутри компании, так и с другими компаниями. Язык XML стал базисом для развития многих других языков, предназначенных для решения прикладных задач, например XLink (XML Linking Language), XPointer (XML Pointer Language), XSLT [Extensible Stylesheet Language (XSL) Transformations], и отраслевых диалектов FpML (Financial Products Markup Language), OFX/IFX (Open Financial Exchange), FinXML (Financial XML), ebXML (e-Business XML), MathML (Mathematical Markup Language)¹⁰.

XBRL развивают сами участники рынка через созданные юрисдикции своих стран, входящие в глобальный некоммерческий консорциум XBRL International¹¹. На мировой арене XBRL позиционируется как «открытый международный стандарт цифровой бизнес-отчетности» и используется более чем в 50 странах¹², где реализовано около 150 проектов по его внедрению¹³ (см. рисунок).

¹⁰ XML-технологии в развитии электронной коммерции. URL: <https://economy-ru.com/vneshneekonomicheskaya-deyatelnost/xml-tehnologii-razvitii-elektronnoy-48719.html> (дата обращения: 01.02.2020).

¹¹ XBRL International — глобальная некоммерческая организация, целью которой является повышение прозрачности бизнеса путем предоставления открытого обмена данными для бизнес-отчетности.

¹² An Introduction to XBRL. The basics of XBRL for business and accounting professionals. URL: <https://www.xbrl.org/the-standard/what-an-introduction-to-xbrl> (дата обращения: 01.02.2020). Австралия, Бельгия, Бермуды, Бразилия, Великобритания, Голландия, Германия, Дания, Израиль, Индия, Индонезия, Ирландия, Испания, Италия, Канада, Китай, Люксембург, Малайзия, Нидерланды, ОАЭ, Польша, Саудовская Аравия, Сингапур, США, Тайвань, Турция, Франция, Южная Корея, Швеция, Япония, страны Ассоциации государств Юго-Восточной Азии.

¹³ Вестник XBRL 2019;9(1). URL: http://www.cbr.ru/static/publ/xbrl/longread/9/01_2019.html (дата обращения: 01.02.2020).

⁹ XML представляет собой простой набор синтаксисов программирования — набор правил, описывающих комбинации символов алфавита, считающихся правильно структурированным документом, удобный для создания и обработки документов программами и одновременно удобный для чтения обычными обывателями. Отличительной особенностью формата является простота и неограниченность информацией. На базе XML Хоффман разработал первую таксономию XBRL и приложил немало усилий по ее внедрению в IFRS (International Financial Reporting Standard).

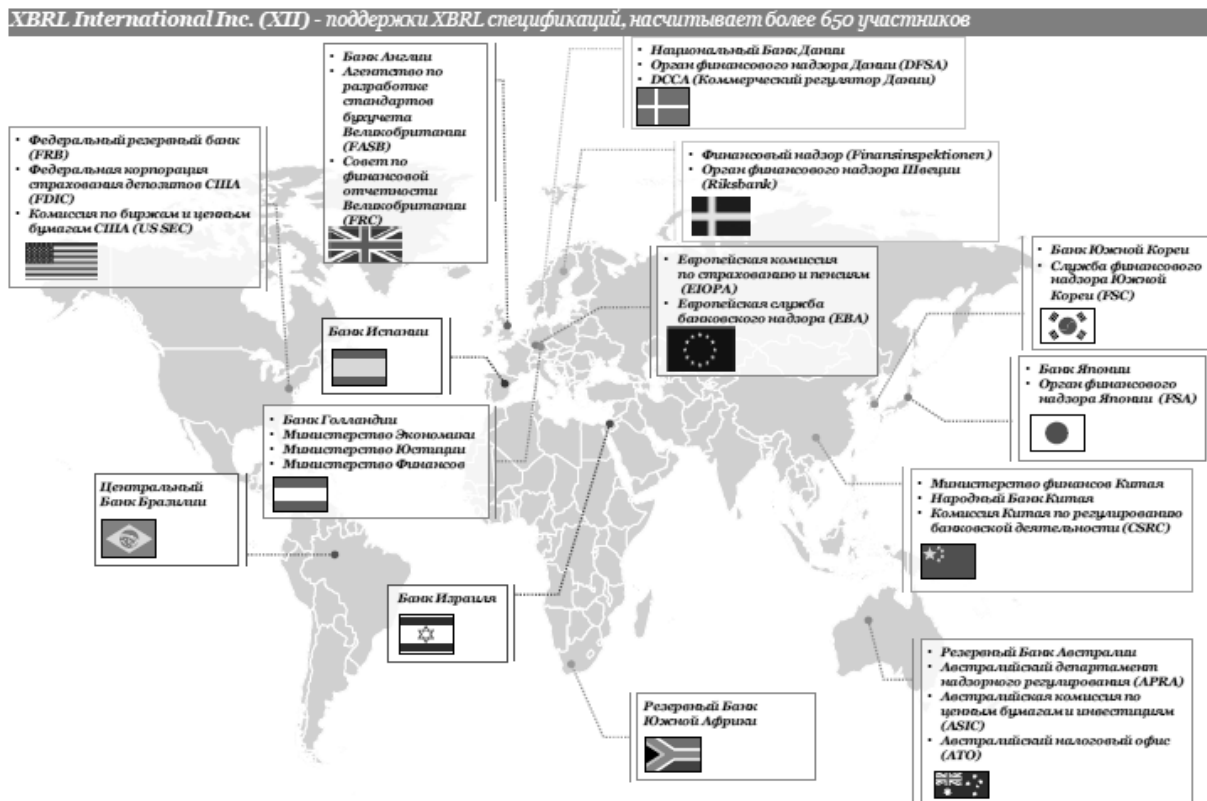


Рис. / Fig. Внедрение XBRL в мире / Implementation of XBRL worldwide

Источник / Source: XBRL в России: вчера, сегодня, завтра. URL: <https://www.pwc.com/dataupload/files/science/6484.pdf> (дата обращения: 01.02.2020) / XBRL in Russia: Yesterday, today, tomorrow. URL: <https://www.pwc.com/dataupload/files/science/6484.pdf> (accessed on 01.02.2020).

В США и Европе практика успешного применения XBRL насчитывает уже более 10 лет. Одной из первых, заключившей контракт в 2005 г. на разработку и внедрение стандарта сдачи отчетности в XBRL стала авторитетная американская организация SEC (Security Exchange Commission) — Комиссия по ценным бумагам и биржам. Результатом тесного сотрудничества американского подразделения XBRL International и SEC стал разработанный собственный вариант таксономии, основанный на национальных стандартах бухгалтерского учета (US GAAP)¹⁴. Американская таксономия включает набор отраслевых и специальных частей (подразделов), ядро которых составляет US GAAP Taxonomies¹⁵ — пять отраслевых таксономий, соответствующих стандарту US GAAP: Commercial and Industrial Taxonomy (торговые

и промышленные компании); Banking and Savings Institutions Taxonomy (банковские и сберегательные учреждения); Brokers and Dealers Taxonomy (брокерские и дилерские компании); Insurance Taxonomy (страховые компании); Real Estate Taxonomy (девелоперские компании).

В настоящее время акционерные общества, поднадзорные SEC, обязаны сдавать всю финансовую отчетность в XBRL. Переход осуществлялся в три этапа: изначально на сдачу отчетности в данном формате в обязательном порядке перешли крупные эмитенты, последними — самые мелкие и иностранные компании. При этом с 2013 г. для этих компаний введена юридическая ответственность за точность информации, представляемой в формате XBRL. Таким образом, в США на внедрение XBRL понадобилось более 10 лет.

В 2014 г. Международный банк одним из первых в мире использовал XBRL при выпуске отчета об устойчивом развитии.

По мнению отдельных специалистов, «срок от 3 до 5 лет для перехода на XBRL считается реалистич-

¹⁴ Standard Taxonomies. U. S. Securities and Exchange Commission. URL: <https://www.sec.gov/info/edgar/edgartaxonomies.shtml> (дата обращения: 01.02.2020).

¹⁵ eXtensible Business Reporting Language. URL: <http://xbrl.us/taxonomies/Pages/US-GAAP2009.aspx> (дата обращения: 01.02.2020).

ным. Опыт стран (как развитых, так и стран, входящих в БРИКС, Индонезии, Молдовы, Перу, Чили) показал, что типичный проект по созданию новой таксономии и внедрению XBRL-стандартов на стороне организаций занимал примерно 2–3 года» [12].

В международной практике сформировались два подхода к внедрению XBRL — форма-центричный и дата-центричный¹⁶ (табл. 1).

Как показал мировой опыт, основными преимуществами внедрения формата XBRL являются¹⁷:

1. Повышение качества предоставляемой пользователям информации:

- высокотехнологичная объемная интерактивная модель данных;
- возможность проверки формируемых данных за счет использования контрольных соотношений.

2. Оптимизация IT-затрат на обработку и анализ данных:

- стандартные инструменты для формирования, верификации, сбора, хранения и анализа данных;
- до 96% сокращение трудозатрат на подготовку исходных данных;
- снижение стоимости использования IT-продуктов на 40%;
- уменьшение технических и счетных ошибок.

3. Стандартизация требований различных стейкхолдеров к формируемым данным:

- представление всем заинтересованным пользователям отчетных данных в едином стандартизированном формате;
- ускорение и удешевление процесса обмена деловой информацией с контрагентами;
- инструменты контроля изменений модели данных.

4. Применение для составления отчетности по МСФО:

- возможность сравнивать отчеты разных компаний, сформированных по МСФО, в современном интерактивном режиме;
- ключевые показатели данной отчетности понятны инвесторам разных стран как с экономичес-

кой, так и с точки зрения языка — программа позволяет сформировать отчет на том языке, на котором его удобно читать.

Вопросы, связанные с формированием отчетности в формате XBRL, в последние годы вызвали активное обсуждение в научных кругах [7, 13–20]. Изучение публикаций позволяет утверждать, что в них в основном подробно описывается сам формат XBRL, его структурные элементы, положительные и отрицательные «эффекты» внедрения, дорожная карта и перспективы Банка России по применению XBRL-отчетности для НФО. Формат XBRL сегодня в большей степени рассматривается применительно к экономическим субъектам, подотчетным Банку России (некредитным финансовым организациям, НФО).

В 2015 г. Банк России запустил проект по переходу НФО на электронный формат сдачи отчетности в формате XBRL. Начиная с 2018 г. новый формат представления отчетности стал обязательным для четырех сегментов рынка НФО: страховщиков; негосударственных пенсионных фондов; профессиональных участников рынка ценных бумаг; акционерных инвестиционных фондов, управляющих компаниями инвестиционных фондов, самих паевых и негосударственных пенсионных фондов. С 2021 г. на формат XBRL планируется переход страховых брокеров, кредитных рейтинговых агентств, специализированных депозитариев и бюро кредитных историй. По результатам проведенной оценки готовности к формированию регуляторной отчетности в формате XBRL микрофинансовых организаций (МФО), а также разработчиков программных продуктов для участников рынка МФО было принято решение о переносе даты начала сбора отчетности в новом формате на более поздний срок¹⁸.

При запуске проекта основными задачами внедрения единого электронного формата для сдачи отчетности НФО являлись (табл. 2).

В ходе исследования выявлены следующие предпосылки дальнейшего внедрения формата XBRL в России.

Во-первых, универсальность таксономии XBRL Банка России и возможность ее использования кредитными организациями, а впоследствии другими экономическими субъектами. Используемая таксономия позволяет сдавать отчетность в соответствии с международными таксономиями форматов:

¹⁶ Развитие интегрированной системы сбора и обработки отчетности организаций финансового сектора на основе единого электронного формата. Центральный банк Российской Федерации. URL: http://www.cbr.ru/finmarkets/files/projects/presentation_021014.pdf (дата обращения: 01.02.2020).

¹⁷ Вопросы и ответы по открытому стандарту отчетности XBRL. Центральный банк Российской Федерации. URL: http://www.cbr.ru/finmarket/projects_xbrl1/ques_xbrl (дата обращения: 01.02.2020).

¹⁸ Открытый стандарт отчетности XBRL. Центральный банк Российской Федерации. URL: https://www.cbr.ru/projects_xbrl (дата обращения: 01.02.2020).

Таблица 1 / Table 1

**Подходы к внедрению XBRL – международный опыт /
XBRL Implementation Approaches – International Experience**

Показатель / Indicator	Форма-центричный подход / Form-centric approach	Дата-центричный подход / Data-centric approach
Общая характеристика	В основе метаданных и таксономии лежат элементы форм бухгалтерской (финансовой) отчетности: названия столбцов, строк таблиц или названия отдельных показателей	В основе метаданных и таксономии лежит многомерная модель данных: данные предоставлены в виде многомерных структур, построенных на основе счетов, частей счетов и надзорно-статистических показателей в тех аналитических разрезах, которые необходимы регулятору для расширенного анализа данных
Форма таксономии	Форма-центричная таксономия XBRL	Дата-центричная таксономия XBRL
Шаблон представления данных	Формы отчетности	Модель данных (шаблоны представления показателей отчетности с описанием элементов данных)
Возможности для проведения анализа	Ограниченные возможности для анализа	Исчерпывающие возможности для анализа
Преимущества	Техническая простота разработки таксономии	Прозрачность и качество данных существенно выше за счет разработки модели данных с описанием элементов и различными раскрытиями всей требуемой информации и ее степени детализации
	«Привычный» с точки зрения внешних пользователей (участников рынка) формат данных	Создание единого источника данных для участников рынка для подготовки бухгалтерской (финансовой) и управленческой отчетности в рамках одного процесса
	Низкие трудозатраты со стороны регулятора и участников рынка на внедрение данного подхода	Широкие возможности для анализа данных В максимальной степени удовлетворяет всем предъявляемым требованиям к раскрытию информации и ее прозрачности
Недостатки	Подход предполагает два различных процесса подготовки бухгалтерской (финансовой) и управленческой отчетности	Разработка таксономии требует тщательной методологической проработки, существенных трудозатрат и других ресурсов
	Существенные ограничения при проведении анализа данных	Требуется более длительный подготовительный период для внедрения
	Качество и прозрачность данных зависят от стандартов отчетности	Сложно-уровневый и «непривычный» с точки зрения внешних пользователей (участников рынка) формат данных
Период применения	с 2002 г. – IFRS; с 2003 г. – US GAAP	2005 г. – FINREP, COPER; 2011 г. – ECB Statistics, Solvency

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

Таблица 2 / Table 2

**Предпосылки и цели внедрения XBRL в России /
Prerequisites and objectives of the implementation of XBRL in Russia**

Предпосылки / Prerequisites	Цели и задачи / Goals and objectives
Необходимость системных преобразований в сфере ведения учета, сбора и обработки отчетных данных, а также в системе регулирования и надзора для НФО	Снижение степени избыточности и дублирования отчетных данных (показателей) путем построения мегарегулятором единой системы сбора и обработки отчетности для НФО на основе применения МСФО
Введение нового унифицированного плана счетов на основе МСФО, новых стандартов учета и отчетности на основе МСФО, а также новых требований надзорной отчетности для НФО	Повышение уровня достоверности и качества данных отчетности через унификацию и автоматизацию процессов
Необходимость перевода существующей отчетности НФО на единый формат передачи надзорной, финансовой и другой бизнес-отчетности	Повышение степени прозрачности и открытости предоставляемой НФО финансовой информации для всех участников рынка и расширение возможностей анализа данных
Завершение исследования ЦБ РФ по выбору нового унифицированного формата представления отчетности	Унификация межведомственного и международного форматов электронного обмена данными

Источник / Source: URL: https://www.cbr.ru/projects_xbri (дата обращения: 15.02.2020).

- таксономия МСФО¹⁹ — для выражения стандартов МСФО, их интерпретации в формате XBRL. Таксономия МСФО включает теги всех раскрытий отчетности МСФО;

- таксономия FINREP/COREP Европейской банковской организации ЕБА (надзорный орган Европейского центрального банка, контролирующей деятельность кредитных организаций на территории ЕС)²⁰. Отчетность ЕБА предоставляется в рамках двух взаимодополняющих систем: FINREP (финансовая отчетность) и COREP (надзорная отчетность);

- таксономия Solvency II²¹ — введена Европейской организацией страхования и пенсионного обеспечения ЕИОРА (надзорного органа Европейского центрального банка), которая контролирует деятельность страховых компаний и негосударственных пенсионных фондов, работающих на территории ЕС;

- таксономия FRS²² — введена Советом по финансовой отчетности Великобритании (FRC); он функционирует для оказания содействия разработке и внедрению адекватной финансовой отчетности.

Во-вторых, наличие апробированного на примере НФО программного комплекса для формирования отчетности в формате XBRL и возможность его использования другими подконтрольными организациями (в том числе банками). Для предоставления отчетности в формате XBRL они до 2021 г. могут на безвозмездной основе использовать конвертер данных, предоставляемый Банком России. Но уже с 2021 г. ситуация изменится: подконтрольные организации будут готовить отчетность в формате XBRL, используя собственные ИТ-решения и программные комплексы.

Реализация Проекта XBRL для НФО Банком России рассматривается как начало перехода на единый электронный формат участников финансового рынка.

Необходимо заметить, что мнения профессионалов по вопросу значимости и ценности применения XBRL-отчетности разделились, и возможность более широкого распространения XBRL порой вызывает скептический взгляд. Так, по мнению Т.Ю. Дружиловской и Э.С. Дружиловской, «в XBRL-отчетности заинтересованы в основном контролирующие органы (банковские, налоговые, статистические), число остальных пользователей не так уж и велико» [10].

¹⁹ IFRS Taxonomy. URL: <https://www.ifrs.org/issued-standards/ifrs-taxonomy/#annual-taxonomies> (дата обращения: 01.02.2020).

²⁰ Data Point Model and Taxonomies for Implementing Technical Standard (ITS) on Supervisory Reporting. European Banking Authority. URL: <https://www.eba.europa.eu/regulation-and-policy/supervisory-reporting/implementing-technical-standard-on-supervisory-reporting-data-point-model/-/regulatory-activity/press-release> (дата обращения: 01.02.2020).

²¹ Supervisory Reporting and Public Disclosure. European Insurance and Occupational Pensions Authority. URL: <https://eiopa.europa.eu/regulation-supervision/insurance/reporting-format> (дата обращения: 01.02.2020).

²² XBRL FRC Taxonomies. Financial Reporting Council. URL: <https://xbri.frc.org.uk> (дата обращения: 01.02.2020).

«Сдерживающим индикатором является низкий спрос пользователей на отчетность в данном формате» [16]. При этом отдельные специалисты отмечают высокую ценность реализации данного проекта Банком России и рассматривают его как первый шаг на пути перехода на единый электронный формат отчетности [6, 9]. «В настоящее время формат XBRL является международным техническим языком делового общения и мировым лидером в сфере финансовой (МСФО) и регуляторной (Basel, Solvency) отчетности» [6].

В то же время пока в отечественном профессиональном сообществе идут дискуссии о целесообразности внедрения формата XBRL, в мире активно обсуждают глобальные инициативы по развитию XBRL на ближайший период:

1. Внедрение Единого европейского электронного формата (ESEF) — Inline XBRL.

В настоящее время Европейским управлением по надзору за рынком ценных бумаг (ESMA) в соответствии с Директивой о транспарентности реализуется проект по внедрению ESEF с использованием технологии Inline XBRL, позволяющей комбинировать высокий уровень аналитичности данных XBRL и широкие возможности визуализации HTML. В мае 2019 г. были опубликованы технические стандарты (RTS) для подготовки годовой отчетности публичных компаний, составленной по МСФО, в формате Inline XBRL. Данное изменение вступает в силу в части годовой отчетности публичных компаний, формируемой по МСФО начиная с 01.01.2020 г., и жестко ограничивает возможность двойной системы представления отчетности в формате PDF и Inline XBRL.

При этом возникла проблема подтверждения достоверности отчетности в формате XBRL, связанная с тем, что по существующим стандартам аудиторское заключение предоставляется в формате PDF. Европейская комиссия обратилась к Комитету европейских органов надзора в области аудита (CEAOB) с предложением об изучении вопроса о том, как на практике проводить аудит документов в формате Inline XBRL с целью выработки рекомендаций.

2. Создание единого набора глобальных высококачественных стандартов в области окружающей среды, социальной сферы и управления (ESG) (стандарты нефинансовой отчетности) в структурированном формате Inline XBRL.

Финансовая отчетность в условиях растущих требований стейкхолдеров к раскрытию информации не дает полного представления о результатах деятельности компании в разрезе экологических рисков и возможностей, социальных последствий

и других важнейших аспектов деятельности, которые в настоящее время рассматриваются отдельно в нефинансовой отчетности. При этом если финансовая отчетность жестко стандартизирована [национальные и международные стандарты (МСФО, US GAAP и др.)], то нефинансовая отчетность не имеет аналогично согласованного подхода. Эти два вида отчетной информации постоянно влияют друг на друга, но терминологически они не связаны, что снижает прозрачность и затрудняет ее анализ. Все эти обстоятельства приводят к несогласованности формируемых показателей.

С целью обеспечения надлежащей прозрачности и сопоставимости нефинансовой информации, по мнению Европейского управления по ценным бумагам и рынкам (ESMA), необходимо разработать и внедрить согласованные на международном уровне стандарты нефинансовой отчетности (ESG) в структурированном формате Inline XBRL²³. Для реализации данных целей обсуждается инициатива по созданию рабочей группы по разработке архитектуры нефинансовых показателей, входящих в ESG отчетность, и выработке набора стандартизированных, существенных, глобальных нефинансовых показателей, которые будут использоваться в отчетах, представляемых в обязательном порядке наряду с финансовой отчетностью.

Конечной целью такой инициативы является создание гармонизированного глобального стандарта, связанного с финансовой отчетностью, для координации, рационализации и консолидации нефинансовых данных и применения основного набора глобальных нефинансовых показателей. Иными словами, предлагается разработать общий стандарт нефинансовой отчетности и таксономию, аналогичную таксономии МСФО, используемой в рамках единого европейского электронного формата Inline XBRL. Чтобы увидеть на практике цифровые преимущества формата Inline XBRL в области ESG, Европейская комиссия предлагает расширить рамки представления отчетности в едином формате за счет отчетности ESG. По мнению вице-президента Европейской комиссии г-на Домбровскиса, Европейская служба надзора за ценными бумагами и рынками ESMA должна быть ответственной за разработку данной таксономии.

3. Инициатива создания «Открытой информационной модели» (Open Information Model) на основе

²³ EU: Expand XBRL Reporting to Include Climate Change Disclosure. URL: <https://www.xbrl.org/news/eu-expand-xbrl-reporting-to-include-climate-change-disclosure> (дата обращения: 01.02.2020).

внедрения новой спецификации XBRL–CSV как направления модернизации и упрощения XBRL в будущих спецификациях модели с открытой информацией.

Цель инициативы «Открытой информационной модели» (Open Information Model) — разработка независимой от синтаксиса (языка) логической модели отчетов XBRL, «направленной на упрощение и модернизацию стандарта XBRL и обеспечивающей свободный обмен данными в формате XBRL между различными вариантами синтаксиса (JSON и CSV)»²⁴.

Наряду с применением синтаксиса XML рассматривается возможность использования и других языков, облегчающих их пользователям работу с форматом XBRL, например JSON или CSV. При тестировании данных удобство формата XBRL–JSON оказалось очевидным по сравнению с XBRL–XML, поскольку показало значительное уменьшение размера файла. Применение синтаксиса CSV очень эффективно для работы с большими наборами данных, в то же время компактную природу XBRL–CSV можно использовать для создания детализированных отчетов, которые легко создавать и понимать. Отчеты XBRL–CSV могут опираться на мощь машиночитаемых определений и машиноисполняемых бизнес-правил, чтобы упростить проверку и обеспечить качество и согласованность данных такого рода.

Наряду с реализацией глобальных инициатив ряд участников консорциума XBRL предлагают решения не менее актуальных задач, связанных с развитием XBRL. Так, в настоящее время наблюдается общая проблема для мировых проектов XBRL — довольно длительная адаптация систем бизнес-аналитики под таксономию. Компания Fujitsu разработала линейку специализированного программного обеспечения для извлечения и загрузки данных из XBRL-отчетов в формат, совместимый с системами бизнес-аналитики.

²⁴ XBRL в мире. Вестник XBRL 2019;9(1). URL: http://www.cbr.ru/static/publ/xbml/longread/9/01_2019.html (дата обращения: 01.02.2020).

Международная компания “NTT Data” занимается разработкой концепции экосистемы RegTech и SupTech как платформы для представления нефинансовой отчетности (об окружающей среде, социальной сфере и управлении) в формате XBRL. Запуск данной платформы планируется на 2021 г., ее пользователями смогут стать все заинтересованные организации и лица.

В Японии активно изучаются возможности применения технологий искусственного интеллекта для анализа числовой и текстовой информации в формате XBRL, таких как “deep learning” (глубокое обучение) и “text mining” (интеллектуальный анализ текстов).

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Проведенное исследование позволяет сделать вывод о том, что границы использования цифровых технологий постоянно расширяются, представляя практически неограниченные возможности для развития информационного обмена между бизнесом и всеми группами заинтересованных пользователей. В условиях цифровизации в первую очередь необходимо говорить о кардинальном изменении подходов к раскрытию информации на основе внедрения современных IT-платформ. Формат XBRL уже сегодня прочно занял место основного цифрового стандарта формирования и раскрытия информации экономическими субъектами ведущих мировых стран, а его дальнейшее развитие является неотвратимым будущим в решении задачи создания современного интерактивного цифрового формата бизнес-отчетности экономических субъектов.

В этой связи реализация проекта XBRL в Российской Федерации для некредитных финансовых организаций является первым шагом на пути перевода на единый электронный формат всех участников финансового рынка. Поэтапное последовательное введение в России нового формата отчетности для экономических субъектов, с одной стороны, будет отвечать современным вызовам времени, а с другой — усилит интеграцию России в международное бизнес-пространство.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Бульга Р.П., Сафонова И.В. Информационная прозрачность: подходы к оценке, ключевые характеристики, тренды. *Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing*. 2019;6(6):6–23. DOI: 10.26794/2408–9303–2019–6–6–6–23
2. Королев О.Г. Тенденции развития финансовой отчетности российских коммерческих организаций. *Учет. Анализ. Аудит*. 2016;3(4):7–14.
3. Рожнова О.В. Современные тенденции развития финансовой отчетности. *Учет. Анализ. Аудит*. 2018;5(2):26–35. DOI: 10.26794/2408–9303–2018–5–2–26–35

4. Корабельникова Л. С. Стандартизация процесса формирования учетной информации. *Аудитор*. 2016;2(7):24–30.
5. Рожнова О.В. Гармонизация учета, анализа и аудита в условиях цифровой экономики. *Учет. Анализ. Аудит*. 2018;5(3):16–23. DOI: 10.26794/2408–9303–2018–5–3–16–23
6. Плотников В. С., Плотникова О.В. Бизнес-учет и интегрированная отчетность. *Международный бухгалтерский учет*. 2014;307(13):25–34.
7. Фомина О.Б., Фомин М.В. Проблемы представления стандартизированной бизнес-отчетности. *Вестник ТвГУ. Серия «Экономика и управление»*. 2016;(1):140–150.
8. Вахрушина М.А. Стандартизация финансовой отчетности российских организаций и качество раскрываемой информации: нерешенные проблемы. *Международный бухгалтерский учет*. 2018;441(3):271–280.
9. Бульга Р.П., Сафонова И.В. Концепция информационной прозрачности деятельности кредитных организаций. *Экономика. Бизнес. Банки*. 2019;35(9):4–29.
10. Дружиловская Т.Ю., Дружиловская Э.С. Модернизация финансовой отчетности организаций в условиях цифровой экономики. *Учет. Анализ. Аудит*. 2019;6(1):50–61. DOI: 10.26794/2408–9303–2019–6–1–50–61
11. Оленьков Д. XBRL как новый формат раскрытия информации в России. *Вестник центра раскрытия информации*. 2014;(31):20–24.
12. Григорович Д., Аушев К. Всеобщая XBRLизация. Банковское обозрение. Приложение “BEST PRACTICE”. 2015. URL: <https://bosfera.ru/bo/vseobshchaya-xbrlizaciya> (дата обращения: 01.02.2020).
13. Blokdijsk G. XBRL — simple steps to win, insights and opportunities for maxing out success. London: Complete Publishing; 2015. 176 p. ISBN 978–1–4888–9428–2.
14. Нестерова Д.А. Стандарт XBRL: перспективы перехода для российских компаний. *Journal of Economy and Business*. 2018;(4):184–188.
15. Брыкин А.В. Отчетность в формате XBRL: опыт подготовки. *Корпоративная финансовая отчетность. Международные стандарты*. 2016;(3). URL: <https://finotchet.ru/articles/932> (дата обращения: 01.02.2020).
16. Морозова Т.В., Сафонова Э.Г. Калачева О.Н. Оценка влияния на таксономию МСФО-отчетности формата XBRL. *Азимут научных исследований: экономика и управление*. 2018;7(2(23)):237–241.
17. Амириди Ю. Ведение в XBRL «на пальцах», или как подготовить ИТ-инфраструктуру банка к новому формату сдачи отчетности. 2017. URL: <https://iso.ru/ru/press-center/publications/02959-Vvedenie-v-XBRL-na-palcah-ili-kak-podgotovit-IT-infrastrukturu-b.shtml> (дата обращения: 01.02.2020).
18. 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.
19. Hoytash R., Hoytash U. Measurement of accounting complexity with XBRL. *Review of Accounting*. 2018;93(1):259–287. DOI: 10.2308/accr-51762
20. Yuksel F., Kayali C., Kayali N. Sustainability reporting and XBRL. *Muhasebe ve Vergi Uygulamari Dergisi*. 2018;(11):110–131.

REFERENCES

1. Bulyga R.P., Safonova I.V. Information transparency: Approaches to evaluation, key features, trends. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2019;6(6):6–23. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408–9303–2019–6–6–6–23
2. Korolev O.G. Trends in developing financial reporting of Russian commercial organizations. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2016;(4):7–14. (In Russ.).
3. Rozhnova O.V. The Modern trends of financial reporting development. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2018;5(2):26–35. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408–9303–2018–5–2–26–35
4. Korabel'nikova L. S. Standardization of the process of generating accounting information. *Auditor = Auditor*. 2016;2(7):24–30. (In Russ.).
5. Rozhnova O.V. Harmonization of accounting, analysis and auditing in the digital economy. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2018;5(3):16–23. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408–9303–2018–5–3–16–23
6. Plotnikov V.S., Plotnikova O.V. Business accounting and integrated reporting. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*. 2014;307(13):25–34. (In Russ.).
7. Fomina O.B., Fomin M.V. Problems of presenting standardized business reporting. *Vestnik TvGU. Seriya “Ekonomika i upravlenie” = Bulletin of TvSU. Series “Economics and Management”*. 2016;(1):140–150. (In Russ.).

8. Vakhrushina M.A. Standardization of the financial statements of Russian organizations and the quality of information disclosed: Unsolved problems. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*. 2018;441(3):271–280. (In Russ.).
9. Bulyga R.P., Safonova I.V. The concept of information transparency of credit organizations. *Ekonomika. Biznes. Banki = Economy. Business. Banks*. 2019;35(9):4–29. (In Russ.).
10. Druzhilovskaya T. Yu., Druzhilovskaya E.S. Improving the financial reporting of organizations in the digital economy. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2019;6(1):50–61. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408–9303–2019–6–1–50–61
11. Olenkov D. XBRL as a new format for information disclosure in Russia. *Vestnik tsentra raskrytiya informatsii = Bulletin of the Information Disclosure Center*. 2014;(31):20–24. (In Russ.).
12. Grigorovich D., Aushev K. Universal XBRLization. *Banking Review. Application “BEST PRACTICE”*. 2015. URL: <https://bosfera.ru/bo/vseobshchaya-xbrlizaciya> (дата обращения: 01.02.2020). (In Russ.).
13. Blokdijk G. XBRL – simple steps to win, insights and opportunities for maxing out success. London: Complete Publishing; 2015. 176 p. ISBN 978–1–4888–9428–2.
14. Nesterova D.A. XBRL standard: Transition prospects for Russian companies. *Journal of Economy and Business*. 2018;(4):184–188. (In Russ.).
15. Brykin A.V. XBRL reporting: Preparation experience. *Korporativnaya finansovaya otchetnost'. Mezhdunarodnye standarty = Corporate Financial Reporting. International Standards*. 2016;(3). URL: <https://finotchet.ru/articles/932> (accessed on 02.01.2020).
16. Morozova T.V., Safonova E.G., Kalacheva O.N. Assessment of the impact on the taxonomy of IFRS reporting in XBRL format. *Azimuth nauchnykh issledovaniy: ekonomika i upravlenie = Azimuth of Scientific Research: Economics and Management*. 2018;7(2(23)):237–241. (In Russ.).
17. Amiridi Yu. Doing business with XBRL “on the fingers”, or how to prepare the bank’s IT infrastructure for a new reporting format. 2017. URL: <https://iso.ru/en/press-center/publications> (accessed on 01.02.2020).
18. 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.
19. Hoytash R., Hoytash U. Measurement of accounting complexity with XBRL. *Review of Accounting*. 2018;93(1):259–287. DOI: 10.2308/acrr-51762
20. Yuksel F., Kayali C., Kayali N. Sustainability reporting and XBRL. *Muhasebe ve Vergi Uygulamari Dergisi*. 2018;(11):110–131.

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ

Роман Петрович Булыга — доктор экономических наук, профессор, руководитель Департамента учета, анализа и аудита, Финансовый университет, Москва, Россия
RBulyga@fa.ru

Ирина Викторовна Сафонова — кандидат экономических наук, доцент, доцент Департамента учета, анализа и аудита, Финансовый университет, Москва, Россия
ISafonova@fa.ru

ABOUT THE AUTHORS

Roman P. Bulyga — Dr. Sci. (Econ.), Professor, Head of the Department of Accounting, Analysis and Auditing, Financial University, Moscow, Russia
RBulyga@fa.ru

Irina V. Safonova — Cand. Sci. (Econ.), Associate Professor, Associate Professor of the Department of Accounting, Analysis and Auditing, Financial University, Moscow, Russia
ISafonova@fa.ru

Статья поступила в редакцию 24.03.2020; после рецензирования 17.04.2020; принята к публикации 04.05.2020.

Авторы прочитали и одобрили окончательный вариант рукописи.

The article was submitted on 24.03.2020; revised on 17.04.2020 and accepted for publication on 04.05.2020.

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

ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-3-18-25

УДК 336.717(045)

JEL C12, C51, L66, M21

Стратегия гармонизации финансовой и нефинансовой отчетности в области раскрытия климатических рисков. Часть 1

О.В. Ефимова^а, О.В. Рожнова^б^{а,б} Финансовый университет, Москва, Россия^а <https://orcid.org/0000-0002-3574-6916>; ^б <https://orcid.org/0000-0002-8955-5904>

АННОТАЦИЯ

В статье обосновывается необходимость гармонизации финансовой и нефинансовой отчетности организации и разработки соответствующей стратегии в области климатических рисков. Дана оценка их влияния на показатели финансовой отчетности и сформулированы требования к раскрытию информации в ней. Показаны востребованность инвесторами и другими заинтересованными сторонами подобных раскрытий, актуальность переориентации содержания с задачи описания влияния компании на окружающую среду на задачу отражения влияния климата на компанию, ее финансовые показатели и стратегию. На основе сравнительного анализа концептуальных основ международных стандартов доказана их взаимная непротиворечивость; вскрыты проблемы учета и раскрытия информации о климатических рисках в финансовой и корпоративной отчетности. Результаты проведенного исследования (при использовании методов логического анализа, абстрагирования, аналогий, группировок, сравнительного анализа) являются сформулированными ключевыми положениями для разработки стратегии гармонизации финансовой и нефинансовой отчетности, в том числе в области климатических рисков; а также рекомендации по подготовке раскрытий в отношении взаимной обусловленности изменений климата и достигнутых результатов с перспективами развития компании. Исследование может быть интересно государственным органам России, соответствующим международным организациям при формировании стандартов финансовой и нефинансовой отчетности, заинтересованным пользователям, а также экономическим субъектам при разработке внутренних стандартов учета и отчетности.

Ключевые слова: климатические риски; финансовая отчетность; финансовые последствия климатических рисков; раскрытия в финансовой отчетности; нефинансовая отчетность

Для цитирования: Ефимова О.В., Рожнова О.В. Стратегия гармонизации финансовой и нефинансовой отчетности в области раскрытий климатических рисков. Часть 1. *Учет. Анализ. Аудит. = Accounting. Analysis. Auditing.* 2020;7(3):18-25. DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-3-18-25

ORIGINAL PAPER

The Strategy for Harmonizing Financial and Non-financial Reporting on Climate Risk Disclosures. Part 1

O.V. Efimova^а, O.V. Rozhnova^б^{а,б} Financial University, Moscow, Russia^а <https://orcid.org/0000-0002-3574-6916>; ^б <https://orcid.org/0000-0002-8955-5904>

ABSTRACT

The paper substantiates the need to harmonize the financial and non-financial statements of the company and to develop the corresponding strategy in climate risks. The study assesses the impact of climate change risks on financial reporting indicators and formulates requirements for disclosing information in financial and non-financial statements.

© Ефимова О.В., Рожнова О.В., 2020

There a demand for such disclosures by investors is emphasized, as well as other interested parties, and the relevance of expanding and reorienting their contents from the task of describing the company's environmental impact to the task of reflecting the climate impact on the company, its financial performance and strategy. The paper presents the results of a comparative analysis of the international standards' conceptual foundations for financial and non-financial reporting and shows their mutual consistency. Based on a comparative analysis of the international standards conceptual foundations, their mutual consistency has been proved, as well as there have been revealed accounting problems and disclosing information on climate risks in financial and corporate reporting. The results of the study (based on methods of logical analysis, abstraction, analogies, groupings, comparative analysis) are the key provisions formulated for developing a strategy for harmonizing financial and non-financial reporting, including climate risks. Also, there are shown recommendations for the preparation of disclosures regarding the interdependence of climate change and the results achieved with the development prospects of the company. The study may be of interest to Government bodies of the Russian Federation, relevant international organizations in the formation of standards for financial and non-financial reporting, interested users, as well as economic entities in the development of internal accounting and reporting standards.

Keywords: climate-related risks; financial reporting; financial consequences of climate-related risks; financial statements disclosures; non-financial reporting

For citation: Efimova O.V., Rozhnova O.V. The strategy for harmonizing financial and non-financial reporting on climate risk disclosures. Part 1. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2020;7(3):18-25. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-3-18-25

ВВЕДЕНИЕ

Идея гармонизации финансовой и нефинансовой отчетности уже прошла этап признания экономическим сообществом, получив первый практический опыт, приобретенный при отсутствии соответствующей стандартизации. Сегодня она находится в отправной точке формирования регулятивного оформления на фоне продолжения самостоятельного, пока еще бессистемного, скорее точечного, реального воплощения экономическими субъектами — лидерами в своей отчетности. Совет по международным стандартам финансовой отчетности (СМС-ФО), понимая необходимость перемен в части расширения финансовой отчетности за счет нефинансовой, по крайней мере, уже признает ее как важный фактор дальнейшего развития и даже самого существования финансовой отчетности.

В этой связи стратегия гармонизации финансовой и нефинансовой отчетности требует фундаментальной проработки таких вопросов, как: на каких принципах должна базироваться эта стратегия? какие риски существуют в различных возможных ее вариантах? Причем вопрос может быть и более категоричным: достаточно ли гармонизации, или целесообразно слить обе отчетности в единую, построенную на новых, возможно, зарождающихся сейчас принципах?

Новая цивилизация сейчас, очевидно, формируется. Причем наряду с такими ее явными

внешними признаками, как стремительное изменение технологий, цифровизация, глобализация, глобальная и мгновенная коммуникация, существование человека совместно с искусственным интеллектом, всемирные катастрофы, грозящие всему человечеству, присутствуют и такие, как изменение самого человека и его приспособление к новой реальности. В условиях, когда меняется все — претерпевает изменения и отчетная информация, законы ее построения и представления. Пока она еще остается в форме, привычной для человека (в виде цифр, текста, графических иллюстраций) и не имеет иных измерений, образов, способов проникновения в разум человека, рассмотрим способы гармонизации финансовой и нефинансовой отчетности в области климатических рисков. Разумеется, мы отдаем себе отчет в том, что спустя лет пять, возможно, и раньше, могут реально появиться совершенно другие возможности для воспроизведения образа экономического субъекта и его передачи человеку.

Анализ сегодняшних многочисленных научных работ свидетельствует, что среди нефинансовых мегатрендов, приводящих к значительным финансовым последствиям, особое место занимают риски изменения климата. В ежегодном докладе Всемирного экономического форума о глобальных рисках по итогам 2019 г. системные угрозы, связанные с изменением климата и деградацией окружающей среды, рассматриваются как наиболее значимые и разрушительные факторы, которые будут угрожать

миру в течение следующего десятилетия¹. Изменение климата оказывает серьезнейшее воздействие на социально-демографические показатели и процессы (смертность, продолжительность жизни, занятость, миграции) и самое непосредственное влияние на экономику стран, регионов, отраслей, прежде всего таких, как энергетика, строительство, транспорт, сельское и лесное хозяйство, и отдельных предприятий. Экономический ущерб от погодных явлений, связанных с изменением климата, по данным Institute for Sustainable Investing, Morgan Stanley², в период с 2016 по 2018 г. для мировой экономики составил более 630 млрд долл. В настоящее время можно выделить непосредственные и опосредованные, прежде всего, через экономические и социальные последствия, направления воздействия изменения климата. Непосредственные (прямые) воздействия возникают в результате экстремальных погодных явлений, в увеличении повторяемости которых изменение климата играет все большую роль. С ними связаны гибель людей (например, при лесных пожарах, наводнениях), рост травматизма, повышение уровня заболеваемости и смертности в результате эпидемий, снижение трудоспособности вследствие обострения хронических заболеваний. Косвенные воздействия, обусловленные влиянием изменения окружающей среды и экосистем на ухудшение экономической ситуации и среды обитания человека, также приводят к повышению уровня заболеваемости и смертности, но уже не по причине одномоментных событий, а в силу появления новых благоприятных условий для распространения инфекционных заболеваний; вспышек нервных и психических расстройств, синдромов усталости и беспричинной паники, переходящих в затяжную стадию.

В сложившейся ситуации оценка и управление климатическими рисками становятся особенно актуальными. В ответ на вызовы изменения климата на практике реально начинают формироваться новые направления адаптационного поведения хозяйствующих субъектов, одним из которых становится переход к устойчивому развитию на основе принципов «зеленой» инновационной экономики. Решению этой задачи посвящены многие инициа-

тивы на международном и национальном уровнях. Инвесторы, регулирующие органы и корпорации, устанавливают новые требования и стандарты по снижению рисков изменения климата через рынки капитала. Созданная Сеть центральных банков и органов по надзору за экологизацией финансовой системы (The Network of Central Banks and Supervisors of Greening the Financial System) определяет изменение климата как источник структурного риска, влияющего на систему, и отмечает, что оценки активов не в полной мере отражают связанные с климатом риски³. По мере того, как инвесторы и регулирующие органы усиливают контроль за предоставлением необходимой информации, перед компаниями возникает проблема подготовки и предоставления в отчетности информации о рисках, связанных с изменением климата.

Пять лет назад (в 2015 г.) была образована Целевая группа по раскрытию финансовой информации, связанной с изменением климата, — Financial Stability Board's Task Force on Climate-Related Financial Disclosures (TCFD). Ее главной задачей сформулировано содействие отчитывающимся компаниям в раскрытии климатических рисков и их возможных финансовых последствий, а также методическая поддержка профессиональных участников финансовых рынков в интеграции этих рисков в основные инструменты. В 2017 г. TCFD выпустила официальные рекомендации по раскрытию климатических данных, в числе которых значилось тестирование стратегии компании и устойчивости ее бизнес-модели в условиях реализации различных сценариев изменения климата, а также раскрытие информации о том, как будут корректироваться стратегия и бизнес-модель в зависимости от различных факторов и как станут осуществляться поставленные цели. Рекомендациями также предложено компаниям раскрывать, как их менеджмент анализирует и контролирует климатические риски. Эти рекомендации стали основой для корректировки и уточнения действующих систем нефинансовой отчетности, таких как GRI (Global Reporting Initiative), IIRC и SASB, ESG-индексы и рейтинги⁴.

¹ World Economic Forum. The Global Risks Report 2020. URL: http://www3.weforum.org/docs/WEF_Global_Risk_Report_2020.pdf (дата обращения: 10.03.2020).

² Financing-Climate-Action. URL: <https://www.morganstanley.com/ideas/bondholders-to-companies-lets-talk-climate-change> (дата обращения: 20.04.2020).

³ Central Banks and Supervisors Network for Greening the Financial System (NGFS). URL: <https://www.mainstreamingclimate.org/ngfs> (дата обращения: 10.03.2020).

⁴ Task Force on Climate-related Financial Disclosures. Recommendations of the Task Force on Climate-related Financial Disclosures. 2017. URL: <https://www.fsb-tcfd.org/wp-content/uploads/2017/06/FINAL-TCFD-Report-062817.pdf> (дата обращения: 20.03.2020). Task Force on Climate-

Разработкой такого документа TCFD был сделан эволюционный шаг, поскольку новые рекомендации намного качественнее по сравнению с предшествующими в этой области, например рекомендациями Глобальной инициативы (GRI). Главным в них выступает требование переориентации с раскрытия информации о влиянии компании на климат на раскрытие информации о влиянии климата на компанию.

То, что составители отчетности об устойчивом развитии делают сегодня согласно требованиям (рекомендациям) стандартов, следует считать важным, но уже пройденным этапом. Новый подход, по своей сути, является универсальным и должен использоваться каждой компанией; не отменяя прежнего, он позволяет увидеть комплексную картину функционирования экономических субъектов в условиях климатических рисков. Приращение полезных знаний инвесторов и других стейкхолдеров за счет информации, раскрывающей влияние климата на деятельность организации, создает реальные возможности повысить точность оценки необходимой (и прогнозируемой) отдачи на инвестиции с учетом ожидаемых рисков; понимать, насколько те или иные компании готовы к изменениям климата, и принимать более обоснованные инвестиционные решения.

ПРОБЛЕМЫ УЧЕТА И РАСКРЫТИЯ ИНФОРМАЦИИ О КЛИМАТИЧЕСКИХ РИСКАХ В ФИНАНСОВОЙ И КОРПОРАТИВНОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Анализ научных публикаций по исследуемой проблеме позволил констатировать наличие множественности и неоднозначности подходов к порядку формирования правил для раскрытия информации о социальной и экологической ответственности, а также трактовки основных понятий, используемых в данной области. Отсутствие единства, как на глобальном, так и региональном, страновом уровнях, проявляется в наличии различных регулятивов, в том числе стандартов формирования корпоративной отчетности GRI; концептуальных основ интегрированной отчетности IR (Integrating Reporting); рекомендаций TCFD; реко-

мендации CDP — проекта по раскрытию информации о влиянии организации на окружающую среду (климат, водные и лесные ресурсы) и др., а также об отсутствии единообразных требований, значимых для бизнеса и организаций [подобных фондовым биржам, требующим представления финансовой отчетности в формате МСФО (в некоторых случаях ГААП США)].

Большинство исследователей делают акцент на сложность достижения взаимопонимания между отчитывающимися организациями и пользователями их отчетности при применении различных стандартов, одновременно отмечая в качестве положительного момента возможность расширения круга составителей отчетности и ее пользователей [1–3]. В работах зарубежных ученых [4, 5] особо подчеркивается, что взаимопонимание должно основываться на уверенности в достоверности и высоком качестве отчетной информации.

Отдельно необходимо выделить научные работы, в которых изучается контент раскрытий в отношении конкретных вопросов экологической ответственности и рисков [6–9] и которые необходимы как основа для дальнейшего детального анализа совершенствования требований к раскрытию информации о воздействиях компаний на климат и воздействиях климатических рисков на компании [6–8, 10]. Анализ потребностей инвесторов в получении сведений о рисках воздействия климатических факторов на бизнес (как в краткосрочной, так и долгосрочной перспективе) проведен в [10–12]. В ряде работ предлагаются теоретические разработки, например, заслуживает научного внимания многоуровневая теоретическая модель достижения устойчивого развития (имеющая значительный потенциал для применения в любом бизнесе), а также предложение нового целостного учета, результатом которого является информация, обеспечивающая пользователям понимание и оценку воздействия бизнеса на окружающую среду [13, 14].

Анализ действующего законодательства и норм регулирования в области финансовой отчетности показал, что регуляторы, уже не имея возможности игнорировать существующие экологические проблемы, в том числе и климатические изменения, вводят в устанавливаемые ими правила требования раскрывать в финансовой отчетности информацию, касающуюся климата, включая климатические риски. Подобные требования содержатся, например, в МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности», МСФО (IAS) 8 «Учетная политика,

related Financial Disclosures. The Task Force on Climate-related Financial Disclosures: 2018 Status Report. 2018. URL: <https://www.fsb-tcfd.org/wp-content/uploads/2018/09/FINAL-2018-TCFD-Status-Report-092618.pdf> (дата обращения: 12.03.2020).

изменения в бухгалтерских оценках и ошибки», МСФО (IAS) 16 «Основные средства», МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов», МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные активы, условные обязательства», МСФО (IFRS) 7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации» и некоторых других стандартах. Одновременно с этим выявлено, что для формирования финансовой отчетности проблема экологических угроз, климатических рисков разработчиками стандартов не выделяется в самостоятельный значимый фактор. Между тем их влияние на финансовое положение предприятия, результаты его деятельности, способность генерировать денежные потоки в будущем должно явно вытекать из данных отчетности. Очевидно, что разработчики стандартов финансовой отчетности полагали, что основное раскрытие сведений об изменениях климата должно регулироваться процедурами корпоративного управления, а последствия изменения климата, оказывающие существенное влияние на деятельность компании, а также стратегия, используемая компанией для управления соответствующими рисками, будут представлены в нефинансовой отчетности. Результаты проведенного анализа влияния климатических рисков на важнейшие финансовые показатели доказывают, что их игнорирование в скором будущем может привести к тому, что финансовая отчетность уже не сможет выполнять свою основную функцию — обеспечивать достоверное представление данных о финансовом положении, результатах и денежных потоках, необходимых для принятия управленческих решений.

МЕТОДЫ И МЕТОДОЛОГИЯ ИССЛЕДОВАНИЯ

Область климатических рисков как объекта исследования в настоящее время очень актуальна не только для экономики, но для человечества в целом, причем ее границы расширяются с каждым годом. Множество взаимосвязанных явлений, соединяясь, пересекаясь, дополняя друг друга, создают общую совокупность, которую можно именовать «климатические риски». Изменение климата включает и потепление, и учащение катастрофических явлений (наводнений, ураганов, тайфунов), и загрязнение морей, океанов, земли, воздуха, возникновение все более губительных эпидемий. Что является причиной, а что следствием, наука выясняет. Определенная часть этих явлений, по всей видимости, связана с процес-

сами, не имеющими отношения к факту существования людей. Но другая часть, несомненно, обусловлена научно-техническим прогрессом и является определенной платой за приносимые им блага рисками. В свою очередь, ее можно разделить на две составляющие: «неизбежную», которая существовала всегда, сопровождая переход цивилизации от стадии к стадии и «устранимую», которую теоретически избежать можно, но практически очень сложно. Шагом, на первый взгляд не самым важным с точки зрения реальности финансово-экономической деятельности, но способным помочь практическому уменьшению рисков, связанных с климатическими изменениями, является повышение качества информативности финансовой и нефинансовой отчетности в области климатических рисков посредством гармонизации информации в ней.

Как показывают исследования, инвесторами востребована информация двух типов: во-первых, о влиянии компании и ее деятельности на окружающую среду, во-вторых, о влиянии климатических изменений на стратегию компании, ее бизнес-модель и способность создавать стоимость [10, 11, 15]. В нефинансовой отчетности первый тип раскрытий стал фактической нормой (многие организации составляют отчеты об устойчивом развитии; включают в интегрированные отчеты разделы, в которых освещается экологическая ответственность бизнеса и управление природным капиталом). Второй тип информации встречается крайне редко, хотя именно подобные сведения имеют высокую степень аналитичности, так как позволяют провайдерам капитала, страховым компаниям измерять собственные риски, оценив с высокой точностью риски клиентов в отношении сохранения ими финансовой устойчивости, способности управлять процессом создания стоимости в условиях меняющегося климата. Для наполнения экономического информационного пространства качественной информацией, относящейся к изменению климата (в том числе соответствующей второму типу), необходима система, обеспечивающая ее формирование и раскрытие, включая финансовую оценку последствий влияния на бизнес климатических рисков. Роль таких раскрытий возрастает не только в связи с ожиданиями инвесторов, но также и в связи со стремлением экономических субъектов к обеспечению долгосрочного функционирования в стадии устойчивого развития.

Подготовка информации о климатических рисках, релевантной для пользователей двух видов отчетности, требует решения таких проблем, как: стандартизация климатических рисков, методов их выявления и расчета; моделирование различных сценариев изменения климата и его последствий [16, 17]; разработка способов оценки влияния климатических рисков на показатели финансовой отчетности; разработка и выбор вариантов интеграции результатов оценки рисков для анализа принимаемых инвестиционных и финансовых решений.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Хотя в настоящее время проведенные научные исследования уже фиксируют определенные сдвиги в отношении раскрытия информации о климатических рисках в нефинансовой отчетности (у правительственных и неправительственных организаций, представляющих отчетность) [18], однако раскрытия имеют много недостатков, не позволяющих считать их достаточно информативными: слишком повествовательный характер раскрытий, неполнота, бессистемность, нерегу-

лярность представления, длительность периодов (нередко несколько лет) между представлением. Это подтверждает, что проблема раскрытия информации о климатических рисках полностью не решена и в нефинансовой отчетности, что требует проведения дальнейших исследований оценки влияния изменений климата на деятельность компаний, прежде всего с финансовой точки зрения. Это связано с тем, что принятие финансовых и инвестиционных решений изначально базируется на анализе способности компании эффективно управлять активами и обязательствами, генерировать денежные потоки [19]. Такой анализ предполагает системную оценку потенциального влияния климатических рисков на экономические ресурсы, обязательства, капитал, доходы, расходы и денежные потоки компаний⁵.

Окончание в № 4/2020

⁵ London Stock Exchange Group. Guidance for issuers on the integration of ESG into investor reporting and communication. 2018. URL: https://www.lseg.com/sites/default/files/content/images/Green_Finance/ESG/2018/February/LSEG_ESG_report_January_2018.pdf (дата обращения: 14.03.2020).

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Hassan A., Ibrahim E. Corporate environmental information disclosure: Factors influencing companies' success in attaining environmental awards. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*. 2012;19(1):32–46. DOI: 10.1002/csr.278
2. Jose A., Lee S. M. Environmental reporting of global corporations: A content analysis based on website disclosures. *Journal of Business Ethics*. 2007;72(4):307–321. DOI: 10.1007/s10551-006-9172-8
3. Малиновская Н.В. Интегрированная отчетность: исторический аспект. *Международный бухгалтерский учет*. 2015;374(32):41–50.
4. Edgley C., Jones M. J., Atkins J. The adoption of the materiality concept in social and environmental reporting assurance: A field study approach. *The British Accounting Review*. 2014;47(1)1–18. DOI: 10.1016/j.bar.2014.11.001
5. Рожнова О.В. Направления анализа проблемы адаптации бухгалтеров к работе в условиях цифровой экономики. *Аудит*. 2018;(12):27–30.
6. Jones M. Accounting for the environment: Towards a theoretical perspective for environmental accounting and reporting. *Accounting Forum*. 2010;34(2):123–138. DOI: 10.1016/j.accfor.2010.03.001
7. Marsat S., Williams B. D. Does the market value social pillar? *SSRN Electronic Journal*. 2014. DOI: 10.2139/ssrn.2419387
8. Fernandez-Feijoo B., Romero S., Ruiz S. Commitment to corporate social responsibility measured through global reporting initiative reporting: Factors affecting the behavior of companies. *Journal of Cleaner Production*. 2014;(81):244–254.
9. Qiu Y., Shaukat A., Tharyan R. Environmental and social disclosures: Link with corporate financial performance. *The British Accounting Review*. 2014;48(1):102–116. DOI: 10.1016/j.bar.2014.10.007
10. Еремеева О.С. Бухгалтерский экологический учет в системе теорий бухгалтерского учета. *Аудиторские ведомости*. 2016;(7):37–42.
11. Richard J., Altukhova Yu. V. Proposals on reforming the fundamental principles of the enterprise, joint-stock company and social interest through environmental accounting (part 1). *International Accounting*. 2017;20(22):1318–1335. DOI: 10.24891/ia.20.22.1318

12. Trotman A. J., Trotman K. T. Internal audit's role in GHG emissions and energy reporting: Evidence from audit committees, senior accountants and internal auditors. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*. 2015;34(1):199–230. DOI: 10.2308/ajpt-50675
13. Moser D. V., Martin P. R. A broader perspective on corporate social responsibility research in accounting. *The Accounting Review*. 2012;87(3):797–806. DOI: 10.2308/accr-10257
14. Когденко В. Г., Мельник М. В. Интегрированная отчетность: вопросы формирования и анализа. *Международный бухгалтерский учет*. 2014;304(10):2–15.
15. Ивашковская И. В. Развитие стейкхолдерского подхода в методологии финансового анализа: гармоничная компания. *Корпоративные финансы*. 2011;19(3):59–70.
16. Кузубов С. А., Даниленко Н. И., Демчук О. Н. Корпоративная социальная ответственность как предмет исследования в бухгалтерском учете. *Международный бухгалтерский учет*. 2015;359(17):48–61.
17. Gamerschlag R., Moller K., Verbeeten F. Determinants of voluntary CSR disclosure: Empirical evidence from Germany. *Review of Managerial Science*. 2011;5(2):233–262. DOI: 10.1007/s11846-010-0052-3
18. Efimova O., Rozhnova O. The corporate reporting development in the digital economy. *Advances in Intelligent Systems and Computing*. 2019;(850):71–80. DOI: 10.1007/978-3-030-02351-5
19. Ефимова О. В. Развитие инструментария финансового анализа и его информационного обеспечения для целей обоснования принимаемых решений. *Экономика и управление: проблемы, решения*. 2019;15(3):12–20.

REFERENCE

1. Hassan A., Ibrahim E. Corporate environmental information disclosure: Factors influencing companies' success in attaining environmental awards. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*. 2012;19(1):32–46. DOI: 10.1002/csr.278
2. Jose A., Lee S. M. Environmental reporting of global corporations: A content analysis based on website disclosures. *Journal of Business Ethics*. 2007;72(4):307–321. DOI: 10.1007/s10551-006-9172-8
3. Malinovskaya N. V. Integrated reporting: Historical aspect. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*. 2015;374(32):41–50. (In Russ.).
4. Edgley C., Jones M. J., Atkins J. The adoption of the materiality concept in social and environmental reporting assurance: A field study approach. *The British Accounting Review*. 2014;47(1):1–18. DOI: 10.1016/j.bar.2014.11.001
5. Rozhnova O. V. Directions of the analysis of the adaptation problem of accountants to the functioning in the digital economy. *Audit = Audit*. 2018;(12):27–30. (In Russ.).
6. Jones M. Accounting for the environment: Towards a theoretical perspective for environmental accounting and reporting. *Accounting Forum*. 2010;34(2):123–138. DOI: 10.1016/j.accfor.2010.03.001
7. Marsat S., Williams B. D. Does the market value social pillar? *SSRN Electronic Journal*. 2014. DOI: 10.2139/ssrn.2419387
8. Fernandez-Feijoo B., Romero S., Ruiz S. Commitment to corporate social responsibility measured through global reporting initiative reporting: Factors affecting the behavior of companies. *Journal of Cleaner Production*. 2014;(81):244–254.
9. Qiu Y., Shaukat A., Tharyan R. Environmental and social disclosures: Link with corporate financial performance. *The British Accounting Review*. 2014;48(1):102–116. DOI: 10.1016/j.bar.2014.10.007
10. Eremeeva O. S. Environmental accounting in the system of accounting theories. *Auditorskie vedomosti = Audit Statements*. 2016;(7):37–42. (In Russ.).
11. Richard J., Altukhova Yu. V. Proposals on reforming the fundamental principles of the enterprise, joint-stock company and social interest through environmental accounting (part 1). *International Accounting*. 2017;20(22):1318–1335. DOI: 10.24891/ia.20.22.1318
12. Trotman A. J., Trotman K. T. Internal audit's role in GHG emissions and energy reporting: Evidence from audit committees, senior accountants and internal auditors. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*. 2015;34(1):199–230. DOI: 10.2308/ajpt-50675
13. Moser D. V., Martin P. R. A broader perspective on corporate social responsibility research in accounting. *The Accounting Review*. 2012;87(3):797–806. DOI: 10.2308/accr-10257

14. Kogdenko V.G., Mel'nik M.V. Integrated reporting: The issues of formation and analysis. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*. 2014;304(10):2–15. (In Russ.).
15. Ivashkovskaya I.V. Development of the stakeholder approach in the methodology of financial analysis: A harmonious company. *Korporativnye finansy = Corporate Finance*. 2011;19(3):59–70. (In Russ.).
16. Kuzubov S.A., Danilenko N.I., Demchuk O.N. Corporate social responsibility as the subject of research in accounting. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*. 2015;359(17):48–61. (In Russ.).
17. Gamerschlag R., Moller K., Verbeeten F. Determinants of voluntary CSR disclosure: Empirical evidence from Germany. *Review of Managerial Science*. 2011;5(2):233–262. DOI: 10.1007/s11846–010–0052–3
18. Efimova O., Rozhnova O. The corporate reporting development in the digital economy. *Advances in Intelligent Systems and Computing*. 2019;(850):71–80. DOI: 10.1007/978–3–030–02351–5
19. Efimova O.V. Development of tools for financial analysis and its information support for the purposes of substantiating decisions. *Ekonomika i upravlenie: problemy, resheniya = Economics and Management: Problems, Solutions*. 2019;15(3):2–20. (In Russ.).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ

Ольга Владимировна Ефимова — доктор экономических наук, профессор, профессор Департамента учета, анализа и аудита, Финансовый университет, Москва, Россия
Oefimova@fa.ru

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

ABOUT THE AUTHORS

Olga V. Efimova — Dr. Sci. (Econ.), Professor, Professor of the Department of Accounting, Analysis and Auditing, Financial University, Moscow, Russia
Oefimova@fa.ru

Olga V. Rozhnova — Dr. Sci. (Econ.), Professor, Professor of the Department of Accounting, Analysis and Auditing, Financial University, Moscow, Russia
ORozhnova@fa.ru

*Статья поступила в редакцию 15.04.2020; после рецензирования 27.04.2020; принята к публикации 12.05.2020.
Авторы прочитали и одобрили окончательный вариант рукописи.
The article was submitted on 15.04.2020; revised on 27.04.2020 and accepted for publication on 12.05.2020.
The authors read and approved the final version of the manuscript.*

ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-3-26-37
УДК 336,657(045)
JEL M41, O38

Дефицит информации о нематериальных активах в финансовой отчетности и пути его преодоления

Я.И. Устинова

Новосибирский государственный университет экономики и управления, Новосибирск, Россия
<http://orcid.org/0000-0002-1537-2195>

АННОТАЦИЯ

Статья посвящена проблеме локализации информационного дефицита в части нематериальных активов в традиционной финансовой отчетности и анализу возможных путей его преодоления. Методологический каркас исследования включает методы сравнительного, логического анализа, типологии и группировки, индукции и дедукции. Результатом исследования стали способы раскрытия внешних проявлений дефицита данного вида информации в отчетности и их негативных последствий, а также анализ вариантов преодоления этого дефицита, прежде всего, через отчет о нематериальных активах, дополняющий традиционную отчетность в части ее структуры и содержания, сопоставления с информационными запросами стейкхолдеров компании. Обоснован вывод о необходимости пересмотра концепции подготовки и раскрытия информации о неосязаемых активах компании в финансовой отчетности. Исследование может быть использовано при разработке концепции учета нематериальных активов, способной обеспечить преодоление разрыва между содержанием финансовой отчетности и информационными потребностями пользователей. **Ключевые слова:** концепция бухгалтерского учета; нематериальные активы; информационный дефицит; отчет о нематериальных активах; учетное регулирование

Для цитирования: Устинова Я.И. Дефицит информации о нематериальных активах в финансовой отчетности и пути его преодоления. *Учет. Анализ. Аудит. = Accounting. Analysis. Auditing.* 2020;7(3):26-37. DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-3-26-37

ORIGINAL PAPER

Lack of Information on Intangible Assets in the Financial Statements and a Way to Manage It

Ya. I. Ustinova

Novosibirsk State University of Economics and Management, Novosibirsk, Russia
<http://orcid.org/0000-0002-1537-2195>

ABSTRACT

The article is devoted to the study of localization of the lack of information on intangible assets in traditional financial statements and the analysis of possible ways to manage it. The methodological framework of the research includes methods of comparative, logical analysis, typology and grouping, induction and deduction. The research resulted in ways and means of disclosing the external manifestations of this type of information gap in the reporting and their negative consequences. It also analyses the options for filling in this gap, first of all, by means of the report on intangible assets that complements the structure and contents of traditional statements, and its comparison with the information requests of the company's stakeholders. The conclusion about the need to revise the concept of preparing and disclosing information about the company's intangible assets in the financial statements is substantiated. The research can be used in developing the concept of accounting for intangible assets, which can ensure that the gap between the content of financial statements and the information needs of users is bridged.

Keywords: accounting concept; intangible assets; ways of managing information lack; report on intangible assets; accounting standards

For citation: Ustinova Ya. I. Lack of information on intangible assets in the financial statements and a way to manage it. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing.* 2020;7(3):26-37. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-3-26-37

© Устинова Я.И., 2020

ВВЕДЕНИЕ

Рост доли неосязаемых интеллектуальных активов в общем объеме активов компаний, обретение ими статуса ключевого генератора экономических выгод и основы формирования стоимости компании, базового фактора выживания в конкурентной среде, являются общепризнанной всемирной экономической тенденцией. По мнению Ч. Скотта, умение использовать физические активы зависит от способностей, обусловленных нематериальными активами (НМА) [1].

Раскрытие информации об интеллектуальных активах компании позволяет анализировать структуру ее капитала (физического, финансового и неосязаемого). Повышение полезности информации для стейкхолдеров, сокращение информационной асимметрии, рост точности прогнозных оценок инвестиционной привлекательности компании, ее ликвидности, рыночной капитализации, улучшение понимания природы бизнеса не мыслимы без представления информации о ее интеллектуальных активах. Наконец, открытость такой информации укрепляет доверие стейкхолдеров к компании и к достоверности ее отчетности [2–4].

В [4–8] отмечено, что интеллектуальный капитал как объект бухгалтерского учета не укладывается в традиционные рамки индустриальной парадигмы учета, ориентированной на материальные объекты, с жесткой системой критериев для принятия решений о признании в отчетности и способах такого отражения. Недостаточность информации об интеллектуальных активах вообще и интеллектуальной собственности в частности в финансовом учете и отчетности негативно сказывается на качестве (релевантности, полезности) отчетной информации [4; 8–12], ее восприятию пользователями (с позиции рискованности и потенциала будущих доходов) и динамике капитализации фирмы [10–12]; создает возможности для инсайдерской торговли компанией, снижает стоимость компании, использующей НМА, ограничивает возможности анализа ситуации и принятия стратегических решений.

До сегодняшнего дня не утихают дебаты относительно лучшего способа учета и раскрытия в отчетности информации об интеллектуальных активах, но рациональное решение проблемы до сих пор не принято. Это подтверждает представленный в [13] обзор и анализ методов стои-

мостной оценки НМА, применяемых в практике в странах Европы, США и России.

МЕТОДЫ И РЕЗУЛЬТАТЫ

Действующая концепция бухгалтерского учета интеллектуальных ресурсов, как российская, так и международная¹, рассматривает их исключительно сквозь призму категории НМА. Теоретически это позволяет отразить в финансовой отчетности лишь ту часть интеллектуальных ресурсов, которая укладывается в объем понятия «нематериальные активы» (и только предусмотренными стандартами способами), при этом какие-либо учетные инструменты для иной части стандартами не предусмотрены. Практически же большая часть неосязаемых активов не находит своего отражения в бухгалтерском учете вообще либо отражается по стоимости, существенно отличной от оценки рынком.

Информационные ограничения носят всеобъемлющий характер, начиная от спектра фактов хозяйственной жизни в отношении интеллектуальных ресурсов, находящих отражение в учете и отчетности, и заканчивая стоимостными оценками этих фактов. Таким образом, можно констатировать «информационный дефицит» в финансовой отчетности в отношении интеллектуальных ресурсов. К числу факторов, обуславливающих его возникновение, можно отнести:

- отказ от включения в состав НМА объекта, возможность извлечения будущих экономических выгод от использования которого неочевидна в момент признания;
- отражение в составе НМА объекта по фактическим затратам с момента признания стадии разработок (по сути, лишь затрат на патентование);
- отсутствие отражения принятых правообладателем обременений при выдаче лицензий на использование объекта.

Внешне информационный дефицит в отчетности проявляется в превышении рыночной стоимости компании над балансовой стоимостью ее активов; наличием расхождений между реальными составом и структурой НМА и их представлением в финансовой отчетности по МСФО

¹ Нормативные акты: ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов», План счетов бухгалтерского учета и инструкция по его применению. Международная концепция отражена, прежде всего, в МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы».

Таблица 1 / Table 1

Финансовые характеристики компаний, млрд долл. / Company financial characteristics, billion USD

Компания / Company	2015			2018		
	Активы / Assets	Капита- лизация / Capitalization	Капитализа- ция/активы / Capitalization/ Assets, %	Активы / Assets	Капита- лизация / Capitalization	Капитализа- ция/активы / Capitalization/ Assets, %
ПАО «Новатек»	12,1	27,8	2,30	17,5	52,7	3,01
ПАО «ГМК „Норильский никель”»	13,4	23,2	1,73	15,3	35,9	2,35
ПАО «Северсталь»	6,0	10,4	1,73	6,0	13,6	2,27
ПАО «Алроса»	6,0	8,3	1,38	6,0	8,3	1,38
ПАО «Татнефть»	10,9	11,2	1,03	17,3	27,2	1,57
ПАО «Новолипецкий металлургический комбинат»	8,9	8,3	0,93	9,9	16,2	1,64

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

и РСБУ; отсутствием адекватного потребностям пользователей раскрытия информации о НМА в составе пояснений к этой отчетности.

Сложившуюся тенденцию иллюстрируют финансовые показатели российских компаний из списка Forbes за 2015 г. Как следует из табл. 1, их рыночная стоимость отражает наличие значительной части активов, составляющих ее капитализацию, но не представленных в финансовой отчетности (неосязаемых активов), поскольку они не учтены (либо учтены, по заниженной оценке). Данная тенденция отмечается и зарубежными исследователями [6; 14–16], по оценкам которых, на сегодняшний день у крупнейших компаний мира наблюдается превышение рыночной стоимости активов над балансовой в 5–8 раз. Следовательно, списывать сложившуюся ситуацию на огрехи российских положений по бухгалтерскому учету и даже российского гражданского законодательства в сфере интеллектуальной собственности абсолютно безосновательно.

Анализ тренда расхождений между реальными составом и структурой НМА и их представлении

ем в финансовой выполнен на основе показателей отчетов компаний из числа представленных в табл. 1. При этом рассматривается отчетность, подготовленная по МСФО и РСБУ (табл. 2). Видно, что статья «Нематериальные активы», даже с учетом консолидации, не сопоставима ни по стоимости, ни по структуре, ни по изменениям во времени. Аналогичная тенденция наблюдается при сопоставлении данных финансовой отчетности крупнейших компаний мира при попытках сопоставить отчетные данные, подготовленные по МСФО и по национальным учетным стандартам [6].

При этом строгость нормативных предписаний российских и международных учетных стандартов существенно сковывает инициативу администрации компании по раскрытию неосязаемых активов в составе финансовой отчетности. Таким образом, информационные ограничения отчетности в части интеллектуальных активов зависят не столько от применяемых стандартов или от специфических особенностей национального законодательства в сфере бухгалтерского

Таблица 2 / Table 2

Состав НМА в отчетности, млн руб. / Composition of intangible assets in the statements, million rubles

Компания / Company	2015								2018														
	МСФО / IFRS				РСБУ / RAS				МСФО / IFRS				РСБУ / RAS										
	Всего / Total	В том числе патенты / Incl. patents	Программное обеспечение / Software	Прочие / Others	Гудвилл / Goodwill	Всего / Total	В том числе патенты / Incl. patents	Лицензии / Licenses	Программное обеспечение / Software	Прочие / Others	НИОКР / R&D	Всего / Total	В том числе патенты / Incl. patents	Программное обеспечение / Software	Прочие / Others	Гудвилл / Goodwill	Всего / Total	В том числе патенты / Incl. patents	Лицензии / Licenses	Программное обеспечение / Software	Прочие / Others	НИОКР / R&D	
ПАО «Новатек»	1567			V		3798				V		0					400					V	
ПАО «ГМК „Норильский никель“»	3649			V		1531		V	V	V	V	11				V	12		V	V	V		
ПАО «Северсталь»	16394	V	V			123	V	V	V	V	V	15			V		177	V		V	V	V	V
ПАО «Алроса»	1439			V		297				V		1			V		2998	V		V	V		
ПАО «Татнефть»	0					789	V		V	V	V	0					1519	V			V		
ПАО «Новолипецкий металлургический комбинат»	23819			V	V	508	V			V		27			V	V	1666			V	V	V	V

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

учета, сколько от современной концепции учета этого ресурса.

Тенденция рассогласования между ростом значимости НМА в экономике и изменениями структуры и динамики соответствующей статьи наглядно просматривается при анализе финансовой отчетности российских компаний, подготовленной по РСБУ (табл. 3).

Из нее видно, что за период 2005–2016 гг. величина НМА в бухгалтерских балансах выросла более чем в 10 раз (с поправкой на инфляцию), при этом доля НМА в активах компаний увеличилась с 0,12 до 0,55%. По оценкам зарубежных ученых, в отчетах крупнейших корпораций доля НМА составляет от 50 до 80% общей величины активов, прирастая

ежегодно с 1950-х гг. на 1,25%, что, тем не менее, не решает проблемы их недооцененности [6, 10, 15, 16]. По данным [10] на сегодняшний день темпы роста капитальных вложений в НМА в 2 раза превышают темпы роста капитальных вложений в физические активы. Однако рост использования интеллектуальной собственности в деятельности организаций (как в России, так и за рубежом) не находит в полной мере своего отражения в их бухгалтерской отчетности.

Тренд на отсутствие адекватного потребностям пользователей раскрытия информации о НМА наглядно прослеживается в табл. 4.

Из нее видно, что удельный вес компаний, раскрывающих в пояснениях к финансовой от-

Таблица 3 / Table 3
Структура и динамика статьи «Нематериальные активы» / Structure and dynamics of the item "Intangible assets"

Показатель / Indicator	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Внеоборотные активы	26900860	35358315	43051957	49355615	60279736	75311879	84635469	99043231	157107331	134238406	151444575	105905066,00
в том числе НМА	58564	70763	110799	107141	134812	163137	221459	301163	381847	972325	1344005	1568914,00
Оборотные активы	23425194	29660602	39592066	48457461	48056438	58147819	64841775	78543853	129401004	129969690	141612560	174396427,00
Итого активы баланса:	50326054	65018917	82644023	97813076	108336174	133459698	149477245	177587084	286508335	264208096	293057135	281870407,55
Удельный вес НМА в активах баланса, %	0,12	0,11	0,13	0,11	0,12	0,12	0,15	0,17	0,13	0,37	0,46	0,55
Темп роста НМА, %		120,83	156,58	96,7	125,83	121,01	135,75	135,99	126,79	254,64	138,23	116,73
Темп роста НМА к 2005 г., %		120,83	189,19	182,95	230,2	278,56	378,15	514,25	652,02	1660,28	2294,94	2678,97
Индекс потребительских цен к декабрю прошлого года, %	100	109	111,9	113,3	108,8	108,8	106,1	106,6	106,5	111,4	112,9	105,40
Индекс потребительских цен к декабрю 2005 г., %											247,83	261,21
Рост НМА с поправкой на инфляцию											9,26	10,26

Источник / Source: разработано автором по данным Федеральной службы государственной статистики / developed by the author on the basis of the Federal State Statistics Service data.

Таблица 4 / Table 4
 Раскрытие информации о НМА в финансовой отчетности / Data on the information disclosure of intangible assets in the financial statements

Компания / Company	2015				2016				2017				2018			
	Интеллектуальная собственность / Intellectual property	Гудвилл / Goodwill	Прочие / Others	Описательные / Descriptive	Интеллектуальная собственность / Intellectual property	Гудвилл / Goodwill	Прочие / Others	Описательные / Descriptive	Интеллектуальная собственность / Intellectual property	Гудвилл / Goodwill	Прочие / Others	Описательные / Descriptive	Интеллектуальная собственность / Intellectual property	Гудвилл / Goodwill	Прочие / Others	Описательные / Descriptive
1. ПАО «Газпром»	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+	+
2. ПАО «Роснефть»			+	+			+	+			+	+			+	+
3. ПАО «Лукойл»		+		+		+		+								
4. ПАО «Сбербанк»			+	+			+	+								
5. ПАО «Сургутнефтегаз»		+		+			+	+								
6. ПАО «Транснефть»		+		+			+	+								
7. ПАО «ГМК „Норильский Никель“»			+	+			+	+								
8. ПАО «ВТБ Банк»			+	+			+	+								
9. ПАО «Магнит»	+	+	+	+			+	+								
10. ПАО «Татнефть»																
11. ПАО «Новатек»			+	+			+	+								
12. ПАО «Россети»																
13. ПАО «Новолипецкий металлургический комбинат»																
14. ПАО «Мегафон»	+	+	+	+			+	+								
15. ПАО «Система»																
16. ПАО «Русгидро»																
17. ПАО «ОК РУСАЛ»	+			+			+	+								
18. ПАО «Ростелеком»	+			+			+	+								
19. ПАО «Северсталь»	+	+	+	+			+	+								
20. ПАО «ИКС-5 Финанс»		+		+			+	+								
21. ПАО «Интер РАО»																
22. ПАО «Московская биржа»	+	+	+				+	+								
23. ПАО «Юнайтед Эйркрафт Корпорейшен»		+	+	+			+	+								
24. ПАО «Номос банк»			+	+			+	+								
25. ПАО «Мечел»	+		+	+			+	+								
26. ПАО «Мэйл групп»	+	+	+	+			+	+								
27. ПАО «Алроса»			+	+			+	+								
Итого, % от общего числа компаний	33,3	40,7	55,6	74,1	33,3	40,7	55,6	74,1	37,0	44,4	59,3	81,5	66,7	25,9	92,6	93,6

Источник / Source: разработано автором по данным Федеральной службы государственной статистики / developed by the author based on Federal State Statistics Service.

четности информацию о НМА, за период с 2015 по 2018 г.:

- по интеллектуальной собственности возрос с 29,6 до 63,0%;
- по гудвиллу снизился с 38,4 до 22,2%;
- в части прочих НМА возрос с 51,9 до 88,9%;
- по представлению описания НМА вырос с 74,1 до 93,6%.

В то же время от 6,4 до 25,9% компаний не предоставляют информации о НМА вообще.

Таким образом, можно сделать вывод о наличии информационного дефицита в отношении НМА в традиционной финансовой отчетности.

Учитывая возрастающую значимость интеллектуального капитала в мировой экономике, проблема информационного дефицита в финансовой отчетности требует своего незамедлительного и эффективного решения. Ключевыми требованиями к ее решению являются: адаптивность к возрастающему синергетическому эффекту интеллектуального капитала в бизнесе-компаниях, возможность учета его индивидуальных особенностей и ориентированность на динамично меняющиеся информационные потребности стейкхолдеров.

Рассматриваемый информационный дефицит обусловлен влиянием:

1) внутренних факторов:

- неосвязаемость (отсутствие пространственных границ; высокая степень связанной с ними неопределенности; слабость имущественных прав на ее объекты; ограниченность контроля над этими правами и возможностями извлечения доходов из их использования);
- дуализм (взаимосвязь и взаимообусловленность экономической и правовой сущности; статическая и динамическая трактовки актива в балансе);
- ориентированность на будущее (прогноз; форсайт; информация о будущем компании, возможностях ее развития, создания будущей стоимости, развития конкурентных преимуществ).

Выявленные особенности интеллектуальных ресурсов как объектов учета осложняют методологию подготовки и раскрытия учетной информации и минимизируют возможность использования традиционного учетного инструментария;

2) внешних факторов:

- необходимость развития подходов к учетному регулированию НМА: разработка единого понятия «нематериальные активы» или его заме-

на на понятие «интеллектуальный капитал» [4], «интеллектуальные активы»; пересмотр критериев признания; принятие приемлемых решений в части достоверной оценки; разработка единого подхода к раскрытию информации;

- необходимость развития теоретико-методологического базиса для разработки концепции учета НМА.

Внешние факторы обусловлены критическим ограничением возможности применения традиционной учетной методологии к столь специфическому объекту и предполагают ее содержательное обогащение.

На сегодняшний день обсуждаются два основных пути преодоления информационного дефицита в части НМА в финансовой отчетности:

- дополнение ее отчетом о НМА (отчетом об интеллектуальном капитале) [10, с. 125–130; 8, с. 3–6, 18]. Очевидным преимуществом такого решения является стабильность учетного регулирования, которое при этом не подвергается пересмотру. Однако дополнительное раскрытие не компенсирует пробелов по ее снижению и доверия к ней и не гарантирует удовлетворения информационных потребностей ее пользователей;
- модификация традиционной финансовой отчетности [10, 16, 17]. Данный вариант направлен на долгосрочную перспективу, предполагающую развитие теории и методологии учета и отчетности. Результатом должно стать расширение информационных границ традиционной отчетности в целом и НМА в частности. В то же время такое решение предполагает отступление от учетных стандартов, рост затрат на разработку учетного регулирования и контроль над его соблюдением, необходимость пересмотра устоявшихся приемов подготовки финансовой отчетности.

Неудивительно, что на практике наибольшее признание получил первый вариант, ориентированный на краткосрочную перспективу с сохранением сложившихся учетных стандартов посредством внедрения дополнительного информационного блока. По оценкам профессора Р.П. Булыги, формирование специального блока внешней отчетности, содержащего информацию об интеллектуальном капитале, является основным направлением модернизации системы информационного освещения деятельности компании в Великобритании и континентальной

Таблица 5 / Table 5

**Исследования содержания отчетов об интеллектуальном капитале /
The studying content of reports on intellectual capital**

Основные направления исследований / Major directions of the study	Работы / Papers
Содержание отчетов об интеллектуальном капитале и его влияние на восприятие финансового положения компании пользователями отчетности	[18; 3; 19]
Структура отчетов об интеллектуальном капитале	[20; 19]
Зависимость содержания отчетов об интеллектуальном капитале от отраслевой специфики, размеров компании и иных подобных факторов	[21; 22]

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

Европе [4, с. 175–176]. Более того, именно недостаточность традиционной отчетности в отношении НМА, по мнению Ф. Кастилла-Поло и М. С. Руиз-Родригеса, объясняет стратегическое преимущество добровольного раскрытия информации в дополнительных отчетах до тех пор, пока прозрачность, обеспечиваемая им, позволяет укрепить репутацию у внутренних и внешних стейкхолдеров, поддержать стратегию отраслевой дифференциации, раскрыть конкурентные преимущества компании, повысить оценку ее экономического потенциала и привлекательность на рынке капитала [12]. Данное обстоятельство является значимым фактором лобби действующего учетного регулирования, сохраняющим добровольность раскрытия информации об интеллектуальном капитале.

Если необходимость предоставления дополнительной информации об интеллектуальном капитале под сомнение не ставится, то объем, структура, форма ее представления служат предметом научных дискуссий. Вариантам решения этой задачи посвящен ряд работ зарубежных исследователей (табл. 5), причем научный интерес представляет не только их обусловленность отраслевой спецификой, но и взаимосвязь с восприятием информации пользователями отчетности.

Анализ сложившейся практики подготовки дополнительных отчетов о НМА позволяет уста-

новить основные элементы их структуры и содержания в зависимости от целей составления:

1) отчет — как дополнение традиционной финансовой отчетности данными об интеллектуальных ресурсах компании. В отчете отражаются:

- описание и оценка элементов интеллектуального капитала: человеческий, структурный и отношенческий;
- описание интеллектуального капитала как неосязаемого актива, генерирующего добавленную стоимость бизнеса;

2) отчет — как позитивный маркер имиджа компании. В нем описывается интеллектуальный капитал как:

- инструмент конкурентной борьбы за доступ к ресурсам;
- фрагмент добровольного раскрытия информации с целью снижения инвесторами оценок рискованности вложений и укрепления конкурентных преимуществ.

Пока структура и содержание отчета о НМА не регламентированы, на практике наблюдается их зависимость от отраслевой принадлежности, размера компании, ее бизнес-стратегии и т. д.

Дополнительные отчеты об интеллектуальном капитале, в отличие от традиционной отчетности, свободны в использовании оценок НМА. Анализ отчетов позволяет выделить три наиболее распространенных вида оценки:

- переоценка НМА по справедливой стоимости, приближение их стоимостной оценки к воплощенному в них доходному потенциалу. Однако такой подход не затрагивает состав признаваемых НМА и спектр операций с ними;

- раскрытие дополнительной информации в рамках сбалансированной системы показателей, но при этом не обеспечивается сопоставимость данных с теми объектами, которые нашли свое отражение в составе активов;

- оценка НМА на основе остаточного подхода, исходя из оценки капитализации компании за вычетом справедливой стоимости всех идентифицированных активов. Отражает влияние НМА на капитализацию компании, однако предполагает «котловую оценку», без адекватных инструментов анализа влияния на деятельность компании отдельно взятого НМА.

Каждый из рассмотренных способов оценки имеет свои сильные и слабые стороны, но при этом для всех вариантов характерно усреднение потребностей пользователей; стремление к компромиссу, устраивающему всех, но не способному удовлетворить никого; нивелирование юридической природы и экономической сущности объекта учета, его влияния на финансовые результаты деятельности компании и перспективы ее развития. В то же время именно отказ от признания специфики самого объекта и раскрытия информации о нем и обусловил накапливающееся недовольство пользователей.

Анализ результатов исследований информационных запросов пользователей отчетов об интеллектуальном капитале, выполненных зарубежными специалистами [12], позволяет предложить следующий перечень подлежащих раскрытию сведений:

- информация о ключевых компонентах НМА, обеспечивающих разработку цели и стратегии бизнеса, ресурсах для их эффективного использования, о потенциальных рисках, связанных с их использованием;

- классификация компонентов НМА и их оценка, возможностей их отчуждения и альтернативного использования;

- анализ источников формирования НМА, оценка независимости организации в этом аспекте;

- область применения НМА, фактическая и ожидаемая эффективность его использования;

- анализ рыночных преимуществ, предоставляемых НМА, оценка предполагаемой продол-

жительности этих выгод, рисков, которые им угрожают, и мер безопасности;

- оценка дополнительных вложений в НМА и анализ их эффективности и т.д.

Раскрытие этой информации представляется необходимым условием эффективной коммуникации с инвесторами и кредиторами компании, ключевым параметром ее внутриотраслевой дифференциации, конкурентным преимуществом на рынке капитала. Очевидно, что дополнительные отчеты соответствующих сведений не содержат и потребностей пользователей не удовлетворяют. Более того, отсутствие этой информации и, как следствие, возможности у пользователей на основе таких данных строить собственные экономические модели принятия управленческих решений, неизбежно ставит вопрос о снижении ценности традиционной отчетности как источника информации. Все это приводит к необходимости пересмотра приемов и способов подготовки и раскрытия учетной информации в отношении НМА.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В традиционной финансовой отчетности имеет место дефицит информации о НМА как в части спектра отражаемых операций, так и в части их стоимостной оценки, в силу чего она утрачивает статус важнейшего источника при принятии управленческих решений.

Подготовка отчетов о НМА, дополняющих традиционную отчетность, не решает проблемы раскрытия информации, необходимой пользователям, не обеспечивает ее сопоставимость и полноту. В отдельных случаях их подготовка используется как инструмент манипуляции мнением стейкхолдеров в условиях конкуренции за доступ к экономическим ресурсам.

Вместе с тем уникальный характер НМА как учетного объекта предполагает наличие определенной степени свободы в принятии учетных решений при подготовке финансовой отчетности, с обязательным раскрытием использованных подходов, принятых во внимание обстоятельств и связанных с ними неопределенностей в пояснениях. При этом в учетном регулировании, прежде всего в отношении НМА, соотношение учетных правил и принципов должно обеспечивать баланс между финансовой свободой бизнеса, в том числе и в части раскрытия отчетных данных, и защитой интересов общества, его «права знать».

Таким образом, требуется разработка новых теоретических и методологических положений, обеспечивающих возможность выхода за пределы информативности индустриальной парадигмы учета и построения пользователями отчетности на ее основе собственных моделей принятия экономических решений. Есть основания полагать, что границы информативности действующей концепции учета интеллектуальной собственности могут быть расширены посредством разработки методологии учета, базирующейся на множественности интересов пользователей финансовой отчетности и возможности различных трактовок фактов хозяйственной жизни в ходе их бухгалтерской реконструкции, исходя из принятых теоре-

тических концепций. Необходимость разработки такой методологии становится все более очевидной в условиях перехода к информационной парадигме, ориентированной на учет не материально-вещественных объектов, а интеллектуальных ресурсов компании. Синтез новой методологии потребует пересмотра ряда учетных концепций, принципов, категорий, а также уточнения самого понятия «нематериальные активы» и их классификации.

Выполненное исследование может быть использовано при разработке (пересмотре) концепции учета НМА, способной обеспечить преодоление разрыва между содержанием финансовой отчетности и информационными потребностями пользователей.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Scott C. A. Measuring the immeasurable: Capturing intangible values. In: Conference Keynote (19 September, 2011). Brno, Czech Republic: Marketing and Public Relations International Committee of ICOM (International Council of Museums). 2011. 20 p. URL: http://network.icom.museum/fileadmin/user_upload/minisites/mpr/papers/2011-Scott.pdf (дата обращения: 20.02.2020).
2. Lopes I. T. The boundaries of intellectual property valuation: Cost, market, income based approaches and innovation turnover. *Intellectual Economics*. 2011;1(9):99–116.
3. Chander S., Mehra V. A study on intangible assets disclosure: An evidence from Indian companies. *Intangible Capital*. 2011;7(1):1–30. DOI: 10.3926/ic.198
4. Булыга Р. П. Концепция интеллектуального капитала как основа повышения информационной прозрачности и достоверности внешней отчетности организации. *Инновационное развитие экономики*. 2012;8(2):170–176.
5. Седанов А. А. Нематериальные и неосязаемые бизнес-активы предприятия. *Вестник Челябинского государственного университета*. 2013;299(8):140–146.
6. Karius T. Intellectual property and intangible assets: Alternative valuation and financing approaches for the knowledge economy in Luxembourg. Research report. EIKV-Schriftenreihe Zum Wissens und Wertemanagement 3. 2016. 92 p. URL: <https://www.econstor.eu/bitstream/10419/126183/1/846567334.pdf> (дата обращения: 20.02.2020).
7. Wu J.-Ch., Lin Ch. A balance sheet for knowledge evaluation and reporting. In: Proc. Int. Conf. “Management, Knowledge and Learning”. (Zadav, Croatia, 19–21 June 2013). URL: <http://www.toknowpress.net/ISBN/978-961-6914-02-4/papers/ML13-264.pdf> (дата обращения: 20.02.2020).
8. Cormier D., Ledoux M.-J. The influence of voluntary disclosure about intangible assets reported in French financial statement: The role played by IFRS. Corporate Reporting Chair. 2010. 36 p. URL: https://pdfs.semanticscholar.org/ce02/e5109dbd7e724ef4fc44b3dc3cfc56090fa1.pdf?_ga=2.151599484.499910931.1590668890-864372845.1590668890 (дата обращения: 20.02.2020).
9. Андриссен Д., Тиссен Р. Будущее финансовой отчетности (в сфере нематериальных активов). URL: https://gaap.ru/articles/budushchee_finansovoy_otchetnosti_v_sfere_nematerialnykh_aktivov (дата обращения: 20.02.2020).
10. Лев Б., Райгопал Ш. FASB призвал перейти на принципы. URL: <https://gaap.ru/news/149381> (дата обращения: 20.02.2020).
11. Кузубов С. А., Евдокимова М. С. Повышает ли стоимость компании публикация нефинансовых отчетов по стандартам GRI? (на примере стран БРИКС). *Учет. Анализ. Аудит*. 2017;4(2):28–36.
12. Castilla-Polo F., Ruiz-Rodriguez M. C. Intangible assets disclosures in the olive oil differentiation strategy. *Agricultural Research & Technology Open Access Journal*. 2018;14(1):1–8. DOI: 10.19080/ARTOAJ.2018.14.555904

13. Тазихина Т. В., Лосева О. В., Федотова М. А. Нематериальные активы и интеллектуальная собственность корпорации: оценка и управление. М.: КноРус; 2018. 188 с.
14. Лев Б. Нематериальные активы: управление, измерение, отчетность. М.: Квинто-Консалтинг; 2009. 240 с.
15. Diukova N., Jasienski M. Structure and function of intangible assets in the knowledge economy. *Socio-economic Research Bulletin*. 2010;(41);12–17.
16. Heinrich R. Valuation in intellectual property accounting. UNECE team of specialists on intellectual property. Bishkek. 2011. 43 p. URL: https://www.unece.org/fileadmin/DAM/ceci/ppt_presentations/2011/SubRegConf_Bishkek/Heinrich_Accounting.pdf (дата обращения: 20.02.2020).
17. Rea N., Davis A. Intangible assets: What are they worth and how should that value be communicated. PricewaterhouseCoopers. London. 2012. URL: www.buildingipvalue.com (дата обращения: 21.05.2020).
18. Singh R. D., Narwal K. P. Intellectual capital and its consequences on company performance: A study of Indian sectors. *International Journal of Learning and Intellectual Capital*. 2015;12(3):300–322.
19. Abhayawans S., Guthrie J. Importance of intellectual capital information: A study of Australian analyst reports. *Australian Accounting Review*. 2014;24(1):66–83. DOI: 10.1111/auar.12012
20. Branco M. C., Delgado C., CSá M., Sousa C. An analysis of intellectual capital disclosure by Portuguese companies. *EuroMed Journal of Business*. 2010;5(3):258–278.
21. Santos J. C., Venancio M. T. Intellectual capital: Information disclosure practices by Portuguese companies. *Revista Universo Contábil*. 2013;9(2):174–194.
22. Whiting R. H., Woodcock J. Firm characteristics and intellectual capital disclosure by Australian companies. *Journal of Human Resource Costing & Accounting*. 2011;15(2):102–126.

REFERENCES

1. Scott C. A. Measuring the immeasurable: Capturing intangible values. In: Conference Keynote (19 September, 2011). Brno, Czech Republic: Marketing and Public Relations International Committee of ICOM (International Council of Museums). 2011. 20 p. URL: http://network.icom.museum/fileadmin/user_upload/minisites/mp/papers/2011-Scott.pdf (accessed on 20.02.2020).
2. Lopes I. T. The boundaries of intellectual property valuation: Cost, market, income based approaches and innovation turnover. *Intellectual Economics*. 2011;1(9):99–116.
3. Chander S., Mehra V. A study on intangible assets disclosure: An evidence from Indian companies. *Intangible Capital*. 2011;7(1):1–30. DOI: 10.3926/ic.198
4. Bulyga R. P. The concept of intellectual capital as the basis for increasing information transparency and reliability of the organization's external reporting. *Innovatsionnoye razvitiye ekonomiki = Innovative Economic Development*. 2012;8(2):170–176. (In Russ.).
5. Sedanov A. A. Intangible business assets of an enterprise. *Vestnik Chelyabinskogo gosudarstvennogo universiteta = Bulletin of Chelyabinsk State University*. 2013;299(8):140–146. (In Russ.).
6. Karius T. Intellectual property and intangible assets: Alternative valuation and financing approaches for the knowledge economy in Luxemburg. Research report. EIKV-Schriftenreihe Zum Wissens und Wertemanagement 3. 2016. 92 p. URL: <https://www.econstor.eu/bitstream/10419/126183/1/846567334.pdf> (accessed on 20.02.2020).
7. Wu J.-Ch., Lin Ch. A balance sheet for knowledge evaluation and reporting. In: Proc. Int. Conf. "Management, Knowledge and Learning". (Zadav, Croatia, 19–21 June 2013). URL: <http://www.toknowpress.net/ISBN/978-961-6914-02-4/papers/ML13-264.pdf> (accessed on 20.02.2020).
8. Cormier D., Ledoux M.-J. The influence of voluntary disclosure about intangible assets reported in French financial statement: The role played by IFRS. Corporate Reporting Chair. 2010. 36 p. URL: https://pdfs.semanticscholar.org/ce02/e5109dbd7e724ef4fc44b3dc3cfc56090fa1.pdf?_ga=2.151599484.499910931.1590668890-864372845.1590668890 (accessed on 20.02.2020).
9. Andrisen D., Tissen R. The future of financial reporting (in the field of intangible assets). URL: https://gaap.ru/articles/budushchee_finansovoy_otchetnosti_v_sfere_nematerialnykh_aktivov (accessed on 20.02.2020). (In Russ.).
10. Lev B., Raygopal Sh. FASB called for the transition to principles. URL: <https://gaap.ru/news/149381> (accessed on 20.02.2020). (In Russ.).

11. Kuzubov S. A., Evdokimova M. S. Does the company increase the value of publishing non-financial reports according to GRI standards? (on the example of the BRICS countries). *Uchet. Analiz. Audit. = Accounting. Analysis. Audit.* 2017;(2):28–36. (In Russ.).
12. Castilla-Polo F., Ruiz-Rodriguez M. C. Intangible assets disclosures in the olive oil differentiation strategy. *Agricultural Research & Technology Open Access Journal.* 2018;14(1):1–8. DOI: 10.19080/ARTOAJ.2018.14.555904
13. Tazikhina T. V., Loseva O. V., Fedotova M. A. Intangible assets and intellectual property of the corporation: Evaluation and management. Moscow: KnoRus; 2018. 188 p. (In Russ.).
14. Lev B. Intangible assets: Management, measurement, reporting. Moscow: Quinto Consulting; 2009. 240 p. (In Russ.).
15. Diukova N., Jasienski M. Structure and function of intangible assets in the knowledge economy. *Socio-economic Research Bulletin.* 2010;(41);12–17.
16. Heinrich R. Valuation in intellectual property accounting. UNECE team of specialists on intellectual property. Bishkek. 2011. 43 p. URL: https://www.unece.org/fileadmin/DAM/ceci/ppt_presentations/2011/SubRegConf_Bishkek/Heinrich_Accounting.pdf (accessed on 20.02.2020).
17. Rea N., Davis A. Intangible assets: What are they worth and how should that value be communicated. PricewaterhouseCoopers. London. 2012. URL: www.buildingipvalue.com (дата обращения: 21.05.2020).
18. Singh R. D., Narwal K. P. Intellectual capital and its consequences on company performance: A study of Indian sectors. *International Journal of Learning and Intellectual Capital.* 2015;12(3):300–322.
19. Abhayawans S., Guthrie J. Importance of intellectual capital information: A study of Australian analyst reports. *Australian Accounting Review.* 2014;24(1):66–83. DOI: 10.1111/auar.12012
20. Branco M. C., Delgado C., CSá M., Sousa C. An analysis of intellectual capital disclosure by Portuguese companies. *EuroMed Journal of Business.* 2010;5(3):258–278.
21. Santos J. C., Venancio M. T. Intellectual capital: Information disclosure practices by Portuguese companies. *Revista Universo Contábil.* 2013;9(2):174–194.
22. Whiting R. H., Woodcock J. Firm characteristics and intellectual capital disclosure by Australian companies. *Journal of Human Resource Costing & Accounting.* 2011;15(2):102–126.

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ

Яна Игоревна Устинова — кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры информационно-аналитического обеспечения и бухгалтерского учета, Новосибирский государственный университет экономики и управления «НИНХ», Новосибирск, Россия
ustinova_pr@mail.ru

ABOUT THE AUTHOR

Yana I. Ustinova — Cand. Sci. (Econ.), Associate Professor, Associate Professor of Information and Analytical Support and Accounting Department, Novosibirsk State University of Economics and Management, Novosibirsk, Russia
ustinova_pr@mail.ru

Статья поступила в редакцию 14.04.2020; после рецензирования 30.04.2020; принята к публикации 13.05.2020. Автор прочитала и одобрила окончательный вариант рукописи.
The article was submitted on 14.04.2020; revised on 30.04.2020 and accepted for publication on 13.05.2020. The author read and approved the final version of the manuscript.

DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-3-38-46
УДК 338.24(045)
JEL F02, M12, O35

Перспективы инновационного развития международной кооперации в целях экономической безопасности населения

В.А. Пучков

ПАО «Объединенная авиастроительная корпорация», Москва, Россия
<https://orcid.org/0000-0003-1118-3714>

АННОТАЦИЯ

Статья посвящена анализу современных тенденций возрастания глобальных рисков, сохранения опасностей и угроз природных, техногенных и биолого-социальных катастроф, появления новых вызовов планетарного масштаба, которые могут привести к мировым кризисным ситуациям. Методологическая база исследования включает теории конструирования новой системы экономического межгосударственного гуманитарного взаимодействия. При этом применены методы анализа и синтеза, аналогий и наблюдения, экспертных оценок. Рассмотрен опыт создания институциональных совместных организаций в сфере обеспечения общественной безопасности на международном уровне; сформирован механизм и подготовлены методические рекомендации по инновационному развитию в области преодоления кризисных ситуаций и реализации рамочной программы уменьшения опасности бедствий. Проведен анализ этапов построения системы международного гуманитарного реагирования с различными странами. Предложены направления инновационного развития международной кооперации в целях экономической безопасности населения. Изучение опыта создания институциональных совместных организаций позволило предложить экономическую модель, отвечающую принципам и духу международного права. Разработанные рекомендации смогут обеспечить Российской Федерации инновационно-технологический прорыв в международной гуманитарной сфере. Результаты исследования могут быть использованы органами государственного управления при формировании и реализации национальной международной политики развития гуманитарного двухстороннего и многостороннего сотрудничества в области гуманитарных проектов, экономической безопасности населения и предотвращения катастроф и кризисов.

Ключевые слова: инновационное развитие; управление рисками; гуманитарная сфера; организационные основы; экономическая безопасность; международное взаимодействие

Для цитирования: Пучков В.А. Перспективы инновационного развития международной кооперации в целях экономической безопасности населения. *Учет. Анализ. Аудит.* = *Accounting. Analysis. Auditing.* 2020;7(3):38-46. DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-3-38-46

Prospects for Innovative Development of International Trade Cooperation for the Population Economic Security

V.A. Puchkov

Public Joint Stock Company "United Aircraft Corporation", Moscow, Russia
<https://orcid.org/0000-0003-1118-3714>

ABSTRACT

The paper reveals the analysis of modern trends of increasing global risks, the preservation of dangers and threats of natural, man-made and bio-social disasters, the emergence of new challenges on a global scale that can lead to global crisis situations. The methodological base of the study includes theories of constructing a new system of economic

interstate humanitarian interaction. In this case, there have been applied analysis methods and synthesis, analogies, observations and expert assessments. The study considered the experience of creating institutional joint companies in public security at the international level. There was formed a mechanism as well as methodological recommendations have been prepared for innovative development in the field of crisis management and implementation of the framework program for disaster risk reduction. The analysis of the stages of building an international humanitarian response system with different countries is carried out. The directions of innovative development of international cooperation for the purpose of economic security of the population are proposed. The study of the experience of creating institutional joint organizations allowed to propose an economic model that meets the principles and spirit of international law. The developed recommendations will provide the Russian Federation with an innovative and technological breakthrough in the international humanitarian sphere. The results of the research can be used by public authorities in the formation and implementation of national international policy for the development of humanitarian bilateral and multilateral cooperation in the field of humanitarian projects, economic security of the population and the prevention of disasters and crises.

Keywords: innovative development; risk management; humanitarian field; organizational bases; economic security; international cooperation

For citation: Puchkov V.A. Prospects for innovative development of international trade cooperation for the population economic security. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2020;7(3):38-46. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-3-38-46

ВВЕДЕНИЕ

В настоящее время нарастают глобальные опасности и угрозы, возникают новые вызовы планетарного масштаба, требующие всемерного укрепления международного взаимодействия. Международное сотрудничество в гуманитарной сфере в современных условиях способствует гармонизации отношений между странами [1], однако при этом усиливается финансовая, экономическая, технологическая, социальная и культурная конкуренция между странами на всех континентах. Яркая значимость международного взаимодействия, зависимость от совместной работы состояния государственных систем экономики, финансов, транспорта, туризма и других сфер жизни и деятельности людей проявляется ныне в условиях угрозы пандемии острых вирусных респираторных инфекций. Россия является активным участником межгосударственных процессов, поэтому необходимо разработать стратегию инновационного развития всех видов такого взаимодействия. Она неукоснительно выполняет все межгосударственные соглашения в области предупреждения и ликвидации чрезвычайных ситуаций, пожаров и иных бедствий; в короткие сроки оперативно принимает решения, быстро реагирует на бедствия в зарубежных странах и профессионально осуществляет управление в гуманитарной области; участвует в работе авторитетных организаций и проведении различных акций мирной направленности, осуществляемых на двусторонней и многосторонней основе.

За последние годы нашей страной проведено множество гуманитарных операций как на двусторонней, так и на многосторонней основе. Особенно актуальной эта деятельность становится в связи с нарастающими кризисными явлениями в экономической, финансовой сферах, рецессии мировой экономики. Учитывая международный масштаб возможных и уже действующих угроз, необходимо решить ключевые задачи по формированию комплексной системы международного чрезвычайного гуманитарного реагирования и профилактики катастроф, обеспечения экономической безопасности населения, а также сформировать основы нового экономического механизма инновационного развития такого взаимодействия.

РЕЗУЛЬТАТЫ

Исследования перспектив инновационного развития международной кооперации в целях экономической безопасности населения, выполненные на базе изучения открытых материалов и многолетней практической деятельности автора статьи по линии организации внутренних и международных мероприятий чрезвычайного гуманитарного характера, позволяют сделать ряд обобщающих выводов и рекомендаций.

Во-первых, оценивая итоги работы системы чрезвычайного реагирования, можно со всей определенностью заявить, что в последние годы Российской Федерацией проведено большое число сложных международных гуманитарных операций в различных уголках земного шара. Жизненно необ-

ходимые населению товары первой необходимости в виде продуктов питания, медикаментов, одежды, стройматериалов и иные в виде бесплатной помощи после произошедших масштабных стихийных бедствий и катастроф в Эквадоре, Кении, Мозамбике, Иордании, Ираке, Филиппинах были доставлены в эти страны.

Во-вторых, наряду с этим видом оказания помощи следует отметить проведение российскими специалистами аварийно-спасательных, поисковых и специальных работ международными спасательными силами в Сербии, Никарагуа, Индонезии и других государствах. За последнее пятилетие грандиозным масштабным мероприятием стала проведенная российскими спасателями эвакуация из опасных регионов мира более 2 тыс. граждан нашей страны и соседних государств, потушены сложные природные пожары в Сербии, Индонезии, Португалии, Израиле, Чили. Организовано проведение санитарно-авиационной эвакуации на родину тяжелобольных и пострадавших российских граждан из зарубежных государств.

По произведенным оценкам, только за счет взносов Российской Федерации в фонды международных организаций за последние годы была оказана существенная помощь населению 30 государств, которым доставлено более 150 тыс. тонн гуманитарных грузов в пострадавшие от бедствий страны¹. Помощь в виде продовольствия, медикаментов, предметов первой необходимости оказана миллионам людей в зонах стихийных бедствий. Данные форматы международного взаимодействия обеспечивают продвижение российских технологий и современных инновационных подходов в зарубежных странах.

Надо отметить, что Россия остается серьезным партнером на международной арене, наращивая мягкую силу продвижения своих интересов и одновременно стараясь уменьшить последствия санкционного давления со стороны ряда зарубежных государств. К сожалению, в последнее время международная гуманитарная деятельность замедлилась, причем не по вине нашей страны, поэтому сейчас особенно важно отыскать более прогрессивные, соответствующие государственной политике России форматы работы в гумани-

тарной сфере с международными организациями, определить приоритетные задачи и получить практические результаты продвижения своих интересов. В этой связи для наращивания потенциала национальной безопасности и реализации стратегических приоритетов укрепления страны представляется необходимым развивать участие региональных инновационных систем экономической безопасности в рамках приграничного сотрудничества [2]. Актуальными становятся деятельность по реализации первоочередных направлений инновационного развития международной кооперации в целях экономической безопасности населения, оказание материальной помощи каждому пострадавшему человеку в зонах бедствий, выплаты компенсаций за утрату имущества первой необходимости и соответствующих компенсаций за причинение вреда здоровью. Одновременно с этим реализация неукоснительного соблюдения его личных прав, восстановление жилья, систем жизнеобеспечения, социальной и медицинской помощи становятся приоритетом гуманитарной деятельности. Защита жизненно важных интересов человека и его экономическая безопасность в любой точке земного шара становятся важной парадигмой XXI в., что еще раз доказала деятельность по преодолению угрозы пандемии.

Экономически целесообразно, чтобы финансовые средства, выделяемые в виде российских донорских взносов, возвращались в российскую экономику путем закупки в гуманитарных целях продукции нашего производства и доставки ее в пострадавшие государства российскими организациями, чтобы обеспечить большую загрузку местных предприятий².

В связи с этим требуется реализация новых организационных основ формирования комплексной системы международного чрезвычайного гуманитарного реагирования и профилактики катастроф, а также решение других проблем. Для этой совместной деятельности необходимо привлечь федеральные структуры, регионы страны, общественные благотворительные фонды и организации.

¹ ООН. Оказание гуманитарной помощи. URL: <https://www.un.org/ru/sections/what-we-do/deliver-humanitarian-aid> (дата обращения: 25.09.2019).

² Текущая ситуация с донорскими взносами Российской Федерации на оказание продовольственной помощи по линии международных организаций. URL: http://www.mid.ru/foreign_policy/un/-/asset_publisher/U1StPbE8y3al/content/id/189674 (дата обращения: 25.09.2019).

ПЕРСПЕКТИВЫ

В целях наращивания потенциала инновационного развития международного гуманитарного взаимодействия целесообразно решить комплекс приоритетных задач.

Во-первых, обеспечить активное участие России в работе по совершенствованию системы такого рода реагирования, укреплению потенциала стран и регионов в борьбе с бедствиями и катастрофами, расширению и повышению эффективности сфер совместной деятельности.

Представляется необходимым последовательно продвигать российскую инициативу по формированию глобальной сети кризисных центров, а также центров реагирования и учебно-практического профиля. В частности, для этого Российской Федерацией создан в Швейцарии Международный координационно-информационный центр по вопросам защиты населения и территорий от чрезвычайных ситуаций, что обеспечивает продвижение российских инновационных цифровых технологий в европейских странах [3].

Наша страна должна оставаться надежным стратегическим партнером многих международных организаций, укрепляя и развивая их авторитет под эгидой ООН [4]. Подписание соглашений о стратегическом партнерстве является ключевым аспектом и создает условия формирования прочной нормативной правовой основы для дальнейшего взаимодействия в области безопасности жизнедеятельности населения.

В качестве подтверждения практической линии России на продолжение действенной политики в этом направлении приведем пример создания и достаточно эффективного функционирования Российско-Сербского гуманитарного центра в г. Ниш, который был учрежден на основании межправительственного соглашения между Правительствами Российской Федерации и Республики Сербия³. С учетом накопленного опыта создан и развивается Российско-Армянский центр гуманитарного реагирования в городе Ереване. Центр осуществляет поддержку поисково-спасательных операций, разминирования, тушения пожаров, предоставления и доставки срочной гуманитарной помощи населению, а так-

же готовит специалистов для противопожарных и аварийно-спасательных органов⁴.

Оба этих центра созданы в целях обеспечения оперативного реагирования на бедствия в соседних государствах. Они являются межправительственными некоммерческими организациями, пользующимися правами юридического лица и выполняющими широкий круг задач. Ими проведен ряд операций по оказанию помощи и ликвидации чрезвычайных ситуаций, пожаров и иных бедствий на территории Сербии, Албании, Греции, Словении и иных стран, а также другие важные общественно значимые акции.

На основе опыта деятельности названных центров представляется целесообразным активизировать международное взаимодействие с европейскими и иными странами по вопросам борьбы с чрезвычайными ситуациями, природными пожарами и иными бедствиями, совместного противодействия масштабным катастрофам. Повседневная работа центров свидетельствует о значительном потенциале международного взаимодействия в сфере предупреждения бедствий, внедрения российских разработок антикризисного управления и общего согласованного решения региональных гуманитарных вопросов.

В Латиноамериканском регионе по поручению Президента Российской Федерации открыт и функционирует Российско-Кубинский учебный центр, который осуществляет подготовку специалистов пожарно-спасательного профиля для стран Карибского бассейна. В центре функционируют лаборатории по изучению основ электротехники, электробезопасности и исследованию материалов, автотренажер для водителей пожарных машин, мини-полигоны и полоса препятствий для тренировок, комплексы специальной физической подготовки, однако требуется наращивание его учебно-методической базы новейшими инновационными разработками, привлечением к работе высококвалифицированных педагогов.

Международной общественности широко известна проведенная более 20 лет назад широко-масштабная гуманитарная миссия «Фокус» по оказанию разноплановой помощи населению

³ Российско-сербский Гуманитарный центр. URL: <http://www.ambadarusije.rs/ru/rossiisko-serbskii-gumanitarnii-centr> (дата обращения: 25.09.2019).

⁴ Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Армения о создании Российско-Армянского центра гуманитарного реагирования. URL: <http://docs.cntd.ru/document/420295816> (дата обращения: 25.09.2019).

и восстановлению социальной инфраструктуры пострадавшим в 1999 г. в результате авианалетов на Балканах. Об этой трагедии неоднократно публиковались обширные материалы и исследования [5]. Участниками этой уникальной акции тогда были Австрия, Греция, Россия, Швейцария, а методическую проработку этой грандиозной операции выполняла международная группа экспертов. Впоследствии, подобно этой, группа экспертов, включающая в себя специалистов различного профиля, провела исследования состояния городов и населенных пунктов, промышленных и других объектов, а также оценила экологическую обстановку и выполнила радиационный мониторинг местности на территории Сербии, Воеводины, Косово и Метохии⁵. Было подготовлено и организовано выполнение более 10 гуманитарных проектов по восстановлению объектов здравоохранения и жизнеобеспечения, энергоснабжения, нефтеперерабатывающих комплексов, фармацевтической индустрии, горно-обогатительного комбината, автомобильных, авиационных и других предприятий экономики, разрушенных в результате воздушных авианалетов. Заметим, что активную роль в методическом обеспечении этих актов приняли российские специалисты, значительным оказался также удельный вес ресурсной помощи со стороны Российской Федерации. Дружеский гуманитарный вклад России способствовал повышению престижа нашей страны у жителей зарубежья, поэтому и в новых условиях необходимо целенаправленно продолжить наращивание потенциала российского реагирования за рубежом путем развития гуманитарных центров [6].

Требованием времени является переоценка возможностей существующих организационных основ формирования комплексной системы быстрого международного реагирования и профилактики катастроф, а также разработка более совершенных действий, отражающих новые реалии на основе современных инновационных форм и методов работы⁶. Реализация разработанных методических рекомендаций позволит придать новый импульс активному международному взаимодействию по

инновационному развитию в области реализации рамочной программы уменьшения опасности бедствий, преодоления кризисных ситуаций и ликвидации чрезвычайных ситуаций [7].

Во-вторых, выполнить комплекс дополнительных мероприятий по перспективам внедрения программы современного экономического механизма инновационного развития международного взаимодействия на федеральном уровне и в регионах страны в рамках реализации национальных проектов и государственных программ [8]. Предлагается выстроить новый экономический механизм оказания гуманитарной помощи на основе пересмотра традиционных подходов организации деятельности посреднических структур. Финансовые, материальные средства и другие ресурсы должны направляться на места в целях осуществления адресной помощи пострадавшим, беженцам и вынужденным переселенцам с учетом национальных особенностей и традиций пострадавших. Принимающая сторона должна самостоятельно осуществлять учет, распределять объемы необходимой помощи и осуществлять контроль за эффективным использованием финансовых и материальных средств, продовольствия, медикаментов и различного имущества, направляемых в зоны бедствий в качестве гуманитарной поддержки, а также проводить аудит результатов работы.

Отметим, что планомерное развитие международной системы защиты населения от вызовов и угроз современного мира остается объективной необходимостью, к тому же, усиление кооперации позволяет правильнее расставить стратегические приоритеты в сфере уменьшения опасности бедствий населения, сформировать новые подходы к более качественному распределению экономических, интеллектуальных и иных ресурсов в современных социально-экономических условиях [9].

Необходимо последовательно обеспечить реализацию стратегических и программных документов международного взаимодействия по реализации рамочной программы по уменьшению опасности бедствий на 2015–2030 гг., которая была одобрена в Сендае (Япония) на третьей Всемирной конференции ООН по уменьшению опасности бедствий⁷.

⁷ Сендайская рамочная программа по снижению риска бедствий на 2015–2030 гг. UNISDR/GE/2015 — ICLUX RU. Первое издание. 2015.

⁵ Заключение Комиссии по международно-правовой оценке событий вокруг Союзной Республики Югославии. URL: <http://docs.cntd.ru/document/901741244> (дата обращения: 25.09.2019).

⁶ Digital Globalization: The New Era of Global Flows. New York: McKinsey Global Institute; 2016. 156 p.

Знаковым историческим событием в международной деятельности стало представление на пленарном заседании в Нью-Йорке в рамках семьдесят первой сессии Генеральной Ассамблеи ООН предложений России по конкретным мерам чрезвычайного гуманитарного реагирования и перспективам развития такой помощи на современном этапе⁸. Выступление руководителя Российской Спасательной Службы на данном заседании было единогласно поддержано участниками и подчеркнуто, что подобные фундаментальные разработки могут реально содействовать усилению координирующей роли ООН и объединению усилий всех государственных институтов, общественных объединений развитых стран, а также активному подключению к этой работе развивающихся государств [10].

Результаты исследований показывают, что в нынешней обстановке необходимо осуществить поэтапное формирование нового экономического механизма инновационного развития международного взаимодействия в гуманитарной области, продолжить наращивание потенциала новых экономических трендов этой деятельности, увеличивая значимость многостороннего российского присутствия в экономической, образовательной, культурной сферах [11].

В-третьих, продолжить реализацию предложенных практических рекомендаций по повышению значимости Российской Федерации в международной системе оказания чрезвычайной помощи. Организовать деятельность в качестве надежного донора Центрального фонда чрезвычайного реагирования ООН и других международных структур. Наша страна предоставляет экспертов для Группы ООН по оценке последствий стихийных бедствий и координации реагирования (ЮНДАК), спонсирует подготовку и участие в полевых миссиях специалистов из развивающихся стран [4].

Только за последние годы Россия направила через международные организации значительные финансовые средства на оказание срочной продовольственной, медицинской и другой необходимой помощи пострадавшим. В рамках данного направления требуется продолжить укрепление лидерских позиций нашей страны в этом антикризисном взаимодействии, развивать глобальную сеть взаимодействия разных точек мира путем

повышения ее потенциала в данной сфере и активного участия в столь важных и необходимых операциях и проектах [10].

Очень важно продолжить практику проведения межстрановых мероприятий в различных форматах по обмену опытом в области уменьшения опасности бедствий всех стран мира, оценки наработанного партнерами опыта внедрения инновационных подходов построения национальных платформ защиты населения от катастроф. Она позволит современной России совершить инновационно-технологический прорыв в международной гуманитарной сфере, практически решить задачу по совершенствованию механизмов управления рисками и реализации стратегии уменьшения опасности бедствий [12].

В-четвертых, организовать практическую реализацию приоритетов предложенного модифицированного подхода на основе теоретических и практических итогов проведенных исследований [13].

В настоящее время, несмотря на введенные санкции и другие проблемы, требованием времени является дальнейшее укрепление авторитета Спасательной Службы России на международной арене, а достижения и опыт боевой работы российских пожарных и спасателей должны доводиться до коллег и специалистов развитых стран мира. Следует продолжить энергичную работу по организации взаимодействия спасательных служб разных государств на базе глобальных прогнозов [14].

Масштабные природные пожары в Австралии и других регионах мира, борьба с угрозой масштабной пандемии, которые привели к колоссальным потерям, доказывают необходимость наращивания потенциала международного гуманитарного реагирования, взаимодействия в борьбе с природными катаклизмами, создания мощной многонациональной специализированной группировки сил спасателей. Они должны быть подготовлены к борьбе со стихийными бедствиями: природными пожарами, наводнениями, засухой, землетрясениями и другими катастрофами. Не менее важной становится необходимость подготовки подразделений, внедрения инновационных технологий по противодействию бедствиям биолого-социального характера на основе опыта предыдущих лет в 2010–2018 гг. борьбы с массовыми заболеваниями, которые вызвали вирусы и бактерии лихорадки Эбола, сибирской язвы, свиного гриппа, атипичной пневмонии, аденовируса, коронавируса, других

⁸ RIA. URL: <https://ria.ru/20161208/1483086222.html?in=t> (дата обращения: 26.09.2019).

известных человечеству заболеваний и их новых мутаций.

Это обеспечит в перспективе продвижение на международные рынки российских инновационных технологий и станет важным шагом к повышению уровня современных отечественных технологий в сфере защиты жизни и здоровья людей.

Поэтому необходимо реализовать приоритеты инновационного развития международной кооперации в целях экономической безопасности населения и оказания разносторонней помощи пострадавшим людям в зонах бедствий или карантинных мероприятий, осуществления выплат соответствующих компенсаций. Первостепенной становится адресная поддержка многодетных семей и людей с хроническими заболеваниями. Восстановление жилых домов, систем жизнеобеспечения, социальной и медицинской помощи должно стать сферой ответственности органов государственного управления и международных гуманитарных организаций.

Защита жизни и здоровья людей, жизненно важных интересов человека и его экономическая безопасность становятся основной целью гуманитарной работы. При этом целесообразно задействовать базовые основы экономического развития экономики развитых стран мира [15].

Одновременно с этим необходимо создать механизм координации Международной аэрокосмической системы глобального мониторинга и защиты населения от угроз из космоса, которая является актуальной инновационной задачей [16]. Для этого силами космических держав целесообразно сформировать совместную научную группу и разработать регламенты для специализированных служб сил и средств противодействия угрозам из космоса с учетом полученного опыта реальных действий по защите населения от астероидной и метеоритной опасностей и формирования инновационных сегментов в системах антикризисного управления.

Одновременно с этим необходимо доработать систему информирования населения о метеоритной и астероидной опасностях, разработать рекомендации по правилам действий в данных условиях. Человечество совместными усилиями способно решить эту сложнейшую проблему с привлечением известных авторитетнейших в мировом сообществе ученых и практиков, способных предложить и внедрить новейшие инновационные

технологии защиты земли от космических угроз⁹. Этот проект позволит придать импульс космическим программам взаимодействия в гуманитарной сфере, значимость которой возрастает.

Для координации вышеуказанной деятельности на постоянной основе из специалистов разных стран должна быть создана комплексная рабочая группа по разработке предложений по внедрению инновационных подходов защиты населения и территорий от метеоритных и астероидных опасностей [17]. Угрозы из космоса представляют собой реальные вызовы человечеству, а особенно городам, инфраструктуре, другим коммуникациям, и задача парирования ее может быть решена только совместными усилиями.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Проведенное исследование убедительно показало, что в современных условиях необходим новый модифицированный подход к управлению проектами взаимодействия [18], отвечающий принципам и духу международного права. В свете этого автором предложены практические рекомендации, позволяющие Российской Федерации совершить инновационно-технологический прорыв в международной гуманитарной сфере.

Инновационное развитие взаимодействия в области экономической безопасности населения и осуществления гуманитарной деятельности на основе нового модифицированного подхода имеет значительный потенциал и перспективы. Особенно важна новизна этого подхода для повышения экономической, финансовой и социальной эффективности работы в условиях многонационального характера.

Предложенная модель инновационного развития международной гуманитарной помощи, практические рекомендации по инновационному развитию в области реализации рамочной программы уменьшения опасности бедствий и преодоления кризисных ситуаций позволят придать новый импульс взаимодействию между странами.

Результаты исследования могут быть использованы органами государственного управления при формировании политики в области инновационного развития международной кооперации безопасности населения и решения важнейших задач гуманитарной направленности.

⁹ Implementation of the International Strategy for Disaster Reduction. Report of the Secretary-General. United Nations. General Assembly. (Doc. UN A/70/282.2015.4 August). 18 p.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Тихомиров С. Международное противодействие глобальному росту экономического ущерба от стихийных бедствий. *Мировая экономика и международные отношения*. 2017;61(11)93–101. DOI: 10.20542/0131–2227–2017–61–11–93–101
2. Рубан Д.А. Региональные инновационные системы и экономическая безопасность страны. Мат. междунар. науч.-практ. конф. «Национальная безопасность: стратегические приоритеты и система обеспечения» (Москва, 28 апреля 2016 г.). М.: ФГБОУ ВПО «Пермский государственный национальный исследовательский университет»; 2016:304–309.
3. Кувшинов А.В. Деятельность специализированных организаций ООН и МОГО по вопросам борьбы с катастрофами в начале XXI в. *Вестник Российского университета дружбы народов. Серия: Международные отношения*. 2016;16(1):114–123.
4. Харитоновна Е.М. Помощь в чрезвычайных гуманитарных ситуациях в системе ООН: вызовы и риски. *Пути к миру и безопасности*. 2018;54(1):239–248. DOI: 10.20542/2307–1494–2018–1–239–248
5. Булетти Д. Опыт Швейцарии в международной гуманитарной операции «Фокус». Мат. междунар. науч. конф. «Проблемы правовых и экономических способов предупреждения и минимизации ущерба, возникшего в условиях чрезвычайных ситуаций» (Москва, 25–26 апреля 2000 г.). М.: ВНИИ ГОЧС; 2000:270–276.
6. Госс К. Сотрудничество Федерального агентства по чрезвычайным ситуациям (ФЕМА) с МЧС России. Юридические аспекты двухстороннего взаимодействия. Мат. междунар. науч. конф. «Проблемы правовых и экономических способов предупреждения и минимизации ущерба, возникшего в условиях чрезвычайных ситуаций» (Москва, 25–26 апреля 2000 г.). М.: ВНИИ ГОЧС; 2000:239–244.
7. Бражников Ю.В., Какуша В.Н. и др. Уроки цунами. М.: Департамент международной деятельности МЧС России; 2005. 45 с.
8. Иванова Н.И. и др. Отраслевые инструменты инновационной политики. М.: ИМЭМО РАН; 2016. 161 с. DOI: 10.20542/978–5–9535–0478–2
9. El-Erian M. Navigating the new normal in industrial countries. Washington: Per Jacobsson Foundation; 2010. 37 p.
10. Пучков В.А. Стратегии государственного регулирования инновационного развития системы безопасности жизнедеятельности населения. М.: Антарес; 2019. 431 с.
11. Кондратьев В.Б. Новый этап глобализации: особенности и перспективы. *Мировая экономика и международные отношения*. 2018;62(6)5–17. DOI: 10.20542/0131–2227–2018–62–6–5–17
12. Stiglitz J.E. The great divide: Unequal societies and what we can do about them. New York: W. W. Norton and Company; 2015. 464 p.
13. Дынкин А.А. Мир 2035. Глобальный прогноз. Москва: Магистр; 2017. 352 с. ISBN 978–5–9776–0458–1.
14. Subramanian A., Kessler M. The hyperglobalization of trade and its future. Peterson Institute for International Economics Working Paper. 2013;(13–6). DOI: 10.2139/ssrn.2297994
15. Ковальчук Ю.А., Степнов И.М. Исследование неопределенности технологического будущего. *Вестник МГИМО-Университета*. 2019;12(6):214–224. DOI: 10.24833/2071–8160–2019–6–69–214–224

REFERENCES

1. Tihomirov S. International response to the global increase in economic damage from natural disasters. *Mirovaya ekonomika i mezhdunarodnye otnosheniya = World Economy and International Relations*. 2017;61(11)93–101. (In Russ.). DOI: 10.20542/0131–2227–2017–61–11–93–101
2. Ruban D.A. Regional innovation systems and economic security of the country. In: Proc. Int. sci.-prac. conf. “National Security: Strategic Priorities and Support System” (Moscow, April 28, 2016). Moscow: FSBEI HPE “Perm State National Research University”; 2016:304–309. (In Russ.).
3. Kuvshinov A.V. Activities of specialized organizations of the UN and IGO on disaster management at the beginning of the XXI century. *Vestnik Rossiiskogo universiteta druzhby narodov. Seriya: Mezhdunarodnye otnosheniya = Bulletin of the Peoples’ Friendship University of Russia. Series: International Relations*. 2016;16(1):114–123. (In Russ.).

4. Kharitonova E. M. Humanitarian emergency relief in the UN system: Challenges and risks. *Puti k miru i bezopasnosti = Paths to Peace and Security*. 2018;54(1):239–248. (In Russ.). DOI: 10.20542/2307–1494–2018–1–239–248
5. Buletti D. Swiss experience in the international humanitarian operation “Focus”. In: Proc. Int. sci. conf. “Problems of legal and economic methods of preventing and minimizing damage that arose in emergency situations” (Moscow, April 25–26, 2000). Moscow: VNII GOCHS; 2000:270–276. (In Russ.).
6. Goss K. Cooperation of the Federal Agency for emergency situations (FEMA) with the EMERCOM of Russia. Legal aspects of bilateral cooperation. In: Proc. Int. sci. conf. “Problems of legal and economic methods of preventing and minimizing damage that arose in emergency situations” (Moscow, April 25–26, 2000). Moscow: VNII GOCHS; 2000:239–244. (In Russ.).
7. Brazhnikov Yu.V., Kakusha V.N. et al. The lessons of tsunami. Moscow: Department of International Activities of the EMERCOM of Russia; 2005. 45 p. (In Russ.).
8. Ivanova N.I. et al. Sectoral innovation policy instruments. Moscow: IMEMO; 2016. 161 p. (In Russ.). DOI: 10.20542/978–5–9535–0478–2
9. El-Erian M. Navigating the new normal in industrial countries. Washington: Per Jacobsson Foundation; 2010. 37 p.
10. Puchkov V.A. Strategies of state regulation of innovative development of the population’s life safety system. Moscow: Antares; 2019. 431 p. (In Russ.).
11. Kondrat’ev V.B. New stage of globalization: Features and prospects. *Mirovaya ekonomika i mezhdunarodnye otnosheniya = World Economy and International Relations*. 2018;62(6):5–17. (In Russ.). DOI: 10.20542/0131–2227–2018–62–6–5–17
12. Stiglitz J.E. The great divide: Unequal societies and what we can do about them. New York: W. W. Norton and Company; 2015. 464 p.
13. Dynkin A.A. The world of 2035. Global outlook. Moscow: Magistr; 2017. 352 p. (In Russ.). ISBN 978–5–9776–0458–1.
14. Subramanian A., Kessler M. The hyperglobalization of trade and its future. Peterson Institute for International Economics Working Paper. 2013;(13–6). DOI: 10.2139/ssrn.2297994
15. Koval’chuk Yu.A., Stepnov I. M. Research of the technological future’s uncertainty. *Vestnik MGIMO-Universiteta = MGIMO Review of International Relations*. 2019;12(6):214–224. (In Russ.). DOI: 10.24833/2071–8160–2019–6–69–214–224

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ

Владимир Андреевич Пучков — кандидат технических наук, советник генерального директора ПАО «Объединенная авиастроительная корпорация», лауреат премии Правительства Российской Федерации в области образования в 2011 г., Москва, Россия
vladimir.a.puchkov@gmail.com

ABOUT THE AUTHOR

Vladimir A. Puchkov — Cand. Sci. (Tech.), Advisor to the General Director of Public Joint Stock Company “United Aircraft Corporation”, Laureate of the Russian Federation Government Prize in the field of education in 2011, Moscow, Russia
vladimir.a.puchkov@gmail.com

Статья поступила в редакцию 02.04.2020; после рецензирования 15.04.2020; принята к публикации 27.04.2020. Автор прочитал и одобрил окончательный вариант рукописи.
The article was submitted on 02.04.2020; revised on 15.04.2020 and accepted for publication on 27.04.2020. The author read and approved the final version of the manuscript.

ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-3-47-55
УДК 657.1.012(045)
JEL D8, M4

О соответствии системы бухгалтерского учета требованиям естественной классификации

А.Е. Ковалев

Новосибирский государственный университет экономики и управления, Новосибирск, Россия
<https://orcid.org/0000-0002-3277-5586>

АННОТАЦИЯ

Неоценима роль классификации для развития науки и различных сфер деятельности. Пройдя долгий исторический путь, она нашла свою нишу и в бухгалтерском учете. Сформулированные еще в конце XX в. требования к «естественной классификации» открыли перед учетом перспективу совершенствования. Статья посвящена анализу системы бухгалтерского учета на соответствие требованиям классификации, посредством которой формируется учетная информация, где счета играют роль классификационных признаков. Проведенный анализ традиционной системы бухгалтерского учета основным 12 требованиям «естественной классификации» показал, что из всех их он полностью не соответствует 5 из них, и частично еще 5. Для проведения всеобъемлющего его анализа на соответствие двум требованиям предварительно необходимо выполнить декомпозицию счетов бухгалтерского учета на отдельные классификационные группы. В процессе исследования были применены методы научной классификации, формальной логики, сравнения, анализа и синтеза. Результаты исследования могут быть использованы в целях улучшения организации и планирования научных исследований в области бухгалтерского учета. Практическая значимость исследования выражается в рекомендациях по изменению подхода к составу и особенностям счетов на основе требований естественной классификации, призванной многосторонне и логично раскрывать сущность предметной области.

Ключевые слова: бухгалтерский учет; классификационная модель бухгалтерского учета; естественная классификация; иерархическая классификация; многомерная классификация

Для цитирования: Ковалев А.Е. О соответствии системы бухгалтерского учета требованиям естественной классификации. *Учет. Анализ. Аудит. = Accounting. Analysis. Auditing.* 2020;7(3):47-55. DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-3-47-55

ORIGINAL PAPER

Compliance of the Accounting System with the Natural Classification Requirements

A.E. Kovalev

Novosibirsk State University of Economics and Management, Novosibirsk, Russia
<https://orcid.org/0000-0002-3277-5586>

ABSTRACT

The role of classification in science and other spheres can hardly be underestimated. Accounting is no exception. The requirements to “natural classification” were formulated in the late twentieth century and can be used for further development and improvement of accounting. The article is devoted to the analysis of the accounting system for compliance with the requirements of natural classification. Accounting information is generated on the basis of classification, with accounts themselves used as classification criteria. The existing system of accounting was analyzed for compliance with the major twelve natural classification requirements to find out that the system is totally incompliant with five of these requirements and five more are met only partially. In order to analyze the accounting system for compliance with the remaining two requirements it is necessary to start with decomposition of accounts into separate classification groups. The methods of scientific classification, formal logic, comparison, analysis and synthesis are used in

© Ковалев А.Е., 2020

this work. The results of the study can be used to improve the organization and planning of scientific research in the field of accounting. The research is of practical significance as it provides the recommendations on changing the composition and special features of accounts to meet the requirements of natural classification which in turn will reveal the very essence of the subject area in multidimensional and logical way.

Keywords: accounting; classification model of accounting; natural classification; hierarchical classification; multidimensional classification

For citation: Kovalev A.E. Compliance of the accounting system with the natural classification requirements. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2020;7(3):47-55. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-3-47-55

ВВЕДЕНИЕ

Информационное отражение события (процедуры, объекта) в бухгалтерском учете всегда реализуется через призму его классифицирования, при этом само формирование системы учетной информации из разрозненных фактов осуществляется через корреспонденцию счетов (субсчетов). Можно утверждать, что, во-первых, при группировке фактов хозяйственной жизни сами счета (субсчета) бухгалтерского учета играют роль классификационных признаков, а во-вторых, именно классификационная модель бухгалтерского учета во многом определяет удобство и эффективность его практического применения.

Роль, которую играет классификация для создания информационной системы управления в свете современных достижений теории бухгалтерского учета, обуславливает необходимость и актуальность исследования в этой сфере. Обладая большим потенциалом для совершенствования методологии бухгалтерского учета, теоретическое изучение проблем классификации открывает широкие возможности к практической интеграции бухгалтерского учета и современных информационных технологий в целях повышения обоснованности управленческих решений. Как утверждал Г. Гегель, любая наука должна иметь свой уникальный метод описания и классификации, «опытные науки для того, чем они должны быть, нашли свой особый метод, метод дефиниции и классификации своего материала, насколько это возможно» [1].

МЕТОД И РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

Классификация (от лат. *classis* — разряд, класс) — общенаучное и общеметодологическое понятие, означающее форму систематизации знания, когда изучаемые объекты представлены в виде системы классов или групп, по которым эти объекты распределены на основании их сходства в определенных признаках. Построение классификации тесно

связано с систематизацией объектов, с созданием системы признаков и их значений — классификатора.

Классификация прошла долгий путь развития от метода систематизации данных в отдельных научных отраслях до общенаучной методологии и продолжает развиваться. Более 400 лет до н.э. Сократ использовал категории «род» и «вид», что Уильям С. Дживонс оценил в качестве становления научного подхода: «введение таких терминов свидетельствовало о росте первых зародышей логического и научного метода; оно показывало, что люди начали анализировать процесс своего мышления» [2].

Позднее Платон сформулировал правила деления понятий и создал тем самым основу для научной классификации. По его мнению, родовидовая структура присутствует уже в самой практике словоупотребления, поскольку она осуществляется по определенным нормам, в соответствии с образцами допустимого и недопустимого в речи. Платон подверг рефлексии эти нормы: придал им осознанный характер и сформулировал их в виде правил [3].

Важнейшая роль в развитии классификации в естествознании принадлежит гениальному уму Аристотеля, первому предложившему ее методы, находящие широкое применение и в наше время. Он сгруппировал природные явления (заводы, птицы, животные, люди) в наборы на основе признаков или свойств, касающихся их внешнего вида и поведения в порядке, соответствующем их сравнительному подобию или отличию. Аристотель также впервые применил классификацию к общенаучным исследованиям и разработал развернутую классификацию наук [4], что позволило Эрнесту Ричардсону назвать его отцом научной классификации [5]. Несмотря на наличие предложений Аристотеля по общенаучной универсальной классификации, до XX в. они разрабатывались как частные в рамках отдельных отраслей науки — в ботанике, зоологии, биологии, медицине,

геологии, астрономии, географии и т.д. Большая часть разработок этого времени приходилась именно на практический аспект классифицирования: классификация растений Дж. Т. Линнея, классификация наук Френсиса Бекона, система библиотечной классификации Мелвила Дьюи и др., но, по утверждению современников, самой знаменитой классификацией стал периодический закон химических элементов Д. И. Менделеева, открытый им в 1869 г. К сожалению, в этот период методология классификации практически не разрабатывалась, да и сама она не была объектом теоретического исследования.

Только в XX в. оформилось научное движение, рассматривающее эту форму познания с методологических позиций. Изучение методологии классификации подняло вопрос о ее онтологическом статусе. По словам известного логика, неокантианца Х. Зигварта, «классификация всей совокупности того, что содержит вселенная, являлась бы вообще — если представить себе ее в ее завершении — последним и самым зрелым результатом эмпирического исследования <...> логически самым завершенным познанием, заключающим в себе все» [4]. В настоящее время классификация в качестве метода познания и способа систематизации знания является неотъемлемой частью методологического аппарата современного исследователя [3].

Теоретическими исследованиями научных основ этой проблемы на протяжении всего прошлого века занимались многие выдающиеся зарубежные и отечественные ученые, в том числе С. Батли, В. Броттон, Б. Викери, Ю. А. Воронин, Дж. Р. Грег, В. Л. Кожара, Д. Лангридж, Ст. Лесневский, Н. О. Лосский, С. В. Мейен, М. П. Покровский, Р. С. Ранганатан, Е. Ричардсон, М. А. Розов, С. С. Розова, А. Л. Субботин, Д. Фоскет, С. В. Чебанов, А. А. Шаров, Ю. А. Шрейдер и др.

С 1960-х гг. при активнейшем участии таких отечественных ученых, как Б. Миркин, А. И. Орлов, Г. В. Раушенбах, А. М. Шурыгин и др., стали развиваться математические методы классификации, причем внутри прикладной статистики сформировались три области исследований этих методов: дискриминация, кластеризация, группировка. При одновременном проведении исследований и традиционных мыслительно-логических методов роль классификации в науке только усилилась [3].

Подчеркнем, что первоначально классификация сформировалась из практической необходимости решения двух основных задач:

- систематизировать информацию о предметах классификации;
- обеспечить сохранение максимально полного объема важной информации, представленной в надежном и удобном для обозрения и распознавания виде.

Имеющие признание и хождение в современной науке и практике современные классификации различаются между собой преимущественно по степени отражения сущности (семантики) своей области. Наиболее семантически бедны искусственные (формальные) системы, классификатор которых состоит из чисто внешних, но зато легко обозримых признаков. Как правило, они не дают понимания об уникальных особенностях своей области и применяются исключительно для поиска, навигации в классифицируемом поле и сжатия информации о нем (например, алфавитные каталоги в библиотеках или номера телефонов). Противоположностью им выступают «содержательные» классификации, несущие большую смысловую нагрузку. Они называются интенциональными, содержательными, сущностными или просто «хорошими» и позволяют высказать (сделать) максимум суждений о свойствах предметной области. Наделенные богатой функциональностью, эти системы имеют большое практическое и научное значение, их идеалом является «естественная» классификация, типичным примером которой является упоминавшаяся ранее периодическая система химических элементов Д. И. Менделеева.

Практическая полезность классификации (формальной или содержательной) зависит от условий ее применения и поставленных перед ней задач. Если список задач касается простых практических действий, стабилен и достаточно узок, более полезными следует признать искусственные классификации; если же список задач имеет нечеткие и меняющийся границы, связан с инновациями и научными исследованиями, то необходимо применять «естественные» (или приближенные к ним). В этом случае пользователь получает возможность исследовать свойства классификационной области в зависимости от широкого спектра текущих, в том числе и меняющихся потребностей. Часто стремление построить «естественную» классификацию выражает основную ценностную установку данного процесса, поскольку именно она и является выражением научного идеала.

В современных условиях бифуркации и турбулентности экономической среды и острой необходи-

мости развития научной базы бухгалтерского учета существует объективная необходимость повышения его естественности как классификационной системы. Исследование показало, что в практике существующей российской системы бухгалтерского учета (РСБУ) распространены две группы критериев по степени их соответствия «естественной» классификации: формально-логические и содержательные.

Первая группа зиждется на пяти рассматриваемых ниже требованиях.

1. Единство основания деления. Согласно этому требованию, «...в качестве основания классификации при одном делении, на одном уровне классификации следует использовать в качестве делящего одно и то же свойство или один и тоже комплекс свойств» [11]. Соблюдение этого требования является обязательным условием практической полезности классификации. В бухгалтерском учете, в корреспонденциях счетов это правило соблюдается де-факто, иначе оно не могло бы столь эффективно использоваться на практике. Однако единство основания деления не всегда явно наблюдается в двойной записи на счетах бухгалтерского учета. В операциях пермутации идентифицировать единство основания деления затруднительно. Например, трудно определить единое основание деления в распространенной корреспонденции Д-т 41 (Товары), К-т 60 (Расчеты с поставщиками и подрядчиками). В этих условиях возникает задача определить методологию классификации применительно к фактам хозяйственной жизни, поскольку она важна для раскрытия содержания счетов бухгалтерского учета как элементов единой классификационной системы.

2. Деление должно быть соразмерным или исчерпывающим. В соответствии с этим требованием совокупность результатов деления в классификации должна быть равна исходному классифицируемому множеству. Особенность бухгалтерского учета состоит в том, что это множество является динамичным, постоянно пополняется новыми элементами — фактами хозяйственной жизни, а потому серьезно влияет на соответствие указанному требованию. Данное правило проявляется в сплошной и непрерывной регистрации всех фактов хозяйственной жизни, которая осуществляется лишь один раз. В этом аспекте в бухгалтерском учете не решена проблема забалансовых счетов, которые вынесены за границы единой методологии учета. С одной стороны, факты хозяйственной жизни, связанные с забалансовым учетом, важны и значимы, а с дру-

гой, они не относятся к единому для бухгалтерского учета классифицируемому множеству в методологическом плане.

3. Непересекаемость классов — требование, согласно которому классы не должны пересекаться и их смысловое поле не должно «перекрываться» [11]. В действующем бухгалтерском учете на уровне плана счетов сплошь и рядом наглядно проявляются случаи нарушений этого правила. В частности, в РСБУ отношения с одним и тем же экономическим субъектом могут учитываться на разных счетах: 60 — «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 62 — «Расчеты с покупателями и заказчиками», 66 — «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 — «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам», 75 — «Расчеты с учредителями», 76 — «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и т.д., т.е. присутствует пересечение классов, полученных в результате классификации по содержанию. Один и тот же материальный объект может быть учтен либо как основное средство, либо как доходный актив, либо как товар и даже, при определенных обстоятельствах, как малоценный быстроизнашивающийся предмет (МБП).

4. Непрерывность деления (отсутствие «скачка» в делении). В литературе встречается несколько формулировок этого требования: «классифицируя предметы, нужно в процессе деления всегда переходить к ближайшим видам, не пропуская их», «члены деления должны быть ближайшими видами объема исходного понятия, выделяемыми по выбранному основанию». В бухгалтерском учете встречаются случаи нарушения этого требования. Например, такой «скачок» наблюдается в отсутствии специального синтетического счета первого порядка для МБП, которые занимают промежуточную позицию между основными средствами и материалами. По нашему убеждению, проведенная в 2001 г. попытка исключить МБП из учета по РСБУ не только провалилась, но и с научно-методологических позиций вообще является абсурдной. Применяемый в настоящее время способ исправления этой ошибки небезупречен. Для МБП добавлен специальный субсчет счета «10» «Материалы», что демонстрирует искусственное внедрение одного элемента (МБП) в качестве части другого элемента (материалы) равного ему уровня. Это явное нарушение соразмерности деления, а также правила единства основания для всех субсчетов счета «10».

Вторая группа критериев включает восемь действительно фундаментальных содержательных требований.

1. Требование существенности признаков классификации. Согласно этому требованию в основе классификации должны быть использованы уникальные, выражающие его суть признаки объекта классификации [11]. В действующей системе бухгалтерского учета они заключены в счетах и субсчетах, отражающих саму суть признаков классификации фактов хозяйственной жизни (событий экономических процессов). Поэтому для определения соответствия бухгалтерского учета этому требованию предварительно необходимо произвести декомпозицию счетов на включенные в них признаки, без которой подробную оценку сделать нельзя.

2. Требование объективности, реальности. Согласно этому требованию должны формироваться классы, «реально существующие» в классифицируемом множестве. Отнесение предмета к определенному классу позволяет судить о его свойствах, в отличие от любой другой классификации [12]. В бухгалтерском учете реальность выделенных классов определяется экономической практикой и задачами пользователей учетных данных. В условиях изменчивости экономической среды и целей пользователей действующая система иерархически организованных счетов все менее соответствует этому требованию, а совершенствование учетной системы отстает от развития экономической реальности. В этом направлении у бухгалтерского учета существует значительный потенциал.

3. Независимость ключевых признаков. В естественной классификации множество свойств объектов, как правило, сводится к ограниченному числу независимых ключевых признаков. «Независимые признаки (или параметры) характеризуются как ключевые, они образуют онтологическое или семантическое описание предметной области. Основанием же классификации должны служить ведущие, определяющие признаки, от которых зависят все остальные» [13]. Приходится констатировать, что ныне в бухгалтерском учете это требование не соблюдается; число счетов (и субсчетов) в рабочем счетном плане превышает 100 единиц. Попытки сократить число счетов снижают практическую значимость учета, а попытки создать более подробный учет вызывают резкое разрастание плана счетов. Создание сегментированных или структурированных планов счетов приводит к их необозримому виду, нередко превышающему тысячу.

4. Законность природы. Согласно этому требованию «естественная» классификация выражает закон природы и/или основную сущность класси-

фицируемой области исследования. Это свойство относится и к классификатору, и к классификации. Одним из первых это требование сформулировал Г.Б. Бокия в 1979 г.: «„Естественной“ является та и только та классификация, которая выражает закон природы» [3, с. 225]. С ним солидарен В.Ю. Забродин, написавший в 1981 г.: «„Естественной“ является та, и только та классификация, которая выражает закон природы» [14].

Чем более явно в классификации проявляется некий закон природы (см., например, классификацию Д.И. Менделеева), тем более прочной (и в то же время прогрессивной в научном отношении) она является. Наличие такого закона выдвигает на передовой край научного направления соответствующую классификацию. В отношении бухгалтерского учета развитие нескольких видов учета (налогового, финансового, управленческого) свидетельствует о том, что к нему этот закон не определен.

5. Универсальность классификации. «Естественная» классификация позволяет решать множество исследовательских задач («критерий Ю.С. Салина»). В условиях изменчивости экономической среды и запросов пользователей учетной информации важно, чтобы этот критерий был максимально универсальным. Однако универсальность бухгалтерского учета ограничена операбельным количеством счетов и (или) иерархичностью их организации. Этот недостаток удается преодолеть переходом к многомерной классификации, так как в отличие от иерархической, она обладает максимальной гибкостью в отражении событий и более высокой степенью универсальности.

6. Операциональность классификатора. Смысл этого требования состоит в том, что основанием классификации должно служить свойство классифицируемого объекта, поддающееся объективному, точному определению, не требующее субъективного анализа или интерпретации. Обеспечение операциональности представляет необходимое условие в приближении многомерной классификации к уровню «естественной». Надо признать, что современный действующий бухгалтерский учет не соответствует этому требованию. Первое нарушение требований состоит в том, что каждый счет представляет фиксированное сочетание значений нескольких признаков, и пользователь ограничен в своих запросах их сочетанием. Второе нарушение возникает, когда невозможно точно идентифицировать объекты и субъекты с использованием счетов бухгалтерского учета. Один и тот

же экономический субъект может быть одновременно учтен на счетах как заемщик, покупатель, учредитель, поставщик, а одно и то же оборудование может быть учтено и как основное средство, и как незавершенное строительство, и как товар, и как материалы.

7. Устойчивость классификации (инвариантность). Данное требование при поступлении новых предметов классификации в литературе нередко формулируется как надежность, стабильность, помехоустойчивость классификации [11], поэтому рассмотрим его в нескольких аспектах.

Первый аспект касается больше классификатора, чем классификации в целом. В 2008 г. В.Л. Кожара изложил выявленный им «особенно важный фактор: устойчивость к новым переменным — свойство классификации не разрушаться от сведений о классифицируемой действительности таксона, поступающих в процессе наблюдения новых переменных <...> Качественный классификатор остается неизменным при поступлении новых объектов классифицирования» [15, с. 138].

Согласно второму аспекту классификатор должен оставаться неизменным при смене целей пользователей. Для бухгалтерского учета это требование имеет особое значение. В настоящее время явно наблюдается процесс деления учета на отдельные виды, обусловленный различиями в интересах пользователей. Особо яркий пример этому — выделение налогового учета. Требование устойчивости классификации позволяет выдвинуть важную гипотезу, что по мере развития бухгалтерского учета в направлении естественной классификации он будет интегрироваться в единую систему и его возможности по удовлетворению информационных запросов пользователей в рамках единой системы возрастут.

Третий аспект относится к классифицированию в целом. Согласно ему «естественная» классификация должна выдерживать смену максимального количества парадигм [14]. Традиционный бухгалтерский учет получает неоднозначную оценку по этому критерию. С одной стороны, он как явление пережил несколько исторических эпох, но с другой стороны, каждая конкретная система учета в качестве классификатора обладает лишь относительной устойчивостью — часто появляются новые требования, которые приводят к изменениям структуры счетов, субсчетов, аналитических признаков и журналов регистрации. Такие изменения возможны только в начале очередного отчетного периода,

при этом учет начинается с переноса сальдо и при этом нарушается непрерывность данных. Обеспечение устойчивости при поступлении новых данных — необходимое условие дальнейшего развития теории и практики бухгалтерского учета. Сказанное позволяет выдвинуть гипотезу, что существует неопознанное устойчивое общее ядро бухгалтерского учета, обеспечивающее ему роль самой древней из современных информационных систем, которое проявляется на частном уровне в виде вариативных классификационных моделей, выражающих особенности конкретных условий, обстоятельств применения и целей создания.

8. Массовость данных и удобство. Классификация должна обеспечивать возможность эффективной обработки больших объемов данных и быть удобной в использовании. Требование вытекает из одной из наиболее главных практических задач классификации — возможности осуществлять навигацию, поиск и обработку большого количества элементов в поле классификации [3]. Соответствие бухгалтерского учета этому требованию является критически важным для повышения его полезности в качестве системы информационного обеспечения процесса принятия управленческих решений. Подчеркнем, что формы учета и отчетности, основанные на бумажной технологии, уже давно не соответствуют современным представлениям по этому критерию. Развитие автоматизированной формы учета позволило за последние десятилетия достичь существенного прогресса в этом плане, но за тот же период в ответ на запросы управления сформировался ряд новых информационных технологий в сфере бизнес-информации. К ним относятся бизнес-исследование (от англ. Business intelligence, BI), бизнес-анализ (от англ. Business analysis, BA), ОЛАП (от англ. online analytical processing, OLAP — интерактивная аналитическая обработка). Эти системы подняли требования к системам информационного обеспечения управления на новый, более высокий уровень, которому традиционный бухгалтерский учет не соответствует ни в какой форме. В результате вместо роли системообразующего элемента информационной системы бизнеса он все чаще играет роль простого источника информации.

Известно множество вариантов планов счетов бухгалтерского учета, но всем им свойственны свои недостатки. Попытки расширения номенклатуры затрат, детализации учетной информации в разрезе центров финансовой ответственности, вариантов

учета по РСБУ, МСФО приводят к увеличению (росту, разбуханию) плана счетов. Расширение плана счетов продиктовано стремлением отразить в нем дополнительные срезы информации, однако при этом структура плана счетов вырастает от нескольких десятков до нескольких тысяч, а то и десятков тысяч элементов. Профессор В.Ф. Палий разработал систему счетов, в которой лишь синтетических насчитывается 150 единиц [16], а сегментный (структурированный) план счетов компании ОАО «Российские железные дороги» превышает 50 тыс. позиций [17]. Хотя такой подход позволяет детально описать факты хозяйственной жизни и процессы, но в результате количество счетов превышает обозримые пределы, что осложняет применение такой учетной системы на практике. Кроме того, каждый из детально проработанных планов счетов оказывается эффективен в ограниченном спектре задач. Структурированный план счетов, как и иерархический, может меняться только при наступлении очередного финансового года, при этом чем выше детализация в нем, тем раньше возникает потребность его уточнения в связи с меняющимися условиями. Увеличение числа основных классификационных признаков отражает экстенсивный путь развития классификации, но с другой стороны, их сокращение лишает возможности подробной детализации учетной информации, необходимой для решения задач управления. Ни структурированный план счетов, ни иерархический не дают возможности решения указанной проблемы. Соответственно, необходимо новое методологическое решение, которое позволило бы обеспечить информативность учетной информации при обозримой структуре классификационных признаков на основе нескольких независимых ключевых. Альтернативой может служить многомерная классификация, обеспечивающая рекордную универсальность в отражении предметной области среди существующих классификационных схем [18, 19].

Анализ требований к естественным классификациям показывает, что большинство из них (в несколько различающихся формулировках) встречаются в литературе в качестве проблем или направлений совершенствования учета, в нашем случае они выглядят как квинтэссенция этих публикаций.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Выдвинув проблему совершенствования современного бухгалтерского учета в качестве цен-

тральной задачи было обозначено развитие классификационной основы формирования учетной информации.

В обычной практике предметом классификации являются некие устойчивые во времени сущности и их состояния. В бухгалтерском учете классификация обеспечивает идентификацию изменений, которые несет событие (факт хозяйственной жизни), обеспечивая его информационное отражение. В этом состоит содержание двойной записи в классификационном аспекте [19, 20].

Исторически развитие классификации было обусловлено необходимостью решения специализированных сугубо практических задач, а появление новых нетипичных предметов стало движущей силой всего процесса развития классификаций.

Опыт такого деления постепенно сформировал правила классификации и классификатор как важный методологический прием. Со временем методология классификации развилась настолько, что лучшие ее образцы стали обладать прогностической силой. Они отражали свойства предметов классификаций, еще не обнаруживаемых в фактическом опыте.

Возможность прогнозирования свойств предметов классификации, еще не встречавшихся на практике, означает, что она выросла до уровня теоретического знания, которое стало опережать практический опыт. Из практического инструмента она переросла в методологию, а у бухгалтерского учета проявился научный потенциал научного развития в классификационном аспекте.

Общенаучные исследования классификаций привели к выводу, что идеалом стала «естественная», отвечающая множеству требований.

Вывод: традиционный бухгалтерский учет в качестве системы классификации не удовлетворяет большинству требований «естественной» классификации. Исследования показали, что в этом аспекте бухгалтерский учет имеет обширное поле для совершенствования.

Результаты исследования предназначены для организации и планирования научных исследований в области бухгалтерского учета. Практическая значимость исследования происходит из самих требований «естественной» классификации бухгалтерского учета, которая в результате будет раскрывать сущность предметной области, логически обоснованной, универсальной, гибкой, удобной в использовании.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Гегель Г. Наука логики. М.: Мысль. АН СССР Ин-т философии. Философское наследие; 1970. 501 с.
2. Джевонс У.С. Основы науки: трактат о логике и научном методе. Пер. с англ. М.: URSS; 2014. 744 с.
3. Розова С.С. Классификационная проблема в современной науке. Новосибирск: Наука; 1986. 225 с. ISBN 978-5-397-07374-5.
4. Кожара В.Л. Классификационное движение. *Новые идеи в научной классификации*. 2008;(5):193-249.
5. Richardson E.C. Classification theoretical and practical. New York; Charles Scribner's Sons; 1901. 248 p.
6. Шрейдер Ю.А. Системы и модели: границы интерпретаций. М.: Радио и связь; 1982. 152 с. ISBN 978-5-89428-301-2.
7. Batley S. Classification in theory and practice. Sawston, Cambridge: Chandos Publishing; 2014. 195 p.
8. Broughton V. Essential classification. London: Facet Publishing; 2015. 421 p.
9. Foskett D.J. Classification and indexing in the social sciences. London: Butterworth; 1963. 202 p.
10. Langridge D.W. Classification and indexing in the humanities. London: Butterworth; 1976. 157 p.
11. Покровский М.П. К вопросу о нормативе удовлетворительной классификации. *Новые идеи в научной классификации*. 2008;(5):127-160.
12. Мейен С.В., Шрейдер Ю.А. Методологические аспекты теории классификации. *Вопросы философии*. 1976;(12):67-79.
13. Баранцев Р.Г. Синергетика в современном естествознании. М.: URSS; 2003. 144 с.
14. Забродин В.Ю. О критериях естественной классификации. *Научно-техническая информация*. 1981;8(2):22-24.
15. Кожара В.Л. Феномен естественной классификации. *Новые идеи в научной классификации*. 2008;(5):117-143.
16. Палий В.В., Палий В.Ф. Счета управленческого учета. *Бухгалтерский учет*. 2001;(7):72-78.
17. Графова Т.О. Структурированные планы счетов и их использование в бухгалтерском управлении экономическими процессами. *Экономический анализ: теория и практика*. 2011;217(10):25-31.
18. Kovalev A. Multidimensional model of accounting. In: Proc. Int. conf. "DSIC 2019: Digital Science 2019. Advances in Intelligent Systems and Computing". 2019;1114:314-324. DOI: 10.1007/978-3-030-37737-3_28
19. Ковалев А.Е. Чем может ответить бухгалтерский учет на вызовы постиндустриальной экономики. *ЭКО*. 2016;502(4):179-189.
20. Ковалев А.Е. Информационное содержание двойной записи. *Аудитор*. 2016;2(10):42-49.

REFERENCES

1. Gegel' G. Science of logic. Moscow: Mysl' Publishing House. USSR Academy of Sciences. Institute of Philosophy. Philosophical Heritage; 1970. 501 p. (In Russ.).
2. Jevons W.S. The principles of science: A treatise on logic and scientific method. Transl. from Eng. Moscow: URSS; 2014. 744 p. (In Russ.).
3. Rozova S.S. Classification problem in modern science. Novosibirsk: Nauka; 1986. 225 p. (In Russ.). ISBN 978-5-397-07374-5.
4. Kozhara V.L. Classification movement. *Novye idei v nauchnoi klassifikatsii = New Ideas in Scientific Classification*. 2008;(5):193-249. (In Russ.).
5. Richardson E.C. Classification theoretical and practical. New York; Charles Scribner's Sons; 1901. 248 p.
6. Shradер Yu.A. Systems and models: Boundaries of interpretation. Moscow: Radio and Communications; 1982. 152 p. (In Russ.).
7. Batley S. Classification in theory and practice. Sawston, Cambridge: Chandos Publishing; 2014. 195 p.
8. Broughton V. Essential classification. London: Facet Publishing; 2015. 421 p.
9. Foskett D.J. Classification and indexing in the social sciences. London: Butterworth; 1963. 202 p.
10. Langridge D.W. Classification and indexing in the humanities. London: Butterworth; 1976. 157 p.
11. Pokrovskii M.P. On the issue of the standard of satisfactory classification. *Novye idei v nauchnoi klassifikatsii = New Ideas in Scientific Classification*. 2008;(5):127-160. (In Russ.).
12. Meyen S.V., Shradер Yu.A. Methodological aspects of classification theory. *Voprosy filosofii = Issues of Philosophy*. 1976;(12):67-79. (In Russ.).

13. Barantsev R. G. Synergy in modern natural science. Moscow: Editorial URSS; 2003. 144 p. (In Russ.).
14. Zabrodin V. Yu. About criteria of natural classification. *Nauchno-tekhnicheskaya informatsiya = Scientific and Technical Information*. 1981;2(8):22–24. (In Russ.).
15. Kozhara V. L. Phenomenon of natural classification. *Novye idei v nauchnoi klassifikatsii = New Ideas in Scientific Classification*. 2008;(5):117–143. (In Russ.).
16. Palii V. V., Palii V. F. Accounts in management accounting. *Bukhgalterskii uchet = Accounting*. 2001;(7):72–78. (In Russ.).
17. Grafova T. O. Structured charts of accounts and their use in accounting management of economic processes. *Ekonomicheskii analiz: teoriya i praktika = Economic Analysis: Theory and Practice*. 2011;217(10):25–31. (In Russ.).
18. Kovalev A. Multidimensional model of accounting. In: Proc. Int. conf. “DSIC 2019: Digital Science 2019. Advances in Intelligent Systems and Computing”. 2019;1114:314–324. DOI: 10.1007/978-3-030-37737-3_28
19. Kovalev A. E. How can accounting respond to the challenges of the post-industrial economy. *EKO = ECO*. 2016;502(4):179–189. (In Russ.).
20. Kovalev A. E. Information content of the double entry. *Auditor = Auditor*. 2016;2(10):42–49. (In Russ.).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ

Алексей Евгеньевич Ковалев — кандидат экономических наук, доцент кафедры информационно-аналитического обеспечения и бухгалтерского учета, Новосибирский государственный университет экономики и управления, Новосибирск, Россия
a.e.kovalev@edu.nsuem.ru

ABOUT THE AUTHOR

Aleksei E. Kovalev — Cand. Sci. (Econ.), Associate Professor, Department of Information and Analytical Support and Accounting, Novosibirsk State University of Economics and Management, Novosibirsk, Russia
a.e.kovalev@edu.nsuem.ru

*Статья поступила в редакцию 21.04.2020; после рецензирования 01.05.2020; принята к публикации 11.05.2020.
Автор прочитал и одобрил окончательный вариант рукописи.
The article was submitted on 21.04.2020; revised on 01.05.2020 and accepted for publication on 11.05.2020.
The author read and approved the final version of the manuscript.*

ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-3-56-63
УДК 657.471.1(045)
JEL M11, M4

Управленческий учет затрат на хранение материальных ресурсов в условиях цифровой трансформации промышленного предприятия

И.Е. Мизиковский

Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского, Нижний Новгород, Россия
<https://orcid.org/0000-0002-5094-5008>

АННОТАЦИЯ

Статья посвящена вопросам совершенствования управленческого учета хранения материальных ресурсов на складах промышленного предприятия. Институционализация информационно-инструментального пространства управленческого учета складского хозяйства в условиях цифровой трансформации представляет собой одну из наиболее актуальных проблем структурирования эффективного управления производством. Цель исследования – разработка учетно-калькуляционной методики, позволяющей формировать качественную информационную базу контроля и гибкого регулирования издержек хранения материальных ресурсов и изыскания резервов их экономии. Теоретико-методологическая база исследования структурирована на основе применения методов агрегирования, декомпозиции, наблюдения, измерения, классификации, обобщения, системного и статистического видов анализа; прикладных подходов двухэтапного распределения косвенных затрат по центрам затрат и по целевым издержкам. Проведен комплексный анализ существующей модели распределения затрат на хранение материальных ресурсов; предложены новые подходы к выбору драйвера затрат, к структурированию их номенклатуры, способам калькулирования и форме представления; сформулированы рекомендации по составлению классификатора непроизводительных затрат. Внедрение предложенных подходов позволит и повысить качество учетно-калькуляционного процесса, и результативность управленческого учета промышленного предприятия.

Ключевые слова: цифровая трансформация; управленческий учет; затраты на хранение материальных ресурсов; склад; промышленное предприятие; плановая калькуляция

Для цитирования: Мизиковский И.Е. Управленческий учет затрат на хранение материальных ресурсов в условиях цифровой трансформации промышленного предприятия *Учет. Анализ. Аудит.* = *Accounting. Analysis. Auditing.* 2020;7(3):56-63. DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-3-56-63

ORIGINAL PAPER

Management Accounting of Expenses for Storage of Material Resources in the Conditions of Digital Transformation of the Industrial Enterprise

I.E. Mizikovskii

Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod, Nizhny Novgorod, Russia
<https://orcid.org/0000-0002-5094-5008>

ABSTRACT

The article is devoted to improving the management accounting of storage of material resources in warehouses of an industrial enterprise. Institutionalization of the information and tool space of warehouse management accounting in the context of digital transformation is one of the most urgent problems of structuring effective production management. The purpose of the research is to develop accounting and calculation methods that allow forming a high-quality information

© Мизиковский И.Е., 2020

base for controlling and flexibly regulating the costs of storing material resources and finding reserves for saving them. The theoretical and methodological base of the research is structured on the basis of the application of methods of aggregation, decomposition, observation, measurement, classification, generalization, system and statistical analysis; applied approaches of two-stage distribution of indirect costs by cost centers and target costs. A comprehensive analysis of the existing model of cost allocation for storage of material resources has been conducted; new approaches to the choice of cost drivers have been proposed, as well as to the structuring their nomenclature, methods of calculation and presentation forms; the recommendations on drawing up the classifier of wasteful expenditure or dead expenses have been formed. The implementation of the proposed approaches will significantly improve the quality of the accounting and calculation process and the effectiveness of management accounting of an industrial enterprise.

Keywords: digital transformation; management accounting; costs for storage of material resources; warehouse; industrial enterprise; planned calculation

For citation: I.E. Mizikovskii. Management accounting of expenses for storage of material resources in the conditions of digital transformation of the industrial enterprise. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2020;7(3):56-63. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-3-56-63

ВВЕДЕНИЕ

Исследования, проведенные нами на ряде предприятий обрабатывающей промышленности г. Нижнего Новгорода и Нижегородской области, позволили выявить сформировавшийся в последние годы устойчивый тренд эволюции ключевых бизнес-процессов под влиянием цифровых технологий. Вполне очевидно, что система управленческого учета, имманентно интегрирующая бухгалтерские, экономико-организационные, управленческие, компьютерные и иные методы в едином инструментально-информационном пространстве, стала одним из приоритетных направлений цифровой трансформации промышленного предприятия. Наряду с маркетингом, производственным менеджментом, стратегическим планированием и другими важными подсистемам корпоративного управления, управленческий учет позиционируется в информационно-инструментальном пространстве менеджмента предприятия в качестве мощного драйвера трансформационных процессов, ориентированных на внедрение цифровых систем и технологий.

В условиях цифровизации экономики управленческий учет регулярно пополняется рядом новых процессов и компетенций, внедрение которых в бухгалтерскую практику предполагает существенное повышение качества учетной работы на всех уровнях управления предприятием. Возможность обработки больших данных, использование радиочастотной идентификации ресурсов, внедрение blockchain-технологии и межмашинного взаимодействия, системная реализация облачных вычислений — далеко не полный перечень инструментов, призванных обеспечивать надежность и точность генерируемых инструментальным пространством управленческого учета сведений. Особую актуальность приобретает цифровая

трансформация при калькулировании себестоимости продукции (работ, услуг).

Производство конкурентоспособной продукции без дополнительного расходования ресурсов имманентно предполагает быструю и эффективную реакцию системы управления предприятием на все изменения внешних и внутренних экономических факторов влияния на результативность бизнес-процессов. В этой связи, по определению, не должно быть «выпадающих» из фокуса внимания менеджмента статей затрат, приблизительно рассчитанных многократно раскритикованным котловым методом. Настала пора создать, по аналогии с известными и прочно вошедшими в сложную ткань эффективного менеджмента тотальным контролем качества или тотальным уходом за оборудованием, систему «тотального калькулирования», отражающую отраслевые особенности учетных объектов, специфику их позиционирования в экономической стратегии конкретного хозяйствующего субъекта.

Естественно, что уровень себестоимости продукции является ключевым интегрированным показателем продуктивности потока создания ценности (ПСС) и несколько по важности не уступает устойчиво фокусируемым в управленческой среде показателям качества продукции или бесперебойности работы оборудования. По существу, цифровая трансформация калькуляционной функции управленческого учета концептуально предполагает создание устойчивых информационно-инструментальных условий решения этой задачи. Прикладным аспектом рассматриваемой проблемы является необходимость системной («тотальной») идентификации операций по расходованию ресурсов, прежде всего маркирование их назначения в ПСС. Идентификатор должен четко отражать экономическое содержание операции, ее принадлежность к определенному технологическому процессу, виду

или группе производимой продукции, сфере производственной деятельности и т.п.

Декомпозиция сложно структурированного множества ресурсов, задействованных в ПСЦ предприятия, в разрезе статей калькуляции должна отражать важный стратегический аспект рационального хозяйствования, заключающийся в разработке и перманентном проведении политики разумной экономии затрат и повсеместного сокращения потерь, в том числе путем фокусирования внимания лиц, принимающих управленческие решения (ЛПР), на традиционно «выпадающие» из поля зрения руководства статьи затрат. Результаты исследования показали, что на большинстве предприятий ярким представителем таких затрат являются расходы, связанные с хранением материальных ресурсов (ХМР). Обзор учебно-научной литературы¹ и отраслевых методических рекомендаций свидетельствует об однозначности научно-практических подходов к раскрытию их экономической семантики, роли и места в управленческом процессе. В [1–7] указывается, что данный класс затрат представляет собой расходы на организованное размещение материальных ресурсов (МР) в соответствии с установленными правилами, предусматривающими их сохранность до момента использования по назначению в течение заданного срока. Подчеркнем, что в системе бережливого производства исследуемый вид затрат, как и сами МР, относят к категории потерь [8–10], и это, безусловно, необходимо учитывать при разработке методики их отнесения на себестоимость готовой продукции.

Анализ постановки бухгалтерского учета на исследованных предприятиях выявил наличие трех основных моделей отнесения затрат на ХМР на себестоимость:

- в составе общехозяйственных затрат;
- в составе общепроизводственных затрат;
- отнесением на уменьшение прибыли.

Первая из моделей, как правило, реализуется при централизованном снабжении, когда МР отпускаются на производство из специально созданного для под-

¹ Баженов А. А., Мизиковский И. Е. Бухгалтерский управленческий учет в унитарных предприятиях. Учебное пособие. Нижний Новгород: ННГУ им. Н. И. Лобачевского; 2017. 114 с.; Камышанов П. И., Камышанов А. П. Финансовый и управленческий учет и анализ. Учебник. М.: ИНФРА-М; 2017. 592 с.; Миронова Г. В. и др. Организация полиграфического производства. Учебное пособие. М.: МГУП им. Ивана Федорова; 2011. 344 с.; Керимов В. Э. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отдельных отраслях производственной сферы. Учебник для бакалавров. 8-е изд., перераб. и доп. М.: Дашков и К°; 2015. 384 с.

держания этого бизнес-процесса центра ответственности, например центрального материального склада предприятия. В составе общехозяйственных затрат исследуемый вид расходов может быть списан на полную себестоимость продукции или в уменьшение прибыли [1, 2, 11–14].

Вторая модель реализуется, как правило, при отсутствии централизованного снабжения и наличии поставок МР непосредственно в производственные подразделения. В составе общепроизводственных затрат затраты на ХМР могут быть списаны как на полную, так и на сокращенную себестоимость продукции предприятия.

Третья модель реализуется только в условиях формирования сокращенной себестоимости, что, безусловно, снижает трудоемкость обработки данных и документационную нагрузку на управленческий персонал и соответствует формату применения цифровых технологий.

Отметим, что согласно исследованию списание рассматриваемых затрат ведется общей суммой без поштатейной расшифровки по факту формирования в процессе материально-технического снабжения производства. Соотношение применения рассмотренных моделей в бухгалтерской практике исследуемых предприятий представлено на рис. 1.

МЕТОДОЛОГИЯ ИССЛЕДОВАНИЯ

В основу методологии исследования принят подход двухэтапного распределения косвенных затрат, изложенный К. Друри², предполагающий на первом этапе распределение косвенных затрат (к классу которых относятся затраты на ХМР) по центрам затрат, на втором — по целевым издержкам (продукции, услугам, работам, товарам, видам деятельности и другим кост-драйверам). Пользуясь терминологией и подходами бережливого производства [8–11], затраты на ХМР можно классифицировать по критерию полезности (производительности) в ПСЦ на виды полезных (производительных) затрат, передаваемых в производственные подразделения для распределения на втором этапе и бесполезных (непроизводительных), включающих, в том числе, потери, списываемых в уменьшение прибыли [1, 2, 11–15].

Распределение затрат не должно вестись «вслепую», единой суммой с помощью котлового метода

² Друри К. Управленческий и производственный учет. Вводный курс. Серия «Зарубежный учебник». Учебник для студентов вузов. 5-е изд., перераб. и доп. М.: ЮНИТИ-ДАНА; 2012. 735 с.

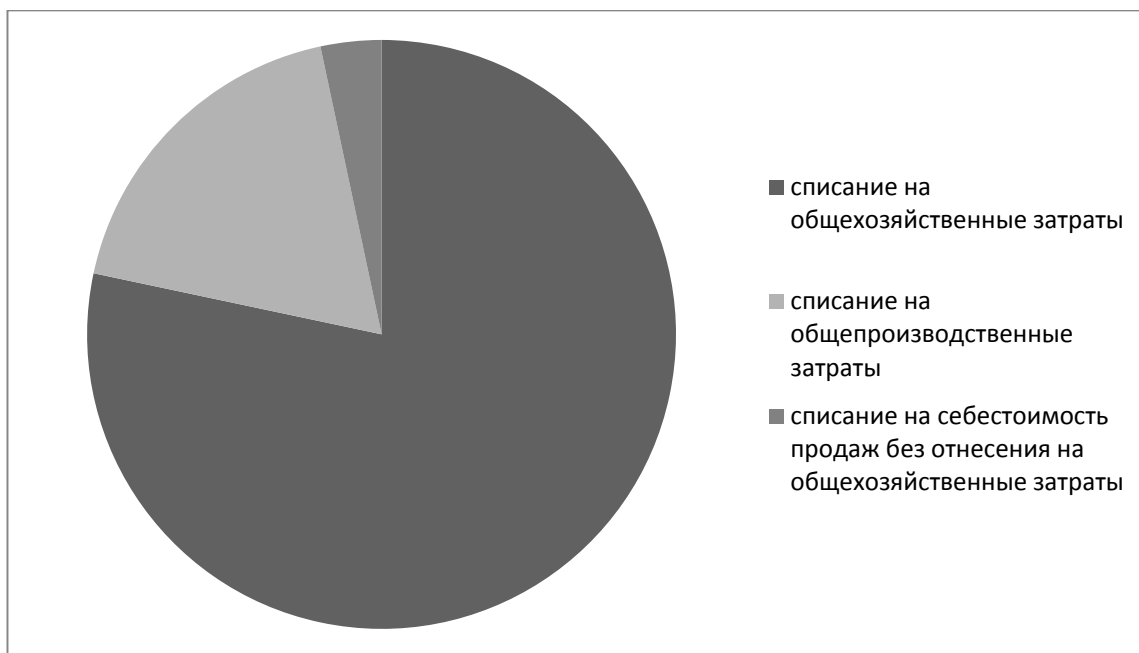


Рис. / Fig. Соотношение применения в бухгалтерских практиках моделей списания затрат на ХМР на исследуемых предприятиях / The ratio of the use of models for writing off costs for storing material resources in accounting practices in the studied enterprises

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

калькулирования. Выполнение этого требования предполагает применение методологии планирования затрат [16] с использованием элементов системы “Absorption costing” [17] на основе сбалансированной и экономически обоснованной декомпозиции исследуемых затрат в разрезе калькуляционных статей. Прозрачность и качество формируемых при этом результатов создает системные условия для комплексной реализации ключевых функций управленческого учета, таких как мониторинг и комплексный анализ, контроль; позволяет формировать информационную основу выработки управленческих решений.

По данным исследования, на ряде предприятиях наблюдается микширование затрат на ХМР и затрат на хранение готовой продукции, что существенно затрудняет получение релевантной информации при выработке управленческих воздействий, снижает качество управленческого учета и внутренней отчетности, информационного пространства управления предприятием в целом. Комплексное применение методов двухэтапного распределения, калькуляционного планирования и декомпозиции позволит решить указанную проблему путем четкого разделения в информационном поле данных видов расходов. Использование же метода системного контроля соотношения затрат на ХМР позволит своевременно выявить

отклонения от плановых показателей, своевременно выявить и локализовать непроизводительные затраты, причины и «виновников» их возникновения, тем самым существенно повысит уровень информационной осведомленности ЛПР.

РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

Применение метода декомпозиции к множеству затрат на ХМР позволило предложить следующий состав статей калькуляции (табл. 1).

В дополнение к рекомендуемому составу статей целесообразно сформировать номенклатуру возникающих непроизводительных затрат, включающую неиспользуемые, площади, потерю (снижение) уровня потребительских свойств материалов, порчу, хищения, ошибки управления (учета, приемки, отпуска) и т.п.

Плановая себестоимость затрат на ХМР на складе промышленного предприятия калькулируется на определенный календарный период; им должен быть год, что позволит четко определить среднесрочную перспективу использования складского хозяйства. В качестве драйвера исследуемых затрат предлагается считать квадратный метр площади хранения, расчет себестоимости ($C_{кв.м}$) использования которого в определенном календарном периоде осуществляется по формуле:

Таблица 1 / Table 1

**Номенклатура статей калькулирования затрат на ХМР на промышленном предприятии /
Nomenclature of items for calculating the cost of storing material resources at an industrial enterprise**

№ п/п	Наименование статьи / Name of the article	Примечание / Note
	1	2
1	Подготовка мест ХМР и поддержание необходимых технологических условий этого процесса	Газовая среда, искусственное охлаждение, активная вентиляция, температура, очистка, просушка, относительная влажность воздуха, соблюдение санитарно-гигиенических норм; регулярный мониторинг сохранности МР и качества их хранения и т.д.
2	Содержание и эксплуатация складских помещений	Амортизационные отчисления на полное восстановление основных средств, включая средства погрузки-разгрузки и перемещения МР; освещение, отопление, уборка и санобработка помещений; обслуживание пожарной сигнализации и системы оповещения; услуги вспомогательных производств и сторонних организаций по содержанию и эксплуатации машин и оборудования; смазочные, обтирочные, смывочные материалы, сменные детали и запасные части к оборудованию склада; эмульсии для охлаждения и прочие вспомогательные материалы, необходимые для ухода за оборудованием и содержанием его в рабочем состоянии; ремонтные и ремонтно-профилактические работы и т.п.
3	Заработная плата и премии административно-управленческого персонала	Заведующие складами, мастера разгрузочно-погрузочных работ, диспетчеры и другие специалисты и служащие
4	Заработная плата и премии вспомогательных рабочих	Грузчики, водители погрузчиков, машинисты подъемных кранов, электромеханики, сантехники, уборщики и т.д.
5	Отчисления на социальные нужды	Отчисления на обязательные виды страхования работников
6	Топливо и энергия на технологические нужды	Работа погрузчиков, транспортерных лент, подъемных кранов и другого оборудования, тельферов и т.п.
7	Пожарная и сторожевая охрана	Составление декларации пожарной безопасности и оценка пожарного риска; приобретение средств пожаротушения и пожарной сигнализации; обучение персонала противопожарным мерам; оплата услуг профессиональных пожарных и охранников имущества склада
8	Прочие затраты	Материалы для хозяйственных нужд; содержание электро- и отопительных сетей; водоснабжение и канализация; содержание помещений в чистоте; поддержание в требуемом состоянии мест для курения; охрана труда и техника безопасности, в том числе спецодежда, спецобувь и средства индивидуальной защиты; специальное питание, получаемое за счет предприятия в установленных законом случаях; платежи по обязательному страхованию имущества и работников

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

$$C_{\text{кв.м}} = \frac{C}{P}, \quad (1)$$

$$ПЗ = C_{\text{кв.м}} \times T \times Пл, \quad (2)$$

где С — плановая себестоимость затрат на ХМР;

П — полезная площадь, предназначенная для ХМР.

Для расчета полезных (производительных) затрат (ПЗ) рекомендуем использовать такую формулу:

где Т — временной интервал ХМР;

Пл — полезная площадь, используемая для ХМР.

В результате величина непроизводительных затрат (НП) вычисляется как разность между сметной стоимостью и полезными затратами:

Таблица 2 / Table 2

**Ведомость затрат на ХМР, распределяемых по целевым издержкам в апреле
2018 г. по предприятию XXX / Statement of expenses for storage of material
resources distributed by target costs in April 2018 for the enterprise XXX**

Наименование подразделения / Name of the division	Код получателя / Recipient code	Наименование материала / Name of the Material	Код материала / Material code	Срок хранения (дней) / Storage period (days)	Занимаемая площадь (м ²) / Occupied area (m ²)	Сумма (руб.) / Amount (RUB)
Цех № 1						
Итого						
Цех № 2						
Итого						
Итого						

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

НП = С – ПЗ.

(3) поставки и незначительный избыток полезной площади.

Например, при годовом объеме плановых затрат склада в размере 1 029 300 руб. и полезной площади в 300 м² ежедневная себестоимость ХМР составит 2820 руб. (отношение объема плановых затрат к количеству дней в году), плановая себестоимость квадратного метра в сутки будет равной 9,4 руб. (2820 руб./300 м²).

Оптимальное ведение складского учета в условиях цифровизации позволяет точно установить время хранения и занимаемую площадь конкретного МР и в режиме реального времени передать сведения в систему управленческого учета. Пример разработанной автором формы ведомости, детально отражающей сведения о затратах на ХМР, произведенных в отчетном календарном периоде, фрагментарно представлен в виде *табл. 2*.

Если для рассматриваемого примера сумму полезных (производительных) затрат, передаваемых производственным подразделениям для второго этапа распределения затрат, принять равной 983 810 руб., то значение показателя непроизводительных расходов, списываемых в уменьшение прибыли по формуле (3), будет равно 45 490 руб. Анализ причин их возникновения в данном календарном периоде показал, что имели место срывы

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Предлагаемая методика должна стать частью системы нормативно-правового регулирования предприятия, найти свое отражение в учетной политике и других стандартах предприятия, существенно расширить информационно-инструментальный набор калькулирования себестоимости продукции, составлять детализированные и экономически обоснованные калькуляции.

Цифровизация калькуляционной функции управленческого учета открывает широкие возможности «гибкой настройки» формирования номенклатуры калькуляционных статей расходов и способов калькулирования с учетом внешних (изменения законодательства, бухгалтерских стандартов, отраслевых инструкций и методических указаний и т.п.) и внутренних (корректировки экономико-организационной стратегии предприятия, информационных потребностей ЛПР, корпоративных стандартов и т.п.) регулирующих факторов.

Формирование себестоимости затрат на ХМР позволит:

- расширить состав показателей управленческой отчетности и информационной базы принятия решений;

- усилить контроль динамики ресурсной базы производства за счет введения дополнительных параметров оценки ее состояния;
- повысить эффективность планирования и мониторинга оборачиваемости МР, обеспечить выявление и системное использование резервов экономии, сформировать условия для перманентного снижения косвенных расходов;
- обеспечить максимально точное отнесение затрат на ХМР на себестоимость соответствующих объектов калькулирования, поставив «барьер» котловому методу и «выпадению» сведений

о расходовании затрат из информационного поля ЛПР.

Дальнейшие исследования в области управленческого учета затрат на ХМР должны быть направлены на гармонизацию требований к их планированию, нормированию, первичному документированию и составлению внутренней отчетности; выявление и классификацию факторов влияния на возникновение непроизводительной части этих затрат; повышение качества калькуляционной работы в условиях цифровой трансформации предприятия.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Касьянова Г.Ю. Себестоимость продукции работ услуг: бухгалтерская и налоговая. М.: АБАК; 2018. 424 с. ISBN 978-5-903058-92-1.
2. Касьянова Г.Ю. Учет-2015: бухгалтерский и налоговый. М.: АБАК; 2015. 968 с. ISBN 978-5-9748-0456-4.
3. Осипов В.И., Горина А.А. Характеристика и направления развития систем управленческого учета. *Вестник университета*. 2019;(5):40–47. DOI: 10.26425/1816-4277-2019-5-40-47
4. Юсуфов Н.А. Распределение затрат на хранение материально-производственных запасов на сельскохозяйственных предприятиях. *Региональные проблемы преобразования экономики*. 2008;15(2):148–153.
5. Горлова Е.И. Инструменты управления затратами в системе управления предприятием. *ЭКОНОМИНФО*. 2012;(17):30–34.
6. Кожемяко Т.В. Влияние мерчендайзинга на оборачиваемость товарных запасов и динамику затрат на их хранение. *Экономический вестник ростовского государственного университета*. 2008;6(4-2):206–208.
7. Носова И.Л. Сравнительный анализ методов direct costing и absorption costing для принятия управленческих решений. *Экономический анализ: теория и практика*. 2013;284(29):17–24.
8. Левинсон У., Рерик Р. Бережливое производство: синергетический подход к сокращению потерь. М.: РИА «Стандарты и качество»; 2007. 272 с. ISBN 978-5-94938-051-2.
9. Манн Д. Бережливое управление бережливым производством. Серия «Бережливое управление». Пер. с англ. М.: РИА «Стандарты и качество»; 2009. 208 с. ISBN 978-5-94938-077-2.
10. Хоббс Д. Внедрение бережливого производства. Минск: Гребцов Паблицер; 2008. 320 с.
11. Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект. Пер. с англ. М.: Финансы и статистика; 2000. 416 с. ISBN 5-279-01212-2.
12. Мидлтон Д. Бухгалтерский учет и принятие финансовых решений. Пер. с англ. М.: Аудит; 1997. 407 с. ISBN 5-85177-001-5.
13. Мизиковский И.Е. Технология и организация управленческого учета на предприятии. Нижний Новгород: ННГУ им. Н.И. Лобачевского; 2005. 150 с.
14. Яругова А. Управленческий учет (management accounting): опыт экономически развитых стран. Пер. с польского. М.: Финансы и статистика; 1991. 240 с. ISBN 5-279-00439-1.
15. Benjamin S.J., Muthaiyah S., Marathamuthu M.S. An improved methodology for absorption costing: Efficiency based absorption costing (EBAC). *Journal of Applied Business Research (JABR)*. 2009;25(6). DOI: 10.19030/jabr.v25i6.998
16. Васенев К.П. Структурирование процесса планирования на промышленном предприятии и его поддержка в концепции контроллинга. *Вестник профессиональных бухгалтеров*. 2017;(4):35–43.
17. Маслова И.А., Прозорова С.С. Управленческий учет накладных расходов: возможности применения метода JIT (Just In Time) и метода ABC. *Управленческий учет*. 2006;(4):15–26.

REFERENCES

1. Kas'yanova G. Yu. Cost of production and services: Accounting and tax Moscow: АБАК; 2018. 424 p. (In Russ.). ISBN 978-5-903058-92-1.

2. Kas'yanova G. Yu. Accounting-2015: Accounting and tax accounting. Moscow: ABAK; 2015. 968 p. (In Russ.). ISBN 978-5-9748-0456-4.
3. Osipov V.I., Gorina A.A. Characteristics and directions of development of management accounting systems. *Vestnik universiteta = University Bulletin*. 2019;(5):40-47. (In Russ.). DOI: 10.26425/1816-4277-2019-5-40-47
4. Yusufov N.A. Distribution of costs for storage of material and production stocks at agricultural enterprises. *Regional'nye problemy preobrazovaniya ekonomiki = Regional Problems of Economic Transformation*. 2008;15(2):148-153. (In Russ.).
5. Gorlova E.I. Tools for managing costs in the enterprise management system. *EKONOMINFO*. 2012;(17):30-34. (In Russ.).
6. Kozhemyako T.V. The influence of merchandising on the turnover of inventory and the dynamics of costs for their storage. *Ekonomicheskii vestnik rostovskogo gosudarstvennogo universiteta = Economic Bulletin of Rostov State University*. 2008;6(4-2):206-208. (In Russ.).
7. Nosova I.L. Comparative analysis of direct costing and absorption costing methods for making managerial decisions. *Ekonomicheskii analiz: teoriya i praktika = Economic Analysis: Theory and Practice*. 2013;284(29):17-24. (In Russ.).
8. Levinson U., Rerik R. Lean manufacturing: A synergetic approach to reducing losses. Transl. from Eng. Moscow: RIA "Standards and Quality"; 2007. 272 p. (In Russ.). ISBN 978-5-94938-051-2.
9. Mann D. Lean management of lean production. Transl. from Eng. Moscow: RIA "Standards and Quality"; 2009. 208 p. (In Russ.). ISBN 978-5-94938-077-2.
10. Hobbs D. Introduction of lean manufacturing. Minsk: Grebtsov Publisher; 2008. 320 p. (In Russ.).
11. Horngren Ch.T., Foster G. Accounting: Managerial aspect. Transl. from Eng. Moscow: Finance and Statistics; 2000. 416 p. (In Russ.). ISBN 5-279-01212-2.
12. Middleton D. Accounting and financial decision-making. Transl. from Eng. Moscow: Auditing; 1997. 407 p. (In Russ.). ISBN 5-85177-001-5.
13. Mizikovskii I.E. Technology and organization of management accounting at the enterprise. Nizhny Novgorod: N.I. Lobachevsky National University; 2005. 150 p. (In Russ.).
14. Yarugova A. Management accounting: Experience of economically developed countries. Transl. from Polish. Moscow: Finance and Statistics; 1991. 237 p. (In Russ.). ISBN 5-279-00439-1.
15. Benjamin S.J., Muthaiyah S., Marathamuthu M.S. An improved methodology for absorption costing: Efficiency based absorption costing (EBAC). *Journal of Applied Business Research (JABR)*. 2009;25(6). DOI: 10.19030/jabr.v25i6.998
16. Vasenev K.P. Structuring the planning process in an industrial enterprise and its support in the concept of controlling. *Vestnik professional'nykh bukhgalterov = Bulletin of Professional Accountants*. 2017;(4):35-43. (In Russ.).
17. Maslova I.A., Prozorova S.S. Managerial accounting of overhead expenses: Possibilities of applying the JIT (Just In Time) method and the ABC method. *Upravlencheskii uchet = Management Accounting*. 2006;(4):15-26. (In Russ.).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ

Игорь Ефимович Мизиковский — доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой бухгалтерского учета Института экономики и предпринимательства, Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского, академик РАЕН, Нижний Новгород, Россия
core090913@gmail.com

ABOUT THE AUTHOR

Igor' E. Mizikovskii — Dr. Sci. (Econ.), Professor, Head of the Department of Accounting of Institute of Economics and entrepreneurship, Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod, Academy of Natural Sciences, Nizhny Novgorod, Russia
core090913@gmail.com

*Статья поступила в редакцию 14.04.2020; после рецензирования 24.04.2020; принята к публикации 07.05.2020.
Автор прочитал и одобрил окончательный вариант рукописи.
The article was submitted on 14.04.2020; revised on 24.04.2020 and accepted for publication on 07.05.2020.
The author read and approved the final version of the manuscript.*

ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-3-64-73

УДК 338.12(045)

JEL O22

Интегральная методика анализа прикладных проектов в цифровой экономике

А.П. Табурчак^а, С.М. Бычкова^б, А.А. Бутина^с^{а,с} Санкт-Петербургский государственный технологический институт (технический университет), Санкт-Петербург, Россия;^б Санкт-Петербургский государственный аграрный университет, Санкт-Петербург, Россия;^а <https://orcid.org/0000-0002-5846-0021>; ^б <https://orcid.org/0000-0001-7684-9025>;^с <https://orcid.org/0000-0002-0001-4125>

АННОТАЦИЯ

Статья посвящена проблеме реализации прикладных проектов в условиях развития цифровой экономики. Обоснована актуальность проведения анализа прикладных проектов как инновационной составляющей цифровой экономики. Методологическая основа исследования включает теории развития процессов информатизации и цифровизации экономики. Предложена интегральная методика анализа прикладных проектов, многокритериальные модели расчета совокупного показателя четырех видов анализа, входящих в интегральную методику. Разработаны принципы расчета совокупных показателей, определены весовые значения каждого фактора. Представлена формула для расчета и авторская градация интегрального показателя анализа прикладных проектов как суммы совокупных показателей четырех видов анализа. По итогу проведения анализа высшим руководством организации могут быть сформулированы рекомендации по усилению «узких мест» организации по исполнению прикладных проектов.

Ключевые слова: прикладные проекты; цифровая экономика; анализ прикладных проектов; интегральная методика анализа; совокупный показатель анализа

Для цитирования: Табурчак А.П., Бычкова С.М., Бутина А.А. Интегральная методика анализа прикладных проектов в цифровой экономике. *Учет. Анализ. Аудит.* = *Accounting. Analysis. Auditing.* 2020;7(3):64-73. DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-3-64-73

ORIGINAL PAPER

Integrated Analysis Methodology of Applied Projects in the Digital Economy

A.P. Taburchak^а, S.M. Bychkova^б, A.A. Butina^с^{а,с} Saint-Petersburg State Technological Institute (Technical University), St.-Petersburg, Russia^б Saint-Petersburg State Agrarian University, St.-Petersburg, Russia^а <https://orcid.org/0000-0002-5846-0021>; ^б <https://orcid.org/0000-0001-7684-9025>;^с <https://orcid.org/0000-0002-0001-4125>

ABSTRACT

The paper considers the implementing problem of applied projects in the digital economy development. There is substantiated the relevance of applied projects analysis as an innovative component of the digital economy. The methodological basis of the study includes theories of the processes development of informatization and digitalization of the economy. There have been proposed an integrated analysis methodology of applied projects, multicriteria models for calculating the aggregate indicator of four analysis types included in the integrated methodology. Also, there have been developed the principles for calculating aggregate indicators and determined the weight values of each factor. The

study proposes the formula for calculation and author's gradation of the integral indicator of applied projects analysis as the aggregate indicators sum of four analysis types. Based on the analysis results, the company's top management is able to formulate recommendations on strengthening the bottlenecks of the company for the implementation of applied projects.

Keywords: applied projects; digital economy; applied projects analysis; integrated analysis technique; aggregate analysis rate

For citation: Taburchak A.P., Bychkova S.M., Butina A.A. Integrated analysis methodology of applied projects in the digital economy. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2020;7(3):64-73. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-3-64-73

ВВЕДЕНИЕ

Понятие цифровизации экономики можно охарактеризовать как постепенный планомерный переход к более гибкому социально-экономическому состоянию бизнеса и экономики в целом, порожденный повсеместной разработкой и применением цифровых технологий. Изменения в рыночных структурах неизбежно повлекут за собой трансформацию системы государственного и муниципального секторов экономики, как следствие внедрения инновационных форм ведения деятельности [1]. Таким образом, происходит изменение и перераспределение бизнес-субъектов внутри экономики [2].

Ю.Н. Бражников обращает внимание, что «цифровая экономика недееспособна без цифровизации одновременно общества, бизнеса и Правительства, поэтому ее развитие заключается в ускорении процессов проникновения цифровых отношений на все уровни взаимодействия ее участников» [3].

В.В. Иванов и Г.Г. Малинецкий выделяют необходимость перехода на новую ступень: «...перевод экономики на новую технологическую базу, которая открывает новые возможности. Речь идет о замене инструментария» [4]. Производится замена традиционных инструментов инновационными цифровыми технологиями, которые позволят экономическим структурам перейти к социально-экономическим изменениям.

МЕТОДЫ

Инструментами трансформации цифровой экономики выступают прикладные проекты (далее — ПП), которые представляют собой продукт инновационной деятельности предприятия, обладающий присущими только ему индивидуальными характерными чертами [5]. Поэтому использование традиционных моделей анализа не является залогом успешного проведения оценки результативности ПП.

Для создания интегральной методологии анализа ПП в условиях развития цифровой экономики целесообразно провести комплексный анализ составляющих

элементов. Интегральная методика включает совокупность четырех видов анализа, которые взаимодействуя между собой, формируют разностороннюю оценку процессов реализации ПП. Из общего множества видов анализа рекомендуем выбрать именно 4 типа анализов, а именно: маркетинговый, финансовый, управленческий и условно-проектный, так как применительно к ПП оценка выбранных направлений наиболее полно отражает необходимые для анализа особенности ПП [6].

В качестве универсальных факторов данной методологии были выбраны элементы по четырем направлениям. Данный набор факторов может быть составлен организацией самостоятельно в зависимости от особенностей и индивидуальных характеристик разрабатываемого ПП, он не является окончательным и может быть изменен.

Составляющие элементы интегральной оценки ПП представлены на *рис. 1*.

В рамках **маркетингового** анализа были выделены 5 показателей, которые позволяют наиболее полноценно оценить маркетинговую сторону реализации ПП.

Для анализа маркетинговой деятельности предприятия необходимо изучить *конъюнктуру рынка* [10].

Под конъюнктурой рынка применительно к реализации ПП понимается готовность рынка воспринимать инновационные проекты. Поиск свободных ниш определяет будущие перспективы реализации ПП. Организация, имеющая в своем товарном портфеле ПП, должна провести тщательный анализ рыночных тенденций для формирования оптимального торгового предложения по ПП.

Следующим этапом проведения маркетингового анализа ПП следует выделить разработку и анализ *стратегии реализации*. Отсутствие в организации строго сформулированной стратегии по реализации ПП лишает ее возможности быть конкурентоспособной на рынке и любые изменения в конъюнктуре рынка могут существенно повлиять на реализуемые ПП. Совокупный анализ проводимых мероприятий

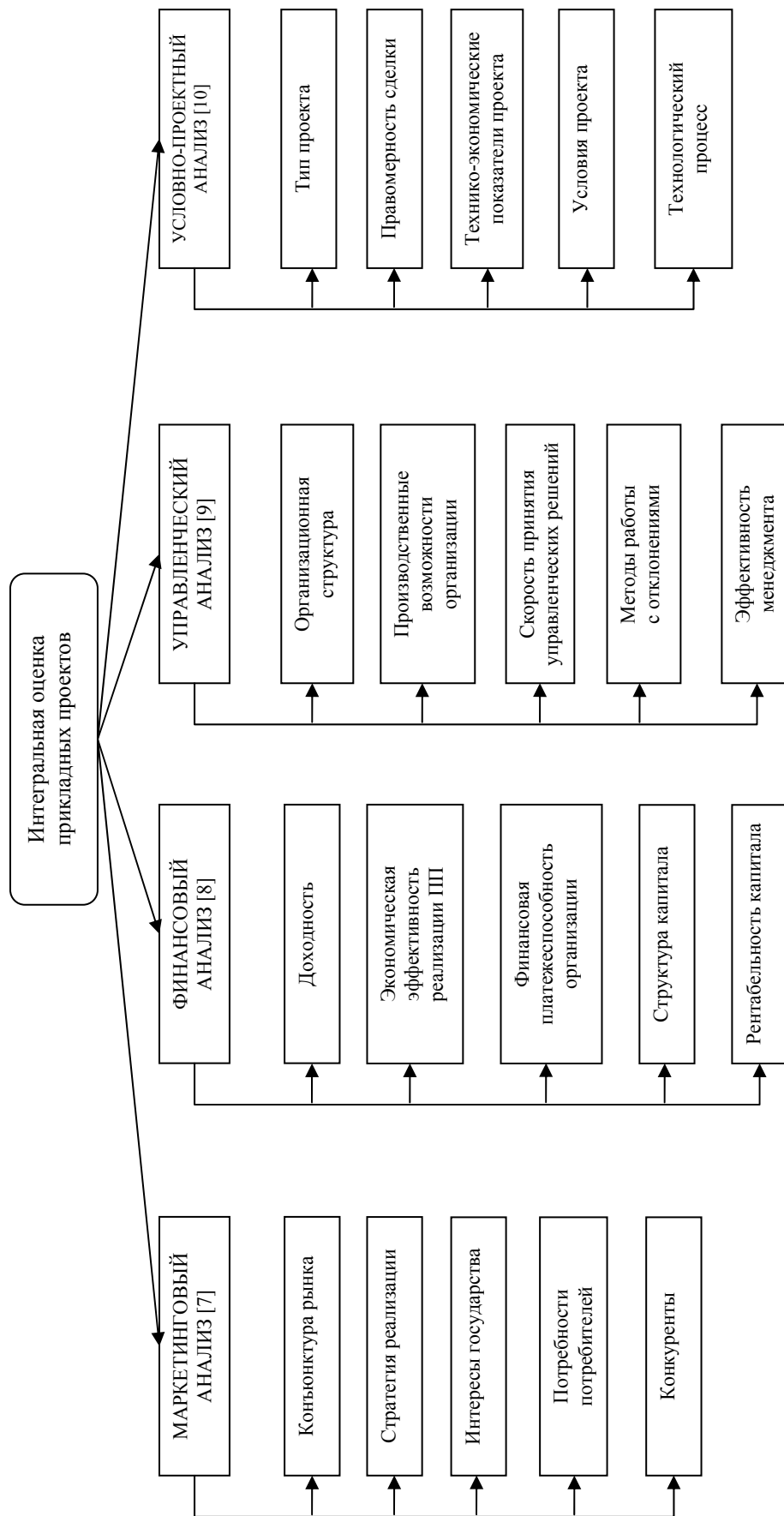


Рис. 1 / Fig. 1. Составляющие элементы интегральной оценки ПП / Components of the integrated assessment of applied projects

Источник / Source: разработано авторами на основании источников [7–10] / developed by the authors based on sources [7–10].

способствует разработке стратегически верных управленческих решений относительно исполнения ПП.

ПП разрабатываются для проведения масштабных мероприятий цифрового характера, затрагивая *интересы государства*. Непосредственное сотрудничество с органами государственной власти может быть осуществлено в рамках государственных закупок услуг, предоставляемых организацией при реализации ПП. Руководство фирмы должно проводить перспективный анализ возможностей развития бизнеса с учетом гибкости и адаптивности технологического цикла создания ПП.

Потребителями ПП могут выступать как юридические лица, применяющие технологии ПП в своей деятельности, государство как поставщик ПП для конечных потребителей, так и население. Именно потребитель формирует путем различных инструментов спроса окончательный вид готового продукта прикладного цифрового проекта [11]. Анализ потребительского поведения должен носить регулярный характер, поскольку постоянный мониторинг будет способствовать формированию полной картины потребительских предпочтений и их возможных изменений.

Анализ *уровня конкурентной борьбы* способствует проведению маркетинговых мероприятий по созданию оптимального баланса между условиями внешней среды и внутренними ресурсами организации. Для четкого понимания конкурентоспособности ПП требуется использование методик анализа состояния организаций-конкурентов.

Следующей составляющей интегральной методики анализа ПП следует выделить **финансовый анализ**.

В отличие от маркетингового анализа финансовый анализ позволяет оценить возможности организации с точки зрения денежных потоков и взаимодействия между субъектами рынка в экономическом аспекте деятельности по реализации ПП [12].

Первым направлением для финансового анализа целесообразно выделить технико-экономические показатели деятельности организации по исполнению ПП. Это показатели *доходности*, которые свидетельствуют об эффективном применении методов продвижения и распространения ПП. В процессе исполнения ПП анализ технико-экономических показателей является точкой опоры в определении финансовой устойчивости предприятия в изменяющихся условиях развития цифровой экономики.

Следующим этапом проведения финансового анализа следует выделить *оценку экономической эффективности реализации* ПП. Расчет и анализ показа-

телей оценки эффективности способствуют формированию объективных управленческих решений на предмет целесообразности реализации ПП. В целом экономический анализ эффективности применения ПП способствует объективной оценке деятельности организации в целом.

Дальнейший этап анализа ПП заключается в проведении исследования организации на предмет ее *финансовой платежеспособности*.

Анализ платежеспособности организации позволяет объективно оценить текущее состояние фирмы, а также сформулировать рекомендации по укреплению финансовых позиций. Организация должна обладать определенным запасом денежных средств, наличие дополнительных ресурсов повышает стабильность предприятия на рынке, особенно в условиях развития цифровой экономики [13]. Более того, стабильное финансовое положение дает благоприятную почву для привлечения спонсоров и инвесторов к реализации ПП.

Отдельным направлением в финансовом анализе предприятия следует выделить *анализ структуры капитала*. Грамотное распределение долей обеспечивает организации оптимальный процесс функционирования финансовых процессов. Неправильная структура капитала не позволит предприятию вести результативную и эффективную деятельность по реализации ПП. Цифровая экономика требует от организаций четко отлаженной финансовой политики, а структура капитала является первоосновой любого мероприятия по исполнению ПП [14].

Еще один немаловажный аспект финансового анализа предприятия — это *анализ рентабельности капитала*. Показатели рентабельности капитала оценивают эффективность работы организации в целом с учетом специфики функционирования всех ее элементов. В случае проведения анализа эффективности деятельности предприятия финансовые организации определяют способность капитала генерировать положительные денежные потоки. Для реализации любого ПП необходимо вложение инвестиций. Каждый ПП из-за своей инновационности требует от организации детального анализа финансового аспекта реализации, особенно с точки зрения показателей рентабельности капитала.

Управленческий анализ является частью интегральной методики и позволяет оценить организационные аспекты деятельности организации по реализации ПП в условиях цифровизации экономики. Управленческий анализ включает пять направлений, которые способствуют проведению комплексного

анализа внутренней инфраструктуры предприятия.

Первым элементом необходимо выделить *анализ организационной структуры предприятия*. Для ПП в большинстве случаев целесообразно создание дополнительной организационной структуры под данный ПП. Именно создание максимально благоприятных с точки зрения организации процессов условий дает преимущество готового ПП быть конкурентоспособным на рынке.

В рамках управленческого анализа невозможно не провести оценку *производственных возможностей организации*. Именно технологии становятся драйвером развития ПП как инструмента цифровизации экономики [15]. Наличие научно-исследовательской деятельности, направленной на разработку и проектирование инновационных решений для бизнеса, может стать ключевым фактором конкурентоспособности предприятия. Регулярный анализ внутренних составляющих жизнедеятельности организации позволяет фирме разработать как краткосрочные планы, так и определять направления развития предприятия в целом и его ПП на долгосрочную перспективу.

Скорость принятия управленческих решений как фактор организационного анализа требует внимания со стороны руководства предприятия [16]. Для создания резерва времени организации могут создавать банк данных с готовыми моделями поведения в различных ситуациях. Относительно ПП помимо готового алгоритма действий необходимо проводить дополнительный анализ условий внешней среды, так как любые изменения в цифровой экономике могут быть уникальными и нести необходимость инновационных методов и способов принятия решений.

Анализ методов работы с отклонениями является необходимой частью управленческой аналитики. В деятельности предприятия, особенно при исполнении ПП, возникают несоответствия плановых показателей фактическим значениям. Анализ и прогнозирование возможных отклонений позволяют вовремя выявить проблемные стороны процессов разработки и реализации ПП и сформировать превентивные меры по их устранению.

Проведение управленческого анализа не может быть осуществлено в полном объеме без *анализа эффективности менеджмента*. С точки зрения внедрения ПП экономический эффект является наиболее предпочтительным для организации, поскольку ПП напрямую связаны со значительными затратами на их разработку. Социальный эффект может способствовать созданию условий для возникновения экономической эффективности менеджмента. Применение методик

анализа данных эффектов позволяет организации оценить и отредактировать существующую систему управления и привести в соответствие с текущими условиями рынка цифровой экономики.

Заключительным элементом интегральной методики анализа ПП следует выделить **условно-проектный анализ**. Именно условно-проектный анализ позволяет рассмотреть непосредственно саму разработку с точки зрения ее реального воплощения.

Первым направлением необходимо выделить *анализ типа ПП*. Типологизация проекта заключается в разделении проектов на категории в зависимости от структуры затрат на создание и реализацию. Анализ типа проекта целесообразно проводить на этапе создания концепции и определения масштабов распространения деятельности по исполнению ПП. От этого зависит выбор способов ведения бизнеса по реализуемому ПП.

Правомерность сделки является сопутствующим анализом, без которого невозможно проведение мероприятий по функционированию ПП. Анализ правомерности сделки — это определенный способ оценивания, который заключается в сопоставлении и сравнении текущей ситуации регламентированным правовым нормам, которые выступают в роли эталона в текущих обстоятельствах.

Дальнейший анализ проекта заключается в *анализе технико-экономических показателей*. Однако показатели по проекту целесообразно рассмотреть с точки зрения формирования суммы затрат. Данный анализ способствует проведению оценки всех составляющих элементов ПП на предмет выявления нецелесообразных затрат [17].

Следующей составляющей условно-проектного анализа можно считать *анализ условий ПП*. Для начала создания проекта необходимо проанализировать минимально необходимые условия для нормального протекания жизненного цикла ПП. Это подготовка организации и ее инфраструктуры к изменению мощностей предприятия под будущий ПП. Данные возможности могут быть рассмотрены и проанализированы в контексте условно-проектного анализа, благодаря которому организация сможет найти новые пути использования элементов ПП.

Анализ технологического процесса создания ПП является одним из самых важных для организации, так как именно от выбора технологии и способа ее исполнения зависит будущий ПП и организация в целом. В ходе проведения анализа технологического процесса могут быть обнаружены специфические особенности производства ПП. В данном случае анализ позволяет

заранее предупредить о возможности возникновения неучтенных явлений.

Следующим этапом реализации интегральной методики анализа ПП является составление профиля каждого анализа с экспертной оценкой факторов, входящих в анализ.

Оценка каждого фактора проводится экспертами области рассматриваемого направления. В данном случае анализ факторов маркетинговой среды осуществляет маркетолог или маркетинговый отдел. Экспертное заключение формируется на основании проставления баллов состояния каждого фактора в организации. Экспертный анализ может проводиться, как единолично одним экспертом, так и группой экспертов. В этом случае итоговая оценка фиксируется на основании средневзвешенного значения оценок каждого эксперта. Эксперт или группа экспертов проставляют баллы по 5-балльной шкале, где 1 — фактор неблагоприятен для организации, 5 — фактор имеет положительное влияние на состояние организации. Оценка проводится по каждому ПП индивидуально в зависимости от особенностей его разработки и реализации, а также от условий изменения цифровой экономики.

Затем организация проставляет весовое значение значимости рассматриваемых факторов. Вес устанавливается организацией самостоятельно в зависимости от состояния внутренней и внешней среды возможностей фирмы. Сумма весов каждого фактора в сумме не должна превышать 1.

Необходимо составить уравнение совокупного показателя каждого вида анализа для формирования итогового показателя анализов.

Уравнение для расчета совокупного показателя **маркетингового анализа** представлено в виде формулы

$$IMA = \text{ЭОКР} \times \text{ВесКР} + \text{ЭОСР} \times \text{ВесСР} + \\ + \text{ЭОИГ} \times \text{ВесИГ} + \text{ЭОПП} \times \text{ВесПП} + \\ + \text{ЭОК} \times \text{ВесК}, \quad (1)$$

где *IMA* — совокупный показатель маркетингового анализа;

ЭОКР — экспертная оценка влияния конъюнктуры рынка;

ВесКР — весовое значение влияния конъюнктуры рынка;

ЭОСР — экспертная оценка влияния стратегии реализации;

ВесСР — весовое значение влияния стратегии реализации;

ЭОИГ — экспертная оценка влияния интересов государства;

ВесИГ — весовое значение влияния интересов государства;

ЭОПП — экспертная оценка влияния поведения потребителей;

ВесПП — весовое значение влияния поведения потребителей;

ЭОК — экспертная оценка влияния конкурентов;

ВесК — весовое значение влияния конкурентов.

Экспертная оценка и расчет совокупного финансового показателя осуществляются финансовым подразделением организации.

Уравнение для расчета совокупного показателя **финансового анализа** представлено в виде формулы

$$IFA = \text{ЭОД} \times \text{ВесД} + \text{ЭОЭЭ} \times \text{ВесЭЭ} + \\ + \text{ЭОФП} \times \text{ВесФП} + \text{ЭОСК} \times \text{ВесСК} + \\ + \text{ЭОРК} \times \text{ВесРК}, \quad (2)$$

где *IFA* — совокупный показатель финансового анализа;

ЭОД — экспертная оценка влияния конъюнктуры доходности ПП;

ВесД — весовое значение доходности ПП;

ЭОЭЭ — экспертная оценка экономической эффективности ПП;

ВесЭЭ — весовое значение экономической эффективности ПП;

ЭОФП — экспертная оценка финансовой платежеспособности;

ВесФП — весовое значение финансовой платежеспособности;

ЭОСК — экспертная оценка структуры капитала;

ВесСК — весовое значение структуры капитала;

ЭОРК — экспертная оценка рентабельности капитала;

ВесРК — весовое значение рентабельности капитала.

Уравнение для расчета совокупного показателя **управленческого анализа** представлено в виде формулы

$$IOA = \text{ЭООС} \times \text{ВесОС} + \text{ЭОПВ} \times \text{ВесПВ} + \\ + \text{ЭОСП} \times \text{ВесСП} + \text{ЭОРО} \times \text{ВесРО} + \\ + \text{ЭОЭМ} \times \text{ВесЭМ}, \quad (3)$$

где *IOA* — совокупный показатель управленческого анализа;

ЭООС — экспертная оценка организационной структуры;

ВесОС — весовое значение организационной структуры;

ЭОПВ — экспертная оценка производственных возможностей организации;

ВесПВ — весовое значение производственных возможностей организации;

ЭОСП — экспертная оценка скорости принятия управленческих решений;

ВесСП — весовое значение скорости принятия управленческих решений;

ЭОРО — экспертная оценка методов работы с отклонениями;

ВесРО — весовое значение методов работы с отклонениями;

ЭОЭМ — экспертная оценка эффективности менеджмента;

ВесЭМ — весовое значение эффективности менеджмента.

Уравнение для расчета совокупного показателя **условно-проектного анализа** представлено в виде формулы

$$IPA = \text{ЭОТИП} \times \text{ВесТИП} + \text{ЭОПС} \times \text{ВесПС} + \\ + \text{ЭОТЭП} \times \text{ВесТЭП} + \text{ЭОУП} \times \text{ВесУП} + \\ + \text{ЭОТП} \times \text{ВесТП}. \quad (4)$$

где *IPA* — совокупный показатель условно-проектного анализа;

ЭОТИП — экспертная оценка типа ПП;

ВесТИП — весовое значение типа ПП для организации;

ЭОПС — экспертная оценка правомерности сделки;

ВесПС — весовое значение правомерности сделки для организации;

ЭОТЭП — экспертная оценка технико-экономических показателей ПП;

ВесТЭП — весовое значение технико-экономических показателей ПП для организации;

ЭОУП — экспертная оценка условий проекта;

ВесУП — весовое значение условий проекта для организации;

ЭОТП — экспертная оценка технологического процесса создания ПП;

ВесТП — весовое значение технологического процесса создания ПП для организации.

Экспертные оценки совокупного показателя управленческого анализа и условно-проектного анализа осуществляются руководством организации при участии технического отдела, занимающегося непосредственно разработкой ПП.

РЕЗУЛЬТАТЫ

На основании значений, получаемых при проведении расчетов совокупных показателей анализов, составляется диаграмма, иллюстрирующая текущую ситуацию по разработке и возможностях реализации ПП.

Пример диаграммы совокупных показателей на основе условных данных представлен на *рис. 2*.

Построив диаграмму совокупных показателей, руководство организации получает наглядное представление о проблемах и трудностях предприятия относительно ПП. Исходя из полученной схемы, целесообразно разработать ряд рекомендаций по возможному улучшению деятельности фирмы с точки зрения исполнения ПП.

При расчете интегрального показателя анализа ПП необходимо понимать, что именно сумма совокупных показателей анализов ПП дает общее представление о возможностях реализации ПП с учетом внутреннего состояния организации. Для этого необходимо составить уравнение интегрального показателя анализа ПП, которое представлено в виде формулы

$$IR = IMA + IFA + IOA + IPA, \quad (5)$$

где *IR* — интегральный показатель анализа ПП;

IMA — совокупный показатель маркетингового анализа;

IFA — совокупный показатель финансового анализа;

IOA — совокупный показатель управленческого анализа;

IPA — совокупный показатель условно-проектного анализа.

Значение интегрального показателя анализа ПП может варьироваться от 20 до 100. Следует осуществить деление шкалы интервалов на равные части*:

1) от 20 до 40 — анализ неблагоприятный, реализация ПП нецелесообразна;

2) от 40 до 60 — существуют внешние угрозы и внутренние слабые стороны, требуется проведение дополнительного анализа для оценки возможностей реализации ПП;

3) от 60 до 80 — существуют незначительные внешние угрозы и внутренние слабые стороны, однако при условии проведения мер безопасности ПП может быть реализован;

4) от 80 по 100 — анализ дает благоприятные прогнозы для эффективной реализации ПП.

* Интервал от 0 до 20 не может быть принят в расчет, так как минимальная оценка балла экспертом — 1.

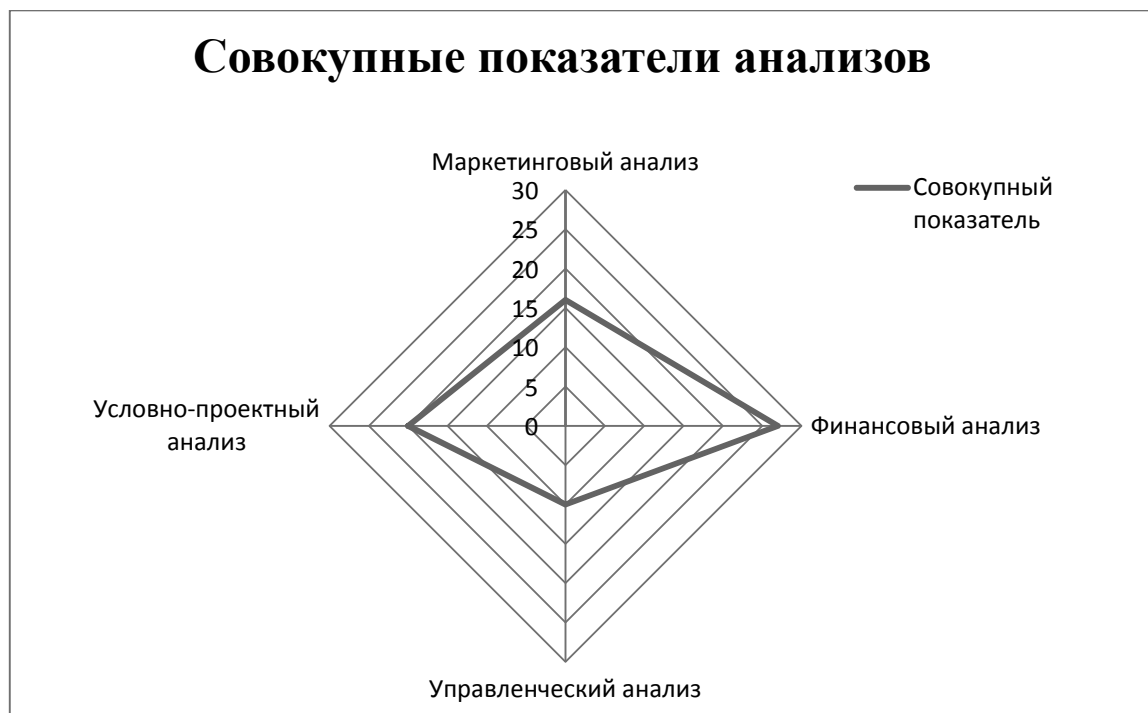


Рис. 2 / Fig. 2. Пример диаграммы совокупных показателей анализов / Aggregate Analysis Chart

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

Данная градация наиболее оптимальна, поскольку позволяет определить четкое положение итогового значения интегрального показателя анализа ПП.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Данное исследование имеет практическую значимость для предприятий, занимающихся разработкой и реализацией ПП. Получив значение интегрального показателя анализа ПП, организация может принимать окончательное решение

о необходимости и реализуемости ПП в условиях современной цифровой экономики.

Процесс информатизации формирует информационную инфраструктуру на разных уровнях, создает необходимые системы, совершенствует их через внедрение новых технологий и объединение в единое информационное пространство [18]. Благодаря постоянному анализу и оценке целесообразности реализации ПП в условиях развития цифровой экономики происходит совершенствование как отдельных бизнес-процессов, так и экономики в целом [19].

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Marmier F., Gourc D., Laarz F. A risk oriented model to assess strategic decisions in new product development project. *Decision Support Systems*. 2013;56(2):74–82. DOI: 10.1016/j.dss.2013.05.002
2. Nalebuff B.J., Brandenburger A.M. Co-opetition: Competitive and cooperative business strategies for the digital economy. *Strategy and Leadership*. 1997;25(6):28–33. DOI: 10.1108/eb054655
3. Бражников Ю.Н. Цифровизация экономики. *Бизнес & Информационные технологии*. 2004. URL: <http://bit.samag.ru/uart/more/67> (дата обращения: 19.11.2019).
4. Иванов В.В., Малинецкий Г.Г. Цифровая экономика: от теории к практике. *Инновации*. 2017;230(12):3–12.
5. Demidenko D., Dubolazova J., Malevskaya-Malevich E. Economic model of an innovative enterprise in the digital economy. *SHS Web of Conferences*. 2018;(44):1–7. DOI: 10.1051/shsconf/20184400025
6. Brynjolfsson E., Kahin B. Understanding the digital economy: Data, tools, and research. *The Academy of Management Review*. 2001;26(3):450–463. DOI: 10.2307/259191
7. Портер М. Конкурентная стратегия. Методика анализа отраслей конкурентов. Пер. с англ. М.: Альпина Паблишер; 2015. 453 с. ISBN 978–5–9614–4857–3.
8. Вахрушина М.А. Управленческий анализ. М.: Омега-Л; 2010. 399 с. ISBN 978–5–370–01179–5.

9. Никонова И.А. Проектный анализ и проектное финансирование. М.: Альпина Паблишер; 2012. 154 с. ISBN 978-5-9614-1771-5.
10. Brouthers K., Geisser K., Rothlauf F. Explaining the internationalization of ibusiness firms. *Journal of International Business Studies*. 2016;47(5):513-534. DOI: 10.1057/jibs.2015.20
11. Александров Д.Г., Королева Т.И. Социальное предпринимательство в современном мире. *Экономика. Налоги. Право*. 2014;(4):45-50.
12. Бирман Г., Шмидт С. Экономический анализ инвестиционных проектов. Пер. с англ. М.: ЮНИТИ; 2004. 236 с.
13. Coyle D. The Weightless world: Strategies for managing the digital economy. Cambridge, Massachusetts: MIT Press; 1999. 250 p. ISBN 978-0-262-53166-5.
14. Ананьин В.И. К конкурентному преимуществу через проекты. *Управление проектами и программами*. 2010;23(3):244-251.
15. Майер-Шенбергер В. Большие данные. Революция, которая изменит то, как мы живем, работаем и мыслим. М.: Манн, Иванов, Фербер; 2014. 132 с. ISBN 978-5-91657-936-9.
16. Eisenhardt K.M. Strategy as simple rules. *Harvard Business Review*. 2001;79(1):107-116.
17. Rugman A.M., Verbeke A. A perspective on regional and global strategies of multinational enterprises. *Journal of International Business Studies*. 2004;35(1):3-18. DOI: 10.1057/palgrave.jibs.8400073
18. Алексеенко О.А. Цифровизация глобального мира и роль государства в цифровой экономике. *Информационное общество*. 2018;(2):25-28.
19. Беляцкая Т. Управление электронной экономикой. *Наука и инновации*. 2018;183(5):48-55.

REFERENCES

1. Marmier F., Gourc D., Laarz F. A risk oriented model to assess strategic decisions in new product development project. *Decision Support Systems*. 2013;56(2):74-82. DOI: 10.1016/j.dss.2013.05.002
2. Nalebuff B.J., Brandenburger A.M. Co-opetition: Competitive and cooperative business strategies for the digital economy. *Strategy and Leadership*. 1997;25(6):28-33. DOI: 10.1108/eb054655
3. Brazhnikov Yu.N. Digitalization of the economy. *Biznes & Informatsionnye Tekhnologii = Business & Information Technology*. 2004. URL: <http://bit.samag.ru/uart/more/67> (accessed on 19.11.2019). (In Russ.).
4. Ivanov V.V., Malinetskii G.G. Digital economy: From theory to practice. *Innovatsii = Innovations*. 2017;230(12):3-12. (In Russ.).
5. Demidenko D., Dubolazova J., Malevskaya-Malevich E. Economic model of an innovative enterprise in the digital economy. *SHS Web of Conferences*. 2018;(44):1-7. DOI: 10.1051/shsconf/20184400025
6. Brynjolfsson E., Kahin B. Understanding the digital economy: Data, tools, and research. *The Academy of Management Review*. 2001;26(3):450-463. DOI: 10.2307/259191
7. Porter M. Competitive strategy. Methodology for analyzing competitor industries. Transl. from Eng. Moscow: Al'pina Publisher; 2015. 453 p. (In Russ.). ISBN 978-5-9614-4857-3.
8. Vakhrushina M.A. Management analysis. Moscow: Omega-L; 2010. 399 p. ISBN 978-5-370-01179-5.
9. Nikonova I.A. Project analysis and project financing. Moscow: Al'pina Publisher; 2012. 154 p. (In Russ.). ISBN 978-5-9614-1771-5.
10. Brouthers K., Geisser K., Rothlauf F. Explaining the internationalization of ibusiness firms. *Journal of International Business Studies*. 2016;47(5):513-534. DOI: 10.1057/jibs.2015.20
11. Aleksandrov D.G., Koroleva T.I. Social entrepreneurship in the current world. *Ekonomika. Nalogi. Pravo = Economics, Taxes & Law*. 2014;(4):45-50. (In Russ.).
12. Birman G., Shmidt S. Economic analysis of investment projects. Transl. from Eng. M.: YuNITI; 2004. 236 p. (In Russ.).
13. Coyle D. The Weightless world: Strategies for managing the digital economy. Cambridge, Massachusetts: MIT Press; 1999. 250 p. ISBN 978-0-262-53166-5.
14. Anan'in V.I. To competitive advantage through projects. *Upravlenie proektami i programmami = Project and Program Management*. 2010;23(3):244-251. (In Russ.).
15. Maier-Shenberger V. Big data. A revolution that will change the way we live, work and think. Moscow: Mann, Ivanov, Ferber; 2014. 132 p. (In Russ.). ISBN 978-5-91657-936-9.

16. Eisenhardt K.M. Strategy as simple rules. *Harvard Business Review*. 2001;79(1):107–116.
17. Rugman A.M., Verbeke A. A perspective on regional and global strategies of multinational enterprises. *Journal of International Business Studies*. 2004;35(1):3–18. DOI: 10.1057/palgrave.jibs.8400073
18. Alekseenko O.A. Digitalization of the global world and the role of the state in the digital economy. *Informatsionnoe obshchestvo = Information Society*. 2018;(2):25–28. (In Russ.).
19. Belyatskaya T. E-economy management. *Nauka i innovatsii = Science and Innovation*. 2018;183(5):48–55. (In Russ.).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ

Алексей Петрович Табурчак — доктор экономических наук, заведующий кафедрой «Бизнес-информатика», Санкт-Петербургский государственный технологический институт (технический университет), Санкт-Петербург, Россия
ta@inbox.ru

Светлана Михайловна Бычкова — доктор экономических наук, профессор кафедры «Бухгалтерский учет и аудит», Санкт-Петербургский государственный аграрный университет, Санкт-Петербург, Россия
smbychkova@mail.ru

Алина Александровна Бутина — старший преподаватель кафедры менеджмента и маркетинга, Санкт-Петербургский государственный технологический институт (технический университет), Санкт-Петербург, Россия
alina-butina@yandex.ru

ABOUT THE AUTHORS

Alexei P. Taburchak — Dr. Sci. (Econ.), Head of the Department of Business Informatics, Saint-Petersburg State Technological Institute (Technical University), Saint-Petersburg, Russia
ta@inbox.ru

Svetlana M. Bychkova — Dr. Sci. (Econ.), Professor at the Department of Accounting and Audit, Saint-Petersburg State Agrarian University, Saint-Petersburg, Russia
smbychkova@mail.ru

Alina A. Butina — Senior Lecturer at the Department of Management and marketing, Saint-Petersburg State Technological Institute (Technical University), Saint-Petersburg, Russia
alina-butina@yandex.ru

Заявленный вклад авторов:

Табурчак А.П. — формулировка гипотез исследования, подготовка обзора литературы.

Бычкова С.М. — сбор информационной базы для проведения исследования, разработка интегральной методики анализа прикладных проектов, подготовка текста статьи.

Бутина А.А. — разработка принципов расчета совокупных показателей, описание многокритериальных моделей, описание результатов исследования, подготовка текста статьи.

The declared contribution of the authors:

Taburchak A.P. — hypotheses formulation of the study, literature review preparation.

Bychkova S.M. — collecting the information base for the study, development of the integrated methodology of applied projects analysis, preparation of the paper text.

Butina A.A. — development of principles for calculating aggregate indicators, a description of multicriteria models and results of the study, preparation of the paper text.

Статья поступила в редакцию 14.04.2020; после рецензирования 27.04.2020; принята к публикации 11.05.2020. Авторы прочитали и одобрили окончательный вариант рукописи.

The article was submitted on 14.04.2020; revised on 27.04.2020 and accepted for publication on 11.05.2020.

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

ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-3-74-82
УДК 338.012(045)
JEL O18, M15, M 21, M41

Оптимизация подготовки и сбора информации для системы учета и бюджетирования в проектных компаниях жилищного строительства

Н.К. Рожкова

Государственный университет управления, Москва, Россия
<https://orcid.org/0000-0001-8419-8007>

АННОТАЦИЯ

В настоящее время практически все компании при ведении учета применяют информационные технологии. Широкое применение такого рода систем обусловлено четкими, утвержденными законом стандартами и требованиями к ведению бухгалтерского и налогового учета, позволяющими организовать работу информационной системы. Методологическим каркасом исследования явились методы анализа и синтеза, а также критическая оценка теоретических положений учета и бюджетирования. На основе анализа основных характеристик информационных технологий в организации системы управленческого учета определены принципиальные подходы к их использованию. Исследование аспектов управленческого учета и бюджетирования в проектных компаниях жилищного строительства позволило сформировать ряд рекомендаций с учетом их отраслевых специфических принципов, практическое применение которых позволит компаниям создать достоверную базу для принятия управленческих решений, повысить эффективность ведения бизнеса. В целях повышения эффективности оптимизации подготовки, обработки и сбора информации для системы управленческого учета рекомендовано использовать цифровизацию на базе создания ERP системы.

Ключевые слова: система управленческого учета; цифровая экономика; автоматизация; информационные технологии

Для цитирования: Рожкова Н.К. Оптимизация подготовки и сбора информации для системы учета и бюджетирования в проектных компаниях жилищного строительства. *Учет. Анализ. Аудит. = Accounting. Analysis. Auditing.* 2020;7(3):74-82. DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-3-74-82

ORIGINAL PAPER

Optimization of Preparation and Collection of Information for Accounting and Budgeting System in Design Companies of Construction Industry

N.K. Rozhkova

State University of Management, Moscow, Russia
<https://orcid.org/0000-0001-8419-8007>

ABSTRACT

In modern conditions, almost all companies use information technologies when keeping records. The widespread use of such systems is due to clear, legally approved standards and requirements for accounting and tax accounting, which allow organizing the operation of the information system. The methodological framework of the study was the methods of analysis and synthesis, as well as a critical assessment of the theoretical provisions of accounting and budgeting. Based on the analysis of the main characteristics of information technologies in the

© Рожкова Н.К., 2020

organization of the management accounting system, the principal approaches to their use are determined. The study of aspects of management accounting and budgeting in housing construction project companies allowed us to form a number of recommendations taking into account their industry-specific principles, the practical application of which will allow companies to create a reliable basis for making management decisions and improve business efficiency. In order to improve the efficiency of optimizing the preparation, processing and collection of information for the management accounting system, it is recommended to use digitalization based on the creation of an ERP system.

Keywords: management accounting system; digital economy; automation; information technology

For citation: Rozhkova N.K. Optimization of preparation and collection of information for accounting and budgeting system in design companies of construction industry. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2020;7(3):74-82. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2020-7-3-74-82

ВВЕДЕНИЕ

В современных условиях важнейшим направлением оптимизации учетно-аналитического обеспечения принятия управленческих решений является использование цифровых приемов хранения, обработки и передачи данных в бизнесе и управлении [1]. Обработка значительных объемов данных и использование результатов их анализа, по сравнению с традиционными формами хозяйствования, позволяют существенно повысить эффективность производства, технологий, оборудования, хранения, продажи, доставки товаров и услуг.

Практически все компании используют информационные технологии при ведении бухгалтерского и налогового учета. В подавляющем большинстве они используют интегрированные программные комплексы для обработки данных хозяйственной деятельности, что обусловлено стандартами и требованиями к ведению бухгалтерского и налогового учета, утвержденными законодательно, позволяющими организовать работу информационной системы.

Отметим, что на данном этапе ведение управленческого учета и бюджетирования в проектных компаниях жилищного строительства (ПКЖС) законодательно не утверждено, а носит рекомендательный характер [2]. Хотя проблемные вопросы такого учета широко освещены в работах российских и зарубежных ученых, в них, однако, рассматриваются преимущественно теоретические аспекты, исследования же отраслевых особенностей компаний, специализирующихся на жилищном проектировании и влияющих на организацию системы учета и бюджетирования, не проводились. Как результат — отсутствие утвержденных нормативных документов в виде отраслевых методик и рекомендаций.

Целью исследования является разработка направлений повышения эффективности формирования информации системы учета и бюджетирования в ПКЖС. Поставленная цель обусловила решения следующих задач:

- выявить специфические отраслевые особенности их деятельности, оказывающих влияние на организацию системы управленческого учета и бюджетирования;
- проанализировать действующую практику применения учета в компаниях;
- разработать рекомендации по оптимизации сбора информации для системы управленческого учета и бюджетирования.

МЕТОДЫ

Исследование проводилось в организациях, специализирующихся на жилищном проектировании: ООО «Маяк», ООО «Каскад», ООО «ТПО «Резерв». Отраслевые особенности деятельности этих компаний в наибольшей мере влияют на организацию системы учета и бюджетирования.

Теоретическую основу исследования составляют труды и методологические разработки отечественных и зарубежных авторов, посвященные системе учета и бюджетирования.

Информационную базу исследования составили нормативные и методические документы, а также данные внутренней отчетности этих организаций.

Основными методами исследования приняты базовые методы анализа, синтеза и оценки, а также обобщение теоретических и практических положений учета и бюджетирования.

Практическая значимость исследования характеризуется возможностью применения предложенных рекомендаций цифровизации системы учета и бюджетирования с целью получения

качественной и достоверной информации для принятия управленческих решений.

РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

ПКЖС является исполнителем по договору с заказчиком строительства. Анализ договоров, заключенных с заказчиками строительства, показал, что в целом процедуру проектирования можно разделить на 3 основных укрупненных этапа: предпроектная подготовка, проектная документация, рабочая документация [3, 4]. Вследствие этого первой специфической отраслевой особенностью ПКЖС надо признать необходимость учета в разрезе этапов работ согласно так называемому доходному договору [5–7].

Анализ доходных договоров и отчетов компаний показал, что они одновременно работают с несколькими заказчиками и ведут проектирование многих объектов. Каждый доходный договор-заказ является самостоятельным проектом, это свидетельствует о второй особенности учета в таких компаниях — проектный характер деятельности [8].

Третьей отраслевой особенностью является основная единица учета и бюджетирования — квадратный метр, поскольку основополагающим показателем в документах указывается стоимость проектирования квадратного метра.

Четвертой отраслевой особенностью выступает разнообразие площадей учета. При заключении договора компании самостоятельно выбирают тип площади для учетных целей. Такими площадями могут быть — общестроительная; общая реализуемая; реализуемая жилая; реализуемая площадь встроенно-пристроенных нежилых помещений, общая финансируемая площадь.

В ходе исследования было выявлено, что уровень цифровизации управленческого учета и бюджетирования в компаниях недостаточно высок. Этот уровень может быть повышен за счет совершенствования сбора, обработки и подготовки информации в части ее оперативности и достоверности.

В ходе анализа принципов построения системы учета и бюджетирования исследовалась практическая реализация 12 основных принципов учета, разработанных зарубежными учеными [9–14].

1. Принцип быстроты предоставления информации — является измерительным, применяется в каждой ПКЖС. Однако оценить его на практике достаточно сложно, поскольку в организациях есть

множество дифференцированных с точки зрения трудозатрат учета проектов. Наиболее быстро управленческая информация готовится там, где уровень автоматизации учета достаточно высок, в нашем случае, в ООО «ТПО «Резерв».

2. Принцип конфиденциальности информации соблюдается и реализован во всех компаниях следующим образом: при трудоустройстве сотрудники подписывают с работодателем соглашение о неразглашении и конфиденциальности.

3. Принцип полезности предоставляемой информации реализуется через системы постановки задач. В соответствии с иерархией управления за подготовку тех или иных поручений-заданий назначаются конкретные ответственные и исполнители. При этом выбор метода выполнения зависит от типа и сложности задач, квалификации исполнителей, что минимизирует работу с нерелевантной информацией. Установлено, что во всех компаниях жесткой регламентации этого процесса нормативными документами не предусмотрено, опорными считаются наработанные по аналогичным проектам сроки.

4. Принцип гибкости системы учета слабо соблюдается во всех компаниях, в большей мере он реализуется в ООО «ТПО «Резерв». За счет приемлемого уровня автоматизации труда менеджменту компании удается больше времени уделять сценарному планированию, детализации учета, оперативнее влиять на производственные процессы.

5. Принцип прогнозируемости реализован во всех ПКЖС на основе четкой организации системы бюджетирования и планирования.

6. Принцип экономичности представления информации действует во всех компаниях. Однако вследствие низкого уровня автоматизации процедуры учета и бюджетирования сжаты до максимального предела в целях предоставления руководству и исполнителям проектов необходимой информации.

7. Принцип делегирования мотивации и ответственности исполнителей в компаниях реализуется в зависимости от стиля руководства компаниями, их организационной структуры, видами центров финансовой ответственности.

8. Принцип управления по отклонениям везде проявляется через план-фактный анализ исполнения бюджетов: в ООО «Маяк» он реализуется на ежемесячной основе, в ООО «Каскад» и ООО «ТПО «Резерв» — на ежеквартальной. В общем виде

план-фактный анализ предусматривает сопоставление планируемых и фактических показателей деятельности в абсолютном выражении и процентную динамику их изменения. В ООО «Маяк» дополнительно ежеквартально проводится анализ отклонений методом цепных подстановок и факторный анализ.

9. Принцип контролируемости показателей внутренней отчетности во всех компаниях реализуется в контроле сроков и форм предоставления отчетности. Кроме того, подготовка отчетности, планов и бюджетов проводится на регулярной основе с контролем запланированных показателей.

10. Принцип своевременности предоставления информации. В результате анализа выявлено, что договорные сроки предоставления отчетности и информации зачастую не соблюдаются. Основной причиной этого является низкая степень автоматизации операций учета и бюджетирования. Компании являются крупными по объемам своей деятельности и количеству реализуемых проектов. Поскольку ведение управленческого учета заключается в накоплении и обработке больших баз данных, содержащих информацию о различных фактах финансово-хозяйственной деятельности компаний, то при низкой степени автоматизации учета ответственным сотрудникам приходится выполнять множество операций по сбору, преобразованию и интерпретации данных практически ручным способом.

11. Принцип эффективности результатов подразумевает получение полезных и достаточных сведений при наименьшем уровне затрат на их получение, из низкого уровня автоматизации учета следует, что ПКЖС не в полной мере руководствуются данным принципом, поскольку эффективность отчетности падает с увеличением доли «ручного» труда в ее подготовке, одновременно приводя к росту издержек.

12. Принцип объективности информации. В ходе анализа реализации данного принципа была исследована отчетность компаний, в результате выявлены ошибки, когда затраты были отнесены на объект, не соответствующий проекту, — данной ошибки можно было бы избежать при использовании ERP системы, в которой невозможно выбрать объект, не соответствующий проекту согласно справочнику.

Формирование информационной базы для принятия решений в рассматриваемых компаниях реализуется разными способами. В ООО «Маяк»

и ООО «Каскад» управленческий учет и бюджетирование ведутся при использовании широко распространенного офисного программного продукта MS Excel, являющегося инструментом для обработки информации и создания на ее базе отчетов. Внедренная в ООО «ТПО «Резерв» управленческая ERP система — SAP позволяет централизованно формировать информационную базу системы управленческого учета и бюджетирования. Во всех проектных компаниях информационная база, формируемая и накапливающаяся по итогам их деятельности, по своему содержанию и структуре хранения в целом отвечает запросам руководства и требованиям учета.

Выявление резервов повышения эффективности деятельности в рассматриваемых компаниях производится по итогам анализа фактической отчетности.

Одним из актуальных принципов создания системы управленческого учета является формирование информации, достаточной для сопоставления доходов и расходов по центрам финансовой ответственности [15]. В рассматриваемых компаниях формально выделяются следующие виды центров финансовой ответственности: затрат; доходов; инвестиций; маржинального дохода; прибыли, а фундаментом для управленческого учета служит бухгалтерский учет. Как показал анализ практики учета по центрам финансовой ответственности и калькулирования себестоимости, только в ООО «Маяк» ведется аналитический учет в разрезе объектов. Отсутствие такого учета в других компаниях негативно сказывается на точности и достоверности данных о себестоимости по проектам и центрам финансовой ответственности.

Распределение фактически произведенных затрат в управленческом учете и бюджетировании в анализируемых ПКЖС осуществляется согласно справочникам объектов, в которых определены показатели распределения, такие как площадь в м², сметная стоимость и др.

В результате анализа действующей системы управленческого учета выявлено два подхода к информационным технологиям. Первый подход характеризуется тем, что компания организует управленческий учет с использованием достаточно простых инструментов обработки имеющихся данных, например программного офисного пакета Excel с целью интерпретации данных бухгалтерского учета в данные управленческого учета. Этот

подход является наиболее распространенным в силу своей дешевизны и простоты, однако он не позволяет создать единую интегрированную информационную систему в компании. Недостатками данного подхода является большая трудоемкость обработки информации, отсутствие единой интегрированной системы учета, сложности в представлении и обработке данных для потребностей руководства.

Второй подход характерен для организации управленческого учета на основе интегрированной информационной системы (ERP системы), где ведение всех его видов осуществляется в тесной взаимосвязи между собой [16]. В компаниях, занимающихся проектированием в сфере жилищного строительства, этот подход широкого распространения не нашел, поскольку требуются высокая квалификация сотрудников, перестроение бизнес-процессов, изменение методологии учета (в части адаптации к работе системы), значительные ресурсы на ее внедрение и др.

Было выявлено, что в обследованных организациях общий уровень цифровизации процессов и процедуры управленческого учета и бюджетирования недостаточный, хотя существуют программные продукты, позволяющие в полной мере удовлетворять запросы заказчиков. Им присуща большая степень гибкости в зависимости от задач учета и потребностей управления, они позволяют вести учет по различным блокам финансово-хозяйственной деятельности компаний, по подразделениям, этапам выполнения работ, проектам; имеют широкие возможности в области настройки форм отчетности в различных аналитиках и разрезах.

Программные продукты 1С, Oracle, SAP, MS Axapta, Инталев, Ваан, Peoplesoft, JD Edwards, Парус и др. достаточно эффективно используются в целях оптимизации управленческих процедур. Выбор платформы для автоматизации учета осуществляется из потребностей и финансовых возможностей компании. Большинство современных ERP систем сформированы на основе конструктивного принципа, что способствует внедрению тех модулей, которые наиболее приемлемы для данной компании. При этом модули разных ERP систем могут отличаться как по названиям, так и по содержанию.

Подход к организации системы управленческого учета на базе ERP систем дает возможность упростить обработку информации, в результате

чего формируемая достоверная, своевременная информация с высокой степенью качества позволяет повысить эффективность принятия управленческих решений.

Результаты исследования показали, что действующие методики организации системы управленческого учета и бюджетирования в большинстве ПКЖС отличаются достаточно низким научно-теоретическим уровнем, а цифровизация внедряется медленно, переход к новым технологиям формирования информации тормозится.

Хотя в целях принятия эффективных управленческих решений в компаниях проводится анализ текущей ситуации, для повышения уровня управления циркулирующая информация должна в большей степени соответствовать критериальным факторам, представленным в *таблице*.

Практика реализации системы управленческого учета и бюджетирования свидетельствует о трудностях соблюдения критериальных факторов, поскольку возникают проблемы их применения. К основным причинам можно отнести несвоевременность предоставляемой информации, большие издержки на ее сбор и подготовку, низкое качество первичной (исходной) информации, обусловленные, в том числе, и низким уровнем автоматизации сбора информации. В настоящее время тема автоматизации системы управленческого учета и бюджетирования приобретает всю большую популярность, становясь одним из ключевых методов повышения качества управления и повышения эффективности бизнеса.

Основная сложность при сборе информации для управленческого учета и бюджетирования возникает вследствие необходимости проведения большого объема разнообразных операций. При отсутствии оптимизированной автоматизированной системы учета затраты труда во временном и стоимостном выражении сильно возрастают, что в итоге приводит к большим срокам подготовки отчетности, несоблюдению принципа своевременности, увеличению стоимости поддержания и в конечном итоге снижению экономического эффекта от системы управленческого учета и бюджетирования.

РЕЗУЛЬТАТЫ

В любой системе управленческого учета существуют два взаимосвязанных процесса, оказывающих решающее влияние на получение достоверных результатов:

Таблица / Table

**Критериальные факторы повышения эффективности информационной системы /
Criteria factors for improving the efficiency of the information system**

№	Фактор / Factor	Сущность / Essence
1	Своевременность предоставления информации	Информация должна быть подготовлена согласно дате, утвержденной руководством
2	Достоверность информации	Информация должна отражать фактическое положение рассматриваемой области деятельности компании и не содержать ошибок, способных повлиять на правильность принятия управленческого решения
3	Качество и полезность информации	Подготовка такой информации, которая соответствует области принятия решения и способна повлиять на него
4	Полнота информации	Учет всех важных аспектов деятельности, способных повлиять на управленческое решение, подготовленная информация должна обеспечивать в полной мере понимание сложившейся ситуации
5	Емкость информации	Не следует заниматься подготовкой и сбором лишней информации, которая не влияет на принятие управленческих решений, так как объем бесполезной информации ведет к увеличению издержек по ее подготовке и снижению ее экономической эффективности
6	Релевантность информации	Собираемая и затем обрабатываемая информация должна соответствовать требованиям поставленной задачи; должна быть уместной для принятия управляющего воздействия
7	Доступность информации для пользователя	Это свойство означает степень наглядности и понимания информации для принятия управленческих решений. Доступность может быть в результате сравнения с аналогичными показателями, представлением в графической форме и т.п.
8	Объективность информации	Должна соблюдаться непредвзятость и независимость от создающего информацию субъекта, а также от влияния каких-либо воздействий, направленных на изменение возникших или вычисляемых характеристик

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

а) ввод данных о фактических хозяйственных операциях;

б) формирование управленческой отчетности.

При автоматизированной технологии ввода данных о совершенных хозяйственных операциях нередко приходится видоизменять справочники, корректировать план счетов, разрабатывать и внедрять единые документы и типизировать выполняемые операции.

Формирование управленческой отчетности (вывод данных) заключается в настройке ее форм с возможностью представления информации в различных аналитических разрезах.

В целях создания в ПКЖС действительно эффективной интегрированной информационной системы в едином процессе внедрения автоматизации управленческого учета и бюджетирования

необходимо предусматривать три последовательных этапа: постановка задачи; внедрение; тестирование и доработка.

Качество первого этапа впоследствии очень серьезно влияет на последующие этапы, а также на работоспособность и эффективность всей системы управления на предприятии. Чтобы избежать возможных ошибок при дальнейшем проектировании и ее практическом внедрении, нужно провести тщательнейший анализ постановки бухгалтерского, налогового и управленческого учета; дать детальное описание существующих и планируемых бизнес-процессов; произвести разработку или доработку управленческой учетной политики, положения о бюджетировании и планировании и других нормативных документов, регулирующих учет с учетом его автоматиза-

ции; разработать техническое задание. На этом же этапе производится принципиальный выбор программных продуктов, определяется перечень требуемого технического оборудования, определяется общий концептуальный алгоритм будущих операций, разрабатываются новые и модифицируются прежние формы первичных документов и отчетности, иными словами, формулируется новая учетная система на основе программного продукта.

Этап внедрения следует после успешного тестирования автоматизированной системы учета. В нашем представлении, на этом этапе учетная система наполняется данными за предыдущие периоды, в нее вводятся значения остатков в разрезе аналитики, справочники договоров, контрагентов, компаний, статей учета, номенклатур, комплексные сведения об объектах учета (включая наименования, месторасположение, заказчика, метраж и др. необходимые характеристики). Немаловажным является определение пользователей системы, установления их права на доступ к базе данных и составляющим ее файлам (на чтение, изменение, добавление учетной информации в зависимости от их ответственности и роли), на этом же этапе должно предусматриваться проведение обучения и инструктажа ответственных сотрудников.

Окончательный этап проектно-испытательных работ призван подтвердить правильность выбранной политики и технологии обработки данных, а параллельное выполнение работ (в течение одного или нескольких отчетных периодов) в традиционном и предлагаемом автоматизированном режимах доказать ее преимущества.

В ходе анализа внедрения автоматизации учета нами выявлены следующие негативные моменты и ошибки этого процесса, возникающие, когда:

- не в полной мере или некачественно проведено обследование предприятия;

- недостаточно изучены и слабо выявлены особенности финансовой, организационной, управленческой структуры компании и деятельности ее подразделений и бизнес-единиц;
- процедура внедрения программного решения осуществляется без привязки к существующей методологии учета;
- внедрение программного продукта не соответствует техническому заданию;
- проекту не выделены достаточные ресурсы для его осуществления и поддержки.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

По своей сущности автоматизация системы управленческого учета и бюджетирования представляет собой использование ЭВМ с программным обеспечением, доработанным с учетом особенностей методологии управленческого учета. Для формирования качественной информационной базы учета программное обеспечение должно соответствовать следующим требованиям:

- работа с мощным хранилищем данных и обработка больших данных;
- интеграция с другими программными системами;
- использование различных блоков финансово-хозяйственных операций;
- наличие и возможность развития удаленного доступа работы для пользователей;
- поддержка работы большого количества пользователей;
- наличие мощных и гибких инструментов для формирования отчетности.

Рекомендации по расширению автоматизации системы управленческого учета и бюджетирования позволят ПКЖС получать достоверную и качественную отчетность, отвечающую основным принципам управленческого учета и бюджетирования.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Рожкова Д. Ю. Цифровая платформенная экономика: определение и принципы функционирования. *Управление экономическими системами*. 2017;104(10):32.
2. Rusteika Jr S. F., Boomer J. L. Budgeting for changes in construction. *AACE International Transactions*. 1992;(1):D-2.
3. Peterson S. J. Construction accounting and financial management. Upper Saddle River. New Jersey: Pearson; 2013. 360 p.
4. Ibarrondo-Dávila M. P., López-Alonso M., Rubio Gámez M. C. Managerial accounting for safety management. The case of a Spanish construction company. *Safety Science*. 2015;(79):116–125. DOI: 10.1016/j.ssci.2015.05.014

5. De Azevedo R. C. et al. Performance measurement to aid decision making in the budgeting process for apartment-building construction: A case study using MCDA-C. *Journal of Construction Engineering and Management*. 2013;139(2):225–235.
6. Kostjukova S. Profit management of building organizations based on the authorial break-even concept. *MEST Journal*. 2018;(6):34–40. DOI: 10.12709/mest.06.06.01.05
7. Majer R., Ellingerová H., Gašparík J. Methods for the calculation of the lost profit in construction contracts. *Buildings*. 2020;10(4):74. DOI: 10.3390/buildings10040074
8. Bassioni H. A., Price A. D.F., Hassan T. M. Performance measurement in construction. *Journal of Management in Engineering*. 2004;20(2):42–50. DOI: 10.1061/(ASCE)0742–597X(2004)20:2(42)
9. Barth M. E., Landsman W. R., Lang M. H. International accounting standards and accounting quality. *Journal of Accounting Research*. 2008;46(3):467–498. DOI: 10.1111/j.1475–679X.2008.00287.x
10. Jensen R. T. Information, efficiency, and welfare in agricultural markets. *International Association of Agricultural Economists*. 2010;(41):203–216. DOI: 10.22004/ag.econ.53206
11. Skibniewski M. J., Ghosh S. Determination of key performance indicators with enterprise resource planning systems in engineering construction firms. *Journal of Construction Engineering and Management*. 2009;135(10):965–978. DOI: 10.1061/(ASCE)0733–9364(2009)135:10(965)
12. Mia L., Chenhall R. H. The usefulness of management accounting systems, functional differentiation and managerial effectiveness. *Accounting, Organizations and Society*. 1994;19(1):1–13.
13. Norman T. J., Reed C. Delegation and responsibility. In: Castelfranchi C., Lespérance Y., eds. *Intelligent Agents VII Agent Theories Architectures and Languages*. ATAL 2000. Lecture Notes in Computer Science. Springer, Berlin, Heidelberg: Springer Book Archive. 2001. DOI: 10.1007/3–540–44631–1_10
14. Ahrens T., Chapman C. S. Accounting for flexibility and efficiency: A field study of management control systems in a restaurant chain. *Contemporary Accounting Research*. 2004;21(2):271–301. DOI: 10.1506/VJR 6-RP75–7GUX–XH0X
15. Kim Y. W., Ballard G. Activity-based costing and its application to lean construction. In: Proc. 9th Annual Conference of the International Group for Lean Construction. Singapore. 2001. URL: <https://studylib.net/doc/8071152/activity-based-costing-and-its-application-to-lean-constr...> (дата обращения: 05.03.2020).
16. Botta-Genoulaz V., Millet P. A., Grabot B. A survey on the recent research literature on ERP systems. *Computers in Industry*. 2005;56(6):510–522.

REFERENCE

1. Rozhkova D. Yu. Digital platform economy: Definition and principles of functioning. *Upravlenie ekonomicheskimi sistemami. = Management of Economic Systems*. 2017;104(10):32. (In Russ.).
2. Rusteika Jr S. F., Boomer J. L. Budgeting for changes in construction. *AACE International Transactions*. 1992;(1):D-2.
3. Peterson S. J. *Construction accounting and financial management*. Upper Saddle River. New Jersey: Pearson; 2013. 360 p.
4. Ibarrondo-Dávila M. P., López-Alonso M., Rubio Gámez M. C. Managerial accounting for safety management. The case of a Spanish construction company. *Safety Science*. 2015;(79):116–125. DOI: 10.1016/j.ssci.2015.05.014
5. De Azevedo R. C. et al. Performance measurement to aid decision making in the budgeting process for apartment-building construction: A case study using MCDA-C. *Journal of Construction Engineering and Management*. 2013;139(2):225–235.
6. Kostjukova S. Profit management of building organizations based on the authorial break-even concept. *MEST Journal*. 2018;(6):34–40. DOI: 10.12709/mest.06.06.01.05
7. Majer R., Ellingerová H., Gašparík J. Methods for the calculation of the lost profit in construction contracts. *Buildings*. 2020;10(4):74. DOI: 10.3390/buildings10040074
8. Bassioni H. A., Price A. D.F., Hassan T. M. Performance measurement in construction. *Journal of Management in Engineering*. 2004;20(2):42–50. DOI: 10.1061/(ASCE)0742–597X(2004)20:2(42)
9. Barth M. E., Landsman W. R., Lang M. H. International accounting standards and accounting quality. *Journal of Accounting Research*. 2008;46(3):467–498. DOI: 10.1111/j.1475–679X.2008.00287.x

10. Jensen R. T. Information, efficiency, and welfare in agricultural markets. *International Association of Agricultural Economists*. 2010;(41):203–216. DOI: 10.22004/ag.econ.53206
11. Skibniewski M. J., Ghosh S. Determination of key performance indicators with enterprise resource planning systems in engineering construction firms. *Journal of Construction Engineering and Management*. 2009;135(10):965–978. DOI: 10.1061/(ASCE)0733–9364(2009)135:10(965)
12. Mia L., Chenhall R. H. The usefulness of management accounting systems, functional differentiation and managerial effectiveness. *Accounting, Organizations and Society*. 1994;19(1):1–13.
13. Norman T. J., Reed C. Delegation and responsibility. In: Castelfranchi C., Lespérance Y., eds. *Intelligent Agents VII Agent Theories Architectures and Languages*. ATAL 2000. Lecture Notes in Computer Science. Springer, Berlin, Heidelberg: Springer Book Archive. 2001. DOI: 10.1007/3–540–44631–1_10
14. Ahrens T., Chapman C. S. Accounting for flexibility and efficiency: A field study of management control systems in a restaurant chain. *Contemporary Accounting Research*. 2004;21(2):271–301. DOI: 10.1506/VJR 6-RP75–7GUX–XH0X
15. Kim Y. W., Ballard G. Activity-based costing and its application to lean construction. In: Proc. 9th Annual Conference of the International Group for Lean Construction. Singapore. 2001. URL: <https://studylib.net/doc/8071152/activity-based-costing-and-its-application-to-lean-constr...> (accessed on 05.03.2020).
16. Botta-Genoulaz V., Millet P. A., Grabot B. A survey on the recent research literature on ERP systems. *Computers in Industry*. 2005;56(6):510–522.

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ

Надежда Константиновна Рожкова — доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры бухгалтерского учета, аудита и налогообложения, Государственный университет управления, Москва, Россия
nakoro@yandex.ru

ABOUT THE AUTHOR

Nadezhda K. Rozhkova — Dr. Sci. (Econ.), Professor, Professor of the Department of Accounting, Auditing and Taxation, State University of Management, Moscow, Russia
nakoro@yandex.ru

*Статья поступила в редакцию 15.04.2020; после рецензирования 29.04.2020; принята к публикации 11.05.2020.
Автор прочитала и одобрила окончательный вариант рукописи.
The article was submitted on 15.04.2020; revised on 29.04.2020 and accepted for publication on 11.05.2020.
The author read and approved the final version of the manuscript.*