

Федеральное государственное образовательное бюджетное учреждение
высшего образования
«Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации»

На правах рукописи

Богданова Татьяна Александровна

ФОРМИРОВАНИЕ И АНАЛИЗ СЕГМЕНТНОЙ ОТЧЕТНОСТИ IT КОМПАНИЙ

08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

АВТОРЕФЕРАТ
диссертации на соискание ученой
степени кандидата экономических наук

Научный руководитель

доктор экономических наук, профессор
Гришкина Светлана Николаевна

Москва - 2020

Диссертация представлена к публичному рассмотрению и защите в порядке, установленном ФГОБУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» в соответствии с предоставленным правом самостоятельно присуждать учёные степени кандидата наук, учёные степени доктора наук согласно положениям пункта 3.1 статьи 4 Федерального закона от 23 августа 1996 г. № 127-ФЗ «О науке и государственной научно-технической политике».

Публичное рассмотрение и защита диссертации состоятся 17 июня 2020 г. в 10:00 часов на заседании диссертационного совета Финансового университета Д 505.001.106 по адресу: Москва, Ленинградский проспект, д. 55, Зал заседаний ученых советов.

С диссертацией можно ознакомиться в диссертационном зале Библиотечно-информационного комплекса ФГОБУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» по адресу: 125993, Москва, ГСП-3, Ленинградский проспект, д. 49, комн. 200 и на официальном сайте Финансового университета в информационно-телекоммуникационной сети «Интернет» по адресу: www.fa.ru

Персональный состав диссертационного совета:
председатель – Булыга Р.П., д.э.н., профессор;
заместитель председателя – Бариленко В.И., д.э.н., профессор;
учёный секретарь – Герасимова Е.Б., д.э.н., профессор;

члены диссертационного совета:
Банк С.В., д.э.н., профессор;
Бычкова С.М., д.э.н., профессор;
Вахрушина М.А., д.э.н., профессор;
Демина И.Д., д.э.н., профессор;
Казакова Н.А., д.э.н., профессор;
Кеворкова Ж.А., д.э.н., профессор;
Королев О.Г., д.э.н., доцент;
Мельник М.В., д.э.н., профессор;
Петров А.М., д.э.н., доцент;
Пласкова Н.С., д.э.н., профессор;
Рожнова О.В., д.э.н., профессор;
Сидорова М.И., д.э.н., доцент.

Автореферат разослан 6 марта 2020 года.

Учёный секретарь
диссертационного совета Д 505.001.106,
д.э.н., профессор

Герасимова Елена Борисовна

I ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Сегментная отчетность характеризуется уникальным требованием по формированию отчетности с применением управленческого подхода, то есть данных, используемых для составления внутренней управленческой отчетности. Применение управленческого подхода вызывает множество дискуссий и споров. С одной стороны, наблюдается взаимодействие финансового и управленческого учета, с другой – использование управленческой информации открывает возможности для манипулирования данными, например - агрегирование с целью сохранения коммерческой тайны по некоторым аспектам управленческой деятельности для обеспечения конкурентных преимуществ. Недостаточно точно сформулированные подходы к выделению отчетных сегментов и злоупотребление агрегированием – наиболее часто упоминаемые проблемы, выявленные в процессе анализа практики применения стандартов, посвященных сегментной отчетности.

Вышеизложенные проблемы определили направление исследования.

Степень разработанности темы исследования. Проблемы формирования сегментной отчетности достаточно широко представлены в литературе.

Вопросами формирования и анализа отчетности по сегментам занимались такие российские ученые, как Вахрушина М.А., Рожнова О.В., Шеремет А.Д., Ивашкевич В.Б., Соколов А.А., весомый вклад также внесли работы Коляго М.Д., Мирошниченко Т.В., Кургановой Е.Н., Тунеговой М.В., Ибрагимовой Д.А., Базалей Н.Ю., Воробьева Н.Н., Кутепова А.С., Шпаковой Л.В., Волошиной С.В., Монаковой Л.С., Чикишевой А.Н., Храмовой Е.А., Эдгулова М.Р., Сороченко С.В., Добролюбова В.А., Неизвестной Д.В., Иванченкова А.Н., Медведевой Е.Б., Хасиева С.Я., Варламовой Е.Н., Мусатовой М.А., Цыгановой И.Ю.

Проблемы формирования и анализа отчетности по сегментам тесно связаны с такими концептуальными вопросами, как подготовка и представление

корпоративной отчетности, реализация принципов международных стандартов финансового учета, интеграция различных видов учета и отчетности, которые рассматривались в работах Вахрушиной М.А., Гетьмана В.Г., Гришкиной С.Н., Малиновской Н.В., Рожновой О.В., Рыбалко О.А.

Подходы к признанию и учетному отражению нематериальных активов, которые выделяются среди отраслевых особенностей IT-сектора наряду с вложениями в исследования и разработки и особой ролью интеллектуального капитала, раскрываются в работах Беляевой Н.В., Бульги Р.П., Голубева Ф.П., Рожновой О.В., Сотниковой Л.В.

Несмотря на значительное внимание ученых к сегментной отчетности, методические аспекты подготовки и представления сегментной отчетности с учетом специфики деятельности IT-компаний изучены недостаточно. Требуют уточнения методические подходы к выделению отчетных сегментов, формированию информации о сегментах в управленческом учете и анализу представленных в сегментной отчетности данных.

Цель и задачи исследования. Целью работы является развитие методологических положений и практических рекомендаций по совершенствованию методического инструментария подготовки и анализа сегментной отчетности IT-компаний, направленного на повышение обоснованности принимаемых решений инвесторами и иными стейкхолдерами за счет расширения информационных границ финансовой отчетности.

В соответствии с поставленной целью были сформулированы следующие задачи:

- провести комплексное исследование теоретических и практических аспектов составления, представления и анализа отчетности по сегментам;
- выявить отраслевые особенности, оказывающие влияние на выделение отчетных сегментов и формирование информации по сегментам в финансовой отчетности;
- предложить решения, направленные на уменьшение количества случаев агрегирования отчетных сегментов и раскрываемых показателей;

- разработать предложения по совершенствованию процедур формирования сегментной отчетности IT-компаний;
- разработать предложения по методическому обеспечению организации и проведения внутреннего контроля за достоверностью сегментной отчетности;
- разработать методические рекомендации по анализу сегментной отчетности IT-компаний.

Объект исследования. Объект исследования – отчетность по сегментам компаний, подготавливающих отчетность в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности, Общепринятыми принципами бухгалтерского учета США и Российскими стандартами бухгалтерского учета.

Предмет исследования. Предметом исследования является совокупность способов формирования и представления сегментной отчетности и методический инструментарий ее анализа для обеспечения прозрачности корпоративной отчетности IT-компаний.

Методология и методы исследования. Теоретико-методологической основой исследования выступили научные труды российских и зарубежных ученых в области финансового и управленческого учета, анализа и аудита.

При решении поставленных задач использовались такие общенаучные методы познания, как наблюдение, сравнение, анализ и синтез, формализация. Обработка, систематизация, анализ и представление данных проводились при помощи табличных и графических инструментов Microsoft Excel.

Нормативная и информационная база исследования. Нормативную базу диссертационного исследования составили законодательные акты, постановления Правительства Российской Федерации, положения и инструкции Минэкономразвития России, приказы Минфина России и иные нормативные акты, определяющие правила организации бухгалтерского учета в Российской Федерации, Международные стандарты финансовой отчетности, Общепринятые правила бухгалтерского учета США.

Информационную базу исследования составили данные финансовой отчетности крупнейших международных IT-компаний, данные рейтинговых

агентств РАЭК, CNews Analytics и Forbes Global 500, данные международной системы анализа рынков и компаний «Bloomberg».

Научная новизна заключается в адаптации методических положений по выделению отчетных сегментов к специфике IT-компаний и разработке предложений по совершенствованию, актуализации и повышению прогнозной ценности сегментной отчетности.

Положения, выносимые на защиту:

- усовершенствован алгоритм выделения отчетных сегментов и обоснованы предложения по расширению требований международных и национальных стандартов, направленные на обеспечение полноты информации о странах присутствия компаний IT-сектора для анализа рисков (с. 35-38; 64-67);

- представлены рекомендации по раскрытию IT-компаниями информации о нематериальных активах и расходах на НИОКР в сегментной отчетности, повышающие информативность и аналитические возможности сегментной отчетности. В частности, предложено выделить направление исследования и разработок в качестве отдельного операционного сегмента в случае, если расходы на НИОКР не могут быть отнесены к какому-либо из существующих операционных сегментов и применить для целей сегментной отчетности критерии признания расходов на НИОКР, элиминирующие различия в требованиях международных и национальных стандартов (с. 75-87);

- выделен перечень нефинансовых показателей, рекомендуемых к применению IT-компаниями в процессе оценки результатов деятельности сегментов, позволяющих заинтересованным сторонам более точно оценить потенциальные риски и возможности создания новой стоимости компании благодаря раскрытию информации об управлении качеством, человеческими ресурсами и интеллектуальной собственностью, о воздействии на окружающую среду, а также о взаимодействии с поставщиками и покупателями (с. 88-94);

- разработаны рекомендации по представлению IT-компаниями сегментной отчетности, предполагающие использование формата электронной отчетности XBRL, способствующие снижению затрат на составление и представление

различных видов отчетности, их интеграции и повышению пользовательских характеристик за счет возможности запроса информации в необходимом пользователю отчетности объеме (с. 122-144);

- подготовлен и проиллюстрирован алгоритм организации и документирования внутреннего контроля за составлением и представлением сегментной отчетности, позволяющий обеспечить соответствие сегментной отчетности требованиям стандартов и подтверждение соответствия при прохождении независимого аудита (с. 145-157);

- представлены методические рекомендации по анализу внешней сегментной отчетности ИТ-компаний, базирующиеся на анализе показателей индивидуальных сегментов ИТ-компаний и направленные на оценку влияния результатов деятельности каждого отчетного сегмента на итоговый результат компании (с. 157-168).

Теоретическая значимость исследования заключается в уточнении принципов агрегирования операционных сегментов в процессе подготовки сегментной отчетности, в разработке унифицированных критериев признания расходов на НИОКР в сегментной отчетности ИТ-компаний, а также в обосновании алгоритма анализа сегментной отчетности.

Практическая значимость заключается в ориентации основных выводов и предложений на широкое использование при подготовке, представлении, анализе и внутреннем аудите сегментной отчетности российскими и зарубежными ИТ-компаниями.

Практическую значимость имеют:

- рекомендации по раскрытию ИТ-компаниями информации о нематериальных активах и расходах на НИОКР в сегментной отчетности;

- перечень нефинансовых показателей, рекомендуемых к применению ИТ-компаниями в процессе оценки результатов деятельности сегментов;

- рекомендации по представлению ИТ-компаниями сегментной отчетности, предполагающие использование формата электронной отчетности XBRL;

- алгоритм организации и документирования внутреннего контроля за составлением и представлением сегментной отчетности;
- методические рекомендации по анализу внешней сегментной отчетности IT-компаний.

Область исследования. Диссертация соответствует п. 1.5. «Регулирование и стандартизация правил ведения бухгалтерского учета при формировании отчетных данных»; п. 1.6. «Адаптация различных систем бухгалтерского учета, их соответствие международным стандартам»; п. 1.7. «Бухгалтерский (финансовый, управленческий, налоговый и др.) учет в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей»; п. 1.8. «Особенности формирования бухгалтерской (финансовой, управленческой, налоговой и др.) отчетности по отраслям, территориям и другим сегментам хозяйственной деятельности» Паспорта научной специальности 08.00.12 - Бухгалтерский учет, статистика (экономические науки).

Степень достоверности и апробация результатов исследования. Достоверность полученных результатов исследования подтверждается их использованием в практике, обеспечивается тем, что они базируются на основных теоретико-методологических положениях российских и зарубежных ученых в области бухгалтерского учета и представления финансовой отчетности, учитывают принципиальные требования нормативных документов, регламентирующих бухгалтерский учет и представление отчетности организаций.

Результаты, полученные в рамках диссертационного исследования, были рассмотрены и обсуждены на следующих научных мероприятиях: на VI Международном научном студенческом конгрессе «Гражданское общество России: становление и пути развития» (Москва, Финансовый университет, 2-15 апреля 2015 г.); на IV Международном конкурсе научных работ аспирантов и студентов (Москва, Финансовый университет, март – май 2015 г.); на VII Международной научно-практической конференции, посвященной памяти С.Б. Барнгольц (Москва, Финансовый университет, 14 декабря 2015 г.); на VII Международном научном студенческом конгрессе «Проект для России»

(Москва, Финансовый университет, 6-16 апреля 2016 г.); на V Международном конкурсе научных работ аспирантов и студентов (Москва, Финансовый университет, март – май 2016 г.); на I Межвузовском научном студенческом форуме «Реформирование учета и права в современной России» (Москва, Финансовый университет, 26 мая 2016 г.); на Московской научно-практической конференции «Студенческая наука» (Москва, Финансовый университет, 10 ноября 2016 г.); на VIII Международной научно-практической конференции, посвященной памяти С.Б. Барнгольц (Москва, Финансовый университет, 13-14 декабря 2016 г.); на панельной дискуссии «Цифровые объекты в бухгалтерском учете и отчетности» в рамках Конгресса ИПБ России-2019 (Москва, Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов, 28 ноября 2019 г.).

Внедрение результатов исследования. Материалы диссертации используются в деятельности Представительства корпорации «АМД Интернешнл Сейлс энд Сервис, ЛТД» (США), в частности используется разработанная в диссертации методика анализа деятельности подразделений и их вклада в общий результат компании, позволяющая оценить результаты деятельности подразделений с учетом отраслевых особенностей и принципа контролируемости. Выводы и основные результаты диссертационного исследования применяются в работе руководящего состава компании и способствуют повышению эффективности системы управления. Рекомендации по совершенствованию процедур формирования сегментной отчетности, предложенные в диссертационном исследовании, используются при составлении корпоративной сегментной отчетности, в том числе с использованием формата XBRL.

Материалы диссертации используются Департаментом учета, анализа и аудита Финансового университета в преподавании учебной дисциплины «Международные стандарты финансовой отчетности (продвинутый курс)».

Результаты исследования внедрены в учебный процесс на кафедре бухгалтерского учета, анализа и аудита факультета Экономики и управления Московского финансово-экономического института.

Апробация и внедрение результатов исследования подтверждены соответствующими документами.

Публикации. По теме исследования опубликовано 6 работ общим объемом 3,15 п.л. (весь объем авторский), в том числе 4 работы авторским объемом 2,7 п.л. опубликованы в рецензируемых научных изданиях, определенных ВАК при Минобрнауки России.

Структура и объем работы. Структура диссертации соответствует цели, задачам и логике проведенного исследования. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка литературы из 166 источников и 5 приложений. Текст диссертации изложен на 259 страницах, содержит 44 рисунка и 64 таблицы.

II ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

1. Усовершенствован алгоритм выделения отчетных сегментов и обоснованы предложения по расширению требований международных и национальных стандартов, направленные на обеспечение полноты информации о странах присутствия компаний IT-сектора для анализа рисков.

Для анализа раскрытия информации о сегментах в отчетности IT-компаний в диссертации были рассмотрены отчеты 31 компании, 28 из которых входят в рейтинг Forbes Global 500 2018. Российская IT-индустрия представлена только двумя компаниями (Яндекс и Mail.ru) по причине отсутствия размещенной в открытом доступе (на официальных сайтах) годовой отчетности и, в частности, сегментной отчетности.

Выбор для исследования IT-сектора обусловлен высокой ролью цифровых технологий, затрагивающих все области экономической и хозяйственной деятельности, а также ориентацией Российской Федерации на развитие национальной цифровой экономики.

Анализ годовых отчетов исследуемых компаний за 2017 год подтвердил наличие следующих проблем: большая доля компаний не раскрывает информацию о главном лице, принимающем операционные решения; не уточняет, какие оценки использовались при составлении сегментной отчетности; агрегирует операционные сегменты и географическую информацию, в отчетности отсутствует информация о ключевых клиентах.

В качестве решения проблемы злоупотребления агрегированием отчетных сегментов предложен новый алгоритм выделения отчетных сегментов.

Предлагаемое решение проблемы злоупотребления агрегированием базируется на разъяснениях Совета по стандартам финансового учета в отношении применения требований SFAS 131 «Раскрытие информации о сегментах бизнеса и связанной информации». Вышеуказанный алгоритм предполагает агрегирование как первый шаг при определении отчетных сегментов.

В настоящей работе предлагается, в первую очередь, определить возможность выделения сегментов в соответствии с количественными порогами, а также в соответствии с принципом полезности для пользователей, и только после этого переходить к агрегированию.

Проведенный анализ раскрытий географической информации в сегментной отчетности ИТ-компаний и инициативы Организации экономического сотрудничества и развития по борьбе с размыванием налогооблагаемой базы (в частности, требования о предоставлении Отчета по странам), позволил сформулировать предложение по расширению требований международных и национальных стандартов, направленное на обеспечение полноты информации о странах присутствия компаний ИТ-сектора (используя в сегментной отчетности список стран, идентичный списку в Отчете по странам) для целей анализа географических рисков.

2. Представлены рекомендации по раскрытию ИТ-компаниями информации о нематериальных активах и расходах на НИОКР в сегментной отчетности, повышающие информативность и аналитические возможности

сегментной отчетности. В частности, предложено выделить направление исследования и разработок в качестве отдельного операционного сегмента в случае, если расходы на НИОКР не могут быть отнесены к какому-либо из существующих операционных сегментов, и применить для целей сегментной отчетности критерии признания расходов на НИОКР, элиминирующие различия в требованиях международных и национальных стандартов.

IT-компаниям присущи такие признаки, как большая доля нематериальных активов, существенные вложения в научные исследования и разработки, человеческий и интеллектуальный капитал. В работе предлагается выделять направление исследования и разработок в качестве отдельного операционного сегмента – инновационного. Та часть расходов на НИОКР и нематериальных активов, которую невозможно отнести к тому или иному операционному сегменту, и которая контролируется руководителем направления исследований и разработок, будет отнесена к инновационному сегменту. Расходы на исследования и разработки и нематериальные активы, которые могут быть четко идентифицированы применительно к тому или иному операционному сегменту и, в тоже время, руководитель данного сегмента полностью их контролирует, должны быть отнесены к данному операционному сегменту и учитываться при планировании и анализе результатов деятельности данного сегмента.

Предложенный подход должен способствовать проведению более точного анализа деятельности, отражающего основные отраслевые особенности IT-компаний, оценки руководителей продуктовых и географических сегментов в полном соответствии с принципом контролируемости, а также представлению в сегментной отчетности более точной и полезной информации.

Для целей внутреннего управленческого учета по сегментам IT-компаний предлагается представленный в таблице 1 подход к учету нематериальных активов и отражению расходов на исследования и разработки.

Таблица 1 – Сравнение подходов к раскрытию IT-компаниями информации о НМА и расходах на НИОКР в сегментной отчетности

Объекты	Действующая практика отражения в соответствии с			Предложения по раскрытию в сегментной отчетности
	РСБУ	МСФО	ГААП США	
Затраты на исследования	Расходы	Расходы	Расходы	Расходы
Затраты на разработки с низкой степенью завершения (до 50%)	Расходы	Расходы	Программное обеспечение для внутреннего использования - НМА в части затрат на этапе разработки приложений (п. 350-40-25-2)	Расходы
			Во всех остальных случаях – расходы (п. 730-10-25-1)	
Затраты на разработки со средней степенью завершения (от 50% до 85%)	Расходы	Расходы	Программное обеспечение для внутреннего использования - НМА в части затрат на этапе разработки приложений (п. 350-40-25-2)	Расходы
			Во всех остальных случаях – расходы (п. 730-10-25-1)	
Затраты на разработки с высокой степенью завершения (от 85%)	Расходы	НМА при выполнении всех условий п. 57 МСФО (IAS) 38	Программное обеспечение для внутреннего использования - НМА в части затрат на этапе разработки приложений (п. 350-40-25-2)	НМА при выполнении всех условий п. 57 МСФО (IAS) 38
		При невыполнении всех условий п. 57 МСФО (IAS) 38 - расходы	Программное обеспечение для внешнего использования - НМА в части затрат с момента установления технической осуществимости проекта (п. 985-20-25-3)	При отсутствии возможности продемонстрировать техническую осуществимость завершения разработки нематериального актива и доведения его до состояния, пригодного для использования или продажи - расходы с одновременным принятием к забалансовому учету в качестве условных НМА
			Во всех остальных случаях – расходы (п. 730-10-25-1)	При невыполнении других условий п. 57 МСФО (IAS) 38 - расходы
Результаты разработки без возможности получения будущих экономических выгод	Расходы	Расходы	Расходы	Расходы

Продолжение таблицы 1

Объекты	Действующая практика отражения в соответствии с			Предложения по раскрытию в сегментной отчетности
	РСБУ	МСФО	ГААП США	
Неиспользуемые результаты разработки с возможностью получения будущих экономических выгод	Расходы	Расходы	Расходы	Условные НМА
Используемые результаты разработки	НМА	НМА	НМА	НМА

Источник: составлено автором.

Представленный выше подход направлен на повышение сопоставимости сегментной отчетности различных ИТ-компаний вне зависимости от того, в соответствии с какими стандартами они подготавливают свою финансовую отчетность.

3. Выделен перечень нефинансовых показателей, рекомендуемых к применению ИТ-компаниями в процессе оценки результатов деятельности сегментов, позволяющих заинтересованным сторонам более точно оценить потенциальные риски и возможности создания новой стоимости компании благодаря раскрытию информации об управлении качеством, человеческими ресурсами и интеллектуальной собственностью, о воздействии на окружающую среду, а также о взаимодействии с поставщиками и покупателями.

Для отображения в корпоративных отчетах реального финансового положения необходимо представление информации, позволяющей оценить стоимость компании. Таким образом, возрастает роль нефинансовых показателей, в которых представлены различные аспекты деятельности компании, влияющие на потенциальную возможность создания новой стоимости.

В работе предложены нефинансовые показатели, представленные в таблице 2, целесообразные для применения при оценке деятельности операционных сегментов ИТ-компаний. При выделении характерных ИТ-компаниям нефинансовых показателей были проанализированы стандарты Совета по стандартам отчетности по устойчивому развитию в отношении

технологического сектора и требования по применению профессиональных стандартов, разработанных в Российской Федерации.

Таблица 2 – Нефинансовые показатели ИТ-компаний по группам

Группа	Нефинансовые характеристики	Нефинансовые показатели (измерители)
Управление качеством	Качество производимой продукции/услуг	Количество рекламаций/брака
		Количество возвратов продукции
	Удовлетворенность клиентов	Количество постоянных/ возвращающихся клиентов
		Количество новых клиентов
	Операционная стабильность	Количество системных сбоев
		Количество перерывов в обслуживании
		Оперативность устранения сбоев
Управление человеческими ресурсами	Безопасность труда	Описание мероприятий, направленных на повышение безопасности труда
		Количество человек, прошедших инструктаж по пожарной безопасности и охране труда
		Количество человек, прошедших обязательные предварительные, периодические и внеочередные медицинские осмотры в соответствии с требованиями законодательства
		Количество штрафов за нарушение требований охраны труда
	Открытость компании	Соотношение местных и иностранных сотрудников
		Соотношение сотрудников по гендерному признаку (на управляющих и рядовых должностях)
	Интеллектуальный потенциал сотрудников	Количество сотрудников с ограниченными возможностями
		Описание мероприятий, направленных на внутрифирменное обучение
		Количество сотрудников с профильным высшим образованием
		Количество сотрудников, направляемых на повышение квалификации за счет компании
	Применение профессиональных стандартов	Количество сотрудников, самостоятельно осваивающих программы дополнительного образования и повышения квалификации
		Количество инновационных предложений со стороны сотрудников
		Описание мероприятий, направленных на применение профессиональных стандартов
		Количество кандидатов, прошедших/направленных на прохождение независимой оценки квалификации
	Управление интеллектуальной собственностью	Результативность исследований и разработок
Количество внедренных разработок		
Количество зарегистрированных патентов		
Соотношение запущенных и реализованных исследовательских проектов		
Охрана интеллектуальных данных		Соотношение запущенных и реализованных разработок
		Количество новых исследовательских проектов
		Описание мероприятий, направленных на защиту интеллектуальных прав
Воздействие на окружающую среду	Чистота производства	Количество судебных случаев, связанных с нарушением патентных прав в качестве патентообладателя (всего и выигранных)
		Количество случаев утечки конфиденциальной информации
		Описание мероприятий, направленных на охрану окружающей среды
		Общее количество производственных отходов
		Количество производственных отходов, используемых в производственном цикле повторно
		Количество выбросов парниковых газов
	Энергопотребление	Общее количество сточных вод
		Соотношение сточных вод, используемых в производственном цикле повторно
		Количество технологических разработок, направленных на снижение энергопотребления продукции
		Количество потребленной электроэнергии
		Соотношение потребления из возобновляемых/ не возобновляемых источников энергии

Продолжение таблицы 2

Группа	Нефинансовые характеристики	Нефинансовые показатели (измерители)
Взаимодействие с поставщиками/подрядчиками	Производственная стабильность	Описание мероприятий, направленных на управление стабильностью поставок материалов
		Отношение продукции, содержащей критические материалы, к общему объему производства
	Качество поставщиков	Описание мероприятий, направленных на проверку поставщиков
		Количество постоянных поставщиков
		Соотношение новых и постоянных поставщиков
	Эффективность исполнения подрядчиками производственных заказов	Количество возвратов поставщику
		Описание мероприятий, направленных на снижение рисков, связанных с неисполнением производственных заказов
		Количество случаев нарушения сроков исполнения производственных заказов
		Количество случаев нарушения технологии производства
	Взаимодействие с покупателями	Сбытовая стабильность
Уровень запасов текущей продукции на складах ключевых покупателей		
Уровень запасов на складах ключевых покупателей продукции, снятой/снимаемой с производства		
Уровень запасов на складах ключевых покупателей конкурентной продукции		

Источник: составлено автором.

4. Разработаны рекомендации по представлению IT-компаниями сегментной отчетности, предполагающие использование формата электронной отчетности XBRL, способствующие снижению затрат на составление и представление различных видов отчетности, их интеграции и повышению пользовательских характеристик за счет возможности запроса информации в необходимом пользователю отчетности объеме.

В целях ускорения подготовки различных видов отчетности и минимизации затрат на их подготовку, предлагается при составлении сегментной отчетности использовать формат XBRL – расширяемый язык деловой отчетности. При использовании данного формата информация подготавливается один раз и далее может использоваться в различных отчетах автоматически.

В целях соответствия данных, представленных в формате XBRL, требованиям бухгалтерских стандартов, организациями, занимающимися разработкой и внедрением XBRL, создаются таксономии – то есть свод элементов отчетности, их определений и взаимосвязи, представленный в формате XML. Составителям отчетности доступны иллюстрированные таксономии, содержащие основную информацию в наглядном формате.

Разработанная универсальная иллюстрированная таксономия сегментной отчетности содержит в себе как требования стандартов МСФО (IFRS) 8, SFAS 131 и ПБУ 12/2010, так и предложения по совершенствованию подходов к составлению сегментной отчетности. Формат разработанной иллюстрированной таксономии сегментной отчетности содержит коды, иерархию, указания на формат раскрытия, ссылки на требования всех стандартов и на предложения по совершенствованию сегментной отчетности.

В таблице 3 представлен пример требований, включенных в иллюстрированную таксономию сегментной отчетности, направленных на раскрытие информации о сверке выручки отчетных сегментов с консолидированной выручкой.

Таблица 3 – Описание требований по сверке выручки в сегментной отчетности

Код	Иерархия	Формат раскрытия	Ссылка
	Сверка совокупной выручки [текстовый блок]	Текстовый блок	Раскрытие: МСФО (IFRS) 8 п. 28 ПБУ 12/2010 п. 28 SFAS 131 п. 32
	Сверка совокупной выручки [абстрактный тип]		
	Сверка совокупной выручки [таблица]	Таблица	Раскрытие: МСФО (IFRS) 8 п. 28 ПБУ 12/2010 п. 28 SFAS 131 п. 32
О.1	Отчетный период [ось измерений]	Ось измерений	Предложение 4
	Отчетный период [область]	Область	Предложение 4
Э.1	Текущий период [элемент]	Элемент	Предложение 4
Э.2	Сравнительный период [элемент]	Элемент	Предложение 4
рЭ.3	Сравнительный период 2 [элемент]	Элемент	Предложение 4
О.3	Сверка [ось измерений]	Ось измерений	Раскрытие: МСФО (IFRS) 8 п. 28 ПБУ 12/2010 п. 28 SFAS 131 п. 32
	Сверка [область]	Область	Раскрытие: МСФО (IFRS) 8 п. 28 ПБУ 12/2010 п. 28 SFAS 131 п. 32
Э.8	Выручка [элемент]	Элемент	Раскрытие: МСФО (IFRS) 8 п. 28 а ПБУ 12/2010 п. 28 а SFAS 131 п. 32 а
	Финансовые показатели [элемент строк]	Элемент строк	Раскрытие: МСФО (IFRS) 8 п. 28 а ПБУ 12/2010 п. 28 а SFAS 131 п. 32 а
ЭС.3	Выручка отчетных сегментов, всего	X Период Кредит	Раскрытие: МСФО (IFRS) 8 п. 28 а ПБУ 12/2010 п. 28 а SFAS 131 п. 32 а
ЭС.2	Выручка от межсегментных операций	(X) Период Кредит	Раскрытие: МСФО (IFRS) 8 п. 23 б, 28 а ПБУ 12/2010 п. 25 б, 28 а SFAS 131 п. 27 б, 32 а
рЭС.20	Прочая выручка	X Период Кредит	Раскрытие: МСФО (IFRS) 8 п. 28 а ПБУ 12/2010 п. 28 а SFAS 131 п. 32 а
ЭС.21	Консолидированная выручка	X Период Кредит	Раскрытие: МСФО (IFRS) 8 п. 23 б, 28 а ПБУ 12/2010 п. 25 б, 28 а SFAS 131 п. 27 б, 32 а

Источник: составлено автором.

Также каждый раздел универсальной таксономии сегментной отчетности содержит иллюстрацию выдержки из отчета с отсылкой на коды, используемые в таксономии. Пример раскрытия информации о сверке выручки отчетных

сегментов с консолидированной выручкой компании Альфа представлен в таблице 4.

Таблица 4 - Раскрытие сверки выручки отчетных сегментов и консолидированной выручки в сегментной отчетности компании Альфа

В миллионах рублей

		2016	2015
		Э.1	Э.2
Ось 1			
Ось 3		Выручка	Выручка
		Э.8	Э.8
ЭС.3	Выручка отчетных сегментов, всего	141	101
ЭС.2	Выручка от межсегментных операций	(102)	(71)
рЭС.20	Прочая выручка	1	1
ЭС.21	Консолидированная выручка	40	31

Источник: составлено автором.

Разработанные предложения по совершенствованию сегментной отчетности, использованные при составлении универсальной таксономии, включают:

- 1) необходимость отражения в сегментной отчетности информации о руководящем органе;
- 2) требование по раскрытию в сегментной отчетности точного количества отчетных сегментов;
- 3) подтверждение использования при составлении сегментной отчетности оценок в соответствии с внутренним управленческим учетом;
- 4) отражение в сегментной отчетности сравнительных периодов;
- 5) отражение в сегментной отчетности такого элемента, как «всего по операционным сегментам»;
- 6) раскрытие детальной информации о НМА и НИОКР в соответствии с предложенными подходами;
- 7) дополнение сегментной отчетности описанием различий в оценках НМА отчетных сегментов и общих НМА компании;
- 8) дополнение сегментной отчетности требованием по раскрытию географической информации в соответствии со списком регионов, использующимся в отчете по странам;

9) раскрытие информации не только о наличии ключевых клиентов, но и наименований.

5. Подготовлен и проиллюстрирован алгоритм организации и документирования внутреннего контроля за составлением и представлением сегментной отчетности, позволяющий обеспечить соответствие сегментной отчетности требованиям стандартов и подтверждение соответствия при прохождении независимого аудита.

Разработанная методика проведения процедур внутреннего контроля составления сегментной отчетности (ВКССО) может быть взята за основу как компаниями IT-сектора, так и всеми прочими компаниями.

Предлагаемая методика состоит из следующих шагов:

1. Проверка правильности идентификации главного лица, принимающего операционные решения.
2. Проверка обоснованности идентификации операционных сегментов.
3. Проверка допустимости агрегирования отчетных сегментов.
4. Подтверждение регулярного пересмотра отчетных сегментов.
5. Подтверждение соответствия раскрытий финансовых показателей сегментной отчетности требованиям стандартов.
6. Проверка полноты раскрытия информации в масштабах предприятия.

Каждый шаг процедуры внутреннего контроля представлен в виде графического алгоритма. Также в работе предложен вариант положения о процедуре внутреннего контроля за составлением сегментной отчетности и протокола проведения проверки. Применение предложенной методики проведения проверки в сочетании с составлением положения о процедуре и протокола проведения проверки в соответствии с разработанными в ходе данного исследования формами позволит при прохождении независимого аудита подтвердить как существование процедуры ВКССО, так и соответствие сегментной отчетности требованиям используемых стандартов.

Рисунок 1 отражает алгоритм проведения первого этапа процедуры внутреннего контроля за составлением сегментной отчетности, направленного на

подтверждение обоснованности идентификации главного лица, принимающего операционные решения (ГЛПОР).



Источник: составлено автором.

Рисунок 1 – Первый этап проведения процедуры ВКССО

6. Представлены методические рекомендации по анализу внешней сегментной отчетности IT-компаний, базирующиеся на анализе показателей индивидуальных сегментов IT-компаний и направленные на оценку влияния результатов деятельности каждого отчетного сегмента на итоговый результат компании.

Проведенный анализ отчетности IT-компаний позволил сделать вывод о том, что информация о результатах деятельности индивидуальных отчетных сегментов имеет большую ценность в процессе анализа перспектив развития IT-компаний и рисков, присущих деятельности того или иного сегмента, а также влияния деятельности сегментов на итоговый результат компании.

В работе представлены методические рекомендации по анализу сегментной отчетности, основанные на оценке индивидуальных результатов деятельности сегментов IT-компаний, состоящие из следующих этапов:

1. Оценка основных показателей, раскрывающихся в соответствии с требованиями стандартов, а также в соответствии с предложенными раскрытиями, по каждому отчетному сегменту.
2. Определение показателей отчетных сегментов, оказывающих максимальное влияние на общий результат деятельности компании.
3. Анализ рентабельности.
4. Анализ оборачиваемости активов.
5. Анализ наукоемкости отчетных сегментов.
6. Ранжирование сегментов.

Первый этап направлен на анализ изменения показателей в сравнении с предыдущим периодом, и анализ вклада сегмента в общий результат деятельности компании.

С целью выявления наиболее существенных показателей сегментной отчетности, оказывающих наиболее существенное влияние на итоговые результаты деятельности компании в целом, предложено построение матрицы корреляции показателей отчетных сегментов с соответствующими им показателями консолидированной отчетности.

Показатели рентабельности, рассчитываемые на следующем этапе, помогают оценить эффективность деятельности сегментов IT-компаний. Могут быть рассчитаны показатели рентабельности продаж и рентабельности активов (оборотных, внеоборотных и нематериальных). Расчет производится по тому виду прибыли, который доступен для анализа в сегментной отчетности IT-компаний.

Расчет показателей оборачиваемости активов направлен на оценку эффективности использования отчетным сегментом имеющихся ресурсов и демонстрируют способность активов сегмента генерировать выручку. В зависимости от доступных данных можно произвести расчет коэффициентов оборачиваемости оборотных, нематериальных и внеоборотных активов по сегментам.

Анализ наукоемкости (RI - research intensity) отчетных сегментов позволяет оценить удельный вес интеллектуального труда в стоимости товаров/услуг, рассчитываемый как отношение затрат на НИОКР к выручке в соответствии с формулой (1), и дает возможность сравнения результатов по сегментам как в рамках одной компании, так и с показателями других IT-компаний.

$$RI_{S_i} = \frac{RDC_{S_i}}{R_{S_i}} \times 100\%, \quad (1)$$

где RI_{S_i} - наукоемкость i -го сегмента;

RDC_{S_i} – затраты на НИОКР (research and development costs) i -го сегмента;

R_{S_i} - выручка (revenue) i -го сегмента.

Завершающим шагом анализа является ранжирование сегментов, которое необходимо для выявления наиболее эффективных и наиболее рискованных сегментов, оно может быть произведено на основании расчета коэффициентов, доступных для анализа в сегментной отчетности исследуемой IT-компаний.

III ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В диссертации обоснованы предложения, позволяющие расширить теорию отчетности по сегментам и улучшить практику ее составления, что создает предпосылки для повышения качества отчетной информации и обеспечения ее полезности для заинтересованных сторон.

Для решения выявленных проблем, связанных с применением действующих стандартов в отношении сегментной отчетности, в диссертационном исследовании предложен усовершенствованный алгоритм выделения отчетных сегментов и обоснованы предложения по расширению требований международных и национальных стандартов, направленные на обеспечение полноты информации о странах присутствия компаний ИТ-сектора для анализа рисков.

Представлены рекомендации по раскрытию ИТ-компаниями информации о нематериальных активах и расходах на НИОКР в сегментной отчетности, повышающие информативность и аналитические возможности сегментной отчетности, выделен перечень нефинансовых показателей, рекомендуемых к применению ИТ-компаниями в процессе оценки результатов деятельности сегментов.

Разработаны рекомендации по представлению ИТ-компаниями сегментной отчетности, предполагающие использование формата электронной отчетности XBRL, способствующие снижению затрат на составление и представление различных видов отчетности, их интеграции и повышению пользовательских характеристик за счет возможности запроса информации в необходимом пользователю отчетности объеме.

Подготовлен и проиллюстрирован алгоритм организации и документирования внутреннего контроля за составлением и представлением сегментной отчетности, позволяющий обеспечить соответствие сегментной отчетности требованиям стандартов и подтверждение соответствия при прохождении независимого аудита.

Представлены методические рекомендации по анализу внешней сегментной отчетности ИТ-компаний, базирующиеся на анализе показателей индивидуальных сегментов ИТ-компаний и направленные на оценку влияния результатов деятельности каждого отчетного сегмента на итоговый результат компании.

IV СПИСОК РАБОТ, ОПУБЛИКОВАННЫХ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Публикации в рецензируемых научных изданиях,

определенных ВАК при Минобрнауки России:

1. Богданова, Т.А. Морально-этические аспекты манипулирования финансовой информацией / Т.А. Богданова // Российское предпринимательство. — 2015. — № 16(14). — С. 2149-2156. — ISSN 1994-6937.

2. Богданова, Т.А. Сегментная отчетность: злоупотребление агрегированием / Т.А. Богданова // Управленческий учет. — 2016. — № 8. — С. 39-44. — ISSN 1814-8476.

3. Богданова, Т.А. Сегментная отчетность IT-компаний: формирование и анализ / Т.А. Богданова // Экономика и предпринимательство. — 2017. — № 7(84). — С. 853-860. — ISSN 1999-2300.

4. Богданова, Т.А. Анализ сегментной отчетности IT-компаний / Т.А. Богданова // Управленческий учет. — 2017. — № 9. — С. 67-76. — ISSN 1814-8476.

Публикации в других научных журналах и изданиях:

5. Богданова, Т.А. Конфликт принципов: признание выручки, генерируемой представительствами иностранных организаций / Т.А. Богданова // Гармонизация учетных правил: проблемы и решения : сборник статей ; под редакцией С.Н. Гришкиной [и др.]. — Москва : РУСАЙНС, 2014. — С. 125-127. — ISBN 978-5-4365-0160-4.

6. Богданова, Т.А. Отчет по странам – возможности сближения данных сегментной отчетности и отчетности о трансфертном ценообразовании / Т.А. Богданова // Реформирование учета и права в современной России : сборник научных трудов студентов бакалавриата, магистратуры и аспирантуры / коллектив авторов ; под редакцией О.Е. Качковой [и др.]. — Москва : РУСАЙНС, 2016. — С. 82-85. — ISBN 978-5-4365-1197-9 — Текст : электронный. — DOI 10.15216/978-5-4365-1197-9. — URL: <https://ru-science.com/ru/monographs/reformirovanie-ucheta-i-prava-v-ovremennoy-rossii>. (дата обращения: 23.10.2017).