

теллектуального капитала, возможность получения сверхприбылей / высокая вероятность банкротства, использование специфических активов и т. п.).

Таким образом, решению проблем развития информационного обеспечения процесса создания инновационной инфраструктуры и привлечения венчурных инвестиций в инновационную деятельность субъектов хозяйствования отечественными и зарубежными инвесторами является крайне важным для любого государства, имеющего цель стабильно и устойчиво развиваться, обеспечивать свою национальную безопасность, соответствовать передовым мировым концепциям развития экономики страны.

Перспективами дальнейших исследований должны стать риск-ориентированные модели обработки и представления информации о венчурной деятельности предприятий (финансовые, управленческие, налоговые, инжиниринговые), система бухгалтерской отчетности о состоянии и результатах венчурной деятельности, стратегические карты показателей для управления венчурной деятельностью инновационных предприятий, стандарт по финансовому учету расходов стартап-компаний.

#### **Список использованных источников**

1. Дериколенко, А. Н. Венчурная деятельность промышленных предприятий: теория, методология, практика [Текст]: монография / А. Н. Дериколенко. – Сумы: Мечта, 2016. – 303 с.
2. Зянько, В. В. Инновационная деятельность предприятий и ее финансовое обеспечение в условиях трансформационных изменений экономики Украины: монография / В. В. Зянько, И. Ю. Эпифанова, В. В. Зянько – Винница: ВНТУ, 2015. – 172 с.
3. Краус, Н. Н. Инновационная деятельность и венчурный капитал в системной модернизации национальной экономики: монография / Н. Н. Краус, Е. Н. Шевченко. – Полтава: Дивосвіт, 2013. – 183 с.
4. Петрук, А. М. Теория и практика венчурного финансирования: монография / А. М. Петрук, С. З. Мошенский. – Житомир: ЖДГУ, ЧП «Рута», 2008. – 248 с.
5. Cumming, D. The Oxford Handbook of Venture Capital / Douglas Cumming. Oxford University Press, 2012. – 1056 p.
6. Fabozzi, F. J. Entrepreneurial Finance and Accounting for High-Tech Companies / F. J. Fabozzi. – MIT Press, 2016. – 448 p.
7. Malerba, F. Sectoral system of Innovation. Concepts, Issues and Analyses of Six Major Setors in Europe. Cambridge University Press, 2004. – 519 p.
8. Ramsinghani, M. The Business of Venture Capital: Insights from Leading Practitioners on the Art of Raising a Fund, Deal Structuring, Value Creation, and Exit Strategie. John Wiley & Sons, 2014. – 432 p.
9. Smith, G.C. Start-Up & Emerging Companies: Planning, Financing & Operating the Successful Business / Gregory C. Smith. Law Journal Press, 2017. – 1500 p.
10. Venture Capital: International Comparions / Ed. by Milford B. Green. Routledge, 2012. – 292 p.

## **ЦИФРОВАЯ ТРАНСФОРМАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В ФОРМИРОВАНИИ ИНФОРМАЦИОННОЙ СРЕДЫ УСТОЙЧИВОГО РАЗВИТИЯ**

*Одинцова Т. М.*

Глобальная информатизация всех сфер общественной жизни, динамичное развитие цифровых технологий и формирование нового социально-экономического ландшафта позволяют говорить о новой экономике, в которой информационные ресурсы приобретают стратегическое значение и становятся определяющими факторами в создании стоимости. Определяя новую экономику по-разному – как экономику услуг, экономику высоких технологий, экономику всеобщего блага, экономику знаний, постиндустриальную, когнитивную или цифровую – большинство ученых отмечают ее ориентацию и создание высокотехнологичной информационной среды поддержки бизнес-моделей и экосистем, обеспечивающую социально-гуманитарные приоритеты и устойчивое экономическое развитие.

В Российской Федерации трендовым в данном контексте стало понятие цифровой экономики, концепция которой была опубликована в принятом в 2017 году рамочном документе "Программа развития цифровой экономики в России до 2035 года". В зарубежной литературе цифровая экономика трактуется более узко, в основном ограничиваясь сферой бизнеса на Интернет - рынках и опосредованной через сетевые технологии экономической активностью [1]. Интересен тот факт, что при поиске публикаций с ключевыми словами «цифровая экономика» в англоязычных рефера-

тивных и полнотекстовых базах большая часть найденных разработок принадлежит нашим соотечественникам.

Целесообразность изменений в системе бухгалтерского учета в условиях новой экономики является достаточно очевидной и определяется рядом факторов (рисунок 1), существенно влияющих на учетную методологию и принципы, характеристики информационного продукта, внутреннее структурирование учета по видам и кластерам, определение критериев признания учетных объектов, их видов и таксономии, метрик и дескрипторов.



*Рисунок 1 - Основные факторы, влияющие на развитие бухгалтерского учета в условиях цифровой экономики*

Формирование цифровой экономики выдвигает новые требования к бухгалтерскому учету и предполагает переосмысление его роли в глобальной информационной среде, содержательных и методологических акцентов. Тем более что серьезную обеспокоенность вызывают все чаще высказываемые сомнения относительно будущего бухгалтерского учета - и как полноценной академической дисциплины, и как вида востребованных практик, и как самостоятельной в недалекой перспективе профессии.

Среди причин снижения функциональности бухгалтерского учета называются его консервативность, академическая и практическая обособленность, ретроспективный характер информации, специфичность методов и формата продукта, значительное количество ограничений, больший акцент на правила, чем на потребности пользователей. Соответственно, он подвергается риску утраты роли основного поставщика экономической информации, растворения в технологичных и мультифункциональных электронных информационных средах.

Основанием для беспокойства является тенденция снижения интереса к информации финансового учета; за последние несколько десятилетий все слабее коррелируют цены на акции и показатели, рассчитанные по отчетным данным (прибыль, рентабельность, денежные потоки). Инвесторы используют для принятия решений альтернативные модифицированные показатели, такие как экономическая добавленная стоимость (EVA), денежная добавленная стоимость (CVA), рыночная добавленная стоимость (MVA), денежная рентабельность инвестированного капитала (CFROI) и другие. Менеджеры также в принятии решений опираются на альтернативные системы показателей, включающие финансовые и нефинансовые параметры деятельности, например сбалансированные оценочные показатели (BSC) [2]. Тенденцию подтверждает динамичное развитие нефинансовой отчетности, в частности, за последние 10 лет количество инструментов, определяющих требования к отчетам по устойчивости, возросло в 6,5 раз (в 7 раз обязательные, в 5,4 раза – добровольные отчеты). Во исполнение Директивы Европейской Комиссии по раскрытию нефинансовой информации в Европейском союзе с 2018 г. введена обязательная нефинансовая отчетность для компаний численностью от 500 занятых (93% государств Европейского союза завершили процесс инкорпорирования Директивы в национальные законодательства). В РФ по состоянию на 11 апреля 2019 года в Национальном Регистре нефинансовых отчетов зарегистрировано 924 отчета, которые выпущены в период, начиная с 2000 г., в том числе: экологические отчеты - 81, социальные отчеты – 326, отчеты в области устойчивого развития – 314, интегрированные отчеты – 176, отраслевые отчеты – 271.

Недостаточная удовлетворенность информационным продуктом учета инициирует активизацию научных поисков, проводимых академическим сообществом. Это подтверждается значительным количеством разработок, определяемых авторами как парадигмы, теории, концепции и виды учета. К ним можно, в частности, отнести: институциональную теорию учета (Панков В. В., Жук В. Н., Чайковская Л. А., Поленов С. Н.), поведенческий или бихевиористский учет (Девайн К. Бирнберг Д., Шиелд М., Рожнова О. В., Каморджанова Н. А.), актуарный учет (Ивашкевич В. Б., Шигаев А. И.), корпоративный сетевой учет и виртуальную бухгалтерию (Крохичева Г. Е.), инжиниринговую теорию учета (Ткач В. И., Шумейко М. В.), ситуационно-матричную модель учета (Кольвах О. И.), многоцелевой и глобальный учет (Голов С. Ф.), идеальный учет (Пушкарь М. С.) и другие [3].

В англоязычной специальной литературе также ведутся активные обсуждения теории учета, в большей степени связанные с видением места бухгалтерского учета в социальной системе и его целевых ориентиров. Трендовым здесь является движение к мультипарадигмальности учета, предполагающее диверсификацию исследований, поиск компромиссных и обобщенных подходов. Как отмечает К. Лукка, однородность теории бухгалтерского учета и ограниченность рамками одной парадигмы вызывает серьезное беспокойство, в силу замкнутого характера и недостаточной широты проводимых исследований [4]. По мнению многих исследователей (Лукка К., Моритсен Дж., Хоупвуд Ф., Джендрон И., Бейкер Р., Беттнер М., Чуа В.), заметное доминирование функционалистской парадигмы сужает вариативность исследований и возможность поиска новых подходов, что подтверждает целесообразность развития, в частности, интерпретативного и критического направлений. В значительной степени это относится к управленческому и другим видам учета. Структурируя перспективы развития бухгалтерских парадигм, Т. Лопес определяет трансдисциплинарную сферу их применения в смежных бизнес-практиках, таких, как учет в государственном секторе, аудит, внутренний контроль, корпоративное управление, анализ эффективности [5]. Современной англо-американской научной школе присущ плюралистический подход к таксономии учетных теорий, выделяемых на основе различных классификационных признаков, что во многом формирует траектории ее развития. В соответствии с логикой верификации и аргументации может применяться языковой подход к теории, доказательный (индуктивный или дедуктивный) и, соответственно, ее построение как предписывающей (нормативной) или описывающей (позитивной) системы. Распространенной является классификация теорий на основе подхода к видению учета в системе социально-экономических отношений и соответствующих практик, что, по сути, определяет его цели и содержательное поле. Здесь выделяется достаточно много подходов – правовой, налоговый, этический, экономический, институциональный, поведенческий, практический, социологический, ситуационный, управленческих моделей, принятия решений, открытых систем, социального благополучия и т. д. – и соответствующих им теорий (Э. Хендриксен, М. Ван Бреда, ASOBAT, Ди Маджио, Пауэлл, Бакли, Порвал). В их развитии прослеживается тенденция расширения границ и предмета учета, его видения не просто как информационной технологии, но и как института, обеспечивающего социальную коммуникацию и взаимодействие, общественное влияние и власть, гармоничное развитие экономики, социума и природы. Как отмечает О. Н. Волкова, «... учет уже рассматривается как социально-экономический институт. Языковой, властный и социальный дискурсы позволяют находить все больше и больше точек соприкосновения концептосферы учета с объектами исследований из многих ветвей экономических и других наук. В последние три десятилетия учетное знание и практики сами по себе становятся объектами исследования в философских и исторических науках» [6; с. 21].

Вопрос смены учетной парадигмы является дискуссионным. Опираясь на теорию Т. Куна, определенная часть авторов считает, что назревшие проблемы с обеспечением пользователей необходимой информацией демонстрирует несостоятельность существующей парадигмы и предопределяет необходимость и ее смены вследствие назревшей революции. Когда отклонения от действующей теории становятся настолько существенными, что сама теория не в состоянии описывать и прогнозировать реальность, провоцируется переход в точке бифуркации к новой парадигме, охватывающей законы, теоретические положения, принципы и способы использования этих законов и положений.

Исследования парадигм учета строятся на разных признаках их классификации. В частности, М. К. Уэллс выделяет семь парадигм – антропологическую, конъюнктурную, событийную, процессуальную, идеализированную, информационную и бихевиористическую [7]. И. Т. Лопес выделяет два основных измерения, в рамках которых классифицируются парадигмы учета –

онтологическое (связанное человеческими представлениями о реальном мире и уровне их субъективности) и эпистемологическое (ассоциируемое с путем познания реальной действительности) [5]. В исследовании О. Волковой выделяется также методологическое измерение, связанное с методами изучения предмета. Одной из наиболее распространенных в англоязычной литературе является классификация парадигм на основе эпистемологического подхода, во многом базирующаяся на работах Бюррелла и Моргана [8]. Она включает в себя функционалистскую парадигму (определяемую также как мэйнстрим и – часто – позитивную учетную теорию), интерпретативную (в ряде источников корреспондирующую с конструктивизмом) и критическую. При этом функционализм стремится познать и объяснить социальные явления, воспринимая их как строго внешние для исследователя и опираясь на эмпирические наблюдения, интерпретативный подход предполагает неизбежность субъективности оценок исследователя и возможность конструирования реальности в процессе его взаимодействия с предметом, а познание объективных явлений в критицизме базируется на социальных противоречиях и конфликтах. Онтологическая ось систематизации парадигм, по мнению О. Волковой, связана с природой изучаемого объекта. Она включает, помимо признанных финансовой (учет как система регистрации и представления финансовой информации) и организационно-управленческой парадигмы (учет как информационная технология, обеспечивающая принятие решений) и другие парадигмы. Например, учет может рассматриваться как форма социального взаимодействия, как общественный институт, инструмент власти или язык. При этом он расширяет свое предметное поле и социальную значимость, дает возможность описать и сделать управляемыми не только экономические явления общественной жизни – например, прозрачность властных структур, результативность социальных практик и т. д. [9, с. 106–107]. Соответственно в рамках онтологических парадигм возникает трансдисциплинарный подход к учету, включающий в сферу его охвата финансовые, организационные, социальные, управленческие, институциональные, лингвальные, коммуникативные и иные практики.

Т. О. Терентьева выделяет пять бухгалтерских парадигм – простая натуральная, камеральная, простая монетарная, двойная статическая и двойная динамическая бухгалтерия [10]. Я. В. Соколов, в числе первых введший понятие «парадигма» в российскую учетную теорию, рассматривает три их вида – простую (униграфическую), камеральную и двойную (диграфическую) бухгалтерии [11]. Н. Малюга, систематизируя парадигмы бухгалтерского учета, приводит в их числе простую натуральную, камеральную, простую монетарную, двойную статическую, двойную динамическую бухгалтерию и предлагает включить в их число двойную информационную динамику [12, с. 341–342]. Е. И. Зуга, посвятившая свою статью анализу учетных парадигм, отмечает, что в основе их выделения лежат методологический подход, базирующийся на ключевом методе учета (униграфическая, камеральная и диграфическая парадигмы), и содержательный подход, предполагающий определение бухгалтерского учета как экономической или как юридической науки (экономическая и юридическая парадигмы) [13]. Акцентируя внимание на том, что Т. Кун считал понятие теории значительно более ограниченным по содержанию и объему по сравнению с парадигмой, С. Бардаш подчеркивает, что на сегодня можно выделить только одну доминирующую парадигму учета – двойную или диграфическую, остающуюся неизменной в своей основе. Далее, полагая основой парадигмы процесс определения прибыли, автор формирует шесть концепций (интерпретаций) – налоговую, правовую, этическую, экономическую, психологическую и структурную [14, с. 13].

Современная парадигма учета может быть определена как диграфическая (по другим системным признакам – экономическая и динамическая). Принимая за факт, что двойная запись лежит в основе действующей парадигмы и не исчерпала себя, как ее методологическая основа, более обоснованно считать, что пока речь больше идет об исследовательских подходах и методах в рамках существующей диграфической парадигмы. Попытки сформировать тройную, четверную, многомерную бухгалтерию в большей степени связаны с объединением хозяйственного факта и его определенных характеристик и системообразующим фактором в них все равно является двойственность, базирующаяся на логике «увеличение – уменьшение» и использовании балансирующей категории собственного капитала. Поэтому говорить о смене парадигмы, основываясь на методологическом подходе, представляется несколько преждевременным. Однако при этом следует отметить, что диграфическая парадигма является системообразующей только для финансового учета (в других видах учета она может даже рассматриваться как сдерживающий фактор развития), кроме того, консерватизм финансового учета (только денежный измеритель, ретроспективность, замкнутость системы) естественным образом инициирует поиск новых знаний и движение к новой парадигме. Такое движение является нормальным в рамках любой действующей парадигмы (нормальной науки), поскольку меняются цели, раз-

вивается методология, проводятся научные исследования, выявляющие проблемы, формирующие новые задачи и новые гипотезы. Однако мы разделяем мнение М. И. Сидоровой, о том, что зачастую определяемые как новые парадигмы идеи авторов в большей степени представляют собой концепции, исследовательские подходы, разработки видов учета [15].

Содержание учетной информации должно охватывать прошлые и будущие события, отражать и внутренние процессы, и состояние внешней среды. Важным моментом является расширение содержания учетной информации за счет нефинансовых параметров деятельности компании, охватывающих социальную ответственность, экологическую безопасность бизнеса, организационный, инновационный, человеческий, репутационный капитал, стратегию и качество управления. Формирование отчетной информации, при сохранении требований к ее объективности, в определенной мере опирается на клиент-ориентированный подход, обеспечивая уместность, удобство восприятия и интерпретации отчетных данных.

Объекты учета в условиях информационного общества и цифровой экономики также подвергаются существенным изменениям. В первую очередь это связано с тем, что происходит постепенное расширение круга показателей, характеризующих для пользователей отчетности не только экономическую эффективность, но и экологическую безопасность, социальную ответственность бизнеса, стратегическую направленность, системность и качество корпоративного управления, наличие организационного, инновационного, человеческого, репутационного капитала и других нефинансовых объектов, обеспечивающих базу для создания стоимости.

Кроме того, круг объектов расширяется за счет как новых, гибридных и модифицируемых форм активов, обязательств и капитала, присущих непосредственно цифровой экономике, таких как: всеобщие деньги и криптовалюта; цифровые аналоги реальных ценностей и обязательств (токены); смарт-активы и смарт-контракты, сделки с которыми осуществляются на основе блокчейна; инструменты смешанного и распределенного инвестирования, финансовых сделок; виртуальные монетарные и немонетарные активы и права собственности.

Отражение их в учете требует не просто дополнения существующих методик, а формирование новых принципов систематизации и таксономии объектов учета, выявление критериев их признания, метрик, дескрипторов и принципов отражения в системе экономической информации. Примером может послужить идентификация и признание в системе традиционного финансового учета такого принципиально нового объекта, как криптовалюта. В публикациях, посвященных этой теме (М. Грублакер, М. Протич, И. Кам, Лабынцев В. Т., Пожарицкая И. М., Шурухина М., Яровава В. В., Рузинская А. Б., Хомутецкий А. А. и соавт.), наблюдается вариативность взглядов на ее отнесение к той или категории активов для целей бухгалтерского учета. Отнесение криптовалюты к виртуальным денежным средствам, достаточно логичное на первый взгляд, сталкивается с несоответствием критериям признания последних, поскольку криптовалюты не являются универсальным средством платежа, ограничены по сфере обращения и не могут обеспечить реализацию всех функций денег. Кроме того, им свойственны качества инвестиционного ресурса, обеспечивающего возможность весьма существенного роста стоимости. Рассмотрение криптовалюты в качестве иностранной, не являющейся функциональной, валюты, затруднительно в силу того, что она не представляет собой денежные знаки, являющиеся платежным средством иностранного государства, а также не имеет статуса международных расчетных единиц. Несмотря на возможность ее конвертации в фиатные деньги, отнесение к денежным эквивалентам также сомнительно, поскольку отличительной чертой последних является незначительный риск изменения стоимости, что и позволяет их сравнивать с деньгами. Включение в инвестиционную недвижимость представляется не вполне корректным по критерию материальности и модели получения дохода, в нематериальные активы – по критерию оборачиваемости, а в запасы – по цели использования. На наш взгляд, данный объект ближе всего по экономической сути к инвестициям, но если следовать логике МСФО, его нельзя отнести к финансовым инструментам, поскольку они не относятся к договорам, в результате которых возникают финансовые активы у одной стороны и финансовые обязательства или долевыми инструментами у другой стороны. Австрийская исследовательница М. Грублакер и партнер PwC в Китае по вопросам МСФО И. Кам рекомендуют рассматривать криптовалюту как нематериальные активы [16; 17]. Принятый в Беларуси стандарт учета цифровых активов относит их к запасам или финансовым инвестициям, в зависимости от способа и цели получения, такую же позицию выражает группа молодых ученых из МИФИ (Хомутецкий А. А. и соавторы) [18]. Можно согласиться с тем, что, исходя из контекста, можно отнести данный объект к этим категориям активов, но общий взгляд на ситуацию позволяет увидеть, что формальное описание некой объективно су-

существующей экономической практики затрудняется ограниченностью существующей семантики и недостаточной гибкостью прескриптивных правил учета.

Цифровизация позволяет взглянуть на предметно-содержательные аспекты учета с двух точек зрения. С одной стороны, учет как комплексная информационная система генерирует цифровой актив, которым может быть как ценная для пользователей многомерная совокупность финансовой и нефинансовой информации о субъекте деятельности в цифровой форме, так и «инкапсулированная функциональность» цикла учет – отчетность – аудит – анализ, осуществляемая с использованием облачных технологий, также представляющая собой вид цифрового продукта. При этом не только учет составление отчетности станет возможным «в один клик», как отмечают Н. А. Каморжданова и А. А. Солоненко [19, с. 120], но и как справедливо пишет О. В. Рожнова, «аудит будет сосредоточен на области профессиональных суждений о профессиональных суждениях бухгалтера. Во всех же остальных ситуациях современные обязанности аудитора будут выполняться цифровыми технологиями» [20, с. 28]. С другой стороны, возникает потребность в идентификации и признании ряда новых, по сути, характеристикам и функциональности цифровых объектов учета. В первую очередь, к ним можно отнести цифровые активы и реализуемые в цифровой форме транзакции, связанные с изменением имущественных прав, прав пользования, доступа или получения определенных виртуальных ценностей. Понятие актива в данном контексте можно рассматривать в широком смысле, как это делают О. С. Байдина, Е. В. Байдин, А. В. Варнавский [21, с. 32; 19, с. 125], отталкиваясь от их правовой составляющей, при этом любое обязательство или инструмент собственного капитала представляют собой активы других субъектов, имеющих определенные имущественные права требования. А. В. Варнавский предлагает использовать понятие «ресурс» как «некое средство или возможность для осуществления чего-либо» [там же]. Вопрос систематизации цифровых активов как объектов учета пока остается недостаточно исследованным. Предлагается целесообразным выделить в их составе, в частности:

- информационные активы (в том числе просто структурированные цифровые данные и информационный продукт, фактором создания добавленной стоимости которого является интеллектуальная составляющая);
- цифровые имущественные права (в том числе вещные, обязательственные, корпоративные, исключительные);
- права пользования объектами или их рабочими ресурсами (шеринговые активы), а также доступа к электронным сервисам или платформам;
- цифровые знания (интеллектуальные, технологические и организационные ресурсы в виде цифрового продукта и инфраструктуры, позволяющих формировать новую ценность);
- цифровые денежные и расчетные единицы, в том числе криптографические: базовые – коины – и дочерние расчетные единицы – токены (констатирующие также права на определенные виртуальные или реальные ценности).

Вне зависимости от того, насколько этот факт признается теоретиками учета, практически все элементы метода претерпевают изменения в условиях экономики знаний и цифровых технологий. Сегодняшние цифровые технологии, например, блокчейн, уже трактуются как предпосылка революции в, например, системе учетной регистрации. «Вместо формирования и локального хранения отдельных транзакционных записей, предприятия смогут записывать их в объединенный регистр, создавая распределенную и взаимосвязанную систему надежной бухгалтерской информации», отмечается в сообщении Deloitte. «Поскольку все записи распределены и криптографически защищены, их фальсификация или уничтожение становится практически невозможным. Bitcoin Magazine называет это «тройной учетной записью» [22]. Хотя здесь речь идет не об изменении диграфической записи на п-графическую, а о способе регистрации и хранения базы содержания хозяйственных фактов, которая может развиваться в базу обобщенных данных, финансовых и нефинансовых отчетов и фильтров их достоверности, средство коммуникации и обеспечения функционирования глобальной информационной экономической среды.

Рассматривая приемы, связанные с первичным наблюдением, можно отметить, что в условиях «интернета вещей» и киберфизических систем, самонастраивающихся и взаимодействующих без участия человека, первичный учет смещается в электронную среду – не посредством ввода в нее данных, а путем генерации и валидации в этой среде. При этом документальное подтверждение не является определяющим для признания хозяйственных фактов, тем бо-

лее, определенные хозяйственные факты и параметры деятельности не могут быть документально отражены имеющимися средствами (будущие события, характеристики внешней среды, оценочные параметры), а инвентаризация неосуществима в привычном формате для ряда виртуальных объектов, знаний и воздействий.

В числе наиболее динамично развивающихся можно назвать те элементы метода, которые связаны со стоимостным измерением в учете. Подтверждением тому является вариативность и неоднозначность существующих подходов и видов стоимостной оценки, несмотря на то, что вопросам стоимостной оценки уделяется большое внимание на уровне разработчиков стандартов корпоративной отчетности, а также активное развитие калькуляционных систем и кэстинговых расчетов. Спектр решаемых задач расширяется, поскольку, помимо выбора модели денежной оценки «привычных» объектов учета, следует определенным образом представить объекты, для которых приоритетным является неденежное измерение (антропогенное воздействие, социальная ответственность, стратегия, намерения, поведение, время и другие). Кроме того, интересным трендом является появление новых виртуальных единиц стоимости, причем ценность может выражаться не в деньгах, а в чем-то другом (примером могут послужить так называемые токены полезности, пользовательские токены приложений; на бытовом уровне – игровые или трэвел-токены). Калькуляцию в контексте происходящих изменений имеет смысл рассматривать не просто как расчет себестоимости некоего объекта, а как выявление связи затратнообразующих факторов, затрат и созданной потребительской ценности, формирующее информацию для принятия стратегических решений (например, себестоимость жизненного цикла продукта, бизнес-процессов, функций и атрибутов продукта и т. д.).

Такие ключевые элементы метода, как счета и двойная запись, в условиях цифровой экономики отнюдь не теряют свое значение, а, наоборот, получают новые возможности для развития. Будучи достаточно универсальной моделью данных, счета и запись на них могут рассматриваться как модель, определяющая не только *что*, но и *как* отражать в учете. Поскольку факты экономической жизни в цифровой информационной системе наделяются метриками, дескрипторами и легко вписываются в любую таксономию, можно говорить, например, о том, что нет необходимости выделять счета финансового и управленческого учета и искать модели параллельного отражения данных; это же касается отражения нефинансовой информации. В условиях блокчейна многие говорят о «тройной записи» на счетах, однако, по сути, подразумеваемая при этом просто распределенную и криптографически защищенную регистрацию. На это указывает Н. Т. Лабынцев, характеризуя схему отражения операций с криптовалютой: «Все записи хранятся в трех источниках – это автономные счета кредитора, плательщика и внутренние данные системы. Это создает систему «тройного входа» в бухгалтерию. При этом бухгалтерские записи распределены по сети Биткоин в криптографически герметичной форме, делая фальсификацию или уничтожение записей практически невозможным» [23, с. 254]. Что касается попыток создать развернутые – тройные, четверные, многомерные – формы записи, то, как уже отмечалось, в большей степени они предполагают включение в запись ряда дополнительных параметров соответствующего экономического факта, либо его влияние не только на капитал и прибыль, но и другие обобщенные категории хозяйственной системы.

Оценивая влияние цифровых технологий на бухгалтерский учет, можно сделать вывод о том, что они могут рассматриваться не как угроза его дальнейшему существованию, а как средство развития инструментальной базы, позволяющее развивать методы учета в содержательной, а не технологической плоскости. В частности,

- технология блокчейн и ведение распределенного реестра данных предоставляет возможности хранения, проверки и получения многопользовательского, но строго санкционированного доступа к учетной информации;
- искусственный интеллект и программные боты дают возможность отхода от рутинных операций, не заменяя нормальные коммуникативные процессы;
- технологии «больших данных», в частности, позволят реализовать предикативное моделирование огромного числа процессов, дифференцировать профили информационного продукта учета для различных категорий пользователей;



- новые электронные отчетные форматы (такие, как XBRL) дают возможность автоматически создавать и обрабатывать отчетность, обеспечивая единое смысловое значение фактов и логическую увязку концептов;
- облачные технологии обеспечат более эффективное взаимодействие и обмен информацией между сотрудниками разных подразделений организации и аутсорсинговых структур при автоматизации бизнес-процессов.

Реальную угрозу будущему бухгалтерского учета составляют не цифровые технологии, а недостаточная гибкость и адаптивность его исторически сложившихся и традиционно консервативных методов и подходов. Именно поэтому в условиях цифровой экономики логичным и целесообразным является многостороннее развитие методологической базы учета, охватывающее как элементы метода учета, так и смежных видов управленческой деятельности, и обеспечивающее адекватность его информационного продукта существующим и новым задачам.

#### Список использованных источников

1. Nawarathna, Banda. Digital Economy. Presentation; open access, 19<sup>th</sup> of January, 2019 – [Электронный ресурс] – Режим доступа : [https://www.researchgate.net/publication/330496011\\_Digital\\_Economy](https://www.researchgate.net/publication/330496011_Digital_Economy)
2. Lev, B. New Accounting for the New Economy. – New York : Stern School of Business, 2000.
3. Одинцова, Т. М. Модернизация бухгалтерского учета как фактор формирования информационной среды экономики знаний // Экономика и управление: теория и практика : сборник научных трудов – Том 2, № 2 – Севастополь : ФГАОУ ВО «Севастопольский государственный университет», 2016.
4. Lukka, K. The roles and effects of paradigms in accounting research. Management Accounting Research. – № 21. – 2010. – P. 110–115.
5. Lopes, I. T. Research methods and methodology towards knowledge creation in accounting. Contaduria y Administration. – 2015. – 60 – S. 9–30.
6. Волкова, О. Н. Концептуальное пространство учета в российской и зарубежной научной традиции // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – № 2 (296). – С. 16–26.
7. Wells, M.C.A Revolution in Accounting // The Accounting Review, July 1976.
8. Burrell, G. Sociological Paradigms and Organizational Analysis. London: Heinemann Educational Books / G. Burrell, G. Morgan, 1979.
9. Волкова, О. Н. Демаркация границ экономической дисциплины: содержательный подход (случай «бухгалтерского» учета) // Вопросы экономики – 2018. – № 2. – С. 95–121.
10. Терентьева, Т. О. Современные принципы бухгалтерского учета в свете эволюции учетных парадигм. – СПб., 2002.
11. Соколов, Я. В. История бухгалтерского учета / Я. В. Соколов, В. Я. Соколов – М. : Магистр, 2011.
12. Малюга, Н. М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку: монографія. – Житомир: ЖДТУ, 2012. – 336 с.
13. Зуга, Е. И. Роль научных парадигм в развитии бухгалтерского учета // Вестник Санкт-Петербургского университета. – 2010. – Сер.5, Вып. 1. – С. 143–146.
14. Бардаш, С. В. Онтологія мультіваріантності теорії бухгалтерського обліку // Облік і фінанси. – 2016. – № 4 (74). – С. 8–15.
15. Сидорова, М. И. К вопросу о парадигмах бухгалтерского учета // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – № 27 (273).
16. Gröblacher, M. Cryptocurrencies (Bitcoins) in financial reporting – new challenge for accountants. Singidunum University International Scientific Conference. Accounting, Audit and Forensic Science. Finis, 2018. – P. 88–93.
17. Вестник МСФО, PwC, 2017 - № 1. [Электронный ресурс] – Режим доступа : <https://www.pwc.ru/ru/ifrs/bulletin/ifrs-news-march-2017.pdf>.
18. Хомуцкий, А. А. Криптовалюта, как актив в бухгалтерском (финансовом) учете / А. А. Хомуцкий, Е. Ю. Цыбанева, Ю. А. Квасова, Е. В. Попова [Электронный ресурс] – Режим доступа : [https://elibrary.ru/download/elibrary\\_35328984\\_51783425.pdf](https://elibrary.ru/download/elibrary_35328984_51783425.pdf).
19. Каморджанова, Н. А. Тенденции развития бухгалтерской профессии в мире нестабильной экономики / Н. А. Каморджанова, А. А. Солоненко // Аудиторские ведомости. – 2017. – N 1–2. – С. 120–133.
20. Рожнова, О. В. Направления анализа проблемы адаптации бухгалтеров к работе в условиях цифровой экономики // Аудит. – 2018. – № 12. – С. 27–30.



21. Байдина, О. С. Финансовые риски: природа и взаимосвязь. Деньги и кредит / О. С. Байдина, Е. В. Байдин – № 7. – 2010. – С. 29–32.

22. Варнавский, А. В. (2018). Токен или криптовалюта: технологическое содержание и экономическая сущность. Финансы: Теория и Практика, 22 (5), 122-140. How Blockchain Technology Will Impact Accounting. – 2018 – [Электронный ресурс] – Режим доступа : <https://www.dvphilippines.com/blog/how-blockchain-technology-will-impact-accounting>.

23. Лабынцев Н.Т. Проблемы бухгалтерского учета криптовалютных операций. Экономика, бизнес, инновации. Сборник статей Международной научно-практической конференции: в 2 частях. – Пенза : Изд-во "Наука и Просвещение", 2018. – С. 248–256.

## **КОНЦЕПЦИЯ ПОДДЕРЖАНИЯ ФИНАНСОВОГО И ФИЗИЧЕСКОГО КАПИТАЛА И ЕЕ РЕАЛИЗАЦИЯ НА ОСНОВНЫЕ МЕТОДОЛОГИИ БУХГАЛТЕРСКОГО АНАЛИЗА МОДЕРНИЗАЦИИ ПРОИЗВОДСТВА**

*Панков Д. А., Матюш И. В.*

Объективность и необходимость модернизации белорусской экономики обусловлены требованиями выживания в условиях все более возрастающего уровня конкуренции и технологического превосходства отдельных стран, выбравших инновационный путь развития. В условиях мировой рецессии резервы роста экспорта традиционных товаров весьма ограничены. Если раньше преимущественно конкурировали в производстве традиционных продуктов, концентрируясь на повышении качества и улучшении их технико-экономических характеристик, то в последние 20 лет основным мотивом конкуренции является создание принципиально новых товаров и услуг с высокой долей добавленной стоимости. Тот, кто создает новый товар и, соответственно, новый рынок, получает сверхприбыли пока не появляются аналоги конкурентов.

Важнейшей задачей государства и предприятий является повышение экономической эффективности проводимой модернизации, так как вложение средств и рациональное их использование является важным условием эффективного функционирования и успешного развития. Оценка эффективности модернизации предприятия – наиболее ответственный этап в принятии решения о целесообразности осуществления инвестиционного проекта. От того, насколько объективно и всесторонне проведен анализ, зависят сроки возврата вложенного капитала, его доходность и темпы развития предприятия.

Проведенное исследование экономической сущности понятия «модернизация производства» позволило установить, что это процесс, в результате которого улучшаются полезные свойства модернизируемых объектов (увеличивается производительность труда, повышается качество и снижается себестоимость продукции и т. п.). Предлагается рассматривать модернизацию в качестве одной из форм обеспечения практической реализации концепций поддержания финансового и физического капитала и как общий критерий эффективности деятельности предприятия.

Исследованию механизмов поддержания капитала предприятия посвящено большое количество работ. Одним из первых о важности установления корректных критериев для оценки эффективности деятельности предприятия с точки зрения доходов и расходов, и конечных финансовых результатов заговорил Дж. Р. Хикс (1946): «цель расчетов дохода в практических делах состоит в том, чтобы дать людям представление о том, сколько они могут потратить, не обедняя себя. Согласно этой идее мы должны определить доход человека как максимальную ценность, которую он может потребить в течение недели, оставаясь в конце недели столь же состоятельным, как и в ее начале». Т. е. необходимо не просто определение величины дохода, полученного предприятием в отчетном периоде, но определение сумм и средств, которые могут быть использованы в будущем для поддержания и наращивания деловой активности.

В связи с переходом на международные стандарты финансовой отчетности в последнее время резко возрос интерес к применению отдельных положений на практике. Одной из ключевых теоретических конструкций, лежащих в основе методологии учета, определяемой МСФО, являются так называемые концепции капитала. Их идея состоит в определении возможных трактовок прибыли предприятия и ее капитала, базирующихся на экономической концепции создания бухгалтерской информации.

В МСФО при определении трактовок прибыли предприятия основываются на концепциях капитала. Принципы подготовки и составления финансовой отчетности позволяют предпри-