

УДК 657 DOI: 10.14451/1.222.229

Способы раскрытия информации о бизнес-модели в интегрированной отчетности

© 2023 **Малиновская Наталья Владимировна**

доктор экономических наук, профессор Департамента аудита и корпоративной отчетности, Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации, Россия, Москва.

E-mail: nvmali@mail.ru

© 2023 **Бикбулатов Александр Александрович**

аспирант Департамента аудита и корпоративной отчетности, Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации, Россия, Москва.

E-mail: bikbulatov.1995@mail.ru

Ключевые слова: бизнес-модель, интегрированная отчетность, корпоративная отчетность, созданная и распределенная ценность.

В статье исследуются подходы к раскрытию информации о бизнес-модели в интегрированной отчетности. Предложен авторский способ раскрытия информации о бизнес-модели, предполагающий представление информации в разрезе шести элементов: используемых ресурсов, видов деятельности, продукции, результатов, рисков и возможностей, созданной и распределенной ценности. Его применение позволит стандартизировать процесс раскрытия информации о бизнес-модели, улучшит сопоставимость информации в интегрированной отчетности.

Бизнес-модель в интегрированной отчетности рассматривается не только как один из восьми ключевых элементов содержания интегрированного отчета, информация о котором должна быть раскрыта, но и как инструмент реализации ее фундаментальной концепции — процесса, посредством которого создается, сохраняется и разрушается ценность. В Международных основах интегрированной отчетности бизнес-модель определена как «система, преобразующая используемые ресурсы посредством коммерческой деятельности в продукты деятельности и результаты деятельности и направлен-

ная на достижение стратегических целей организации и создание ценности в краткосрочной, среднесрочной и долгосрочной перспективе» [12]. Несмотря на более чем десятилетний опыт практики формирования интегрированной отчетности, единого мнения в отношении способов раскрытия информации о бизнес-модели до настоящего времени не сложилось.

В определенной степени это связано с тем, что в основном исследования российских и зарубежных ученых сосредоточены на понятии феномена бизнес-модели, соотношении бизнес-модели со стратегией организации, ее струк-

турировании.

Так, например, широко известен девятикомпонентный шаблон бизнес-модели, предложенный А. Остервальдером и И. Пинье [9]:

- Ключевые партнеры;
- Ключевые процессы;
- Ключевые ресурсы;
- Предлагаемая ценность;
- Технология клиентских отношений;
- Каналы распределения;
- Целевые группы потребителей;
- Структура затрат;
- Потоки доходов.

В свою очередь Н. Д. Стрекаловой предложена семикомпонентная структура бизнес-модели, представленная на рисунке 2 и основанная «на теории хозяйственных систем И. М. Сыроежина, который утверждал, что любую систему можно описать с помощью четырех системных элементов:

1. функция – назначение исследуемой системы. Этот элемент указывает на то, что достигается посредством системы без указания на то, как это делается;
2. вход – входные ресурсы любого рода: финансовые, производственные, информационные, материальные, человеческие и т. д., которые в процессе деятельности изменяются и преобразуются в выходы;
3. выход – итог преобразования входных ресурсов, определяющийся в функции системы;
4. процессор – совокупность всех факторов, возникающих в определенных физических и социально-экономических условиях, которые оказывают влияние на процесс преобразования входов в выходы» [11].

Однако предлагаемые подходы к структурированию бизнес-модели не дают ответа на вопрос о том, какую информацию и как следует раскрыть о бизнес-модели как основы деятельности организации.

Изучение научных работ ученых-экономистов

в области бухгалтерского учета, анализа и аудита показало, что они в большей части посвящены формированию информации о бизнес-модели или об отдельных ее компонентах, анализу бизнес-модели, но не способам раскрытия информации о ней. Среди них можно выделить научные труды О. В. Ефимовой [2], В. Г. Когденко и М. В. Мельник [3; 4], Е. Н. Костюковой и А. Н. Бобрышева [5], Н. В. Малиновской [6; 7], Н. Г. Сапожниковой [10] и др.

Так, например, в исследовании Н. В. Малиновской предложен подход к формированию информации в управленческом учете о бизнес-модели многопрофильного медицинского учреждения, основанный на адаптации шаблона бизнес-модели А. Остервальдера и И. Пинье для сферы здравоохранения [6]:

1. Ключевые партнеры. Поставщики:
 - услуг (питания, клининг, чистка кровель, энергоресурсов, коммунальных услуг, обслуживание медицинской техники и др.);
 - медицинского оборудования;
 - медикаментов;
 - немедицинских товаров и др.
2. Ключевые виды деятельности.
 - оказание специализированной медицинской помощи по профилям: терапия, хирургия и др.
 - оказание амбулаторной медицинской помощи;
 - сестринский уход.
3. Ключевые ресурсы.
 - финансовый капитал;
 - производственный капитал;
 - интеллектуальный капитал;
 - человеческий капитал;
 - социальный и связной;
 - природный капитал.
4. Ценностные предложения.
 - Оказание медицинских услуг по профилям;
 - Индивидуальный уход.
5. Отношения с потребителями.
 - регистратура;
 - справочно-информационная служба; сайт больницы; средства коммуникаций (элек-

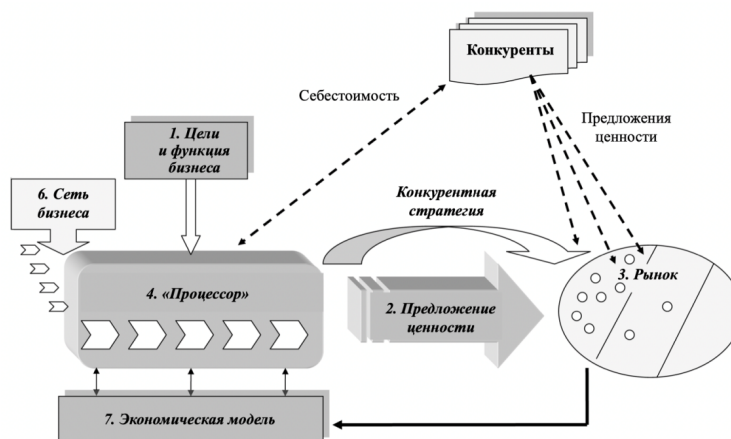


Рис. 1. Общая схема структуры основных компонентов бизнес-модели [11].

тронная почта).

6. Потребительский сегмент.

- жители Москвы по направлениям ЛПУ;
- иногородние граждане РФ;
- социально незащищенные слои населения.

7. Структура затрат.

- расходы на медикаменты;
- расходы на оплату труда персонала;
- отчисления на социальные нужды;
- расходы на потребленные энергоресурсы;
- расходы на содержание имущества и инвентаря;
- амортизация основных средств медицинского и немедицинского назначения.

8. Поток доходов.

- средства медицинских страховых компаний, работающих в системе ОМС; доходы от приносящей доход деятельности (платные услуги, средства медицинских страховых компаний, работающих в системе ДМС, сдача имущества в аренду); субсидия госбюджета; средства учредителя; пожертвования юридических и физических лиц.

В то же время Н. В. Малиновская отмечает, что «при раскрытии информации о бизнес-модели в интегрированной отчетности достаточно представить информацию о ресурсной, внутренней и результативной составляющей бизнес-модели так, как предложено в Международных основах интегрированной отчетности» [6]. Это, с одной стороны, позволит сохранить баланс интересов,

с другой стороны, предотвратить ущерб конкурентным преимуществам.

Однако дальнейшее углубление концепций интегрированной отчетности, устойчивого развития, развитие концепции создания общих ценностей оказывают влияние на представление о процессе создания ценности: изменяются подходы к пониманию бизнес-модели, практика раскрытия информации о ней в корпоративной отчетности. В настоящее время, как справедливо утверждают Е. В. Нехода, Н. А. Редчикова и Н. А. Тюленева, «бизнес-модель компаний должна отражать не только приращение стоимости для акционеров и создание потребительской ценности, но и движение компании к созданию общих ценностей, в равной степени выгодных бизнесу и обществу в целом» [8]. Все эти факторы требуют переосмысления подхода, предложенного Международным советом по интегрированной отчетности, разработки методики раскрытия информации о бизнес-модели с целью стандартизации подходов.

В современных условиях необходимо раскрыть не только информацию о процессе создания ценности конкретной организацией, но и о том, как она распределяется между различными группами заинтересованных сторон, что позволит показать, как организация учитывает интересы не только акционеров и потребителей, но и других групп заинтересованных сторон, а также общества в целом.

Предлагаемая методика раскрытия информации о бизнес-модели показана на примере организаций нефтегазовой отрасли, позволяет связывать бизнес-модель с другими элементами интегрированной отчетности. Она включает следующие этапы:

1 этап. Раскрытие информации об элементах бизнес-модели согласно Международным основам интегрированной отчетности: используемых ресурсах, видах деятельности; продуктах; результатах.

Используемые ресурсы, необходимые для бизнес-процессов, рекомендовано раскрывать в соответствии с концепцией капиталов интегрированной отчетности.

Финансовый капитал:

- собственные финансовые ресурсы (совокупность уставного, добавочного и резервного капиталов, а также нераспределенная прибыль);
- заемные финансовые ресурсы (долговое финансирование, гранты и т. д.).

Производственный капитал:

- объекты непосредственного производства (оборудование, станки, конвейеры, машины и т. д.);
- объекты, организующие производство (здания, цеха, электросети, погрузчики и т. д.);
- объекты непромышленного назначения (столовые, школы, больницы и медпункты и т. д.);
- объекты, не принадлежащие экономическому субъекту (арендованное имущество, дороги, объекты общего пользования и т. д.).

Интеллектуальный капитал:

- интеллектуальная собственность (патенты, программные обеспечения, лицензии, права пользования, авторские права);
- организационный капитал (совокупность процедур, правил, систем, разработок, присущие исключительно данному предприятию).

Человеческий капитал:

- знания сотрудников (теоретические знания, приобретенные знания, организационные компетенции, лидерские компетенции и т. д.);
- мотивация сотрудников (мотивация к личностному росту и развитию, мотивация к развитию новых продуктов, проектов, стратегий и т. д.).

Социально-репутационный капитал:

- взаимоотношения внутри предприятия (взаимоотношения между сотрудниками и подчиненными, программы по управлению персоналом и т. д.);
- взаимоотношения вне предприятия (взаимоотношения с местными сообществами, благотворительными организациями, государственными и налоговыми органами и т. д.).

Природный капитал:

- природные ресурсы (возобновляемые и невозобновляемые ресурсы);
- природоохранные программы и мероприятия (программы и мероприятия, направленные на поддержание окружающей среды на безопасном уровне, снижение отходов и вредных выбросов и т. д.).

Виды деятельности рекомендовано раскрывать в соответствии с концепцией процесса создания ценности последовательно, с приведением краткой итоговой информации по каждому из них, а также раскрывая информацию о *продукции* там, где это уместно (рис.4).

Раскрытие информации о видах деятельности предприятия:

1. Геологоразведка.
 - количество лицензий;
 - процент успешных геологоразведочных работ;
 - количество новых и существующих месторождений.
2. Добыча нефти и газа.
 - добыча нефти;
 - добыча газа;
 - приобретение нефти;
 - приобретение газа.
3. Нефтепереработка и нефтехимия.

Таблица 1. Матрица раскрытия детализированной информации по отражению управления рисками в интегрированной отчетности.

	Ф	ПР	СР	И	Ч	П
Ф	РИСК, МЕРЫ	Последствия Меры	Последствия Меры	...	...	...
ПР	Последствия Меры	РИСК, МЕРЫ	Последствия Меры	...	...	...
СР	Последствия Меры	Последствия Меры	РИСК, МЕРЫ	...	...	...
И	...	...	...	...	...	...
Ч	...	...	...	...	...	...
П	...	...	...	...	...	...

Источник: составлено авторами по материалам [1].

- количество нефтеперерабатывающих заводов;
- объем переработки нефти и газа.

4. Реализация и транспортировка.

- реализация нефти (в России и за рубежом);
- реализация газа (в России и за рубежом);
- реализация нефтехимии и нефтепродуктов (в России и за рубежом);
- количество АЗС, нефтебаз.

Результаты деятельности предприятия раскрываются в бизнес-модели в виде их воздействия на капиталы.

2 этап. Раскрытие информации о дополнительных элементах бизнес-модели в интегрированной отчетности: риски и возможности, распределение созданной ценности между внутренними и внешними заинтересованными сторонами.

Риски и возможности. При раскрытии информации о рисках, «важно показать, как предприятие управляет рисками и предотвращает их, как это сказывается на укреплении и росте его деловой репутации. Потенциальные инвесторы с помощью такой информации будут в состоянии оценить не только финансовое состояние, но и провести в целом оценку будущих перспектив развития» [1].

Более подробная информация о рисках и управлению ими, позволяющая изучить возможные риски, меры по их предотвращению и предполагаемые последствия, может быть представлена

в матрице рисков (табл. 1), где Ф – финансовый, ПР – производственный, СР – социально-репутационный, И – интеллектуальный, Ч – человеческий, П – природный риск (капитал), которую рекомендовано включать в Приложения к разделу Бизнес-модель.

Распределение созданной ценности между внутренними и внешними заинтересованными сторонами. Включение информации о распределенной ценности позволит показать потоки ценности, предназначенные для заинтересованных сторон, обеспечивая реализацию в бизнес-модели еще одной концепции интегрированной отчетности – создания ценности для организации и для ее заинтересованных сторон.

3 этап. Утверждение формата раскрытия информации о бизнес-модели в интегрированной отчетности. На данном этапе анализируется качество раскрытия информации о бизнес-модель в соответствии с информационными запросами различных групп заинтересованных сторон, при необходимости уточняется объем и содержание раскрываемой информации, утверждается формат раскрытия информации органом, которому делегирована эта функция.

Таким образом, разработанный авторский способ раскрытия информации о бизнес-модели в интегрированной отчетности предполагает представление информации в разрезе шести элементов: используемых ресурсов, видов деятельности, продукции, результатов, рисков

и возможностей созданной ценности и ее распределения.

Стандартизация процесса раскрытия информации о бизнес-модели обеспечит пользователей отчетности сопоставимой информацией, позволяющей проводить сравнительный анализ деятельности предприятий одной отрасли, выявлять

конкурентные преимущества, давать оценку способности предприятия к созданию и поддержанию ценности в кратко-, средне- и долгосрочном периодах его потенциала и инвестиционной привлекательности. Раскрытие информации о бизнес-модели в интегрированной отчетности подтверждает стремление предприятий к прозрачности и открытости.

Библиографический список

1. Бикбулатов А. А. Раскрытие информации о рисках предприятий при формировании бизнес-модели в интегрированной отчетности // Экономика и управление: проблемы, решения. — 2022. — Т. 2, 12(132). — С. 11–20.
2. Ефимова О. В. Формирование информации о видах капитала организаций и ее раскрытие в интегрированной отчетности // Аудит. — 2017. — № 1. — С. 12–16.
3. Когденко В. Г., Мельник М. В. Интегрированная отчетность: вопросы формирования и анализа // Международный бухгалтерский учет. — 2014. — 10 (304). — С. 2–15.
4. Когденко В. Г., Мельник М. В. Современные тенденции в бизнес-анализе: исследование экосистемы компании, анализ информационной составляющей бизнес-модели, оценка возможностей роста // Региональная экономика: теория и практика. — 2018. — Т. 16, № 1. — С. 38–57. — DOI: [10.24891/re.16.1.38](https://doi.org/10.24891/re.16.1.38).
5. Костюкова Е. И., Бобрышев А. Н. Концепция информационного обеспечения формирования и реализации бизнес-модели экономического субъекта в системе управленческого учета // История, состояние и перспективы развития агроэкономической науки и образования: материалы международной научно-практической конференции, Воронеж, 03–04 июня 2016 года. — Воронеж : Воронежский государственный аграрный университет им. Императора Петра I, 2016. — С. 99–105.
6. Малиновская Н. В. Бизнес-модель медицинского бюджетного учреждения как основа интегрированной отчетности // Бухучет в здравоохранении. — 2016. — № 4. — С. 8–14.
7. Малиновская Н. В. Концепция множественности капиталов в интегрированной отчетности // Международный бухгалтерский учет. — 2018. — Т. 21, № 6. — С. 700–713.
8. Нехода Е. В., Редчикова Н. А., Тюленева Н. А. Бизнес-модели компаний: от прибыли к устойчивому развитию и созданию ценности // Управление. — 2018. — Т. 9, № 4. — С. 9–19.
9. Остервальдер А., Пинье И. Построение бизнес-моделей. — 2012.
10. Сапожникова Н. Г. Формирование и раскрытие информации об экологической деятельности в интегрированной отчетности корпораций // Учет. Анализ. Аудит. — 2017. — № 5. — С. 48–55.
11. Стрекалова Н. Д. Концепция бизнес-модели: методология системного анализа // Известия российского государственного педагогического университета им. А.И. Герцена. — 2009. — № 92. — С. 95–105.
12. The International IR Framework (January 2021). — URL: <https://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2021/01/InternationalIntegratedReportingFramework.pdf>.