



ИПБ России

№ 3 | 2023

Вестник

ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ БУХГАЛТЕРОВ

- Методические аспекты организации учета для целей управления в логистической деятельности
с. 9
- Эволюция формирования публичной нефинансовой отчетности коммерческих организаций в России
с. 23
- Налоговые аспекты применения договора простого товарищества в инновационной деятельности
с. 32



2023 www.ipbr.org

ГЛАВНЫЙ РЕДАКТОР

ХОРУЖИЙ Людмила Ивановна, *докт. экон. наук, директор Института экономики и управления АПК Российского государственного аграрного университета – МСХА имени К.А. Тимирязева, Российская Федерация, Москва*

ЗАМЕСТИТЕЛЬ ГЛАВНОГО РЕДАКТОРА

РЯХОВСКИЙ Дмитрий Иванович, *докт. экон. наук, доцент, первый проректор, профессор Департамента «Антикризисное управление и финансы» Института экономики и антикризисного управления, профессор Департамента налоговой политики и таможенно-тарифного регулирования Финансового университета при Правительстве РФ, Российская Федерация, Москва*

РЕДАКЦИОННЫЙ СОВЕТ

АЛБОРОВ Ролан Архипович, *докт. экон. наук, профессор, заведующий кафедрой бухгалтерского учета, финансов и аудита Ижевской государственной сельскохозяйственной академии, Российская Федерация, Ижевск*

ЗАСЬКО Вадим Николаевич, *докт. экон. наук, декан факультета налогов, аудита и бизнес-анализа Финансового университета при Правительстве РФ, Российская Федерация, Москва*

ИВАШКЕВИЧ Виталий Борисович, *докт. экон. наук, профессор, профессор кафедры управленческого учета и контроллинга Казанского федерального университета, Российская Федерация, Казань*

ЛАБЫНЦЕВ Николай Тихонович, *докт. экон. наук, профессор, заведующий кафедрой бухгалтерского учета Ростовского государственного экономического университета (РИНХ), Российская Федерация, Ростов-на-Дону*

МИЗИКОВСКИЙ Ефим Абрамович, *докт. экон. наук, профессор, заслуженный работник высшей школы России, профессор Института экономики и предпринимательства Нижегородского государственного университета им. Н.И. Лобачевского, Российская Федерация, Нижний Новгород*

НАСЫРОВА Гульмира Анатольевна, *докт. экон. наук, доцент, заведующий кафедрой финансов Евразийского национального университета им. Л.Н. Гумилёва, Республика Казахстан, Нур-Султан (Астана)*

НОВОСЕЛОВ Константин Викторович, *докт. экон. наук, доцент, профессор Департамента налогов и налогового администрирования факультета налогов, аудита и бизнес-анализа Финансового университета при Правительстве РФ, Российская Федерация, Москва*

ПАНКОВА Светлана Валентиновна, *докт. экон. наук, профессор, профессор Оренбургского государственного университета, Российская Федерация, Оренбург*

ПОЛЕЖАРОВА Людмила Владимировна, *докт. экон. наук, доцент, доцент Департамента налогов и налогового администрирования факультета налогов, аудита и бизнес-анализа Финансового университета при Правительстве РФ, Российская Федерация, Москва*

РОГУЛЕНКО Татьяна Михайловна, *докт. экон. наук, профессор, профессор кафедры бухгалтерского учета, аудита и налогообложения Государственного университета управления, Российская Федерация, Москва*

РОЖНОВА Ольга Владимировна, *докт. экон. наук, профессор, профессор Департамента аудита и корпоративной отчетности факультета налогов аудита и бизнес-анализа Финансового университета при Правительстве Российской Федерации, Российская Федерация, Москва*

СКРИПНИЧЕНКО Владимир Александрович, *докт. экон. наук, профессор, заведующий кафедрой геологии и горных работ Северного (Арктического) федерального университета имени М. В. Ломоносова, Российская Федерация, Архангельск*

СОКОЛОВ Вячеслав Ярославович, *докт. экон. наук, профессор, профессор кафедры бухгалтерского учета и аудита Санкт-Петербургского государственного экономического университета, Российская Федерация, Санкт-Петербург*

ХОРУЖИЙ Валерий Иванович, *докт. экон. наук, доцент, профессор Департамента налогов и налогового администрирования факультета налогов, аудита и бизнес-анализа Финансового университета при Правительстве РФ, Российская Федерация, Москва*

ШАПОШНИКОВ Александр Арсеньевич, *докт. экон. наук, профессор, профессор кафедры информационно-аналитического обеспечения и бухгалтерского учета Новосибирского государственного университета экономики и управления, Российская Федерация, Новосибирск*

EDITOR-IN-CHIEF

Liudmila I. KHORUZHYY, *Doctor of Economics, Director of the Institute of Economics and Management in Agribusiness of Russian Timiryazev State Agrarian University, Russian Federation, Moscow*

DEPUTY EDITOR-IN-CHIEF

Dmitry I. RYAKHOVSKY, *Doctor of Economics, Associate Professor, First Vice-Rector, Professor at the Crisis Management and Finance Department of the Institute of Economics and Crisis Management, Professor at the Tax Policy and Customs Tariff Regulation Department of the Financial University under the Government of the Russian Federation, Russian Federation, Moscow*

EDITORIAL BOARD

Rolan A. ALBOROV, *Doctor of Economics, Professor, Head of the Accounting, Finance and Audit Department of Izhevsk State Agricultural Academy, Russian Federation, Izhevsk*

Vadim N. ZASKO, *Doctor of Economics, Dean of the Faculty of Taxes, Audit and Business Analysis of the Financial University under the Government of the Russian Federation, Russian Federation, Moscow*

Vitaly B. IVASHKEVICH, *Doctor of Economics, Professor, Professor at the Management Accounting and Controlling Department of Kazan Federal University, Russian Federation, Kazan*

Nikolay T. LABYNTSEV, *Doctor of Economics, Professor, Head of the Accounting Department of Rostov State University of Economics, Russian Federation, Rostov-on-Don*

Efim A. MIZIKOVSKY, *Doctor of Economics, Professor, Honored Worker of Higher Education of the Russian Federation, Professor at the Institute of Economics and Entrepreneurship of Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod, Russian Federation, Nizhny Novgorod*

Gulmira A. NASYROVA, *Doctor of Economics, Associate Professor, Head of the Finance Department of the L.N. Gumilyov Eurasian National University, Republic of Kazakhstan, Nur-Sultan (Astana)*

Konstantin V. NOVOSELOV, *Doctor of Economics, Associate Professor, Professor at the Taxes and Tax Administration Department of the Faculty of Taxes, Audit and Business Analysis at the Financial University under the Government of the Russian Federation, Russian Federation, Moscow*

Svetlana V. PANKOVA, *Doctor of Economics, Professor, Professor at the Orenburg State University, Russian Federation, Orenburg*

Liudmila V. POLEZHAROVA, *Doctor of Economics, Associate Professor, Associate Professor at the Taxes and Tax Administration Department of the Faculty of Taxes, Audit and Business Analysis at the Financial University under the Government of the Russian Federation, Russian Federation, Moscow*

Tatyana M. ROGULENKO, *Doctor of Economics, Professor, Professor at the Accounting, Audit and Taxation Department of State University of Management, Russian Federation, Moscow*

Olga V. ROZHNOVA, *Doctor of Economics, Professor, Professor at the Audit and Corporate Reporting Department of the Faculty of Taxes, Audit and Business Analysis at the Financial University under the Government of the Russian Federation, Russian Federation, Moscow*

Vladimir A. SKRIPNICHENKO, *Doctor of Economics, Professor, Head of the Geology and Mining Department of the Northern (Arctic) Lomonosov Federal University, Russian Federation, Arkhangelsk*

Viatcheslav Ya. SOKOLOV, *Doctor of Economics, Professor, Professor at the Accounting and Audit Department of St. Petersburg State University of Economics, Russian Federation, Saint-Petersburg*

Valery I. KHORUZHYY, *Doctor of Economics, Associate Professor, Professor at the Taxes and Tax Administration Department of the Faculty of Taxes, Audit and Business Analysis at the Financial University under the Government of the Russian Federation, Russian Federation, Moscow*

Alexandr A. SHAPOSHNIKOV, *Doctor of Economics, Professor, Professor at the Information and Analytical Support and Accounting Department of Novosibirsk State University of Economics and Management, Russian Federation, Novosibirsk*

Свидетельство
о регистрации
СМИ ПИ № ФС77-54080
от 8 мая 2013 года
выдано Роскомнадзором

Учредитель:
НП «Институт
профессиональных
бухгалтеров и аудиторов
России», тел. 8 800 500-54-51

Адрес: 125009, Москва,
ул. Тверская, д. 22Б, стр. 3

Дизайн, верстка, препресс
000 «ДизайнПресс»

Подписано в печать
20.06.2023
Формат 60 x 90/8
Тираж 3 500
Отпечатано в России

Подписной индекс
по каталогу
«Пресса России»:
14257 – на полугодие,
25775 – на год

**Журнал включен в систему
Российского индекса
научного цитирования**

Журнал включен
в **Перечень рецензируемых
научных изданий**,
в которых должны быть
опубликованы основные
научные результаты
диссертаций на соискание
ученой степени кандидата
наук, на соискание
ученой степени доктора
наук с 1 декабря 2015 года

Группа научных
специальностей –
5.2 Экономика (шифр
научной специальности):
5.2.3. Региональная
и отраслевая экономика;
5.2.4 Финансы

Название журнала на рус-
ском языке – «Вестник ИПБ»
(Вестник профессиональных
бухгалтеров), в транс-
литерации – "Vestnik IPB"
(Vestnik Professional'nyh
buhgalterov)

Regional and sectoral economy

- 9 Methodological Aspects of the Management Accounting Organization in Logistics Activities
**Nikolay T. Labyntsev,
Elena A. Sharovatova,
Irina A. Omelchenko**
- 17 Asset Valuation in Accounting and Reporting: Problems of Theory and Practice
Elena V. Lupikova
- 23 Evolution of Public Non-Financial Reporting of Commercial Organizations in Russia
**Irina V. Alekseeva,
Dar'ya E. Gorodova**

Finance (Economics)

- 32 Tax Aspects of Applying a Simple Partnership Agreement in Innovation Activities
Denis A. Dubkov
- 40 Operating Statements of the St. Petersburg Commercial Knowledge Society
Irina N. Mukhanova

Теория учета: просто о сложном

- 2 Коэффициентный анализ бухгалтерской отчетности и его актуальность в XXI веке
М.Л. Пятов

Региональная и отраслевая экономика

- 9 Методические аспекты организации учета для целей управления в логистической деятельности
**Н.Т. Лабынцев,
Е.А. Шароватова,
И. А. Омельченко**
- 17 Стоимостное измерение активов в бухгалтерском учете и отчетности: проблемы теории и практики
Е.В. Лупкиова
- 23 Эволюция формирования публичной нефинансовой отчетности коммерческих организаций в России
**И.В. Алексева,
Д.Е. Городова**

Финансы (экономические науки)

- 32 Налоговые аспекты применения договора простого товарищества в инновационной деятельности
Д.А. Дубков
- 40 Отчеты о деятельности Санкт-Петербургского Общества для распространения коммерческих знаний
И.Н. Муханова

М.Л. Пятов, Санкт-Петербургский государственный университет

Коэффициентный анализ бухгалтерской отчетности и его актуальность в XXI веке

Что скрывают наши перспективы?

Весь предыдущий 2022-й год, дорогие коллеги, мы с вами обсуждали вопросы, связанные с вероятными перспективами развития нашей профессии. Мы говорили о возможном будущем бухгалтерского учета, обусловленном текущими темпами развития информационных технологий. Мы закончили этот разговор рассуждениями о возможностях развития бухгалтерского образования, и это совершенно не случайно. Новое время всегда требует определенного обновления наших навыков социальной активности, в том числе (а иногда и в первую очередь) в профессиональной сфере нашей деятельности.

Чему сегодня нам важно учиться и/или какие наши навыки (способности) необходимо актуализировать?

Обсуждая, в частности, потенциальные возможности использования алгоритмов искусственного интеллекта в организации учетной практики, мы пришли к выводу, что возможной «роботизации» наилучшим образом подлежат те области нашей профессиональной активности, содержание которых максимально алгоритмизировано, где существуют четкие инструкции и сценарии действий, и где от работника практически не требуется самостоятельного принятия решений, отличающихся хоть какой-то оригинальностью.

При этом тенденции персонализации отчетности, появляющиеся уже сегодня возможности «настройки» формата отчетных данных, серьезное развитие практики нефинансовой отчетности компаний все ярче высвечивают роль современного бухгалтера как специалиста, управляющего информацией, тонко понимающего механизмы влияния отчетных данных на принятие управленческих решений. Это предполагает необходимость для бухгалтера понимать механизмы восприятия пользователями отчетных данных, определяемые в первую очередь распространенными экономическими взглядами, то есть видением отражаемого в учете управленцами, инвесторами, кредиторами и т.д., и т.п.

Стремительное усложнение используемых в учетной практике информационных технологий делает важнейшим навыком бухгалтера умение адекватной постановки задач перед IT-специалистами,



трансформации пресловутого конфликта между «информационщиками» и «финансистами» в плодотворное сотрудничество (в том числе направленное на информационное влияние на контрагентов компании).

Учет для руководителя?

Традиционно характеристикой нашей профессии, а значит и ее представителей – бухгалтеров, является некая обо-

собленность (изолированность) от своих коллег – экономистов и финансистов. Погруженность в мир проводок и первичной документации не лучшим образом сказывается на профессиональной коммуникабельности бухгалтеров и их сотрудничестве с управленцами иных направлений. Это общая проблема «разговора», казалось бы, очень близких по предмету работы специалистов, что называется, «на разных языках». В свое время мы пробовали писать об этой проблеме с Ярославом Вячеславовичем Соколовым (1938-2010). Так, в частности, возникла идея нашей книги «Бухгалтерский учет для руководителя»¹. В те годы автору этой статьи посчастливилось стать соавтором не только Я.В. Соколова, но и замечательного специалиста в области бухгалтерского учета в торговле и общественном питании, любимца бухгалтеров – практиков, профессора Виктора Владимировича Патрова, вошедшего в историю бухгалтерии в России своими прекрасными работами по методологии учета товарных операций. Это был замечательный бухгалтер и педагог, превыше всего ценивший практику, под которой понимал букву нормативного документа и искусство формировать бухгалтерские проводки со знанием, какой первичных документ должен стоять за каждой из них. Любые «теоретические отступления» от такого видения учета он расценивал как бесполезное пустословие. Отсюда всегда было чрезвычайно интересно наблюдать колоритные диспуты с его самым близким другом, профессором Я.В. Соколовым. Один характерный эпизод нашего рабочего общения с Виктором Владимировичем чрезвычайно врезался мне в память.

¹ См., например: Соколов Я.В., Пятов М.Л. Бухгалтерский учет для руководителя. Учебно-практическое пособие. 3-е изд. – М.: Проспект, 2005 г.

Мы обсуждали нашу очередную совместную статью, кажется, по вопросам формирования организациями учетной политики. Тема учетной политики была тогда новой и чрезвычайно актуальной. Материал выходил интересный. Обсуждение шло к концу, мы что-то спорили о какой-то очередной замысловатой схеме бухгалтерской «проводки». И тут у меня возникла идея специальный раздел статьи посвятить тому, как выбор определенного способа ведения учета может повлиять на результаты коэффициентного анализа отчетности (например, показатели ликвидности, рентабельности и прочие). Патров идею эту не поддержал. Аргумент был странным, но, как я понял впоследствии, чрезвычайно характерным для подавляющего большинства наших коллег. «Зачем, Миша, – возразил мне профессор. – Нам лезть в чужой огород! Это финансисты пусть коэффициенты свои считают. Наше дело – составить отчетность. А ликвидность, рентабельность всякая – это не дела бухгалтера. Об этом пусть, вон, Валера пишет (имелся ввиду профессор Валерий Викторович Ковалев)».

Такая оторванность разговора о «венце труда бухгалтера» – отчетности и методах ее прочтения – чрезвычайно характерный пример непопулярности в нашей профессиональной среде дискуссии о роли учета в хозяйственной практике, о механизмах его связи с принятием управленческих решений, а значит, с движением капитала в экономике. Здесь также можно вспомнить о том, что в 1997 году в переведенной на русский язык прекрасной работе наших американских коллег Хендриксена и Ван Бреды нашим читателям была предложена мысль о главенстве информационной роли учета в современной экономике и его влиянии на распределение ресурсов в обществе². У многих из них тогда она вызвала чрезвычайное удивление. Многих эта мысль продолжает удивлять и сегодня.

Судя по всему, за нашим вероятным будущим исправление этой ситуации.

Однако, по меткому выражению Виктора Пелевина, «про будущее можно болтать что угодно – оттуда валенком не пнут»³. Но будущее формируется в нашем «сегодня» и «сейчас». Давайте, попытавшись заглянуть в наше вероятное «завтра», посмотрим, что в настоящее время мы можем изменить в традиционном восприятии нашей роли в экономической жизни. И давайте начнем этот разговор с обсуждения того, как же современная (составляемая и публикуемая сегодня) финансовая (бухгалтерская) отчетность компаний может повлиять на принятие управленческих решений заглядывающими в нее заинтересованными лицами. Давайте посмотрим, что же представляют собой предлагаемые любым учебником по анализу отчетности и корпоративным финансам методы прочтения бухгалтерских

данных с помощью так называемого коэффициентного анализа их содержания.

Отчетность предприятия как его модель

О бухгалтерской отчетности можно говорить с разных точек зрения. Можно видеть в ней заполненные, утвержденные Минфином формы – форму №1 (баланс), форму №2 (отчет о финансовых результатах) и т.д. Можно обсуждать отчетность как результат реализованной на практике методологии бухгалтерского учета. Можно дискутировать о степени воплощения в действующих отечественных и международных стандартах известных концепций статического и динамического баланса. Но если нас интересует точка зрения на бухгалтерскую отчетность ее пользователей, пытающихся на основе прочтения ее данных обосновать выбор определенного управленческого решения, связанного с деятельностью отчитывающейся компании, то нам важно увидеть в бухгалтерской отчетности набор финансовых моделей организации, представляющих определенные аспекты положения ее дел.

Ключевой, базовой из этого набора моделей предприятия, конечно, выступает бухгалтерский баланс. Необходимость понимания баланса в первую очередь как финансовой модели фирмы в свое время активно пропагандировал профессор В.В. Ковалев (1948–2020).

Это ничуть не надуманная и нисколько не чисто теоретическая точка зрения. Действительно, современный баланс позволяет моделировать структуру финансирования деятельности фирмы и направлений вложения (инвестирования) управляемых ею средств (ресурсов) (Таблица 1).

Информационное содержание бухгалтерского баланса в настоящее время определяет практически все аспекты методологии бухгалтерского учета. Эта методология, в свою очередь, имея в качестве ключевой цели исчисление прибыли компании, позволяет моделировать любые направленные на получение доходов действия фирмы как элементы кругооборота капитала, представляемого известным политэкономическим выражением: Д – Т – Д (Таблица 2). Именно эта идея лежит в основе таких концептуальных основ (базовых допущений)

Таблица 1. Бухгалтерский баланс

Актив	Пассив
Направления вложения (инвестирования) средств фирмы	Источники формирования средств фирмы

Таблица 2. Отчет о финансовых результатах

Доходы отчетного периода (Д ⁺)
Расходы отчетного периода (Д ⁻)
Прибыль (убыток) отчетного периода (Д ⁺ - Д ⁻)

² См.: Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета. – М.: «Финансы и статистика». 1997. С. 15-25.

³ Пелевин В.О. KGBT+. – М.: Эксмо. 2022. с. 110.

современного учета, как непрерывность деятельности и соответствие доходов и расходов.

Структурирование направлений вложений средств фирмы, представляемых активом баланса на основе признака ликвидности, позволяет рассматривать баланс и как модель, представляющую степень обеспеченности компании, имеющимися в ее управлении ресурсами. Отчасти представление этого аспекта состояния дел фирмы обеспечивается реализацией на практике принципа имущественной обособленности субъекта учета (Таблица 3).

Таблица 3. Бухгалтерский баланс

Актив	Пассив
Средства, обеспечивающие погашение обязательств фирмы	Величина оценки средств, свободных от обязательств (капитал и резервы). Обязательства фирмы перед сторонними лицами (долгосрочная и краткосрочная кредиторская задолженность)

Объективные границы возможностей

Любая модель любого объекта всегда по определению предполагает неполное ему соответствие, то есть объективные ограничения ее возможностей по представлению заданного набора характеристик (качеств, свойств) моделируемого объекта.

Важнейшим ограничением бухгалтерского баланса, как модели фирмы, является противоречие целей раскрытия посредством данных баланса и дополняющих его форм отчетности прибыльности (рентабельности) компании и ее платежеспособности. Это противоречие в теории учета представляется через статическую и динамическую концепции баланса.

Обеспечением долгов фирмы может выступать принадлежащее ей на праве собственности имущество. Раскрытие потенциала ее платежеспособности требует оценки такого имущества по ценам возможной продажи в условиях ликвидации компании. Собственно рассмотрение активов фирмы, как обеспечения ее долгов, требует допущения ликвидации (прекращения деятельности) (Таблица 4).

Таблица 4. Бухгалтерский баланс, отвечающий требованиям оценки платежеспособности компании

Актив	Пассив
Имущество, принадлежащее фирме на праве собственности, оцененное в ценах возможной его продажи в условиях ее ликвидации	Величина оценки доли имущества организации, свободной от обязательств (капитал и резервы). Обязательства фирмы перед сторонними лицами (кредиторская задолженность) в оценке в суммах, требуемых для их (обязательств) погашения на дату составления баланса

Оценка прибыльности фирмы через сопоставление ее доходов и расходов, связанных с определенным отчетным периодом, требует от бухгалтерского моделирования компании допущения непрерывности ее деятельности и сопоставимости (сравнимости) доходов и обуславливающих их получение расходов. Это в корне меняет понимание бухгалтерского баланса. В качестве активов необходимо признать комплекс ресурсов компании, управление которыми позволяет ей получать доходы. Их оценка в сумме фактически инвестированных средств или их текущей справедливой стоимости представит их в качестве фактора получения компанией доходов и прибыли. Однако возможность оценки на основе квалификации активов способности фирмы своевременно погашать долги будет утрачена (Таблица 5).

Таблица 5. Бухгалтерский баланс, отвечающий требованиям оценки прибыльности работы компании

Актив	Пассив
Ресурсы компании, управление которыми будет направлено на получение ею доходов в течение срока, превышающего один год с даты составления баланса (внеоборотные активы).	Разность между оценкой признанных активами ресурсов компании и ее обязательств (кредиторской задолженности) – капитал и резервы . Обязательства фирмы перед сторонними лицами (кредиторская задолженность) сроком погашения более года с даты составления баланса и приравненные к ним источники ресурсов фирмы (долгосрочные обязательства).
Ресурсы компании, управление которыми будет направлено на получение ею доходов в течение срока, год и менее с даты составления баланса (оборотные активы).	Обязательства фирмы перед сторонними лицами (кредиторская задолженность) сроком погашения год и менее с даты составления баланса и приравненные к ним источники ресурсов фирмы (краткосрочные обязательства).

Смещение смыслов

Современная методология бухгалтерского учета представляет собой продукт развития хозяйственной жизни западной цивилизации за последние как минимум шесть веков. По форме представления данных бухгалтерский баланс, составлявшийся во времена Луки Пачоли, весьма напоминает баланс, составленный сегодня в строгом соответствии с МСФО.

Менялась экономическая жизнь общества (социально-политическое устройство, нормы права, экономические воззрения), формировались, развивались и исчезали общественные институты, появлялись новые типы хозяйственных операций, менялись подходы к управлению предприятиями,

и т.д., и т.п. Соответствующим образом менялись и информационные потребности участников хозяйственной жизни, те или иные «вопросы» к бухгалтерской отчетности рассматривались как наиболее важные или, наоборот, второстепенные. Все эти изменения «впитывались» учетной методологией и традиционные учетные категории – активы, обязательства, капитал, доходы, расходы, прибыль, резервы, амортизация и т.д. – наполнялись новыми смыслами. В результате, в настоящее время методология формирования бухгалтерской отчетности представляет собой весьма замысловатый коктейль из способов квалификации и оценки хозяйственных фактов, не только вступающих в противоречие друг с другом, но и относящихся подчас к разным историческим эпохам.

Сегодня эти обстоятельства приводят не только к тому, что реализуемая на практике методология учета в значимой части базируется на противоречащих друг другу концептуальных основах, но и к тому, что ассоциации, которые рождает у пользователей знакомство с данными финансовой отчетности компаний также чрезвычайно многообразны и противоречивы.

Так под активами «чтецы – интерпретаторы» бухгалтерских балансов могут понимать и имущество, принадлежащее компании на праве собственности, и управляемое ею имущество и расходы, от которых ожидается получение доходов в будущем, и ресурсы, способные приносить фирме экономические выгоды. За позицией «обязательства» возможно увидеть и кредиторскую задолженность фирмы, ее долги сторонним лицам, и будущие расходы организации и ее временные доходы, и источники финансирования ее деятельности, и (несколько более широкое в сравнении с предыдущим понятие) источники ресурсов, которые могут приносить компании доходы. Под собственным капиталом – и собственные источники средств компании, и потенциальное обязательство перед собственниками, и оценку вкладов собственников в деятельность принадлежащей им компании, и обычную разность между бухгалтерскими оценками активов и обязательств, и реинвестированную прибыль за минусом уставного капитала.

Этот список возможных интерпретаций отчетных данных можно продолжать. Однако, обратить внимание на это многообразие значений важно, так как практически вся используемая в настоящее время методология анализа бухгалтерских отчетных данных (коэффициентный анализ) и состоит в наполнении элементарных арифметических дробей именно такими смысловыми интерпретациями.

Все предлагаемые нам сегодня многочисленными учебниками, инструкциями, методическими пособиями и т.п. методы расчета на основе отчетных данных так называемых аналитических коэффициентов или индикаторов финансового положения фирмы – ни что иное как набор простых дробей,

соотношение числителя и знаменателя которых призвано охарактеризовать определенный аспект положения дел компании.

Оценки активов мы соотносим с суммами обязательств в попытке оценить покрытие (обеспечение) долгов компании и ее возможности по их погашению, бухгалтерскую оценку прибыли делим на средний итог актива баланса для оценки эффективности управления ресурсами предприятия и т.д. При этом значения таких дробей и служат ориентиром в данных оценках. Мы, например, говорим о некоем «пороговом значении» коэффициента текущей ликвидности, сравниваем значение коэффициента рентабельности активов с средним по отрасли и/или с показателями фирмы – конкурента и т.д.

Получается, что, анализируя финансовую отчетность, мы занимаемся неким арифметико-экономическим анализом. И вот здесь его «арифметическая» часть может оказывать негативное влияние на объективность наших выводов. Как и почему это может происходить?

Арифметика Пачоли

Дело в том, что, помимо прочего, бухгалтерский баланс как модель фирмы строится на основе постулируемого допущения равенства активов и пассивов. Именно допущения, мы не оговорились. Этот кажущийся сегодня незыблемым учетный постулат на самом деле – следствие использовавшегося в бухгалтерии времен Л. Пачоли арифметического проверочного правила схождения оборотов и остатков в бухгалтерских книгах, соблюдение которого косвенно указывало на правильность ведения записей и отсутствие воровства, и прочих нехороших деяний подотчетных лиц. Постепенно оно трансформировалось в обязательное правило составления баланса, представляемого вначале «внутренним», а затем и «внешним» пользователям учетных данных. Уже А.П. Рудановский (1863-1931) указывал на искусственное объединение в равенство трех требующих совершенно независимой оценки объектов учета – имущество предприятия, его обязательства и капитал как следствия оценки доходов и расходов⁴.

Данный постулат, в том числе накладывает и чисто арифметические ограничения на возможности представления посредством баланса, а следовательно, и двойной записи на счетах, фактов хозяйственной жизни фирмы. Так, нельзя увеличить или уменьшить оценку актива, не изменив на ту же сумму оценку пассива. Это «дышащее средневековой арифметикой» правило задает четыре (и только четыре) возможных типа изменений

⁴ См.: Рудановский А.П. Теория учета и оценка Московского городского счетоводства с точки зрения счетной теории и счетной практики в их современном развитии. – М.: Городская типография. 1912, С. 110-112.



баланса, фиксирующих хозяйственные факты фирмы, так называемые положительные и отрицательные модификации и пермутации по активу и пассиву (Таблица 6, 7, 8).

Таблица 6. Модификации баланса

Актив	Пассив
+(-)	+(-)
Баланс (итого) +(-)	Баланс (итого) +(-)

Таблица 7. Пермутация баланса по активу

Актив	Пассив
+(-)	+(-)
-(+)	
Баланс (итого) const.	Баланс (итого) const.

Таблица 8. Пермутация баланса по пассиву

Актив	Пассив
	+(-)
	-(+)
Баланс (итого) const.	Баланс (итого) const.

Какие же ограничения вменяет балансу как модели предприятия эта учетная арифметика?

Вспомним, например, известные методы оценки запасов – ФИФО, ЛИФО и метод средних цен. В настоящее время метод ЛИФО не рекомендован к применению, но нам важно рассмотреть его содержание как попытку отразить влияние изменения цен на положение дел ведущей учет организации.

Так, в условиях роста цен метод ФИФО позволяет показать максимально высокую оценку запасов и прибыли, метод ЛИФО – минимальную из возможных оценку запасов и прибыли. Метод средних цен сглаживает эффект влияния происходящих изменений на балансовые оценки. И метод ФИФО, и метод ЛИФО укладываются в схему модификаций баланса. Увеличивая оценку запасов (актив), мы вынуждены увеличить и оценку собственных источников средств за счет прибыли (пассив). И, наоборот, добываясь при использовании ЛИФО минимизации отражаемой величины прибыли (пассив), мы вынуждены понизить и оценку запасов (актив).

Однако давайте отвлечемся от ограничений балансовой модели и задумаемся, что делает с реальной стоимостью наших запасов и величиной получаемой нами прибыли рост цен на входящие ресурсы (товары и проч.). Очевидно, что рост цен на рынке закупаемых нами для перепродажи товаров и/или используемых в производстве сырья и материалов приводит к росту стоимости наших запасов и снижению прибыли. Те запасы, которые на момент составления отчетности остаются на складе, благодаря росту цен стоят больше. А вот прибыль – индикатор роста нашего богатства, сигнал к выплате дивидендов – уменьшается,

так как ресурсы, оборот которых приносит нам доходы (Д – Т), дорожают. Однако эту, понятную любому управленцу, ситуацию бухгалтерский баланс просто не позволяет отразить в учете. Ведь тогда мы должны были бы показать рост оценки активов при снижении оценки пассивов, а это нарушит постулируемое балансовое равенство.

Эту ситуацию в своих работах, по аналогии с идеями физика Нильса Бора (1885-1962), Я.В. Соколов определял как принцип дополнительности – чем более точную оценку в бухгалтерском учете получает один показатель (например, запасы), тем менее точную оценку получает показатель с ним связанный (например, прибыль).

Эта учетная арифметика создает возможность искусственного (чисто арифметического) влияния учетной политики на результаты анализа отчетности, вне связи с реальной динамикой положения дел компании.

Так, например, начисление амортизации основных средств увеличивает себестоимость продукции (работ, услуг) фирмы и, соответственно, при отражении в учете продаж уменьшает величину исчисляемой бухгалтерами прибыли. Эту цепочку зависимостей («амортизация – себестоимость продукции – затраты периода – прибыль от продаж») можно признать логичной, если признать амортизацию учетным приемом, позволяющим избегать распределения части доходов, необходимых для возобновления внеоборотных производственных средств компании, амортизация стоимости которых связана с интенсивностью их использования в производстве.

Вместе с тем, увеличивая себестоимость проданной продукции (работ, услуг), начисленная амортизация в части, относящейся к запасам продукции на конец периода, стоимости нереализованных полуфабрикатов и незавершенного производства (в том числе работ и услуг), увеличивает балансовую оценку запасов компании. Стоимость запасов включается в расчет показателя текущей ликвидности. Следовательно, увеличение амортизационных сумм приводит к росту и оценки оборотных средств, и, как следствие, к росту значения показателя текущей ликвидности. Получается, чем больше мы начислим амортизации, тем больше «рублей оборотных активов» будет приходиться «на рубль текущих обязательств» компании, и тем платежеспособнее она будет выглядеть в глазах заинтересованных пользователей отчетности. Но это будет абсолютно ложный эффект, так как распределение расходов между активом баланса и отчетом о финансовых результатах, ну никак, не способно повлиять на возможности компании погашать имеющиеся у нее долги.

Прошлое в настоящем

На экономическую интерпретацию расчетных значений индикаторов коэффициентного анализа бухгалтерской отчетности в настоящее

время также влияет тот тип предприятия, который традиционно (уже далеко не одно десятилетие) выступает как бы типовым объектом такого учетного моделирования. Методологические приемы современного нам коэффициентного анализа финансовой отчетности формировались на рубеже XIX – XX веков, в период третьей технологической революции, эпоху индустриализации экономики. Здесь «типовым образцом» выступал баланс производственной компании. И вот именно этот тип бухгалтерского баланса мы с вами до настоящего времени встречаем в учебниках по анализу отчетности и корпоративным финансам, и именно он определяет методологию коэффициентного анализа отчетности вплоть до настоящего времени.

Это баланс, где значимую долю активов занимают внеоборотные средства, отражающие производственные мощности компании – здания, машины, оборудование, где на складах хранятся запасы сырья и материалов, и выпускаемой компанией готовой продукции. Это баланс, соотношение собственных и привлеченных источников средств в пассиве которого стремится к соотношению 50/50, что отражает управленческое видение рисков, характерное для соответствующего периода экономической истории. Это баланс, в пассивах которого обязательно присутствуют позиции долгосрочных обязательств, отражающих степень доверия к репутации компании. Отсюда активы баланса такой фирмы действительно можно рассматривать как комплекс ресурсов, управление которыми позволяет ей получать доходы, и, с определенными поправками, рассматривать их в качестве обеспечения ее обязательств. При этом, предполагается, что именно баланс компании позволяет оценить реальные масштабы ее деятельности. И вот эти «идеальные пропорции» между отдельными элементами такого баланса и заложены в известные нам «пороговые значения» соответствующих аналитических коэффициентов.

Такой баланс можно представить, например, следующим образом (Таблица 9):

Таблица 9. Пермутация баланса по пассиву

Актив	Пассив
Внеоборотные активы – 900	Капитал и резервы – 600
Оборотные активы – 300	Долгосрочные обязательства – 450
	Краткосрочные обязательства – 150
Баланс (итого): 1200	Баланс (итого): 1200

Новое время и информативность баланса

Однако, в современно экономике стремительно растет доля компаний, деятельность которых

вообще трудно моделируется таким традиционным бухгалтерским балансом. Возьмем, к примеру, IT-компанию. Допустим, она будет заниматься разработкой компьютерных игр. При этом, наша фирма совершенно не будет заниматься дальнейшим продвижением своего продукта, а, напротив, исключительные права на эти разработки будут передаваться заказчикам. Получаемая за исполненные заказы выручка будет (за минусом налогов) выплачиваться в качестве заработной платы работникам и дивидендов собственникам (которыми, надо отметить, могут быть одни и те же люди) В таком случае, активами нашей фирмы могут стать арендованные помещения и несколько столов с «приличными» компьютерами.


Получается, что весь масштаб нашей деятельности будут представлять уже не «пустой» бухгалтерский баланс, а отчеты о финансовых результатах и движении денежных средств. И именно их анализ позволит составить более-менее адекватное действительности представление и о рентабельности, и о платежеспособности фирмы. Именно доходы компании в данном случае логично будет рассматривать и в качестве основного источника финансирования ее деятельности. Что же касается ресурсов нашей организации, то они преимущественно будут состоять из вообще не отражаемого в бухгалтерской отчетности человеческого капитала.

И «вчера», и «сегодня»

Как бы там ни было, бухгалтерская отчетность, прежде всего бухгалтерский баланс как основа коэффициентного анализа учетных данных и в XIX, и в XX, и в XXI веках, представляет нам лишь определенный срез «положения дел» предприятия – имущественно-финансовую компоненту всего многообразия его хозяйственной жизни. Не случайно в качестве ключевых вопросов всей современной методологии учета англоязычные стандарты (GB GAAP, USA GAAP, IFRS) называют вопросы признания и оценки. И под признанием здесь понимается решение вопроса о включении тех или иных объектов в число, отражаемых в бухгалтерской отчетности.

Суждение о положении дел фирмы должно предполагать внимание к гораздо более широкому кругу фактов, нежели лишь те, что находят отражение в бухгалтерском учете. Коэффициентный анализ в свою очередь предполагает, что в целях характеристики какого-либо аспекта, представляемого отчетностью положения дел, мы должны сосредоточиться на определенной части учетных данных – соотношении части активов и обязательств, прибыль и оценка активов и т.п., иными словами, здесь мы имеем дело уже со «срезом среза»

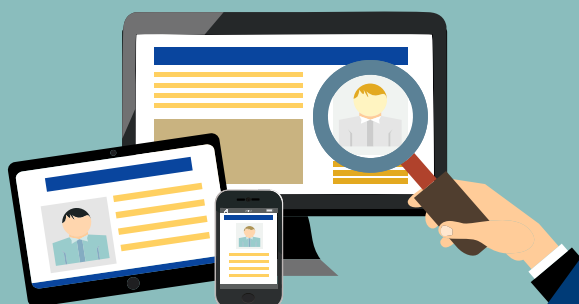
положения дел фирмы. Это, пожалуй, самое важное ограничение коэффициентного анализа отчетных данных, практически не находящее обсуждения в современной литературе в области корпоративных финансов.

И вот, понимая эти общие ограничения возможностей современных методов прочтения данных бухгалтерской отчетности, мы можем представить, какое впечатление способно сложиться у заинтересованного пользователя, пытающегося понять перспективы фирмы в определенном ракурсе представления ее деятельности. Как такое возможно относительно оценки платежеспособности компании, мы попытаемся обсудить в нашей следующей статье. 

Литература

Заинтересованному читателю представляется возможным порекомендовать следующую литературу по тематике данной статьи:

- Бернштейн Л.А. Анализ финансовой отчетности. – М.: Финансы и статистика, 1996.
- Ковалев В.В., Ковалев Вит. В. Корпоративные финансы и учет. – М.: Проспект, 2012 (и последующие издания).
- Ришар Ж. Бухгалтерский учет: теория и практика. – М.: Финансы и статистика, 2000.
- Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. – М.: ЮНИТИ, 1996г.



25 лет  ИПБ России

Сервис «Поиск бухгалтера»



Большой опыт

ИПБ России более 25 лет занимается становлением бухгалтерской профессии. Наше объединение разработало профессиональный стандарт «Бухгалтер»



База кандидатов

Свыше 70 000 профессиональных бухгалтеров, имеющих большой опыт работы и проходящих ежегодное повышение профессионального уровня



Проверка знаний

Специалисты ИПБ России разработали оригинальные, практикоориентированные задачи и тесты для проверки навыков и знаний кандидатов на ваши вакансии

Как пользоваться сервисом

1. Зарегистрируйтесь в личном кабинете работодателя
2. Создайте свою вакансию или выберите кандидата при помощи функций поиска
3. Пригласите кандидата на собеседование или отправьте ему предложение пройти тестирование





DOI: 10.51760/2308-9407_2023_3_9
УДК 657
БАК 5.2.3

Методические аспекты организации учета для целей управления в логистической деятельности*

Methodological Aspects of the Management Accounting Organization in Logistics Activities

Ростовский государственный экономический университет, Российская Федерация, Ростов-на-Дону

Николай Тихонович Лабынцев

докт. экон. наук, профессор, заведующий кафедрой бухгалтерского учета
e-mail: nicobuh@yandex.ru

Елена Александровна Шароватова

докт. экон. наук, профессор кафедры бухгалтерского учета
e-mail: esharovatova@mail.ru

Ирина Александровна Омельченко

канд. экон. наук, доцент кафедры бухгалтерского учета
e-mail: omelira@yandex.ru
344002, Российская Федерация,
г. Ростов-на-Дону, ул. Б. Садовая, д. 69.
Тел. +7 (863) 240-29-86.

Аннотация. Ключевая роль логистической деятельности в национальной экономике обусловлена взаимосвязью производителей и потребителей на внутреннем и внешнем рынках товаров и услуг. В условиях экономических санкций многократно возросла роль оптимизации логистических цепочек, что делает актуальной прозрачность затрат на логистику с целью их оптимизации. Такая сложность обуславливает интерес к отраслевому учету для целей управления, способного своими приемами выявить «узкие места» и минимизировать логистические расходы. Однако, это не стало причиной разработки типовых рекомендаций по организации такого учета в сфере логистики на законодательном уровне или уровне профессиональных сообществ. Ограничение исследований точечным раскрытием учетно-управленческих инструментов в сфере логистики не дает полного представления о настройках более информативной для управления учетной системы. В этой связи в статье предложена типовая модель учета для целей управления в организациях логистики, которая наполнена прикладными инструментами учета, а также раскрытием их ориентированности на отраслевую особенность логистической деятельности. Предложения

Rostovskiy gosudarstvennyy ekonomicheskij universitet (Rostov State University of Economics), Russian Federation, Rostov-on-Don

Nikolay T. Labyntsev

Doctor of Economics, Professor, Head of the Accounting Department
e-mail: nicobuh@yandex.ru

Elena A. Sharovatova

Doctor of Economics, Professor at the Accounting Department
e-mail: esharovatova@mail.ru

Irina A. Omelchenko

PhD in Economics, Associate Professor at the Accounting Department
e-mail: omelira@yandex.ru
69 B. Sadovaya st., Rostov-on-Don
344002, Russian Federation.
Phone +7 (863) 240-29-86.

Abstract. The key role of logistics activities in the national economy is based on the interconnection of producers and consumers in the domestic and foreign markets of goods and services. With the economic sanctions the role of logistics chains optimization has increased manyfold, which makes the transparency of logistics costs relevant in order to optimize them. This complexity leads to an interest in industry accounting for management purposes, which is able to identify "bottlenecks" with its techniques and minimize logistical costs. However, this was not the reason for the development of standard recommendations for the organization of such accounting in the logistics field at the legislative level or at the level of professional communities. The limitation of research to a point disclosure of accounting and management tools in the logistics field does not give a complete idea for the setting of a more informative management accounting system. In this regard, the authors propose a typical accounting model for management purposes in logistics organizations, which contains application accounting tools, as well as the disclosure of their focus on the sectoral feature of logistics activities. The proposals can be used in the formation of accounting policy for any logistics economic entity

* Публикуя данную статью авторов, редакция журнала открывает цикл их работ, направленных на исследование прикладных методик и инструментов учета для целей управления в различных отраслевых сегментах экономики.

могут быть использованы при формировании учетной политики любого логистического субъекта экономики, нацеленного на усиление системы администрирования отраслевого бизнеса.

Ключевые слова: учет; управление; логистика; сегменты учета; центры финансовой ответственности; затраты.

aimed at strengthening the administration system of industry business.

Keywords: accounting; management; logistics; accounting segments; financial responsibility centers; costs.

Постановка проблемы

Стремительное развитие информационных технологий в бизнес-среде сегодня кардинально меняет ее учетное обслуживание. Всеобщая автоматизация учетных работ выводит на первый план творческую составляющую бухгалтерского учета. Жесткая конкуренция в экономике привела к тому, что наиболее успешными являются те предприниматели, которые умеют использовать учетную информацию в целях повышения своей прибыльности. Для решения подобных задач важными становятся объемные знания о современных возможностях учета для целей управления, который как самостоятельное научное направление в международной практике развивается уже более ста лет. В России такой учет получил интенсивное развитие после начала перестройки. Многие отечественные ученые внесли свой вклад в его становление как учетной науки и продолжают исследования по его фундаментальному развитию [1, 2, 3, 4, 5, 6 и др.]. Это позволило создать теоретическую платформу знаний в сфере учета, адаптированного под решение управленческих задач, который позиционируется как управленческий учет.

Однако сегодня, на наш взгляд, научные исследования должны быть сконцентрированы на разработке комплекса прикладных методик и техник аналитического учета для различных отраслевых сегментов экономики. Это обусловлено существенными отраслевыми различиями в создании продуктов в той или иной отрасли. На этом фоне отсутствие рекомендаций по учету для целей управления открывает простор для вариативного использования его приемов в коммерческой деятельности. Особую актуальность отраслевой ресурс учета приобретает сегодня в логистической

сфере деятельности, что объясняется нарушением логистики на мировом уровне в условиях экономических санкций. Тем не менее, потребность в логистических услугах сохранилась в экономическом пространстве, но встала перед решением проблемы оптимизации не только грузопотоков, но и детализации учетно-управленческой информации в более рискованных зонах своей деятельности. Более всего такие проблемы решаются с привлечением приемов управленческого учета.

Цель статьи

Заключается в разработке рекомендаций по выбору прикладных приемов управления логистической деятельностью на основе предложенного типового набора прикладных инструментов аналитического учета в организациях различных форм собственности. Типовые подходы могут быть расширены в зависимости от вида логистических услуг и целевых установок менеджмента.

Обсуждения

Интерес к логистической сфере деятельности оправдан высоким уровнем мирового разделения труда и устремления к эффективному взаимодействию производственных цепочек, что невозможно без оптимально организованной логистики как на мировом уровне, так и в рамках отдельной страны. При этом, объем логистических услуг на внешнем рынке зависит от мировых политических тенденций, что подтверждается динамикой грузоперевозок за последнее десятилетие (табл. 1).

После падения их уровня в результате действия мирового экономического кризиса 2008-2009 гг., начиная с 2012 г. наблюдалось увеличение объемов грузоперевозок. Однако обострение политических

Таблица 1. Перевозки грузов по видам транспорта в РФ за 2012-2021 гг., млн т.¹

Вид транспорта	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Транспорт – всего, в т.ч. по видам:	8 519	8 264	8 006	7 898	7 954	8 073	8 265	8 426	7 960	8 171
железнодорожный	1 421	1 381	1 375	1 329	1 325	1 384	1 411	1 399	1 359	1 404
автомобильный	5 842	5 635	5 417	5 357	5 397	5 404	5 544	5 735	5 405	5 491
трубопроводный	1 096	1 095	1 078	1 071	1 088	1 138	1 169	1 159	1 061	1 141
морской	18	17	16	19	25	26	23	23	25	23
внутренний водный	141	135	119	121	118	119	116	108	109	110
воздушный	1,2	1,2	1,3	1,0	1,1	1,3	1,3	1,3	1,3	1,6

разногласий, начавшаяся пандемия, а также давление экономических санкций снова привели к отрицательной динамике объема грузоперевозок.

Как видно из данных таблицы 1, большая часть грузоперевозок в России осуществляется за счет автомобильного транспорта. Так, на конец 2021 г. доля автомобильного транспорта в совокупных перевозках составляла 67,2 %. Тем не менее, вышеуказанные факторы не могли не повлиять на объем перевозимых грузов. По сравнению с 2019 г. общий объем перевозок в 2020 г. сократился на 5,5 %, а в 2021 г. хотя и увеличился по сравнению с предыдущим «пандемийным» годом на 2,6 %, но все еще не достиг уровня 2019 г.

Аналогичная ситуация складывается и в сфере перевозок пассажиров. В таблице 2 приведена динамика объема перевозки пассажиров в России за период с 2012 г. по 2021 г.

Как видно из приведенных данных Росстата, объем пассажироперевозок в России за указанный период снизился с 21341 млн чел. в 2012 г. до 12494 млн чел в «пандемийный» 2020 г., что меньше на 41,5%. В 2021 г., хотя и наблюдался рост на 9,7% по сравнению с 2020 г., этот показатель был более чем на треть меньше пикового 2012 года. Это также объясняется затянувшимся экономическим кризисом, а также ситуацией с COVID-19, что в совокупности привело к указанному результату. В целом же, услуги по перемещению грузов и пассажиров являются индикатором коммуникативности бизнеса и населения, что делает их ключевой зоной интереса в инфраструктуре России.

Сложность логистических систем сопровождается особым вниманием к архитектуре аналитического учета как информационной базе для принятия управленческих решений на ее основе. Это обусловлено необходимостью обеспечения согласованности действий многочисленных участников логистической цепи, которая требует адекватной автоматизированной системы информационного сопровождения всех бизнес-процессов транспортно-распределительных систем. Кроме того,

для ускорения логистики, а также оптимизации затрат на оплату ручного труда востребованным становится применение однотипных средств механизации, одинаковой тары, использование в логистических субъектах высокотехнологических приемов грузопереработки. При этом зачастую сырье и комплектующие для производства изделий поступают из разных частей света, территориально разделенных десятками тысяч километров.

В отечественной экономике санкции 2022–2023 гг. многократно усложнили логистику поставок, привели к существенному росту издержек, что потребовало усиления контроля в данном сегменте деятельности. Поскольку многие логистические предприятия относятся к сфере малого и среднего бизнеса, где до сих пор учет для целей управления не нашел широкого распространения, то они столкнулись с проблемой контроля затрат, эффективным решением которой станет внедрение такого учета.

В итоге, сложность логистической сферы дает возможность выделить ее отраслевую проблематику в системе менеджмента, обуславливающую необходимость применения отраслевого аналитического учета, обеспечивающего:

- а) выбор оптимального уровня запасов для целевого объема продаж;
- б) организацию оптимальной схемы доставки запасов;
- в) хранение, ориентированное на минимальный объем складских площадей и, соответственно, минимальный уровень затрат на их содержание;
- г) сохранность запасов на всех стадиях перемещения грузов.

Решение этих проблем, как отмечает И.А. Рахманина, требует координационной концепции учета для целей управления с ориентацией на планирование и контроль, как эффективного инструмента достижения поставленных целей, а именно формирование логистической системы с оптимальными параметрами и максимальной результативностью при функционировании [7]. За все время развития логистики была

Таблица 2. Объем перевозки пассажиров в РФ по видам транспорта за 2012-2021 гг., млн чел.¹

Вид транспорта	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Транспорт – всего, в т.ч. по видам:	21 341	19 621	19 536	19 095	18 645	18 439	18 114	17 826	12 494	13 718
железнодорожный	1 059	1 080	1 076	1 025	1 040	1 121	1 160	1 201	876	1 059
автобусный	12 766	11 587	11 554	11 523	11 296	11 185	10 912	10 637	7 695	8 054
трамвайный	1 928	1 629	1 551	1 478	1 397	1 327	1 259	1 240	889	992
троллейбусный	2 051	1 735	1 803	1 616	1 483	1 376	1 263	1 148	760	808
метрополитен	3 446	3 491	3 437	3 336	3 312	3 298	3 381	3 451	2 189	2 680
морской	1	1	7	10	13	12	8	6	5	5
внутренний водный	14	13	13	14	13	13	12	11	8	9
воздушный	76	86	95	94	91	108	118	131	71	112

¹ Федеральная служба государственной статистики. Режим доступа: <https://rosstat.gov.ru/statistics/transport> (дата обращения: 28.04.2023).

сформирована довольно объективная система показателей, с помощью которой в общих чертах оценивалась эффективность логистической деятельности и ее результативность. К таким показателям обычно относят: общие логистические затраты; уровень качества логистического сервиса; продолжительность логистического цикла; производительность труда; приток инвестиций в логистическую инфраструктуру. Они выступают в качестве базовых показателей и являются основой для логистического планирования, учета, контроля и, главное, нацелены на увеличение рентабельности логистической организации. Обеспечительной мерой для этого, по нашему мнению, станет разработка типовой универсальной модели отраслевого аналитического учета.

Исследовательская часть

Современные подходы к организации отраслевого учета в различных сферах деятельности всегда индивидуальны и на их выбор влияет целый ряд объективных факторов: отраслевая специфика деятельности; технологические особенности производства; масштабы деятельности организации; сложность управленческой структуры и др. Все они оказывают влияние на подбор инструментов аналитического учета: объектов учета; группировки затрат; методики калькулирования себестоимости услуг; калькуляционные единицы и пр. Тем не менее, свое влияние оказывают и субъективные факторы, к которым можно отнести: уровень профессиональной компетентности менеджеров, ответственных за формирование бюджетно-учетной

модели, поскольку это формирует их потребности в детализации учетной информации; требования собственников к качеству учетной информации; устремленность к открытости управленческой информации для повышения инвестиционной привлекательности компании; нацеленность экономического субъекта на усиление мотивации персонала посредством внедрения ключевых показателей эффективности, фактические данные о выполнении которых невозможно получить вне системы регулярного учета.

Несмотря на объективные и субъективные различия при выборе модели отраслевого учета в коммерческой деятельности, для целей управления можно выделить типовые сегменты учета, определяющие архитектуры отраслевого аналитического учета. Схематично взаимосвязь типовых информационных сегментов в организации логистики представлена на рисунке 1.

Основными уровнями сегментации отраслевого аналитического учета при этом являются:

1. Направления деятельности компании;
2. Бизнес-процессы, прямо или косвенно участвующие в создании продуктов и услуг;
3. Места возникновения затрат (МВЗ), исполняющие конкретные функции в рамках того или иного бизнес-процесса;
4. Продукты логистики, производство которых является конечным результатом отраслевой деятельности.

Детализация информационных сегментов в типовой архитектуре отраслевого учета начинается с сегментирования направлений деятельности, каждый из которых становится самостоятельным уровнем учета. Современные конкурентные условия

Рис. 1. Типовая структура сегментов учета для целей управления в логистической компании*



* Составлено авторами.

заставляют организации диверсифицировать свою деятельность, поэтому большинство экономических субъектов одновременно осуществляют несколько видов деятельности (производственная деятельность, деятельность по оказанию услуг, торговая деятельность и др.). Каждое направление деятельности требует контроля эффективности результатов, что невозможно вне системы аналитического учета. Для логистических организаций основными направлениями деятельности являются: транспортировка грузов, экспедиторские услуги, хранение грузов.

Следующим уровнем детализации учетной информации является разграничение данных в разрезе бизнес-процессов, состав которых в каждой организации сугубо индивидуален. К типовым бизнес-процессам относятся: управление запасами, управление продажами, учет и контроль, управление качеством, управление финансами, управление персоналом и др. Поскольку каждый бизнес-процесс объединяет взаимосвязанные трудовые действия, отличные от действий в иных бизнес-процессах, то за каждый такой процесс несет ответственность руководитель конкретной профессиональной пригодности, например, главный логист, коммерческий директор, главный бухгалтер, главный финансист, главный инженер и др. Это позволяет классифицировать бизнес-процессы как центры финансовой ответственности (ЦФО), которые уже прочно заняли свое место в качестве

самостоятельных объектов отраслевого аналитического учета.

Для сложноорганизованных структур необходимо дополнительно сегментировать отраслевой учет в разрезе мест возникновения затрат, что позволяет контролировать затраты по моменту их возникновения в конкретных подразделениях, которые являются частью структуры управления отраслевой компанией. Примерами таких подразделений могут стать транспортный цех, склады, диспетчерская, бухгалтерия и прочие.

Конечным уровнем для сегментирования учетной информации становятся единицы измерения «продукта» логистической деятельности: 1 т перевозка, 1 пассажир, 1 км пробега транспорта, 1 т хранимого груза, заказ на экспедирование груза и пр. На последнем этапе важна себестоимость каждой услуги, что позволит управлять ценообразованием и объективно формировать тарифы на логистические услуги.

Однако, указанная на рисунке 1 схема учетного сегментирования не отражает в полной мере модель отраслевого учета в организациях логистики. Важен весь набор инструментов аналитического учета для организаций, функционирующих в сфере логистики, что позволит достигнуть последнего уровня структуры отраслевого учета («продукты логистики») и определить себестоимость конечного результата логистической деятельности.

В этой связи в таблице 3 представлен типовой набор инструментов отраслевого аналитического

Таблица 3. Типовые инструменты учета для целей управления, целесообразные для использования в логистических организациях*

Учетные инструменты	Содержание инструментов
1. Формирование классификатора/справочника статей логистических затрат	Перечень статей затрат, который характеризует однородные направления расходования средств (статьи затрат): заработная плата экспедиторов, водителей, управленцев и пр., страховые начисления, содержание подразделений, хранение МПЗ, лицензирование деятельности, страхование грузов и т.д.
2. Формирование классификатора/справочника переменных и постоянных затрат	Постоянные затраты не зависят от объема продаж. Переменные затраты зависят от объема осуществленных логистических услуг
3. Классификация запасов на нормируемые и ненормируемые	Нормируемые – это запасы, потребляемые компанией для осуществления логистической деятельности. Ненормируемые запасы – это ценности, принятые на ответственное хранение для целей перевозки или экспедирования по контрактам с контрагентами
4. Формирование классификатора МВЗ в качестве объектов учета	Перечень подразделений (МВЗ), функции которых однородны и не повторимы в иных подразделениях
5. Формирование классификатора бизнес-процессов в качестве объектов учета	Перечень бизнес-процессов (или ЦФО), функции руководителей которых однородны и не повторимы в иных бизнес-процессах
6. Формирование методики калькулирования себестоимости для каждого вида логистических услуг	Избрание алгоритма расчета себестоимости калькуляционной единицы, как измерителя работ по каждому виду логистической деятельности
7. Формирование классификатора калькулируемых единиц для каждого вида логистической услуги	Перечень калькуляционных единиц, которые индивидуальны для логистических услуг и не повторимы в иных услугах: 1 т перевозка, 1 пассажир, 1 км пробега транспорта, 1 т хранимого груза, заказ на экспедирование груза и пр.

* Составлено авторами.

учета для логистических организаций. По данным таблицы, видно, что по сравнению со стандартизированным финансовым учетом, предложенный набор инструментов в учете для целей управления более вариативен.

Таким образом, модель отраслевого аналитического учета субъекта логистической деятельности основана на выборе ключевого набора прикладных инструментов, позволяющих наполнить модель конкретными приемами аналитического учета. К таким приемам учета отнесены: объекты аналитического учета затрат, группировка затрат по избранным объектам учета, методики расчета себестоимости объектов учета, разработка корпоративных стандартов учета в сфере логистической деятельности (рис. 2). По сути, это типовая модель, отраслевая направленность которой реализуется через отраслевые инструменты учета (см. табл. 3).

Рис. 2. Типовые учетные приемы, влияющие на формирование модели аналитического учета в отраслевом аспекте*



* Составлено авторами.

Следует отметить, что отраслевые особенности учета для целей управления используются при формировании классификатора бизнес-процессов (см. п. 5 табл. 3) в качестве объектов учета, которые отличают логистику от иных сфер деятельности. К ключевым бизнес-процессам отнесены следующие:

- процесс взаимодействия компании с контрагентами (включая биллинговые услуги);
- процесс планирования оптимального маршрута и графика продвижения грузов;
- процесс складирования и хранения товарных запасов;
- процесс оперативного контроля перемещения грузов в системах интерактивного наблюдения (Плюнас, Платон и др.);

- процесс экспедирования грузов по всей логистической цепочке;

• процесс администрирования логистических услуг. Формирование эффективной системы учета затрат в разрезе указанных бизнес-процессов предполагает обязательную корпоративную стандартизацию. В этих целях может быть разработан, например, стандарт менеджмента качества логистических услуг, в котором будет подробно раскрыта структура каждого бизнес-процесса и последовательно описан функциональный алгоритм действий. Стандартизация позволит четко персонифицировать состав функциональных обязанностей каждого участника логистической системы и закрепить их в должностных инструкциях работников. Кроме того, структурирование технологических функций (подпроцессов) позволит определить состав ключевых показателей эффективности для каждого бизнес-процесса. Рассмотрим более подробно практические аспекты реализации данного подхода на примере отдельных бизнес-процессов.

Так, для участников первого бизнес-процесса (процесс взаимодействия компании с контрагентами) в качестве ключевых показателей эффективности могут выступать такие показатели, как количество результативных звонков, тайминг времени общения с клиентом, норма времени на формирование блока расчетных документов, количество заключенных за один месяц договоров с заказчиками, приходящимися на конкретного менеджера, и т.д.

Для второго бизнес-процесса (планирование оптимального маршрута и графика продвижения грузов) – это может быть количество завершенных предложений по эффективной доставке груза с минимальными затратами из нескольких возможных вариантов, что обосновывается в коммерческом предложении под каждый договор с заказчиком и завершается согласительной подписью заказчика на коммерческом предложении.

Для третьего бизнес-процесса (складирование и хранение товарных запасов) – количество и площадь складских помещений, требуемых для временного хранения грузов, себестоимость содержания 1 кв. м складских помещений.

Для четвертого бизнес-процесса (оперативный контроль перемещения грузов в системах интерактивного наблюдения) – соблюдение графика поставки, отсутствие отклонений от запланированного маршрута, количество своевременных и несвоевременных доставок грузов в соответствии с договорными обязательствами.

Для пятого бизнес-процесса (экспедирование грузов по всей логистической цепочке) ключевыми показателями эффективности могут быть отсутствие рекламационных актов в связи с нарушением техники безопасности в период перемещения грузов, оформление документов без замечаний и

возвратов, себестоимость экспедиционных услуг из расчета на один тонно-километр перевозок.

Для шестого бизнес-процесса (администрирование логистических услуг), как таковой, отсутствует конкретный показатель результативности управленческих услуг. В этой связи контрольными для оценки показателей могут стать факты достижения руководителями бюджетных смет затрат по каждой статье административных управленческих расходов, за исполнение которой несет ответственность тот или иной руководитель. Например, за контроль сметы по заработной плате ответственность несет руководитель планового или экономического отдела (это зависит от распределения должностных обязанностей по службам компании). Контроль энергозатрат осуществляет главный энергетик компании, который систематически проверяет уровень потребления коммунальных услуг. Контроль кредитной нагрузки осуществляет руководитель финансовой службы, для которого результативным показателем станет профицит или дефицит денежных средств. В этой связи по каждой статье бизнес-процесса «администрирование логистики» формируются не столько результативные показатели для контроля себестоимости бизнес-процесса, сколько лимит затрат на конкретный период времени. Совокупность стоимости статей позволит сформировать бюджет административных расходов логистической компании.

Таким образом, для функционирования модели учета для целей управления будет недостаточным просто выбор бизнес-процессов в логистической деятельности. Необходим набор результативных показателей, позволяющих оценить качество исполнения каждым руководителем своих должностных обязанностей. В сочетании с контролем себестоимости каждого бизнес-процесса такой подход к контролю сделает эффективной всю систему менеджмента логистической компании.

Выводы и перспективы развития

Не менее важно при формировании модели учета в сфере логистики разработать классификатор затрат (п. 1 и п. 2 табл. 3). «Обоснование целей и формирование управленческих решений в области транспортной логистики разнообразны и включают, в частности, решение задачи распределения общих затрат компании (предприятия) по пунктам развоза до всех конечных потребителей товаров, участвующих в получении заказанных со склада материальных ресурсов» [8, с. 72]. Дифференциация расходов крайне важна для решения традиционных задач управления затратами в сфере логистики:

1. Оценка экономической выгоды от себестоимости заказа в краткосрочном и долгосрочном периоде;
2. Ранжирование заказов на перемещение грузов в зависимости от ограничения количества

железнодорожных вагонов и лимитирующей себестоимости исполнения заказа;

3. Обоснование решений о минимизации затрат на экспедиционное сопровождение грузов;
4. Покупка комплектующих для ремонта подвижного железнодорожного состава и проведение капитального ремонта собственными силами (в случае необходимости проведения такого ремонта) или выбор варианта ремонта в пользу сторонних субподрядчиков;
5. Оценка уровня затрат по центрам финансовой ответственности с целью организации мотивации руководителей ЦФО.

В этой связи в программном продукте должны быть предусмотрены все объекты аналитического учета и взаимосвязанные с ними группировки затрат. Поскольку выбор системы аналитического учета зачастую зависит от специфики деятельности организации, а также ее организационной структуры, то эти факторы определяют выбор метода учета затрат и способы калькулирования себестоимости (п. 6 табл. 3). Учитывая возможность рассчитать точную себестоимость каждого бизнес-процесса на уровне переменных затрат, более целесообразным в логистике становится метод сокращенной себестоимости или метод «директ-костинг». При этом себестоимость процесса «администрирование логистики», как самостоятельного бизнес-процесса, не подлежит распределению на остальные бизнес-процессы, а его стоимость полностью списывается в расходы периода, т.е. относится по дебету сч. 90 «Продажи».

Бесспорно, независимо от наполняемости модели учета в логистике, входящие в нее учетные приемы и инструменты их реализации должны найти отражение в корпоративном стандарте. В стандарте последовательно раскрывается действие всех приемов учета, входящих в модель отраслевого учета (см. рис. 2), порядок заполнения форм управленческой отчетности, контрольные показатели для руководителей и алгоритм их расчета, раскрывается технология мотивации работников логистической компании и прочие процессы учета, управления и контроля.

Заключение

Таким образом, в настоящее время в российских логистических организациях учет для целей управления еще не нашел широкого распространения несмотря на то, что он является одним из наиболее эффективных средств управления отраслевой деятельностью. В этой связи предложена модель аналитического учета для целей управления в логистической сфере деятельности, которая позволит топ-менеджерам формировать объективную политику ценообразования, выявлять оптимальное соотношение между постоянными и переменными затратами на осуществление логистических затрат,

контролировать рентабельность логистических услуг, формировать эффективную политику мотивации руководителей центров финансовой ответственности. Использование информационного ресурса модели отраслевого учета позволит выявлять отклонения фактического

уровня затрат по сравнению с плановым (нормативным) в разрезе объектов управленческого интереса на всем пути логистических цепочек, а также прогнозировать последствия управленческих решений с максимальной выгодой для бизнеса.

Информация о конфликте интересов

Мы, авторы данной статьи, со всей ответственностью заявляем о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Настоящее заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке данных, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.

Conflict-of-interest notification

We, the authors of this article, bindingly and explicitly declare of the partial and total lack of actual or potential conflict of interest with any other third party whatsoever, which may arise as a result of the publication of this article. This statement relates to the study, data collection and interpretation, writing and preparation of the article, and the decision to submit the manuscript for publication.

Библиографический список

1. Вахрушина М.А., Пашкова Л.В. Бюджетирование в системе управленческого учета малого бизнеса: методика и организация постановки. – Москва: Вузовский учебник: ИНФРА-М, 2023. – 114 с.
2. Ивашкевич В.Б. Управленческий учет. – М.: Магистр, 2019. – 448 с.
3. Керимов В.Э. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отдельных отраслях производственной сферы. – М.: Изд-во «Дашков и К», 2020. – 384 с.
4. Ким Л.И. Стратегический управленческий учет. – Москва: НИЦ ИНФРА-М, 2022. – 202 с.
5. Соколов Я.В. Управленческий учет. – М.: Магистр, 2013. – 428 с.
6. Labyntsev N.T., Sharovatova E.A., Omelchenko I.A., Makarenko T.V. Tendencies of Standardisation of Management Accounting in Russian and International Practices // *European Research Studies Journal*. – 2017 – Vol. 20. – Iss. 3. – pp. 45-60.
7. Рахманина И.А. Координация процесса проектирования логистической системы инструментами контроллинга // *Вестник Белгородского государственного технологического университета им. В.Г. Шухова*. – 2015. – № 1. – С. 144-150.
8. Селиванов А.В., Вашлаев И.И., Михайлов А.Г. Управление параметрами транспортной логистики в структуре консалтингового логистического центра // *Инновационные транспортные системы и технологии*. – 2022. – Т. 8. – №2. – С. 70-91.

References

1. Vahrushina M.A., Pashkova L.V. *Byudzhetrovanie v sisteme upravlencheskogo ucheta malogo biznesa: metodika i organizatsiya postanovki* [Budgeting in the Management Accounting System of Small Business: Procedure and Organization of Staging]. Moscow, Vuzovskiy uchebnik: INFRA-M Publ., 2023, 114 p.
2. Ivashkevich V.B. *Upravlencheskiy uchet* [Management Accounting]. Moscow, Magistr Publ., 2019, 448 p.
3. Kerimov V.E. *Uchet zatrat, kal'kulirovanie i byudzhetrovanie v otdel'nykh otraslyakh proizvodstvennoy sfery* [Cost Accounting, Costing, and Budgeting in Individual Production Industries]. Moscow, Dashkov i K Publ., 2020, 384 p.
4. Kim L.I. *Strategicheskii upravlencheskiy uchet* [Strategic Management Accounting]. Moscow, NITS INFRA- M Publ., 2022, 202 p.
5. Sokolov YA.V. *Upravlencheskiy uchet* [Management Accounting]. Moscow, Magistr Publ., 2013, 428 p.
6. Labyntsev N.T., Sharovatova E.A., Omelchenko I.A., Makarenko T.V. Tendencies of Standardisation of Management Accounting in Russian and International Practices. *European Research Studies Journal*, 2017, Vol. 20, Iss. 3, pp. 45-60.
7. Rahmanina I.A. Koordinatsiya protsessa proektirovaniya logisticheskoy sistemy instrumentami kontrollinga [Coordination of the Logistics System Design Process with Controlling Tools]. *Vestnik Belgorodskogo gosudarstvennogo tekhnologicheskogo universiteta im. V.G. Shuhova*, 2015, no. 1, pp. 144-150 (in Russ.).
8. Selivanov A.V., Vashlaev I.I., Mihaylov A.G. Upravlenie parametrami transportnoy logistiki v strukture konsaltingovogo logisticheskogo tsentra [Management of Transport Logistics Parameters in the Structure of the Logistics Consulting Center *Innovatsionnye transportnye sistemy i tekhnologii*, 2022, Vol. 8, no. 2, pp. 70-91.

Для цитирования

Лабынцев Н.Т., Шароватова Е.А., Омельченко И.А. Методические аспекты организации учета для целей управления в логистической деятельности // *Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров)*. – 2023. – №3. – С. 9-16.

For citation

Labyntsev N.T., Sharovatova E.A., Omelchenko I.A. Methodicheskie aspekty organizatsii ucheta dlya tseley upravleniya v logisticheskoy deyatel'nosti [Methodological Aspects of the Management Accounting Organization in Logistics Activities]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nykh buhgalterov)*, 2023, no. 3, pp. 9-16 (in Russ.).

DOI: 10.51760/2308-9407_2023_3_17
УДК 631.162
BAK 5.2.3

Стоимостное измерение активов в бухгалтерском учете и отчетности: проблемы теории и практики

Asset Valuation in Accounting and Reporting: Problems of Theory and Practice

Тюменский государственный университет,
Российская Федерация, Тюмень

Елена Владимировна Лупикова

канд. экон. наук, доцент

e-mail: lupikova@yandex.ru

625003, Российская Федерация,

г. Тюмень, ул. Волгоградского, д. 6.

Тел. +7 (904) 498-10-06.

Tyumenskiy gosudarstvennyy universitet (The
University of Tyumen), Russian Federation, Tyumen

Elena V. Lupikova

PhD in Economics, Associate Professor

e-mail: lupikova@yandex.ru

6 Volgogradsky st., Tyumen 625003,

Russian Federation.

Phone +7 (904) 498-10-06.

Аннотация. В статье рассмотрены подходы к определению стоимостной оценки активов, проведен исторический анализ развития метода стоимостного измерения в бухгалтерском учете. Автором раскрыты модели оценки, рекомендованные концептуальными основами МСФО: модель исторической стоимости и модель справедливой стоимости. Рассмотрены проблемы и ограничения их применения, а также обоснованность решений руководства по применению выбранных подходов к оценке в практической деятельности.

Определено место стоимостного измерения в предпринимательском праве, проиллюстрированы проблемы доказывания оценки имущества в судебной практике. Международными стандартами оценки описаны методы оценки и IFRS 13 «Справедливая стоимость», определен иерархический подход, основанный на приоритете наблюдаемых данных при вынесении оценочных суждений о стоимости элемента финансовой отчетности. Профессиональное суждение в практике судебных споров требует назначения экспертизы и всегда может быть оспорено как истцом, так и ответчиком. Обращено внимание на последствия принятых решений об оценке чистых активов и стоимости долей участников, о подтверждении материального ущерба, об обоснованности затрат для контроля государственно-регулируемых цен и тарифов и др. В статье на примерах проиллюстрированы проблемы и противоречия действующих федеральных стандартов и нормативных актов, регулирующих предпринимательскую деятельность. Автором поднимается вопрос об активах с «нулевой стоимостью», их влияние на результаты анализа финансового положения компаний. Переосмыслены методики анализа эффективности использования активов на примере оборачиваемости

Abstract. This paper reviews approaches to determining the valuation of assets, a historical analysis on the cost measurement method development in accounting is conducted. The author reveals the valuation models recommended by the Conceptual Framework for IFRS: the historical value model and the fair value model. The problems and limitations of their application, as well as the validity of management's decisions on the application of the selected evaluation approaches in practice are considered. The place of valuation in business law is determined; the problems of proving the asset valuation in judicial practice are illustrated. International valuation standards describe valuation methods and IFRS 13 Fair Value Measurement; a hierarchical approach based on the priority of observable data when making value judgments about the cost of financial statements element is defined. Professional judgment requires the expertise and can always be disputed by both the plaintiff and the defendant in the litigation practice. Special attention is paid to the consequences of the decisions made on the valuation of net assets and the value of partnership interest, on the confirmation of material damage, on the validity of costs for the control of state-regulated prices and tariffs, etc. The problems and contradictions of the current federal standards and regulations governing business activity are illustrated in the paper. The author brings up an issue of assets with "zero value" and their impact on the analysis results of the companies' financial situation. The methods for analyzing the efficiency of assets usage were rethought using the example of the receivables turnover and the need for their revision is justified, taking into account the requirements for accounting objects assessment in accordance with the transition to the FAS. The author proposes to introduce the requirement for the unity of assessment base in the formation of accounting reports indicators at the legislative level.

дебиторской задолженности и обоснована необходимость их пересмотра с учетом требований к оценке элементов отчетности в соответствии с переходом на ФСБУ. Предложено внести требование единства базы оценки при формировании показателей бухгалтерской отчетности на законодательном уровне.

Ключевые слова: активы; бухгалтерский учет; международные стандарты финансовой отчетности; имущественная масса; методы бухгалтерского учета, объекты бухгалтерского учета; оборачиваемость активов; оценка, стоимостное измерение, чистые активы; федеральные стандарты бухгалтерского учета.

Введение

Оценка, как метод бухгалтерского учета, основана на пересчете в стоимостное измерение разнородных натуральных единиц, представляющих собой учетные объекты. Таким образом, все элементы финансовой отчетности приводятся к «общему знаменателю», появляется возможность их обобщения в единую систему для сопоставления как с прошлыми периодами, так и с аналогичными показателями других компаний.

Вопросам оценки в бухгалтерском учете традиционно уделялось большое внимание, о чем говорят многочисленные публикации как современных исследователей (М.И. Кутер, Ю.А. Бабаев, Я.В. Соколов, Е.А. Мизиковский, В.Г. Гетьман, Э.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда, и др.), так и ученых прошлых периодов (Э.П. Леоье и А. Гильбо, Е.Е. Сиверский, А.П. Рудановский, Н.И. Блатов, С.С. Стивенс и др.).

В XX в. учетные требования начали стандартизировать и это позволило установить единые подходы к методикам оценки, не ущемляя при этом интересов отдельных экономических субъектов. Формирование и развитие предпринимательского права потребовало, в свою очередь, вынести вопросы стоимостных оценок имущества и обязательств на законодательный уровень, а также закрепило новое понятие «имущественный комплекс», в результате чего вопросы оценки бизнеса стали рассматриваться как отдельное направление оценочной деятельности.

Анализируя судебную практику, можно увидеть значительные трудности доказывания методов и подходов, выбранных участниками предпринимательских отношений для оценки как отдельных имущественных объектов, так и их комплексов, называемых в МСФО «единицами, генерирующими денежные средства». Сложившиеся и признанные принципы бухгалтерского учета, влияющие на выбор учетной политики и формирование отчетных показателей о финансовом положении и финансовых результатах, такие как непрерывность деятельности, начисление, осмотрительность и др., создают конфликт

Keywords: assets, accounting; International Financial Reporting Standards (IFRS); property mass; accounting methods; accounting objects; asset turnover; assessment; valuation; net assets; Federal Accounting Standards (FAS).

интересов участников хозяйственных процессов. Например, при оценке чистых активов и стоимости долей участников, при подтверждении материального ущерба, при контроле обоснованности затрат для контроля государственно-регулируемых цен и тарифов и т.п.

Таким образом, рассмотренные противоречия определили цель данного исследования – повышение удовлетворенности пользователей бухгалтерской отчетности качеством отчетной информации о стоимостных оценках активов компаний за счет понимания причин и последствий экономических и правовых решений и обоснование необходимости внесения изменений в действующее законодательство о бухгалтерском учете.

В процессе исследования использовались различные методы, в том числе наблюдения, специализированного опроса, терминологического анализа, обобщения, систематизации, сравнительного анализа, классификации, а также экономико-статистический, структурно-функциональный, системный и ситуационный подходы.

Исторический анализ развития метода стоимостного измерения в бухгалтерском учете

Денежные измерители в бухгалтерском учете стали использовать относительно недавно. Многие столетия, вплоть до XV в., господствовала натуралистическая концепция, все объекты исчислялись в удобных единицах измерения, принятых в хозяйстве, итоговое обобщение отсутствовало даже на уровне государственного управления. И, тем не менее, строгие правила регистрации имущества для целей налоговых сборов, для военных нужд, для строительства значимых объектов уже были известны со времен античности [1].

Переход к единым стоимостным измерителям происходил долго и сложно, на протяжении нескольких столетий. Этому способствовало распространение в Европе арабских цифр, развитие ремесленного производства и торговли. Описанные Лукой Пачоли в 1494 г. методы регистрации,

систематизации и обобщения уже основывались на денежной оценке имущества, что позволило перейти к исчислению таких категорий как прибыль и капитал: «...ценность следует тебе принять по обыкновенному курсу, каковой значится на подходящем листе инвентаря, избирая для статьи любую монету, которая, однако ж, при выборке должна быть приведена к одному виду, ибо неудобно составлять выборки из разнородных статей» [2].

В учетной практике торговых компаний XVI-XVIII вв. использовались разные варианты оценки имущества. Так, в торговой компании Бене товары оценивались по рыночным ценам (по цене продажи), а в компании Датини – по цене приобретения [3]. Споры о моделях оценки имущества продолжают и по сей день.

В XX в. методология бухгалтерского учета начала стандартизироваться и регулироваться на государственном уровне. В командно-административной экономике единственным подходом к оценке активов были первоначальные затраты на приобретение и создание объектов, т.е. модель «исторической стоимости». Это позволяло исчислять финансовый результат на основе затратного подхода, который подвергался критике при переходе к рынку. В условиях конкуренции важным аспектом принятия решений и оценки эффективности деятельности компании стал рыночный подход, основанный на актуализации стоимостных показателей по состоянию на отчетную дату. Система МСФО ориентирована на модель оценки по справедливой стоимости, суть которой в использовании максимально наблюдаемых данных активного рынка (сравнительный метод). И только при отсутствии такой информации необходимо оценивать активы на основе затратного или доходного методов.

Оценка как метод бухгалтерского учета и объект законодательного регулирования

Трансформацию подходов к оценке можно наблюдать и в российском законодательстве. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» № 129-ФЗ (ст. 11), принятый в 1996 г. и определявший методологию бухгалтерского учета в Российской Федерации до 2013 г., требовал оценивать имущество по фактически понесенным затратам на его приобретение или создание. Статья 12 действующего закона «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ говорит, что «объекты бухгалтерского учета подлежат денежному измерению», но никаких указаний на вид оценки не содержит¹. Требования к оценке отдельных объектов установлены федеральными стандартами бухгалтерского учета.

Например, в соответствии с п. 13 ФСБУ 6/2020 после признания объект основных средств оценивается в

¹ Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ (ред. от 05.12.2022) «О бухгалтерском учете».

бухгалтерском учете одним из следующих способов: по первоначальной стоимости или по переоцененной стоимости. Критериев выбора модели оценки стандартом не установлено, лишь указано, что выбранный способ последующей оценки основных средств применяется ко всей группе основных средств. П. 38 ФСБУ 6/2020 требует признавать обесценение основных средств в соответствии с Международным стандартом финансовой отчетности (IAS) 36 «Обесценение активов», не делая исключений для объектов, оцениваемых по переоцененной стоимости. На наш взгляд, одновременное проведение переоценки и обесценения является явно избыточной процедурой.

Как известно, концептуальные основы МСФО определяют необходимость выбора базы оценки, которая является установленной характеристикой оцениваемой статьи, например, историческая стоимость, справедливая стоимость или стоимость исполнения. Историческая стоимость формируется при первоначальном признании на основе фактически понесенных затрат. Впоследствии балансовые оценки могут пересматриваться и актуализироваться путем проведения переоценки основных средств, корректировки стоимости финансовых вложений, обесценения запасов, резервирования сомнительной дебиторской задолженности и т.п. Возможность выбора базы текущей оценки объектов бухгалтерского учета в РФ оставлена на усмотрение руководства в учетной политике, законодательством не определено требование единства базисов оценки объектов бухгалтерского учета.

Обращаясь к концептуальным основам МСФО², видим, что выбор учетных оценок определяется концепцией капитала, которая основывается на потребностях пользователей финансовой отчетности. Если в приоритете поддержание номинальной величины инвестированного капитала, то организация придерживается концепции финансового капитала, которая основана на использовании справедливой стоимости. Когда в приоритете оценка операционной способности компании, то в основе учетной политики необходимо использовать концепцию физического капитала. В этом случае организация применяет первоначальную стоимость, т.е. суммарную величину затрат на приобретение или создание активов. Приоритеты пользователей и решение руководства о выборе модели оценки являются определяющими и обеспечивают единство подходов к оценке всех объектов бухгалтерской отчетности одной компании.

Не имея четких критериев выбора в учетных оценках, возникает «винегрет», стоимость активов не приведена к общему знаменателю, она перестает быть сопоставимой, и не удовлетворяет потребностям анализа отчетной информации.

² «Концептуальные основы представления финансовых отчетов» приняты Советом по МСФО. Опубликовано на сайте Министерства финансов РФ (<http://www.minfin.ru>) 8 ноября 2018 г.

Стоимостное измерение как проблема судебной практики

Последствия несогласованности нормативных актов, регулирующих бухгалтерский учет и предпринимательскую деятельность, создают опасные прецеденты в судебной практике. Особенно сложности вызывает обоснованность оценки чистых активов по данным бухгалтерского баланса³.

Показательным для иллюстрации данной проблемы является решение Арбитражного суда республики Хакасия по делу №А74 – 15218/2017 от 8 февраля 2019 г. Речь идет о выплате действительной стоимости доли в уставном капитале общества в связи с выходом из состава участников общества. В обоснование требования истец представил расчет стоимости доли исходя из размера чистых активов общества по годовому бухгалтерскому балансу ООО СК «Стройлайн» на 31 декабря 2016 года. В связи с противоречиями сторон в оценке доли была назначена экспертиза для определения стоимости активов и обязательств, включенных в расчет чистых активов общества на дату выхода участника. Основной спор возник в отношении денежной оценки дебиторской задолженности и основных средств.

Часть дебиторской задолженности была признана руководством сомнительной и отражена в балансе в нетто-оценке, т.е. за вычетом резерва по сомнительным долгам. Истец указал, что при расчете величины чистых активов оснований для уменьшения размера дебиторской задолженности, указанной в балансе общества, не имеется. В итоге и суд пришел к выводу, что при расчете стоимости чистых активов общества с ограниченной ответственностью не допускается уменьшение размеров дебиторской задолженности, отраженных на балансе общества по результатам бухгалтерского учета. Таким образом, в расчет чистых активов была включена номинальная величина дебиторской задолженности, без учета резерва по сомнительным долгам, поскольку ответчику не удалось обосновать его величину и подтвердить доказательствами.

При включении в расчет чистых активов основных средств подверглась сомнению их балансовая стоимость. По результатам экспертиз проведена оценка рыночной стоимости, по которой объекты были приняты для расчета стоимости чистых активов. В результате истцу удалось добиться увеличения оценки своей доли в чистых активах общества более чем в 14 раз по сравнению с величиной чистых активов по данным бухгалтерского баланса.

Влияние выбранной базы оценки на результаты анализа тоже можно продемонстрировать на

примере. Стоимость объектов бухгалтерского учета, раскрываемая в бухгалтерской отчетности, является источником для проведения финансового анализа для оценки эффективности управления активами и капиталом предприятия, финансовой устойчивости и т.п. Однако формулы расчетов показателей, приводимые в учебных пособиях, не корректируются в связи с изменением содержания бухгалтерских данных и новым порядком их раскрытия [4]. Например, оборачиваемость дебиторской задолженности показывает насколько эффективно компания собирает долги за проданные товары, работы, услуги. Коэффициент оборачиваемости рассчитывается как частное от деления выручки на средние остатки по данным бухгалтерского баланса. Учитывая принцип нетто-оценки, в соответствии с которым величина непогашенной дебиторской задолженности в балансе уменьшается на резервы по сомнительным долгам, можем получить противоречивые результаты и сделать неправильные выводы (таблица 1).

По приведенным данным видно, что непогашенная дебиторская задолженность покупателей выросла вдвое, качество её снизилось, поскольку задолженность, которая вероятно не будет погашена, увеличилась в 20 раз по сравнению с началом года. В результате коэффициент оборачиваемости, рассчитанный по данным баланса, показывает ускорение погашения дебиторской задолженности, т.е. рост эффективности управления за счет собираемости денежных средств. Но анализ оборачиваемости на основе номинальной оценки задолженности покупателей говорит об обратном, т.е. погашение дебиторской задолженности снизилось более чем в три раза. Таким образом, необходимо вносить изменения в методики анализа показателей бухгалтерской отчетности, актуализировать подходы к оценке эффективности управления активами.

Приведем ещё один пример, иллюстрирующий несогласованность действующего законодательства по бухгалтерскому учету при государственном регулировании цен и тарифов, которое до настоящего времени основано на затратном подходе. «При применении метода экономически обоснованных расходов (затрат) необходимая валовая выручка регулируемой организации определяется как сумма планируемых на расчетный период регулирования расходов, уменьшающих налоговую базу налога на прибыль организаций (расходы, связанные с производством и реализацией продукции (услуг), и внереализационные расходы)...» (п. 32, 5). Но при этом в п. 43 того же Положения отмечается, что «расходы на амортизацию основных средств и нематериальных активов для расчета тарифов определяются в соответствии с нормативными правовыми актами Российской Федерации, регулирующими отношения в сфере бухгалтерского учета».

³ Приказ Минфина России от 28.08.2014 № 84н (ред. от 27.11.2020) «Об утверждении Порядка определения стоимости чистых активов».

Таблица 1. Анализ оборачиваемости дебиторской задолженности, тыс. руб.

Показатель	2021	2022	Прирост
1. Выручка за год	100 000	100 000	0
2. Задолженность покупателей (средняя за год)	15000	30 000	+15000
3. Резерв по сомнительным долгам (средний за год)	(1000)	(20000)	+(19000)
4. Нетто-оценка в балансе (средняя за год)	14 000	10 000	+4000
5. Коэффициент оборачиваемости на основе средних остатков баланса (нетто-оценка)	$100000/14000 = 7,14$	$100000/10000 = 10$	+2,86
6. Коэффициент оборачиваемости на основе средних остатков непогашенной задолженности покупателей	$100000/15000 = 6,67$	$100000/30000 = 3,33$	-3,34

Предположим, что такая организация выбирает метод последующей оценки по переоцененной стоимости в соответствии с ФСБУ 6/20020 «Основные средства». Тогда при необходимости поднять тарифы достаточно будет провести переоценку и включать в себестоимость продукции амортизацию из расчета новой, переоцененной стоимости, не неся при этом фактически никаких затрат на обновление основных средств. В случае необходимости подтвердить или оспорить в суде обоснованность затрат и тарифов будет крайне сложно, поскольку никаких ограничений на выбор экономическим субъектом права на переоценку ни стандартом, ни положением не установлено.

Невозможно также не отметить проблему, с которой столкнулись многие организации при переходе к новым федеральным стандартам по бухгалтерскому учету. У большинства компаний встречаются в учете объекты с нулевой стоимостью, перечень которых порой представлен на десятках страниц. При этом реальная стоимость уже самортизированных основных средств может оцениваться в сотни миллионов рублей. Таким образом, в балансе отражены активы с нулевой стоимостью, себестоимость в отчете о финансовых результатах за прошлые годы завышена, а прибыль таких компаний значительно занижена, стоимость бизнеса недооценена, дивиденды недоначислены. С другой стороны, наличие полностью самортизированных объектов с высокой реальной стоимостью дает основание для необоснованного списания или иного вывода их из имущества компании с целью получения личной выгоды причастным к этому сотрудникам. Таким образом, при проведении анализа следует учитывать не только активы, отраженные в балансе, но и стоимость имущества, учитываемого на забалансовых счетах.

Заключение

Как видим из приведенных примеров, и для кредиторов, и для учредителей, и для регулирующих органов, и даже для руководства организаций полезность данных бухгалтерской отчетности можно

поставить под сомнение даже при выполнении всех предусмотренных нормативными актами и учетной политикой процедур. Приоритет сущности над формой, задекларированный в ПБУ 1/2008 «Учетная политика», требует от руководства подходов, при которых бухгалтерский учет будет выполнять не столько правовую, сколько экономическую функцию при формировании информационной системы управления компанией. Это должно было повысить качество отчетной информации, однако отсутствие понятийного аппарата, критериев признания и выбора модели оценки существенно снижает полезность учетной информации для оценки деятельности экономических субъектов.

Исторически российская экономика формировалась в условиях высокой централизации, бухгалтерский учет регулировался четкими инструкциями и практически по каждому показателю бухгалтерской отчетности были разработаны методические указания, которые следовало четко исполнять. Современная система федеральных стандартов, ориентированная на МСФО, содержит лишь общие принципы, которые экономический субъект применяет на основе профессионального суждения. Оценки, основанные на профессиональном суждении, требуют высокой квалификации сотрудников, соблюдения норм профессиональной этики, чтобы пользователь был уверен в отсутствии недобросовестных действий и попытки манипулирования информацией. Размытые подходы к ведению бухгалтерского учета значительно усложняют судебную практику по делам о собственности, разделе имущества, продаже и наследовании долей в компаниях, выводе активов из бизнеса, банкротстве, возмещении ущерба и др., где бухгалтерские документы и оценки традиционно являлись доказательной базой. По нашему мнению, требования законодательства и федеральных стандартов должны давать более четкие и согласованные между собой ориентиры в отношении ключевых вопросов методологии бухгалтерского учета, к которым относится стоимостное измерение объектов бухгалтерской отчетности.

Подводя итоги, ещё раз отметим, что игнорирование интересов субъектов предпринимательской

деятельности в бухгалтерском законодательстве является опасным симптомом для обеспечения финансовой безопасности и финансового суверенитета государства в целом, отдельных регионов и отраслей, а также самих предпринимателей. Развитие экономики и рыночных отношений без правового регулирования деятельности отдельных экономических субъектов, неотъемлемой частью которого должен быть Закон «О бухгалтерском учете», по нашему мнению, создает

дополнительные риски, нарушает права и свободы граждан в сфере предпринимательской деятельности. Именно поэтому требования к оценке должны быть сформулированы на самом высоком уровне в той степени, которая позволит экономическим субъектам защищать свои права, специалистам избежать необоснованной ответственности, а государству обеспечить правовую инфраструктуру предпринимательской деятельности. ✓

Информация о конфликте интересов

Я, автор данной статьи, со всей ответственностью заявляю о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Настоящее заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке данных, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.

Conflict-of-interest notification

I, the author of this article, bindingly and explicitly declare of the partial and total lack of actual or potential conflict of interest with any other third party whatsoever, which may arise as a result of the publication of this article. This statement relates to the study, data collection and interpretation, writing and preparation of the article, and the decision to submit the manuscript for publication.

Библиографический список

1. Лупкиова Е.В. История бухгалтерского учета: учебное пособие. – Москва: КНОРУС, 2012. – 256 с.
2. Пачоли Л. Трактат о счетах и записях. – Москва: Юрайт, 2020. – 90 с.
3. Кутер И.И., Гурская М.М. «Тайна» балансов Луки Пачоли // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – №46 (212). – С. 50-61.
4. Бариленко В.И., Кайро О.В., Плотнокова Л.К., Кузнецов С.И. Анализ финансовой отчетности: учебное пособие. – Москва: КНОРУС, 2023. – 234 с.

References

1. Lupikova E.V. *Istoriya buhgalterskogo ucheta* [History of Accounting]. Moscow, KNORUS Publ., 2012. 256 p.
2. Pacioli L. *Traktat o schetah i zapisyah* [A Treatise on Accounts and Records]. Moscow, Yurayt Publ., 2020. 90 p.
3. Kuter I.I., Gurskaya M.M. «Tayna» balansov Luki Pacholi [The “Mystery” of Luca Pacioli’s Balance Sheets]. *Mezhdunarodnyy buhgalterskiy uchet*, 2013, no. 46 (212), pp. 50-61 (in Russ.).
4. Barilenko V.I., Kayro O.V., Plotnikova L.K., Kuznetsov S.I. *Analiz finansovoy otchetnosti* [Financial Statements Analysis]. Moscow, KNORUS Publ., 2023. 234 p.

Для цитирования

Лупкиова Е.В. Стоимостное измерение активов в бухгалтерском учете и отчетности: проблемы теории и практики // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2023. – №3. – С. 17-22.

For citation

Lupikova E.V. Stoimostnoe izmerenie aktivov v buhgalterskom uchete i otchetnosti: problemy teorii i praktiki [Asset Valuation in Accounting and Reporting: Problems of Theory and Practice]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgaltёrov)*, 2023, no. 3, pp. 17-22 (in Russ.).

Горячая линия консультаций

В личном кабинете в разделе «Горячая линия» члены ИПБ России могут получить письменную консультацию по вопросам:

- применения отдельных норм стандартов бухгалтерского учета (в т.ч. для организаций бюджетной сферы);
- составления налоговой отчетности;
- применения Кодекса профессиональной этики членов НП «ИПБ России»;
- применения Профессионального стандарта «Бухгалтер».



DOI: 10.51760/2308-9407_2023_3_23
УДК 6576
БАК 5.2.3

Эволюция формирования публичной нефинансовой отчетности коммерческих организаций в России

Evolution of Public Non-Financial Reporting of Commercial Organizations in Russia

Ростовский государственный экономический университет, Российская Федерация, Ростов-на-Дону

Ирина Владимировна Алексеева

*докт. экон. наук., доцент, профессор
кафедры бухгалтерского учета
e-mail: irina-rseu@yandex.ru*

Дарья Евгеньевна Городова

*магистрант
e-mail: Gorodova14@yandex.ru
344002, Российская Федерация,
г. Ростов-на-Дону, ул. Б. Садовая, д. 69.
Тел. +7 (950) 863-05-48.*

Rostovskiy gosudarstvennyy ekonomicheskij universitet (Rostov State University of Economics), Russian Federation, Rostov-on-Don

Irina V. Alekseeva

*Doctor of Economics, Associate Professor,
Professor at the Accounting Department
e-mail: irina-rseu@yandex.ru*

Dar'ya E. Gorodova

*Master's Degree Student
e-mail: Gorodova14@yandex.ru
69 B. Sadovaya st., Rostov-on-Don
344002, Russian Federation.
Phone +7 (950) 863-05-48.*

Аннотация. В настоящее время необходимость раскрытия российскими компаниями нефинансовой информации уже не вызывает сомнений. Нефинансовая отчетность рассматривается в контексте устойчивого развития, а именно раскрытие информации об экономическом, экологическом и социальном аспектах. Информационные запросы стейкхолдеров растут, в связи с чем в статье описан информационный интерес пользователей нефинансовой отчетности. Подробно дана характеристика обзоров, формируемых Российским союзом промышленников и предпринимателей (РСПП) по вопросам формирования и раскрытия нефинансовой отчетности. В статье проведен критический анализ современных точек зрения российских ученых-исследователей на историю развития публичной нефинансовой отчетности. Учеными выделены разные этапы трансформации нефинансовой отчетности, что объясняется разной расстановкой акцентов и выделением разных событий в качестве основных. Обозначены причины, оказывающие влияние на популяризацию раскрытия нефинансовой информации российскими компаниями. В статье аргументирована позиция автора, что принцип группировки исторических фактов послужил основой периодизации. Особое внимание в работе приведено современному этапу развития нефинансовой отчетности в условиях цифровизации, которая охватывает все стадии процесса, начиная от сбора и регистрации фактов хозяйственной жизни компании, заканчивая составлением нефинансовых отчетов и оценкой информации, представленной в них.

Abstract. At present, the necessity for Russian companies to disclose non-financial information is no longer in doubt. Non-financial reporting is considered in the context of sustainable development, namely the disclosure of information on economic, environmental and social aspects. Information requests of stakeholders are growing, in connection with which the paper describes the informational interest of non-financial reporting users. A detailed description of overviews created by the Russian Union of Industrialists and Entrepreneurs (RSPP) on the generation and disclosure of non-financial reporting is given. The paper provides a critical analysis of modern views of Russian researchers on the history of public non-financial reporting development. Scientists have identified different stages of the non-financial reporting transformation, which is explained by the different arrangement of accents and the different selection of principal events. The reasons that influence the popularization of non-financial information disclosure by Russian companies are indicated. The authors prove that the principle of grouping historical facts served as the basis for periodization. Particular attention is paid to the current stage of non-financial reporting development in the era of digitalization, which covers all stages of the process from the collection and registration of company's accounting events to the preparation of non-financial reports and the evaluation of information inside them.

Ключевые слова: нефинансовая отчетность; этапы; эволюция; отчетность устойчивого развития; социальная отчетность; финансовые и нефинансовые показатели.

Keywords: non-financial reporting; stages; evolution; sustainable development reporting; social reporting; financial and non-financial indicators.

Введение

В настоящее время многие крупные компании стоят перед проблемой формирования публичной нефинансовой отчетности в соответствии с распоряжением Правительства РФ от 5 мая 2017 г. № 876-р «О Концепции развития публичной нефинансовой отчетности и плане мероприятий по ее реализации». Данная Концепция преследует совокупность целей, главные из которых заключаются в следующем:

- стимулирование отечественных организаций к повышению открытости информации о результатах их деятельности, оказывающих влияние на внешние экономические процессы, а также на экологию;
- объективизация оценочного суждения о существенности вклада компаний в социальный прогресс;
- усиление репутационной устойчивости российских компаний и повышение доверия к их коммерческой деятельности в стране и за ее пределами;
- организация постепенного внедрения нефинансовой отчетности в практику управления большинства отечественных компаний;
- повышение общественной осведомленности в сфере международных стандартов социальной ответственности, устойчивого развития и публичной нефинансовой отчетности.

Для достижения перечисленных целей Концепцией реализуется выполнение ряда следующих задач:

- разработка базовых требований к формам публичной нефинансовой отчетности и рекомендаций по их проверке, оценке и заверению;
- определение способов совершенствования распоряжений, направленных на раскрытие данных, отраженных в публичной нефинансовой отчетности;
- формирование соответствующей нормативно-правовой базы;
- способствование расширению круга пользователей, которые бы основывались на терминологии унифицированных определений, касающихся нефинансовой отчетности;
- обеспечение повышения информативности данных, необходимых для заинтересованных, как внешних, так и внутренних, пользователей.

Публичная нефинансовая отчетность представляет собой совокупность сведений и показателей, отражающих цели, подходы и результаты деятельности организаций по всем существенным вопросам социальной ответственности и устойчивого развития, включая минимальный перечень обязательно раскрываемых показателей. Такая отчетность раскрывает информацию о деятельности организации в контексте социальной ответственности и

устойчивого развития, отражает взаимодействие с заинтересованными сторонами, а также достигнутые результаты, включая экономические, экологические и социальные аспекты, рассматриваемые в их взаимосвязи¹.

В данный момент одним из главных аспектов повышения конкурентоспособности и инвестиционной привлекательности организации выступает ее вклад в устойчивое развитие, которое выражается через удовлетворение текущих потребностей, осуществляемое без ущерба для последующих поколений. В рамках реализации концепции устойчивого развития для компаний стало важным формирование и представление нефинансовой отчетности, так как в ней отражаются показатели деятельности компании в части социального развития, экономической стабильности и экологической ответственности. Влияние на развитие нефинансовой отчетности оказало то, что на концепцию устойчивого развития обратили внимание заинтересованные стороны – законодатели, исполнительная власть, профсоюзы, участники рынков и т.д. [1]

Вопросы развития публичной нефинансовой отчетности исследуются такими российскими учеными как И.В. Алексеева [2,3], И.Н. Богатая, Е.М. Евстафьева [4], Н.В. Малиновская [5], Е.А. Сенаторова [6], И.В. Сафонова [7], Е.В. Никифорова [8], Н.А. Лытнева, Е.А. Кыштымова, Н.В. Парушина [9], В.Г. Когденко [10] и многие другие.

Главное назначение публичной нефинансовой отчетности состоит в предоставлении организациями значимой, полной, своевременной, сбалансированной, сопоставимой, надежной и объективной информации об их деятельности по экономическим, экологическим, социальным аспектам и системам управления для удовлетворения информационных потребностей и запросов заинтересованных сторон [11, с. 15].

Следует отметить, что раскрытие информации в разрезе социального развития, экономической стабильности и экологической ответственности коммерческих организаций реализуется совокупностью показателей. Данный вопрос в настоящее время не устоялся, какие именно показатели обязательно должны быть раскрыты в данных аспектах. Это и является большой проблемой для заинтересованных пользователей, которые стоят перед сложностью сопоставления информации различных коммерческих организаций.

Доказательством необходимости унификации раскрытия показателей в разрезе экономических,

¹ Распоряжение Правительства РФ от 5 мая 2017 г. № 876-р // ЭПС «Система ГАРАНТ»: ГАРАНТ-Максимум. Вся Россия / НПП «ГАРАНТ-СЕРВИС-УНИВЕРСИТЕТ». Режим доступа: <http://internet.garant.ru> (дата обращения: 18.01.2023).

социальных и экологических аспектов являются разработанные на государственном уровне проект Федерального закона «О публичной нефинансовой отчетности», а также проект Постановления Правительства РФ «Об утверждении перечня ключевых (базовых) показателей публичной нефинансовой отчетности». В данном постановлении приведены ключевые (базовые) показатели публичной нефинансовой отчетности: экономические – девять показателей, экологические – десять, социальные – восемнадцать. Эти показатели могут быть минимальным обязательным перечнем раскрытия информации в публичной нефинансовой отчетности.

Актуальность формирования публичной нефинансовой отчетности в российских организациях уже не вызывает сомнений. Однако, с момента своего появления и до настоящего времени содержание публичной нефинансовой отчетности российских организаций претерпело существенные изменения.

Методы

Нефинансовая отчетность, как для внешних, так и для внутренних пользователей является необходимой основой для принятия эффективных управленческих решений. В ней раскрываются важные аспекты, влияющие на формирование объективного мнения о деятельности коммерческой организации и перспективах ее развития. Нефинансовая информация дополняет данные, которые раскрываются в бухгалтерской (финансовой) отчетности. В таблице 1 представлены группы заинтересованных пользователей, которые могут удовлетворить свои информационные запросы посредством информации, содержащейся в публичной нефинансовой отчетности.

Таким образом, заинтересованные лица нуждаются в получении информации, содержащейся в нефинансовой отчетности. Поэтому, исходя из отраслевой специфики, масштабов компании, информационные запросы пользователей, организационной структуры в компании формируется индивидуальный годовой отчет, который содержит нефинансовую информацию. Однако у компаний при формировании публичной нефинансовой отчетности возникают такие проблемы, как отсутствие единой методологической базы, разночтение терминологии, низкая информационная доступность отчетности, низкий уровень значимости отчетности для компаний вследствие чего коммерческие организации вынуждены самостоятельно находить выход из сложившейся ситуации.

Последние 20 лет в мировом экономическом сообществе сформировался тренд на повсеместное развитие практических аспектов составления и предоставления компаниями нефинансовых данных в составе публичной нефинансовой отчетности. Все больше компаний начинают формировать такие ее разновидности, как социальную, экологическую отчетность, отчетность об устойчивом развитии, интегрированную отчетность и т.д. Следует отметить, что формирование данных видов отчетности осуществляется компаниями на добровольной основе, в законодательстве отсутствует регламентация состава показателей, которые должны быть раскрыты в таких отчетах.

В результате, изучение изменений, происходящих в настоящее время при формировании и предоставлении публичной нефинансовой отчетности, выступает актуальным предметом для рассмотрения.

Для понимания современного состояния и дальнейшей траектории развития методологии

Таблица 1. Информационный интерес пользователей нефинансовой отчетности

Заинтересованный пользователь	Информационный интерес	Назначение информационного интереса
Управляющий аппарат компании, инвесторы	Информация, позволяющая произвести оценочную работу о стоимости бизнеса, о гудвилле.	Оценка эффективности функционирования компании, а также разработка путей ее повышения. Оценка рентабельности инвестиций.
Работники компании	Информация, касающаяся организации условий труда, а также финансового положения компании.	Оценка возможности в полной мере реализовать свой потенциал, получив соответствующую оплату труда.
Государственные органы	Информация, демонстрирующая положение дел по внешним процессам, являющимся результатом функционирования компании (особую важность представляют последствия, влияющие на окружающую среду).	Урегулирование возникающих экологических и социальных проблем. Формирование стандартов и программ, несущих превентивный характер.
Поставщики	Информация, формирующая гудвилл.	Оценка рентабельности работы в перспективе.
Конкуренты	Информация об объеме производства, его специфике.	Оценка конкурентоспособности своей организации. Формулирование и внедрение изменений в технологии производства.
Местные жители	Информация о преимуществах нахождения функционирующей компании на определенной территории.	Возможность сотрудничества с организацией или же, в результате возникновения проблемы, обращение в государственные органы.

формирования публичной нефинансовой отчетности рассмотрим ее эволюцию. Публичная нефинансовая отчетность в РФ появилась и стала развиваться в начале 21 века. Следует отметить, что на сайте Российского союза промышленников и предпринимателей (РСПП) первые размещенные нефинансовые отчеты можно увидеть, начиная с 2000 года. Аккумулятором информации о развитии публичной нефинансовой отчетности в нашей стране выступает Российский союз промышленников и предпринимателей (РСПП), который формирует и публикует периодические аналитические обзоры, характеризующие формирование отчетности за определенный период. Первый обзор был опубликован в 2006 году под названием «Нефинансовые отчеты компаний, работающих в России: практика развития социальной отчетности». На данный момент РСПП выпущено уже шесть аналитических обзоров.

Эволюцию развития публичной нефинансовой отчетности на основе существующих обзоров представим в таблице 2.

По данным таблицы 2, можно сделать вывод о том, что наблюдается тенденция к росту количества компаний, составляющих публичную нефинансовую отчетность. В течение 23 лет значение показателя количества компаний увеличилось более чем в 9 раз и составило 238 организаций. За весь период становления публичной нефинансовой отчетности в России на сайте РСПП было опубликовано 1384 отчета, включающих официальные отчеты российских организаций, а также компаний, имеющих производственные подразделения на территории нашей страны. Структуру отчетов, опубликованных за весь период, представим в виде рисунка 1.

Из данных рисунка можно сделать вывод о том, что наибольшую долю составляют отчеты по устойчивому развитию. Это закономерно, так как в настоящее время все крупные компании стараются в своем годовом отчете отразить все сферы жизни компании (социальную, экологическую и экономическую). Более низкие, но примерно одинаковые доли имеют интегрированный и социальный отчеты. Экологические отчеты составляют лишь 8% от общего количества сформированных отчетов. Этот тип отчета призван раскрыть информацию о факторах воздействия на окружающую среду в процессе деятельности компании. Формируется он по большей части крупными добывающими и перерабатывающими компаниями, которым необходимо оценить результат воздействия своей деятельности на природу в экономическом эквиваленте. Для этих компании особенно важно соблюдать определенные экологические обязательства, которые выражаются через сохранение жизненно важных природных ресурсов, минимизацию отрицательного воздействия на природу.

При внедрении в России для публичной нефинансовой отчетности уже существовали ряд систем и

стандартов. Таким образом, наша страна стала руководствоваться уже имеющимся накопленным мировым опытом в сфере регулирования составления отчетов, а также внедрила принципы ответственного ведения бизнеса, послужившие основой для формулирования стратегических планов и задач компаний по достижению ЦУР с помощью продуктивного регулирования ESG – критериев и рисков, возникающих при сотрудничестве с заинтересованными пользователями.

Современное состояние публичной нефинансовой отчетности можно оценить как удовлетворительное. Отечественные компании динамично исследуют и внедряют существующие виды нефинансовой отчетности в свою практику. Формирование отчетов все чаще отмечается у компаний, которые меньше по масштабу, чем те, что были зарегистрированы за предоставлением нефинансовой информации в формате отчета в предыдущем отчетном периоде.

Однако в настоящее время возникли некоторые трудности при разработке необходимого законодательства, которое бы регулировало аспекты, касающиеся публичной нефинансовой отчетности. К 01.03.2022 г. в законодательство должны были быть внесены изменения, направленные на развитие системы публичной нефинансовой отчетности юридических лиц. Однако в связи с текущей обстановкой работа над законопроектом была приостановлена до конца 2022 года. По мнению Правительства, подготовка данного законопроекта нецелесообразна в данный момент по ряду причин. Одной из них выступил факт того, что эмитентами было произведено закрытие информации для минимизации вероятности введения против них санкций, а также право компаний раскрывать нефинансовые данные в годовых отчетах и отчетах об устойчивом развитии в соответствии с разрабатываемым законодательством. Исходя из этого, у контролирующих органов и ряда компаний есть большой перечень замечаний, касающихся информации, которую они вынуждены будут раскрывать в результате вступления в силу закона о публичной нефинансовой отчетности.

Нефинансовая отчетность получила достаточное признание в нашей стране, однако ее перспективы

Рис. 1. Структура нефинансовых отчетов с 2000 г. по 2022 г.

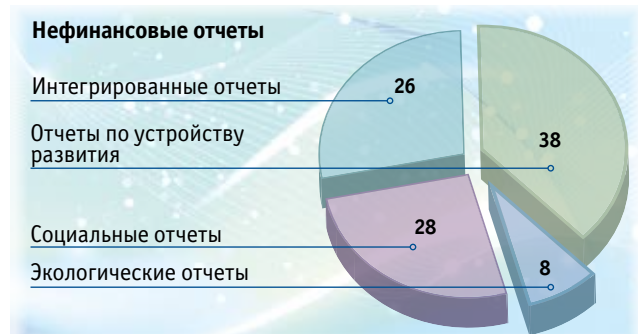


Таблица 2. Характеристика обзоров РСПП по вопросам формирования нефинансовой отчетности

Название аналитического обзора, год	Компании, формирующие нефинансовую отчетность, шт.	Стандарты, на основе которых формируются отчеты	Характерные особенности нефинансовой отчетности
Нефинансовые отчеты компаний, работающих в России: практика развития социальной отчетности, 2006 г.	26	Глобальная инициатива по отчетности (GRI), рамочные документы	В обзоре характеризуются особенности практики развития социальной отчетности в рамках нашей страны. Акцентируется внимание на важности данного типа отчета для корпоративного управления, а также для построения конструктивного диалога с заинтересованными сторонами посредством повышения прозрачности информации, предоставляемой в отчете, составляемом по результатам деятельности компании за отчетный период. При формировании отчетов компании стараются руководствоваться существующим инструментарием систем отчетности. Однако при выборе показателей компании основываются на специфике своей деятельности и профессиональном суждении о значительности информации.
Развитие социально ответственной практики, 2008 г.	49	Глобальная инициатива по отчетности (GRI), AA1000	Нефинансовая отчетность популяризируется путем отражения в ней комплексной информации о деятельности компаний, которую составляют данные, имеющие отношение к экономической, социальной и экологической сферам. При формировании отчетов все большая часть компаний опирается на унифицированные показатели и отражает в своих отчетах описание принципов отчетности, к которым относятся сбалансированность, сопоставимость, ясность и надежность.
Повышение информационной открытости бизнеса через развитие корпоративной нефинансовой отчетности, 2012 г.	111	ISO: 26000:2010 «Руководство по социальной ответственности»	За анализируемый период наблюдаются определенные тенденции в составлении отчетов и формулировании содержащейся в них информации. Таким образом, превалирующее число компаний придерживается принципа преемственности, выражающегося в соблюдении одной структуры, содержания, визуального оформления отчетов, что позволяет произвести качественный анализ изменений. Принципы деятельности, выступающие в виде обязательств перед заинтересованными пользователями, формируются с отсутствием конкретики, затрудняя понимание их результативности. Компании, относящиеся к отрасли переработки и добычи полезных ископаемых, особое внимание при формировании нефинансовой отчетности уделяют принципам рационализации использования природных ресурсов.
Ответственная деловая практика в зеркале отчетности, 2015 г.	151	ГОСТ Р ИСО 26000:2012 «Руководство по социальной ответственности»	Формирование отчетности производится на основании понимания существенности тем и показателей, которые различаются в зависимости от отраслевой принадлежности компании. Однако большинство российских компаний формируют нефинансовые отчеты руководствуясь GRI, соответственно для них уже прописано содержание, напрямую связанное с показателями, на которых строится система отчетности.
Ответственная деловая практика в зеркале отчетности: настоящее и будущее, 2017 г.	164	Глобальная инициатива по отчетности (GRI) (версия 3.1, 3.0, G4), AA1000	Значительную роль в стимулировании развития формирования нефинансовой отчетности сыграла вышедшая в 2015 году резолюция ООН, которая состояла из списка ЦУР, способствующих созданию ряда показателей, помогающих наглядно отслеживать результаты действий компании по направлениям, способствующим устойчивому развитию.
Нефинансовая отчетность в России и мире: цели устойчивого развития – в фокусе внимания, 2019 г.	176	стандарты SASB	Происходит внедрение компаниями в свои нефинансовые отчеты тематики ЦУР. Для устранения возникающих проблем при формировании отчетности были созданы множество методик и руководств отчетности по ЦУР. С помощью них компании могли сделать правильный выбор по части существенности ЦУР для их отраслевой специфики, и соответствующие им задачи и индикаторы.

остаются до конца не определены в силу происходящих на данный момент событий в России и на мировой арене. Существует множество факторов, содействующих благоприятному развитию нефинансовой отчетности.

Весомую роль при формировании положительной тенденции изменений в сфере публичной нефинансовой отчетности играет инициатива Российского союза промышленников и предпринимателей (РСПП). Заслугой РСПП является «консолидация усилий промышленников и предпринимателей России, направленных на улучшение деловой среды, повышение статуса российского бизнеса в стране и мире, содействие модернизации экономики»². Также деятельность РСПП ориентирована на популяризацию публичной нефинансовой отчетности благодаря осуществлению помощи компаниям при ее внедрении и последующем формировании. Также в РСПП компании могут обратиться за общественным подтверждением (заверением) нефинансовой отчетности, что способствует повышению уровня доверия заинтересованных сторон и, как следствие, возникновению новых деловых связей.

Также одним из факторов, способствующих благоприятному развитию нефинансовой отчетности, является использование международных стандартов для формирования нефинансовой отчетности, которые применяются российскими компаниями.

Вместе с тем существует ряд факторов, препятствующий развитию нефинансовой отчетности в РФ. Их можно условно разделить на две категории: влияющие на количество компаний, и как следствие, количество отчетов, и те, которые оказывают воздействие на качество формируемых нефинансовых отчетов.

Причины, оказывающие влияние на популяризацию раскрытия нефинансовой информации российскими компаниями, заключаются в следующем:

1. Информационная закрытость российских компаний – компании не стремятся раскрывать информацию о своих слабых сторонах. Большинство крупных компаний, составляющих нефинансовую отчетность, имеют определенную специфику деятельности, разглашение информации о которой не приветствуется государством или непосредственным аппаратом управления организации;
2. Отсутствие конкуренции в выпуске нефинансовых отчетов – нефинансовые отчеты формируются преимущественно крупными компаниями, которые являются монополистами в своей отрасли, поэтому им даже не приходится бороться за внешних пользователей, конкурируя за их заинтересованность и доверие с другими компаниями;
3. Отсутствие обязательности формирования нефинансовой отчетности и четкого перечня

аспектов, обязательных к отражению, закрепленных на уровне законодательства;

4. Отсутствие понимания у малого и среднего бизнеса необходимости формирования нефинансовой отчетности [2].

Результаты

Эволюцию развития публичной нефинансовой отчетности рассматривали множество ученых в своих исследованиях. Рассмотрим точки зрения российских ученых на вопросы возникновения и развития нефинансовой отчетности.

Профессора С.Н. Гришкина и В.П. Сиднева в монографии [12] выделяли 12 этапов развития нефинансовой отчетности. Деление было основано на принципе даты принятия нового документа или же создания профильной организации в области регламентации вопросов нефинансовой отчетности. Представим сформулированные этапы в виде рисунка 3.

Выделенные этапы развития нефинансовой отчетности основывались на совокупности событий (принятие документов, создание организаций), которые происходили в период с 1997 по 2014 гг. Ученые считают, что новый этап развития берет свое начало при создании профильных организаций или принятии определенных нормативно-правовых актов.

Р.Г. Осипова на основе проведенного исследования истории развития и возникновения нефинансовой отчетности выделила 4 этапа ее трансформации, что представлено на рисунке 2.

Коротко охарактеризуем выделенные этапы.

Первый этап (XIX в.) – выход Закона «Об обложении торговых и промышленных предприятий сборами процентным и раскладочным», в соответствии с которым в отчетах представлялась информация о технической стороне деятельности организации, отдельные аспекты социальной ответственности.

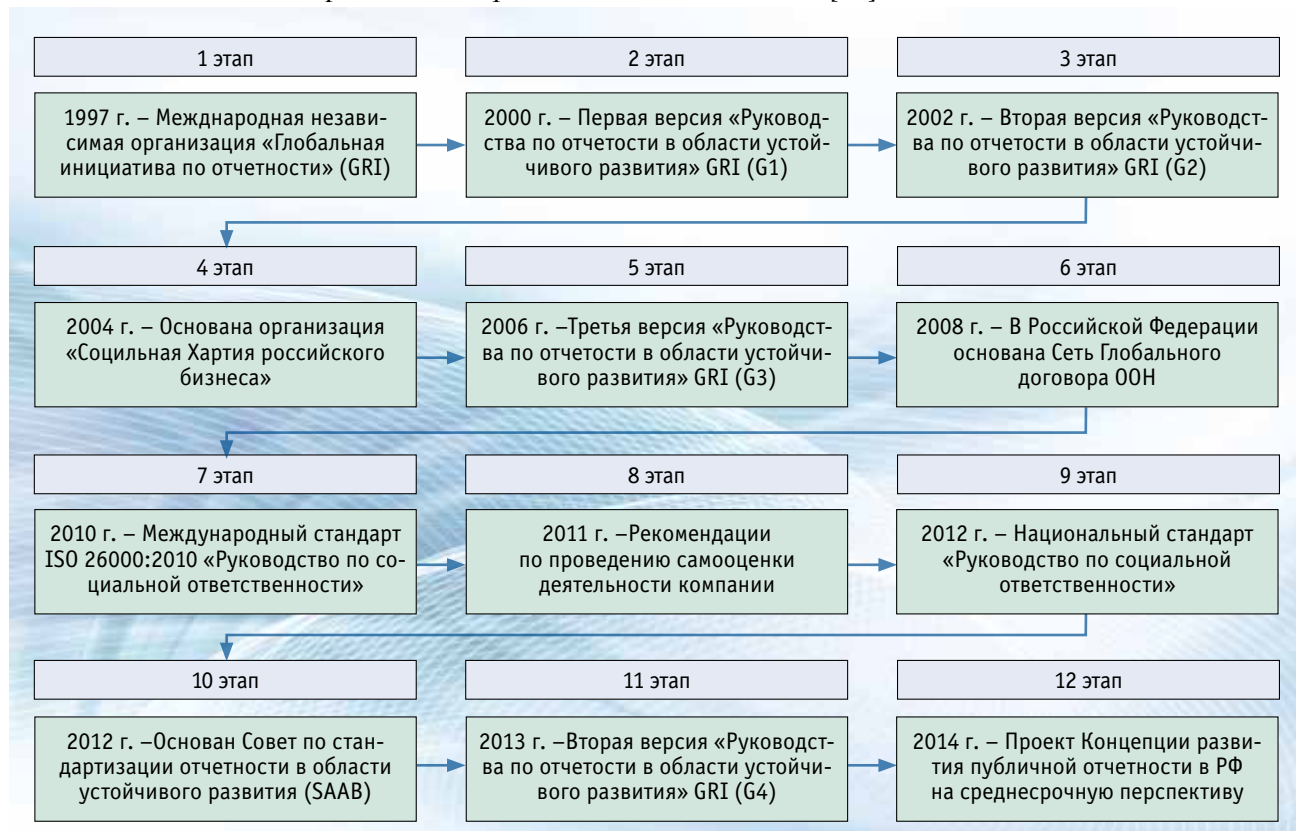
Второй этап (в начале XX в.) – прослеживаются отдельные элементы стандартизации формирования корпоративных отчетов, которые были частично закреплены в нормативно-правовых актах, посвященных финансовой отчетности, но включающие элементы регламентации и нефинансовые данные. Формируемая на этом этапе отчетность ориентирована на концепцию заинтересованности сторон.

Третий этап (в конце XX в.) – интеграция нефинансовой информации в составе годовых отчетов коммерческой организации. С течением времени нефинансовая информация постепенно выделяется в самостоятельные отчеты.

Четвертый этап – развитие стандартизации нефинансовой отчетности с акцентом на глобальную интеграцию данных коммерческой организации в условиях перехода к цифровой экономике XXI века [13].

² Российский союз промышленников и предпринимателей – Википедия. Режим доступа: <https://ru.wikipedia.org/wiki/> (дата обращения: 20.01.2023).

Рис. 3. Основные этапы развития нефинансовой отчетности [12]



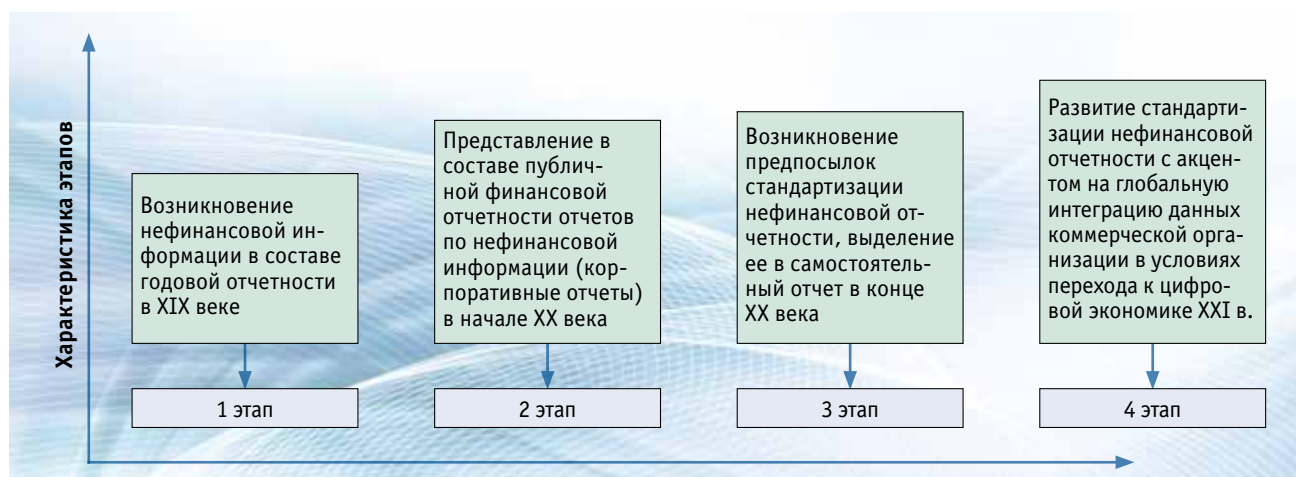
Похожую градацию этапов развития нефинансовой отчетности можно проследить в статье М.Л. Пятова, Т.Н. Соловей [14] под названием «Нефинансовая отчетность: история и современность», в которой авторы очень подробно исследуют исторические факты, повлиявшие в разной степени на эволюцию нефинансовой отчетности в мире и в России [15].

Исходя из рассмотренных этапов, сформулированных разными учеными и практиками, можно сделать вывод о том, что принцип группировки исторических фактов, которые в разной степени оказали влияние на развитие нефинансовой

отчетности, послужил основой периодизации. На наш взгляд, приведенные авторские этапы эволюции развития нефинансовой отчетности совершенно справедливы и отличаются лишь в той степени, в которой каждый из ученых – исследователей расставил свои акценты и определил главные события, что позволило обозначить свою периодизацию истории нефинансовой отчетности.

В настоящее время большое влияние на развитие современного этапа нефинансовой отчетности оказывает цифровизация, которая охватывает все стадии процесса, начиная от сбора и регистрации фактов хозяйственной жизни компании,

Рис. 2. Этапы трансформации нефинансовой отчетности [13]



заканчивая составлением нефинансовых отчетов и оценкой информации, представленной в них. Толчком для повсеместного внедрения цифровизации послужила пандемия коронавируса COVID-19. Последствия возникновения вируса вынудили человечество оперативно совершенствовать технологии и средства коммуникации. Благодаря этому в сфере отчетности произошли положительные изменения. Возросли возможности обмена оперативной информацией, необходимой для формирования показателей отчетности. Неотъемлемым результатом цифровизации является масштабная разработка программных средств, их непосредственная модернизация. Однако в сфере нефинансовой отчетности развитие программных средств произошло только внутри крупных организаций, которым необходимо минимизировать затраты на составление отчетов путем упрощения переработки большого массива информации. Популяризированной программы для ведения нефинансового учета, как следствие составления нефинансовых отчетов, на данный момент не существует, так как для разработки подобного программного продукта необходима законодательная база, на основании которой формировался бы некий «каркас» из стандартных форм отчетов и необходимых показателей.

Информация о конфликте интересов

Мы, авторы данной статьи, со всей ответственностью заявляем о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Настоящее заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке данных, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.

Библиографический список

1. Коченовская А.Г., Цыркунова Т.А. Эволюция нефинансовой отчетности компаний в России // Актуальные исследования. – 2021. – №24 (51). – С. 98-103.
2. Алексеева И.В., Хлынова А.С. Методические аспекты формирования нефинансовой отчетности субъектами малого предпринимательства // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2022. – № 3. – С. 30-36.
3. Алексеева И.В., Попова Е.С. Стандартизация раскрытия информации в нефинансовой отчетности коммерческих организаций // Учет. Анализ. Аудит. – 2022. – Т. 9. – № 4. – С. 57-67.
4. Богатая И.Н., Евстафьева Е.М. Исследование практики подтверждения (заверения) нефинансовой отчетности // Вестник Алтайской академии экономики и права. – 2022. – №8 (2). – С. 171-176.

Таким образом, в настоящее время санкции оказали большое влияние на популяризацию интерактивной формы отчетности. Вопросами ее формирования отечественные организации задавались еще в 2018 году, однако на данный момент она имеет большую популярность. Компании с ее помощью стараются привлечь партнеров и инвесторов, чтобы компенсировать потери от прекращения деловых отношений, вызванных введением ряда ограничений. Составление отчетов в интерактивной форме осуществляется преимущественно очень крупными компаниями с принадлежностью к нефтегазовой отрасли, энергетике (например, ПАО «Россети», ПАО «Татнефть» и др.) и др. Заинтересованный пользователь может не тратить время на поиск нужной информации по всему тексту отчета, а нажать на интересующий его показатель и «провалиться» в максимально полную информацию по интересующему вопросу. Стоит отметить, что на данный момент развитие нефинансовой отчетности в России происходит параллельно с мировыми тенденциями. Российские компании понимают важность формирования данного вида отчетности, внедряя новые типы отчетов и используя современные инструменты для их формирования. Цифровизация значительно повышает качество отчетности, тех ее свойств, которые так необходимы для заинтересованных пользователей. 🌟

Conflict-of-interest notification

We, the authors of this article, bindingly and explicitly declare of the partial and total lack of actual or potential conflict of interest with any other third party whatsoever, which may arise as a result of the publication of this article. This statement relates to the study, data collection and interpretation, writing and preparation of the article, and the decision to submit the manuscript for publication.

References

1. Kochenovskaya A.G., TSyrkunova T.A. Evolyutsiya nefinansovoy otchetnosti kompaniy v Rossii [Evolution of Non-Financial Reporting of Companies in Russia]. *Aktual'nye issledovaniya*, 2021, no. 24 (51), pp. 98-103 (in Russ.).
2. Alekseeva I.V., Khlynova A.S. Metodicheskie aspekty formirovaniya nefinansovoy otchetnosti sub"ektami malogo predprinimatel'stva [Methodical Aspects of Non-Financial Reporting Preparation by Small Businesses]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2022, no. 3, pp. 30-36 (in Russ.).
3. Alekseeva I.V., Popova E.S. Standartizatsiya raskrytiya informatsii v nefinansovoy otchetnosti kommercheskih organizatsiy [Standardization of Information Disclosure in Non-Financial Reporting of Commercial Organizations]. *Uchet. Analiz. Audit*, 2022, Vol. 9, no. 4, pp. 57-67 (in Russ.).
4. Bogataya I.N., Evstaf'eva E.M. Issledovanie praktiki podtverzhdeniya (zavereniya) nefinansovoy otchetnosti [Non-Financial Reporting Confirmation (Assurance) Practice Study]. *Vestnik Altayskoy akademii ekonomiki i prava*, 2022, no. 8-2, pp. 171-176 (in Russ.).

5. Корпоративная отчетность: проблемы и перспективы // Н.В. Малиновская, М.А. Гордова, М.Н. Ермакова и др. – Москва: Общество с ограниченной ответственностью «Издательство КноРус», 2021. – 182 с.
6. Сенаторова Е.А. Нефинансовая отчетность: международный контекст, российская практика // Корпоративные финансы. – 2018. – Т. 12. – № 3. – С. 80-92.
7. Сафонова И.В. Нефинансовая отчетность в фокусе ESG-трансформации: глобальная повестка // Аудиторские ведомости. – 2021. – № 4. – С. 28-33.
8. Никифорова Е.В. Развитие анализа и оценки публичной нефинансовой отчетности экономических субъектов // Учет. Анализ. Аудит. – 2020. – Т. 7. – № 4. – С. 63-70.
9. Лытнева Н.А., Кыштымова Е.А., Парушина Н.В. Методология формирования информации о потерях и отходах в нефинансовой отчетности как фактора снижения стоимости капитала производственных предприятий // Естественно-гуманитарные исследования. – 2021. – №37(5). – С. 384-394.
10. Когденко В.Г., Мельник М.В. Интегрированная отчетность: вопросы формирования и анализа // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – №10(304). – С. 2-15.
11. Казакова Н.А., Бобкова М.П., Прилепская А.А., Доан Т.Л. Публичная нефинансовая отчетность в области устойчивого развития как источник информации и объект аудиторских услуг в условиях цифровой экономики // Аудитор. – 2019. – Т. 5. – №12. – С. 22-28.
12. Бухгалтерский учет в современных бизнес-структурах // О.В. Рожнова, А.М. Петров, М.П. Немова и др. – Москва: Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации, 2017. – 235 с.
13. Осипова Р.Г. Развитие методики формирования корпоративной отчетности в коммерческих организациях: диссертация на соискание ученой степени к.э.н. – Ростов-на-Дону, 2022. – 270 с.
14. Пятов М.Л., Соловей Т.Н. Нефинансовая отчетность: история и современность // Бухгалтерский учет. – 2019. – № 5. – С. 81-90.
15. Пятов М.Л., Соловей Т.Н., Сорокина А.С., Гусниева А.А. Нефинансовая отчетность в экономике: опыт XIX – начала XXI вв. // Вестник Санкт-Петербургского университета. Экономика. – 2018. – Т. 34. – № 3. – С. 465-492.
5. Malinovskaya N.V., Gordova M.A., Ermakova M.N. *Korporativnaya otchetnost': problemy i perspektivy* [Corporate Reporting: Challenges and Prospects]. Moscow, KnoRus Publ., 2021, 182 p.
6. Senatorova E.A. *Nefinansovaya otchetnost': mezhdunarodnyy kontekst, rossiyskaya praktika* [Non-Financial Reporting: International Context, Russian Practice]. *Korporativnyye finansy*, 2018, Vol. 12, no. 3, pp. 80-92 (in Russ.).
7. Safonova I.V. *Nefinansovaya otchetnost' v fokuse ESG-transformatsii: global'naya povestka* [Non-Financial Reporting in the ESG-Transformation Focus: a Global Agenda] *Auditorskie vedomosti*, 2021, no. 4, pp. 28-33 (in Russ.).
8. Nikiforova E.V. *Razvitie analiza i otsenki publichnoy nefinansovoy otchetnosti ekonomicheskikh sub"ektov* [Development of Public Non-Financial Reporting of Economic Entities]. *Uchet. Analiz. Audit – Accounting. Analysis. Auditing*, 2020, Vol. 7, no. 4, pp. 63-70 (in Russ.).
9. Lytneva N.A., Kyshtymova E.A., Parushina N.V. *Metodologiya formirovaniya informatsii o poteryah i otdohakh v nefinansovoy otchetnosti kak faktora snizheniya stoimosti kapitala proizvodstvennykh predpriyatiy* [Methodology for Generating Information on Losses and Waste in Non-Financial Reporting as a Depreciation Factor of Manufacturing Enterprises]. *Estestvenno-gumanitarnye issledovaniya*, 2021, no. 37(5), pp. 384-394 (in Russ.).
10. Kogdenko V.G., Mel'nik M.V. *Integrirovannaya otchetnost': voprosy formirovaniya i analiza* [Integrated Reporting: Generation and Analysis Issues]. *Mezhdunarodnyy buhgalterskiy uchët*, 2014, no. 10(304), pp. 2-15 (in Russ.).
11. Kazakova N.A., Bobkova M.P., Prilepskaya A.A., Doan T.L. *Publichnaya nefinansovaya otchetnost' v oblasti ustoychivogo razvitiya kak istochnik informatsii i ob"ekt auditorskiykh uslug v usloviyakh tsifrovoy ekonomiki* [Non-Financial Public Reporting in the Field of Sustainable Development as a Source of Information and an Object of Audit Services in the Digital Economy]. *Auditor*, 2019, Vol. 5, no. 12, pp. 22-28 (in Russ.).
12. Rozhnova O.V., Petrov A.M., Nemova M.P. *Buhgalterskiy uchët v sovremennykh biznes-strukturakh* [The Accounting in the Modern Business Structures]. Moscow, Finansovyy universitet pri Pravitel'stve Rossiyskoy Federatsii Publ., 2017, 235 p.
13. Osipova R.G. *Razvitie metodiki formirovaniya korporativnoy otchetnosti v kommercheskikh organizatsiyah* [Development of Corporate Reporting Methodology in Commercial Organizations]. Rostov-na-Donu, 2022, 270 p.
14. Pyatov M.L., Solovey T.N. *Nefinansovaya otchetnost': istoriya i sovremennost'* [Non-Financial Reporting: the Past and the Present]. *Buhgalterskiy uchët*, 2019, no. 5, pp. 81-90 (in Russ.).
15. Pyatov M.L., Solovey T.N., Sorokina A.S., Gusnieva A.A. *Nefinansovaya otchetnost' v ekonomike: opyt XIX – nachala XXI v* [Non-Financial Reporting in the Economy: History of 19th – early 21st Century]. *Vestnik Sankt-Peterburgskogo universiteta. Ekonomika*, 2018, Vol. 34, no. 3, pp. 465-492 (in Russ.).

Для цитирования

Алексеева И.В., Городова Д.Е. Эволюция формирования публичной нефинансовой отчетности коммерческих организаций в России // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2023. – № 3. – С. 23-31.

For citation

Alekseeva I.V., Gorodova D.E. Evolyutsiya formirovaniya publichnoy nefinansovoy otchetnosti kommercheskikh organizatsiy v Rossii [Evolution of Public Non-Financial Reporting of Commercial Organizations in Russia]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nykh buhgalterov)*, 2023, no. 3, pp. 23-31 (in Russ.).

DOI: 10.51760/2308-9407_2023_3_32
УДК 336.228
ВАК 5.2.4

Налоговые аспекты применения договора простого товарищества в инновационной деятельности

Tax Aspects of Applying a Simple Partnership Agreement in Innovation Activities

Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации, Российская Федерация, Москва

Денис Алексеевич Дубков

аспирант Департамента налогов и налогового администрирования, старший преподаватель кафедры экономики, финансов и финансового права Псковского государственного университета, член Палаты налоговых консультантов России, член Института профессиональных бухгалтеров России e-mail: denis_dubkov@list.ru
180019, Российская Федерация, г. Псков, ул. Инженерная, д.110, кв. 207.
Тел. +7 (921) 114-27-04.

Finansovyy universitet pri Pravitel'stve Rossiyskoy Federatsii (Financial University under the Government of the Russian Federation), Russian Federation, Moscow
Denis A. Dubkov

Postgraduate Student at the Taxes and Tax Administration Department, Senior Lecturer at the Economics, Finance and Finance Law Department of Pskov State University, Member of the Chamber of Tax Consultants of Russia, Member of the Institute of Professional Accountants of Russia e-mail: denis_dubkov@list.ru
Ap. 207, 110 Engineernaya st., Pskov
180019, Russian Federation.
Phone +7 (921) 114-27-04.

Аннотация. В данной статье рассмотрена роль объединения субъектов инновационной деятельности в формировании инновационного потенциала и стимулировании инновационной активности хозяйствующих субъектов, приводятся возможные формы кооперации, предусмотренные отечественным законодательством: договор простого товарищества (договор о совместной деятельности), договор инвестиционного товарищества, непоименованная форма договора, формирование холдинговой структуры. В результате анализа выявлено, что действующее законодательство России не содержит понятия «консорциум», а также юридической конструкции его формирования. В статье рассмотрен зарубежный опыт объединения науки, инвестиций и бизнеса: японские корпоративные объединения «кэйрецу», а также европейские консорциумы исследовательской инфраструктуры. Автором проанализирован договор простого товарищества в качестве механизма объединения хозяйствующих субъектов для осуществления инновационной деятельности в России, рассмотрены особенности налогообложения сделок по договору простого товарищества, выявлены преимущества и недостатки данной правовой конструкции с точки зрения налогового законодательства. В статье акцентировано внимание на существующей проблеме отсутствия эффективного правового механизма объединения субъектов инновационной деятельности в России. В результате исследования сделаны выводы о необходимости совершенствования правовой

Abstract. This paper examines the role of integrating innovation activities subjects in the process of forming the innovative capacity and stimulating the innovation activity of economic entities, and identifies available forms of cooperation provided for by the domestic legislation: a simple partnership agreement (joint operating agreement), investment partnership agreement, unnamed form of a contract, the formation of a holding structure. The analysis reveals that the current legislation of Russia does not contain the concept of consortium, as well as the legal structure for its formation. The paper considers the foreign experience of combining science, investment and business: Japanese corporate associations Keiretsu as well as European research infrastructure consortia. The author analyzes the simple partnership agreement as a mechanism of economic entities unification for the implementation of innovation activities in Russia, reviews the taxation features of transactions under such agreement, and identifies the advantages and disadvantages of this legal structure with regard to the tax legislation. The paper is focused on the actual problem – the lack of an effective legal mechanism for the integration of innovation activities subjects in Russia. Based on the study, the author makes conclusions about the need to improve the legal structure of the subjects' combined participation in the innovation activities and fiscal expansion, as well as the need to implement foreign experience of cooperation.

конструкции объединения субъектов инновационной деятельности и налогового стимулирования, а также о целесообразности имплементации зарубежного опыта коопераций в российскую правовую систему.

Ключевые слова: инновационная деятельность; инновационный потенциал; инновационная активность; налог; налоговая система; договор простого товарищества; консорциум; консорциум исследовательской инфраструктуры.

Keywords: innovation activities; innovative capacity; innovation activity; tax; tax system; simple partnership agreement; consortium; research infrastructure consortium.

Постановка проблемы

Мировой опыт показывает, что инновационная активность хозяйствующих субъектов повышается, если объединить возможности и ресурсы субъектов инновационной деятельности: научно-исследовательских организаций, высших учебных заведений, организаций-собственников объектов интеллектуальной собственности, технологических инкубаторов, промышленных парков, представителей реального сектора экономики и инвесторов. Временное объединение хозяйствующих субъектов для осуществления совместных проектов в международной практике получило название «консорциум».

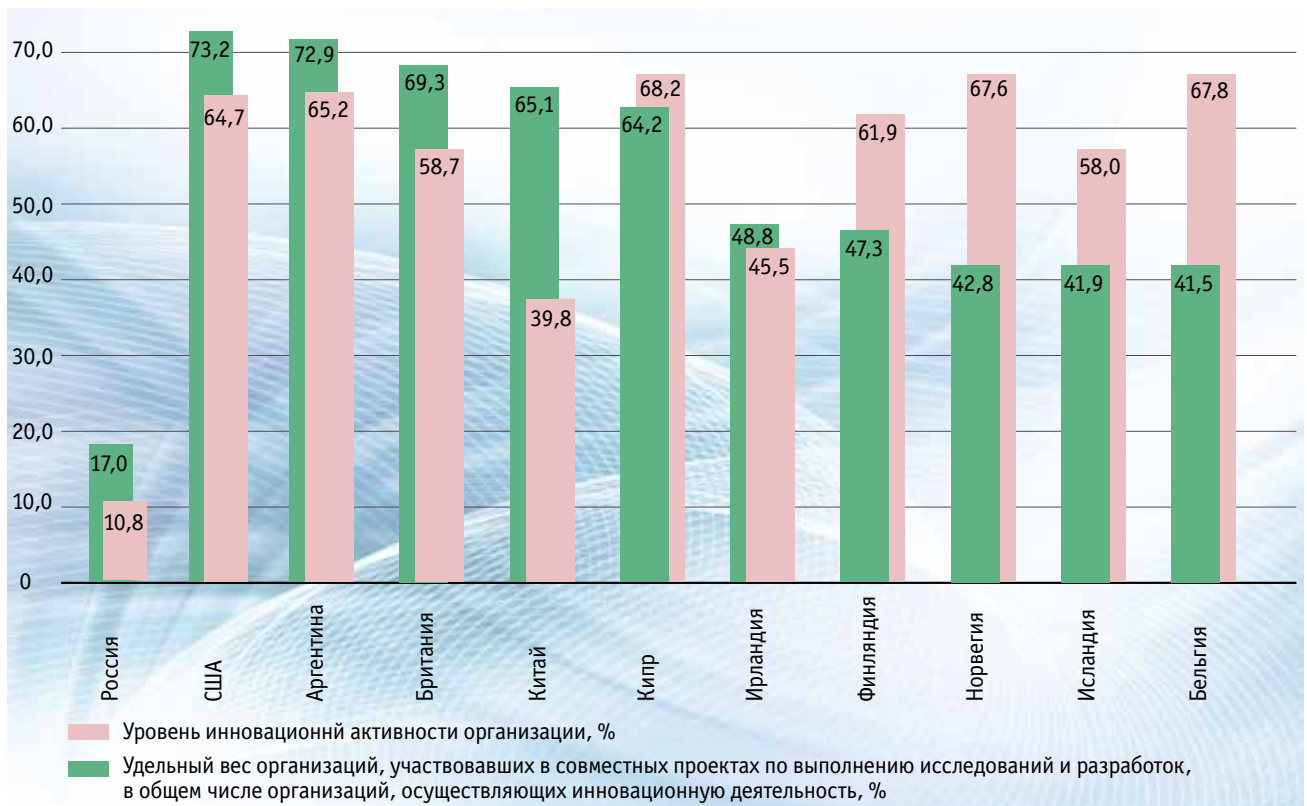
Согласно словарю «Теория и практика управления инновациями и знаниями» под редакцией М.В. Ливанского, консорциум – это временное

соглашение между организациями для совместного осуществления единого капиталоемкого проекта [1]. Целью объединения участников консорциума является получение совместной прибыли или иного положительного эффекта.

Создание консорциума предполагает, что каждый участник осуществляет вклад инвестиций (основных средств, нематериальных активов, денег, ценных бумаг, имущественного права), профессиональных знаний и умений, деловой репутации, торговых связей для достижения совместной цели.

Согласно статистическому сборнику НИИ ВШЭ «Индикаторы инновационной деятельности», в 2020 году показатель удельного веса организаций, участвующих в совместных проектах в России, составил – 17 % [2], в то время как в других странах значение данного показателя значительно выше (рис.1). Так, в США значение показателя составляет 73,2%, в

Рис.1. Показатели инновационной активности и участия организаций в совместной инновационной деятельности в 2020 г.¹



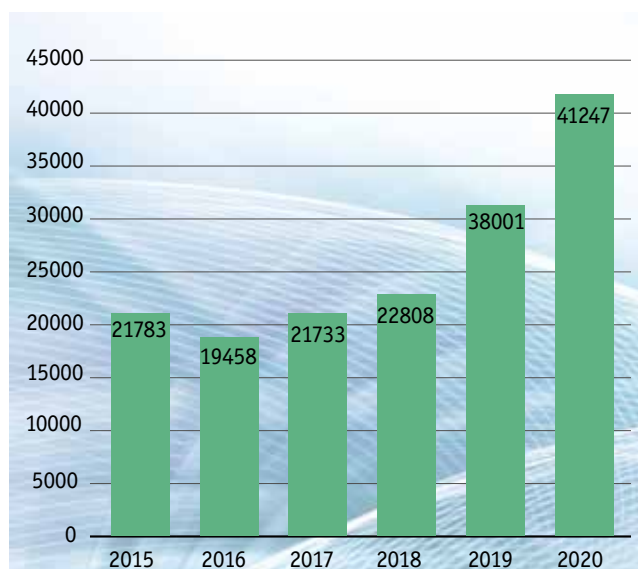
¹ Составлено по данным НИИ ВШЭ «Индикаторы инновационной деятельности».

Великобритании – 69,3%, на Кипре – 64,2 %, в Китае – 65,1%, в Норвегии – 42,8 % и т.д. При этом сопоставление значения рассмотренного показателя с показателем инновационной активности организаций в 2020 году (рис.1) дает возможность предположить, что консорциум в инновационной деятельности можно рассматривать в качестве фактора, способствующего росту инновационной активности хозяйствующих субъектов. Так, в США значение показателя инновационной активности составляет 64,7%, в Великобритании – 58,7%, на Кипре – 68,2 %, в Китае – 39,8%, в Норвегии – 67,6 % и т.д.

В 2020 году в России насчитывается 41 247 проектов по выполнению совместных исследований и разработок, что на 8,6 % больше, чем в прошлом году и на 80,9% больше, чем в 2018 году. При этом анализ динамики показывает, что количество совместных проектов с 2015 г. по 2020 г. увеличивается (рис.2).

Если рассмотреть показатели инновационной активности хозяйствующих субъектов в разрезе видов экономической деятельности, то становится очевидной взаимозависимость показателя инновационной активности и показателя удельного веса организаций, участвующих в совместных проектах в следующих отраслях (рис. 3): производство лекарственных средств и материалов, применяемых в медицинских целях; производство летательных аппаратов, включая космические; производство автотранспортных средств; производство медицинских инструментов и оборудования; строительство кораблей, судов и лодок; научные исследования и разработки. В названных отраслях значения показателя инновационной активности и показателя удельного веса организаций, участвующих

Рис. 2. Количество совместных проектов по выполнению исследований и разработок в России в 2020 г., единиц²



² Составлено по данным НИИ ВШЭ «Индикаторы инновационной деятельности».

в совместных проектах, выше среднего значения по России.

Создание крупных научных объединений, в том числе на основе международного научно-технологического сотрудничества и проектов класса «мегасайенс», закреплены в стратегических государственных документах³, также в национальном проекте «Наука»⁴, что свидетельствует об актуальности исследуемого вопроса.

Действующее законодательство России не содержит понятия «консорциум», а также юридической конструкции его формирования, однако консорциум широко используется в мировой практике, в законодательстве разных стран и в международных соглашениях [3]. Похожая правовая конструкция в отечественном законодательстве представлена договором простого товарищества (о совместной деятельности).

Методы исследования

При написании статьи использовались методы формальной логики, в частности, анализ и синтез, дедукция и индукция, сравнение, а также такие специальные методы, как метод статистической обработки данных и контент-анализ нормативных правовых документов.

Основная часть

Согласно ГК РФ по договору простого товарищества двое или несколько лиц (товарищей) обязуются соединить свои вклады, и совместно действовать без образования юридического лица для извлечения прибыли или достижения иной не противоречащей закону цели. При этом предпринимательскую деятельность по такому договору может осуществлять только индивидуальный предприниматель и (или) юридические лица. Физические лица или некоммерческие организации не могут быть участниками договора простого товарищества. Если товарищество создано для иных, не связанных с получением прибыли видов деятельности, то тогда участниками могут быть некоммерческие организации и физические лица. В данном случае, некоммерческие организации могут заключить договор на проведение совместных НИОКР, однако соединить инвестиционную составляющую и фазу распространения инновации на рынке с научно-технологическим потенциалом не получится. Вместе с тем, форма договора простого товарищества не предполагает создание отдельного юридического лица. Применение данного договора имеет нарекания и со стороны юридического сообщества. Примером может служить наличие прямых императивных

³ Указ Президента РФ от 01 декабря 2016 года № 642 «Стратегия научно-технологического развития РФ».

⁴ Указ Президента РФ от 07 мая 2018 года № 204 «О национальных идеях и стратегических задачах развития РФ до 2024 года».

Рис. 3. Показатели инновационной активности и участия организаций в совместной инновационной деятельности по видам экономической деятельности в 2020 г.⁵



запретов, ограничений субъективного состава товарищества, сформировавшейся судебной практики, согласно которой уступка прав и обязанностей по договору простого товарищества без согласия всех участников невозможна [3].

Разновидностью договора простого товарищества является договор инвестиционного товарищества. В соответствии с ГК РФ, особенности такого договора устанавливаются Федеральным законом «Об инвестиционном товариществе». Согласно п. 1 ст. 3 Закона по договору инвестиционного товарищества двое или несколько лиц (товарищей) обязуются соединить свои вклады и осуществлять совместную инвестиционную деятельность без образования юридического лица для извлечения прибыли⁶. Однако такая форма сотрудничества подойдет только для финансирования инновационных проектов, но не обеспечит кооперацию научно-технического потенциала, капитала и бизнес-сообщества.

Действующее законодательство России не предусматривает правовой конструкции объединения нескольких юридических и физических лиц в холдинг. Такая возможность представлена в виде создания юридического лица, в котором каждая из сторон будет участником в уставном капитале общества.

При этом может возникнуть ситуация, в которой одна из сторон может стать контролирующим лицом – «материнской компанией» – и осуществлять управление в своих интересах, так как, в отличие от договора простого товарищества, участник общества может продать свою долю третьим сторонам, подарить или сформировать контрольный пакет акций. Учитывая специфику инновационной деятельности и сложность прогнозирования результатов инновационного процесса, необходимость привлечения дополнительных инвестиций может возникнуть на каждом этапе проекта.

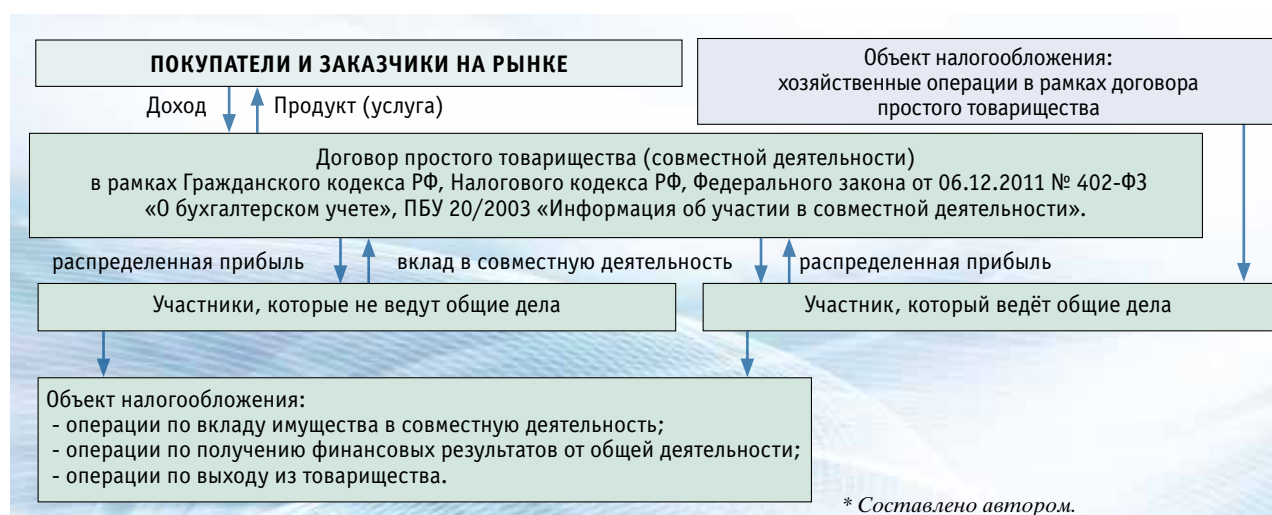
Гражданское законодательство предусматривает применение непоименованного договора или соглашения в свободной форме, однако, использование таких юридических конструкций рискованно, так как в случае возникновения спора истолкование судом не поддается прогнозированию, а применительно к инновационной деятельности, которая, как правило, характеризуется высоким уровнем риска, применение таких соглашений увеличит и без того большую степень неопределенности.

Необходимо отметить, что инновационная деятельность одна из немногих отраслей, которая в большей мере, нежели другие, сопряжена с риском. В целом, механизм хозяйствующей деятельности в форме консорциума соответствует концепции риск-ориентированного подхода и позволяет диверсифицировать риски между всеми участниками товарищества. Отечественное законодательство,

⁵ Составлено по данным НИИ ВШЭ «Индикаторы инновационной деятельности».

⁶ Федеральный закон от 28.11.2011 № 335-ФЗ «Об инвестиционном товариществе».

Рис. 4. Модель договора простого товарищества*



однако, предусматривает солидарную ответственность по договору простого товарищества всех участников, в то время как ответственность участников юридических лиц может быть субсидиарной и исключительно по решению суда.

Таким образом, наиболее распространенной в России формой объединения является объединение участников в едином юридическом лице ООО (АО), что формирует холдинговую структуру в виде «материнской» компании и «дочерней» компании. Однако в применении к инновационной деятельности отсутствие возможности кооперации по простой надёжной форме будет препятствовать объединению совместных возможностей науки, инвесторов и представителей реального сектора, что негативно скажется на уровне инновационной активности.

Так, по мнению И.А. Самойлова, в современной «креативной» экономике «власть капитала» не может доминировать над владельцем идеи. В условиях развития индустриального общества крупные корпоративные объединения сформировались на «власти капитала». Жёсткая пирамидальная иерархическая структура с единым центром принятия решений диктует правила игры, исходя из интересов главного участника (наращение капитала), игнорируя интересы остальных.

Тем самым поддерживается индустриальный, а не постиндустриальный тип экономики, основанный не на доминировании капитала, а на доминировании новых идей. Примером подобных «договорных» объединений служат японские корпоративные объединения – кэйрецу, в которых возможность поглощения одних участников другими исключена, что достигается императивным запретом взаимного владения долями в уставных капиталах и в итоге предотвращением концентрации капитала в одних руках [4].

Новой формой объединения, созданной правом Европейского Союза в целях развития интеграционных процессов в области инфраструктуры

научно-исследовательской деятельности, являются европейские консорциумы исследовательской инфраструктуры [5]. Принятый в 2009 году Регламент Европейского союза о европейских консорциумах исследовательской инфраструктуры предусматривает, что основной задачей консорциума является формирование единого пространства научных исследований, нацеленных на создание инноваций, на передачу знаний и технологий. Такие объединения являются местом встречи ученых и исследователей со всей Европы.

Нацеленность российской экономики на инновационное и технологическое развитие делает необходимым разработку эффективной правовой конструкции консорциума. В качестве основы для развития данного механизма может служить правовая конструкция договора простого товарищества. Практическое применение любой договорной конструкции зависит от особенностей налогообложения сделок по таким контрактам. Рассмотрим действующее налоговое законодательство России на предмет налогообложения сделок по договору простого товарищества. Порядок налогообложения сделок по договору простого товарищества зависит от того, кем является субъект налогообложения (рис. 4): участником, который не ведёт общие дела либо участником, который ведёт общие дела товарищества.

Налоговый кодекс РФ четко закрепляет обязанности участника, ведущего дела товарищества, а именно: учитывать доходы и расходы товарищества, рассчитывать прибыль каждого товарища, исчислять и уплачивать НДС, выставлять счет-фактуры, вести учет имущества, сообщать участникам информацию по налогу на прибыль и налогу на имущество.

Анализ этой юридической конструкции в контексте налоговых правоотношений позволяет выделить основное преимущество данной формы объединения хозяйствующих субъектов – экономию на налоге с дохода (прибыли). При обычной

модели предпринимательской деятельности, когда образуется юридическое лицо, участниками которого являются стороны проекта (инвесторы, владельцы ресурсов, имущества, навыков, знаний, деловых связей), налоговая нагрузка возникает в виде НДС и налога на прибыль, а также налоговых обязательств с выплаченных участникам дивидендов. В то же время при схеме взаимоотношений по договору простого товарищества, деятельность облагается только НДС, а также предполагает налоговые обязательства с прибыли, выплаченной товарищам (аналог дивидендов), которые самостоятельно осуществляют оплату либо налога на прибыль, либо налога по упрощенной системе налогообложения. При этом можно выделить ряд проблем и недостатков данной конструкции.

Результаты исследования и их практическая значимость

Во-первых, в настоящее время вопрос восстановления НДС при передаче имущества в совместную деятельность, ранее принятый участником к вычету при приобретении данного имущества, является спорным и неоднозначным. Согласно Постановлению Президиума ВАС РФ налог на добавленную стоимость по ранее приобретенным основным средствам, передаваемым в состав имущества простого товарищества, не подлежит восстановлению⁷. Однако, по мнению Минфина России, эти положения применимы только к объектам незавершенного строительства⁸.

Во-вторых, согласно п. 4 ст. 278 НК РФ, убыток, полученный от участия в товариществе, не может быть учтен участником товарищества в налоговом учете. Кроме того, согласно п. 5 ст. 278 НК РФ, корректировать распределенную прибыль от товарищества, которую учли в прошлых периодах, на прибыль, которая фактически сложилась на момент выхода из товарищества, нельзя (налог на прибыль в сторону уменьшения не пересчитывается). В соответствии с п. 6 ст. 278 НК РФ отрицательная разница между оценкой возвращаемого имущества и оценкой, по которой это имущество ранее было передано по договору простого товарищества, не признается убытком для целей налогообложения.

В-третьих, участники простого товарищества могут использовать упрощенную систему налогообложения, но исключительно с объектом налогообложения «доходы, уменьшенные на величину расходов». Действующее налоговое законодательство не предусматривает для субъектов малого предпринимательства дополнительных преференций в виде выбора объекта налогообложения «доходы».

⁷ Постановление Президиума ВАС РФ от 22.06.2010 № 2196/10 по делу № А09-1069/2008.

⁸ Письмо Министерства финансов Российской Федерации от 22.07.2021 № 03-07-11/58587 «Восстановлении НДС, ранее принятого к вычету по объектам основных средств и недвижимости».

Кроме того, в определенных случаях передачи во вклад основных средств потребуются пересчитать налог, который ранее был уплачен при применении УСНО. Согласно п. 6 ст. 346.43 НК РФ, налогоплательщики, применяющие патентную систему налогообложения, не могут применять договор простого товарищества. В соответствии с действующим законодательством доходы от ведения деятельности в рамках договора простого товарищества не признаются объектом налогообложения самозанятого населения⁹. При этом плательщики ЕСХН могут быть участниками совместной деятельности.

В-четвертых, практика показывает, если цель деятельности договора простого товарищества не достигнута, а именно товары (работы, услуги), основные средства приобретены, а готовая продукция не реализована, то в принятии НДС к вычету по приобретенным ценностям налоговым органом может быть отказано (например, дело № А76-15375/2016).

В-пятых, в бухгалтерском учете, согласно ПБУ 20/2003 «Информация об участии в совместной деятельности», вклады, внесенные участниками совместной деятельности, отражаются товарищем, ведущим общие дела, на счете по учету вкладов товарищей в оценке, предусмотренной договором. В Налоговом кодексе РФ стоимость вносимого имущества не регламентирована. Вместе с тем налоговым законодательством также не урегулирован порядок определения стоимости имущества при выходе из товарищества, что может привести к возникновению налогового спора.

Заключение и рекомендации

Главной целью современного этапа реформирования налоговой системы в России является обеспечение устойчивого развития экономики за счет баланса фискальных интересов государства и формирования благоприятного инвестиционного климата [6]. Применительно к инновационной деятельности рассмотренные выше проблемы налогообложения сделок по договору простого товарищества необходимо рассматривать в качестве факторов, препятствующих формированию инновационно-инвестиционного потенциала и росту инновационной активности хозяйствующих субъектов, отраслей и регионов.

Применение договора простого товарищества для объединения субъектов инновационной деятельности затруднительно как с точки зрения гражданско-правовых аспектов, так и с точки зрения налогообложения. Учитывая, что инновационная деятельность несопоставима с другими видами деятельности и обладает отличительными особенностями, необходимо рассмотреть возможность

⁹ Федеральный закон от 27.11.2018 № 422-ФЗ «О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима «Налог на профессиональный доход».

введения на законодательном уровне нового правового механизма оформления правоотношений субъектов инновационной деятельности, основанного на объединении науки, инвестиций и представителей реального сектора. В качестве такого механизма в российское законодательство может быть имплементировано соглашение о создании консорциума, основой для развития которого может служить правовая конструкция договора простого товарищества. Кроме того, по аналогии с

Европейским Союзом, в рамках Евразийского экономического союза (ЕАЭС) может быть заимствована и реализована кооперация в виде консорциума исследовательской инфраструктуры. Однако внедрение данных правовых конструкций необходимо проводить с учетом вопросов в областях права владения объектами интеллектуальной собственности, антимонопольного законодательства, налогового законодательства и международного права.

Информация о конфликте интересов

Я, автор данной статьи, со всей ответственностью заявляю о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Настоящее заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке данных, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.

Conflict-of-interest notification

I, the author of this article, bindingly and explicitly declare of the partial and total lack of actual or potential conflict of interest with any other third party whatsoever, which may arise as a result of the publication of this article. This statement relates to the study, data collection and interpretation, writing and preparation of the article, and the decision to submit the manuscript for publication.

Библиографический список

1. Теория и практика управления инновациями и знаниями. Энциклопедический словарь для студентов, аспирантов и преподавателей высших учебных заведений // М.В. Ливанский, В.В. Зотов, Н.Н. Губачев и др. – М.: Общество с ограниченной ответственностью «Издательство «КноРус», 2018. – 310 с.
2. Индикаторы инновационной деятельности: 2022: статистический сборник // В.В. Власова, Л.М. Гохберг, Г.А. Грачева и др. – М.: НИУ ВШЭ, 2022. – 292 с.
3. Горева А.А. Договор простого товарищества и его виды: российское право в сравнительно-правовом аспекте // Вестник гражданского права. – 2020. – Том. 20. – №6. – С. 30-66.
4. Самойлов И.А. «Власть договора» в корпоративных объединениях в «креативной» экономике // Гражданское право. – 2022. – №5. – С. 29-33.
5. Четвериков А.О. Европейские консорциумы исследовательской инфраструктуры: международные организации по европейскому праву или юридические лица SUI Generis? // Lex Russica (Русский закон). – 2019. – №7(152). – С. 141-150.
6. Ерёмин И.Р. Формирование благоприятного налогового климата для привлечения инвестиций в российскую экономику // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2020. – № 6. – С. 28-34.

References

1. Livanskiy M.V., Zotov V.V., Gubachev N.N. *Teoriya i praktika upravleniya innovatsiyami i znaniyami. Entsiklopedicheskiy slovar' dlya studentov, aspirantov i prepodavateley vysshikh uchebnykh zavedeniy* [Theory and Practice of Innovation and Knowledge Management. Dictionary for Students, Graduate Students and Teachers of Higher Education Institutions]. Moscow, KnoRus Publ., 2018, 310 p.
2. Vlasova V.V., Gohberg L.M., Gracheva G.A. *Indikatory innovatsionnoy deyatel'nosti: 2022: statisticheskiy sbornik* [Indicators of Innovation in the Russian Federation: 2022]. Moscow, NIU VSHE Publ., 2022, 292 p.
3. Goreva A.A. *Dogovor prostogo tovarishchestva i ego vidy: rossiyskoe pravo v sravnitel'no-pravovom aspekte* [Agreement of Simple Company and Its Types: Russian Law in a Comparative Legal Aspect]. *Vestnik grazhdanskogo prava*, 2020, Vol. 20, no. 6, pp. 30-66 (in Russ.).
4. Samoylov I.A. «Vlast' dogovora» v korporativnykh ob'edineniyakh v «kreativnoy» ekonomike [The “Power of an Agreement” in Corporate Associations in Creative Economy]. *Grazhdanskoe pravo*, 2022, no. 5, pp. 29-33 (in Russ.).
5. Chetverikov A.O. *Evropeyskie konsortsiумы issledovatel'skoy infrastruktury: mezhdunarodnye organizatsii po evropeyskomu pravu ili yuridicheskie litsa SUI Generis?* [European Research Infrastructure Consortia: International Organization under European Law or Legal Entities Sui Generis?]. *Lex Russica (Russkiy zakon)*, 2019, no. 7(152), pp. 141-150.
6. Eryomin I.R. *Formirovaniye blagopriyatnogo nalogovogo klimata dlya privlecheniya investitsiy v rossiyskuyu ekonomiku* [Creating a Favorable Tax Climate for Foreign Investment in the Russian Economy]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nykh buhgalterov)*, 2020, no. 6, pp. 28-34 (in Russ.).

Для цитирования

Дубков Д.А. Налоговые аспекты применения договора простого товарищества в инновационной деятельности // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2023. – №3. – С. 32-38.

For citation

Dubkov D.A. *Nalogovye aspekty primeneniya dogovora prostogo tovarishchestva v innovatsionnoy deyatel'nosti* [Tax Aspects of Applying a Simple Partnership Agreement in Innovation Activities]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nykh buhgalterov)*, 2023, no. 3, pp. 32-38 (in Russ.).

25
лет

ПРОФЕССИОНАЛЬНОЕ ОБЪЕДИНЕНИЕ

ИПБ России

КОНГРЕСС ИПБ РОССИИ 2023

30 ноября-
1 декабря
Онлайн

- ✓ Онлайн-трансляция в режиме реального времени
- ✓ Лучшие спикеры
- ✓ Запись – 30 дней
- ✓ Только актуальные темы
- ✓ Насыщенная деловая программа
- ✓ Сертификат ИПБ России



8 800 500-54-51



congress@ipbr.org



www.ipbr.org

DOI: 10.51760/2308-9407_2023_3_40
УДК 657.3
ВАК 5.2.4

Отчеты о деятельности Санкт-Петербургского Общества для распространения коммерческих знаний*

Operating Statements of the St. Petersburg Commercial Knowledge Society

*Санкт-Петербургский государственный
экономический университет, Российская
Федерация, Санкт-Петербург*

Ирина Николаевна Муханова

выпускник аспирантуры направления «Экономика»

e-mail: irisha.mukhanova@mail.ru

191023, Российская Федерация,

г. Санкт-Петербург, улица Садовая, д. 21.

Тел. +7 (953) 172-44-66.

*Sankt-Peterburgskiy gosudarstvennyy ekonomicheskiy
universitet (Saint Petersburg State University of
Economics), Russian Federation, Saint Petersburg*

Irina N. Mukhanova

Graduate of Postgraduate Studies in Economics

e-mail: irisha.mukhanova@mail.ru

21 Sadovaya st., St. Petersburg

191023, Russian Federation.

Phone +7 (953) 172-44-66.

Аннотация. История бухгалтерской мысли неразрывно связана с деятельностью ряда общественных образований в дореволюционной России, среди которых Санкт-Петербургское общество для распространения коммерческих знаний (далее Общество) занимало лидирующие позиции. Объектом исследования является научная и просветительская деятельность Общества как типичного представителя общественных объединений в экономической сфере. Предметом – годовые отчеты Общества в части представления данных по финансово-хозяйственной деятельности.

Цель – использование опыта формирования годовой бухгалтерской отчетности общественных образований в дореволюционной России в отчетности современных некоммерческих организаций в целях обеспечения информационной открытости деятельности.

Методология. В работе использованы общенаучные методы исследования, предполагающие изучение исторических, правовых и экономических процессов в диалектической взаимосвязи. Результаты исследования. В ежегодных отчетах, которые представлялись в Министерство финансов и Министерство внутренних дел, а также открыто публиковались, Общество приводило информацию о результатах своей общественной деятельности, а также данные о видах поступлений, направлениях расходования средств, имеющемся имуществе. Годовые отчеты Общества представляли собой целостную форму раскрытия информации, которая удовлетворяла запросы как государственных, так и частных заинтересованных лиц. По ним можно отследить, как развитие научной и просветительской деятельности Общества в цифрах, так и развитие самой бухгалтерской отчетности.

Abstract. The history of accounting thought goes hand in hand with the activities of a number of public entities in pre-revolutionary Russia, among which the St. Petersburg Commercial Knowledge Society (hereinafter referred to as the Society) occupied a leading position.

The object of the study is the scholarly and educational activities of the Society as a typical representative of public associations in the economic realm. The subject is the annual operating statements of the Society. The goal of the research is to use the experience of preparing the annual financial statements of public entities in pre-revolutionary Russia in the reporting of modern non-profit organizations in order to ensure transparency of activities.

Methodology. The author used general scientific research methods that involve the study of historical, legal and economic processes in a dialectical relationship in the study. **Research results.** In annual reports, which were submitted to the Ministry of Finance and the Ministry of Internal Affairs, and were also openly published, the Society provided information on the results of its public activities, as well as data on the types of income, directions for expenditure, and property. The Society's annual reports had a holistic form of information disclosure that satisfied the needs of both public and private stakeholders. They can be used to track both the development of the scholarly and educational activities of the Society in numbers, and the development of the financial statements themselves. The author believes that the experience of compiling such reports is also useful for modern non-profit organizations, which, in addition to mandatory types of reporting, prepare public annual reports in order to ensure that information about the results of their activities is available to society.

* Научный руководитель: **Соколов Вячеслав Ярославович**, доктор экономических наук, профессор Санкт-Петербургского государственного экономического университета.

Полагаем, что опыт составления таких отчетов полезен и современным некоммерческим организациям, которые помимо обязательных видов отчетности составляют публичные годовые отчеты в целях обеспечения доступности информации о результатах своей деятельности обществу.

Ключевые слова: общество для распространения коммерческих знаний; правовое регулирование; уставная деятельность; отчеты о деятельности; доходы и расходы; баланс; информационная открытость.

Введение

В России на рубеже XIX–XX веков наблюдался рост числа общественных образований по профессиональным, научным, хозяйственным, культурным, филантропическим и другим интересам. Так Адресная и справочная книга Санкт-Петербурга 1895 года включала 83 [1], 1900 года – 358 [2], а 1915 года – 509 общественных образований [3]. Объектом нашего внимания является Общество для распространения коммерческих знаний (далее Общество) в Санкт-Петербурге (1889–1917), деятельность которого нами рассматривалась через призму его публичной отчетности.

Члены Общества именовали себя «ревнителями распространения коммерческих знаний» и действительно ими были. Они трудились во благо России. Итоги первого десятилетия работы (1889–1899) Общество отразило в Очерке о деятельности¹. О мотивах создания Общества в очерке написано следующее: «Общество поставило себе задачей идти навстречу потребностям отечественной промышленности и торговли, поднятию уровня коммерческого образования в России в возможно обширном смысле этого слова».

Доступность обретения коммерческих знаний широкому кругу заинтересованных пользователей, а также «обмен сведений и знаний между представителями науки и людьми практики» – цели деятельности Общества. Члены Общества (основатель Э.Г. Вальденберг, В.Ф. Гаук, И.Д. Гопфенгаузен, И.И. Рейнбот, В.Д. Белов, А.М. Вольф и многие другие) очень много сделали в сфере народного просвещения и развития коммерческих знаний, и особенно в области счетоводства.

Отметим, что научная и просветительская деятельность Общества довольно подробно изучена и описана в трудах историков бухгалтерского учета: Е.И. Зуги, С.Н. Карельской, В.Я. Соколова [4, 5], Д.А. Львовой [6], В.Я. Соколова [7]. В тоже время наличие обобщенных сведений о финансово-хозяйственной деятельности Общества в публикациях отсутствует, поэтому мы полагаем, что настоящая работа может быть полезным дополнением к ранее выпущенным трудам.

Гипотеза нашего исследования заключается в том, что содержательная часть годовых отчетов

Keywords: Commercial Knowledge Society; legal regulation; statutory activities; operating statements; income and expenses; balance sheet; transparency.

Общества, которая включала финансово-хозяйственную составляющую (источники финансирования и направления использования средств), позволяла составить представление о результатах его общественно-полезной деятельности, а сами годовые отчеты Общества являлись целостной информативной формой отчетности, как для государственных, так и частных заинтересованных пользователей.

Правовое регулирование деятельности Общества

В Российской империи первым правовым актом, установившим возможность создания общественных образований, стал «Устав благочиния или Полицейский» (1782), а точнее статья 64 «Управа Благочиния законом утвержденное общество, товарищество, братство, или иное подобное иное установление охраняет в своей законной силе» [8].

Следующий правовой акт, регулирующий деятельность именно общественных образований – это «Именной высочайший указ правительствующему сенату о временных правилах об обществах и союзах» (далее Временные правила) от 4 марта 1906 г.² Во Временных правилах понятие «общество» сформулировано как «соединение нескольких лиц, которые, не имея задачу получения для себя прибыли от ведения какого-либо предприятия, избрали предметом своей совокупной деятельности определенную цель», то есть определен основный признак деятельности – бесприбыльность для себя – члена общества.

По Временным правилам общества, желавшие получить права юридического лица, то есть возможность «приобретать и отчуждать недвижимое имущество, образовывать капиталы, заключать договоры, вступать в обязательства, а равно искать и отвечать на суде», подлежали обязательной регистрации в территориальных органах власти (губернских присутствиях) и вносились в специальные реестры.

¹ Очерк деятельности Общества для распространения коммерческих знаний с 1889 по 1899 год. Итог первого десятилетия. С.-Петербург. Типография журнала «Строитель».

² Именной высочайший указ правительствующему сенату о временных правилах об обществах и союзах. 4 марта 1906 г. П. 1. Режим доступа: <https://constitution.garant.ru/history/act1600-1918/5205/> (дата обращения: 09.01.2022).

Важная роль отводилась закреплению организационных аспектов деятельности в уставах обществ, структура которых мало чем отличается от уставов современных некоммерческих организаций (НКО). В уставе надлежало отразить полное наименование общества, его цель, расположение (адрес) и способы его деятельности, личные данные учредителей и правления, размер членских взносов и порядок их уплаты, порядок ведения отчетности.

Обществом было опубликовано два устава в 1889 году и в 1895 году [9, 10]. В уставах были закреплены следующие виды деятельности: периодические собрания членов «для взаимного обмена мыслей по вопросам из области коммерческих знаний»; проведение лекций «по предметам из области коммерческих знаний»; организация читальни и библиотеки; содействие изданию «сочинений по разным отраслям коммерческих знаний»; учреждение образовательных курсов.

В Уставе Общества от 1889 г. были определены формы отчетов и виды контроля: «отчет о действиях общества с подробным описанием как поступивших, так и израсходованных сумм», который ежегодно представлялся в Министерство финансов и Министерство внутренних дел. Обязанность по ведению книг и отчетности, составлению годового отчета о деятельности возлагалась на совет Общества. Отчет подлежал проверке внутренней ревизионной комиссией. Члены совета и ревизионная комиссия исполняли возложенные на них обязанности безвозмездно.

Отдельный раздел устава назывался «Средства Общества». Основные доходы Общества формировались из членских взносов, добровольных

пожертвований, входной платы от гостей, а также вырученных от продажи изданий Общества средств. Из поступающих средств формировались основной, оборотный и специальный капиталы.

Основной капитал формировался в размере не менее 5 % от поступлений. Капитал оставался неприкосновенным, а проценты направлялись в оборотный капитал. В Уставе Общества от 1895 года основной капитал был переименован в запасный капитал при сохранении его функций.

Оборотный капитал формировался из всех доходов, за вычетом отчислений в основной капитал и целевых пожертвований, и употреблялся на покрытие текущих расходов.

Специальный капитал формировался из целевых пожертвований («... членов, посторонних лиц и учреждений с указанною жертвователями целью»), а также сумм, отчисляемых Обществом из своего оборотного капитала для решения конкретных задач.

Капиталы Общества, за исключением суммы, необходимой на текущие расходы, обращались в государственные или правительственные гарантированные процентные бумаги и определялись на хранение в государственный банк.

Отчеты о деятельности Общества

По сохранившимся в архивах Санкт-Петербурга годовым отчетам о деятельности, которые публиковались и размещались в императорской публичной библиотеке, можно и сегодня увидеть, какому порядку составления отчетов придерживалось Общество. В таблице 1 приведена информация,

Таблица 1. Наличие в отчетах о деятельности разделов, описывающих хозяйственную деятельность Общества*

Отчетный период (операционный год с 1 сентября по 31 августа)	Разделы, входящие в отчет о деятельности				
	Отчет о доходах и расходах*	Смета до- ходов и расходов	Сопоставление плановых и фак- тических данных	Баланс	Отчет о деятель- ности коммер- ческих курсов
1889-90, 1890-91, 1891-92, 1892-93, 1893-94, 1894-95	Отчеты в архиве отсутствуют				
1895-96, 1896-97	+	+	-	-	-
1897-98, 1898-99 ³	+	+	-	+	-
1899-00	Отчет в архиве отсутствует				
1900-01 ⁴	+	+	-	+	-
1901-02	Отчет в архиве отсутствует				
1902-03, 1903-04, 1904-05, 1905-06	+	+	+	+	-
1906-07	Отчет в архиве отсутствует				
1907-08, 1908-09, 1909-10, 1910-11, 1911-12, 1912-13, 1913-14, 1914-15 ⁵	+	+	+	+	+
1915-16, 1916-17	Отчеты в архиве отсутствуют				

* Источник: составлено автором по материалам Русского книжного фонда (г. Санкт-Петербург, пл. Островского, д. 1-3).

³ Очерк деятельности Общества для распространения коммерческих знаний с 1889 по 1899 год. Итог первого десятилетия. С.-Петербург. Типография журнала «Строитель».

⁴ Отчет о деятельности состоящего под Августейшим покровительством его императорского высочества великого князя Александра Михайловича Общества для распространения коммерческих знаний за время с 1 сентября 1900 г. по 31 августа 1901 г.

⁵ Отчет о деятельности Общества и состоящих при нем Коммерческих Курсов – Петроград, 1896-1915.

Таблица 2. Доходы и расходы Общества за 1900-1901 и 1914-1915 годы (в рублях и %)*

Доходы и расходы	1900-01		1914-15	
	руб.	%	руб.	%
ДОХОДЫ				
По счету членских и кандидатских взносов	3 576	40,2	309	4,2
По счету пожертвований	842	9,5		
По счету курсов	4 038	45,4	5 879	80,7
По счетам иных доходов ⁷ (проценты по купонам, сбор на подписку период. изданий)	434	4,9	1 097	15,1
Итого доходы	8 890	100,0	7 285	100,0
РАСХОДЫ				
По счетам квартиры (наем, отопление, освещение, ремонт)	3 051	42,8	2 485	39,9
По счету жалования служащим (канцелярии и прислуге)	1 700	23,8	1 938	31,1
По счету лекций	361	5,0		
По счету курсов		5,7		
По счетам на канцелярские, типографские, публикационные, почтовые расходы		10,8	702	11,2
Пожертвования на военные нужды			500	8,0
По счетам иных расходов ⁷ (содержание библиотеки, разные мелочные расходы и др.)	846	11,9	610	9,8
Итого расходы	7 136	100,0	6 235	100,0
Остаток (направлялся в оборотный капитал (95 %) и запасный капитал (5 %))	1 754		1 050	

полученная автором в процессе изучения деятельности Общества (1889-1917).

В годовых отчетах Общество приводило подробные данные о своих фактических доходах и расходах, а также плановых показателях на предстоящий год в виде сметы. С 1902 года годовые отчеты были дополнены таблицами с сопоставлением плановых и фактических показателей. С 1897 года в годовые отчеты были включены балансы. С 1907 года в годовые отчеты Общества были включены отдельно составленные отчеты о деятельности коммерческих курсов, в которые также входили отчеты о доходах и расходах, плановые сметы и балансы.

Доходы и расходы Общества

Далее рассмотрим, каким образом Общество отражало в своих отчетах доходы и расходы. Для этого обратим внимание на отчеты 1900-1901 и 1914-1915 годов⁶. Почему именно эти исторические периоды? Отчет 1900-1901 года выбран автором, как пример периода успешной деятельности, а отчет 1914-1915 года, как последний из имеющихся в архиве.

⁶ Отчет о деятельности состоящего под Августейшим покровительством его императорского высочества великого князя Александра Михайловича Общества для распространения коммерческих знаний за время с 1 сентября 1900 г. по 31 августа 1901 г. Отчет о деятельности Общества и состоящих при нем Коммерческих Курсов – Петроград, 1896-1915.

* Составлено автором на основе обобщения данных годовых отчетов: 1. Отчет о деятельности состоящего под Августейшим покровительством его императорского высочества великого князя Александра Михайловича Общества для распространения коммерческих знаний за время с 1 сентября 1900 г. по 31 августа 1901 г. 2. Отчет о деятельности Общества и состоящих при нем Коммерческих Курсов – Петроград, 1896-1915.

⁷ Строки «По счетам иных доходов» и «По счетам иных расходов» добавлены автором. Денежные суммы, приведенные в отчетах в рублях и копейках, округлены автором до рублей.

В таблице 2 приведены основные доходы и расходы Общества в рублях и процентах.

Доходы Общества формировались из членских и кандидатских взносов, пожертвований, которые имели, в основном, строго целевой характер, доходов от проведения публичных лекций и образовательных курсов, иных видов доходов.

Существенную часть доходов Общества составляли обязательные ежегодные взносы членов (40,2 % – в 1901 г.). Со временем их доля в общем объеме доходов снижалась по разным причинам, в том числе из-за уменьшения численности: в 1901 году в Обществе числилось 482 члена, а в 1915 году – 111 членов.

Просвещение в коммерческой сфере являлось важнейшей задачей в деятельности Общества. В разные периоды при Обществе действовали курсы по стенографии, исправлению почерка, новым языкам, винной монополии, коммерческой арифметике, по счетоводству и подготовке преподавателей бухгалтерии.

Доля поступлений от работы курсов составила в 1901 году – 45,4 %, а в 1915 году – 80,7 % от всех доходов. В 1899 году при Обществе были организованы курсы для подготовки преподавателей бухгалтерии. В 1900 году были открыты счетоводные курсы, на которые записались 265 слушателей, а прошли итоговые испытания 187 человек. В 1914 году на такие курсы приняли уже 322 человека, прошли экзаменационную проверку и окончили курсы 198 человек. Всем окончившим курсы выдавались свидетельства, остальным слушателям предлагалось пройти курс повторно бесплатно.

Просвещение всех желающих в экономической сфере происходило также с помощью публичных лекций по «финансово-политическим наукам». В 1900-1901 году за небольшую входную плату для слушателей было организовано чтение лекции по

Рис. 1. Доходы Общества за 1900–1901 годы⁸

ПРИХОДЪ.	
По счету членских и кандидатских взносов.	
поступило взносов от членов Общества	Р. 2.949 —
» » » кандидатов въ члены Общества »	627 — Р. 3.576 —
По счету курсовъ бухгалтеріи.	
поступило отъ слушателей	Р. 9057 —
изъ конхъ возвращено	» 120 — Р. 8.987 —
Удѣлено преподавателямъ Р. 4.290 —	
за публикаціи	Р. 849,85
» типографскія работы	> 110,99
» временно нанятое помѣщеніе >	165,—
» разсылку циркулярвъ	> 13,45 > 4.929,09 > 4.007,91
По счету курсовъ винной монополіи	
поступило отъ слушателей	Р. 130 —
удѣлено лектору	> 100 — > 30 —
По счету подписки на періодическія изданія	
остатокъ сбора отъ подписки	> 272,29
По счету процентовъ	
проценты по купонамъ отъ % бумагъ	Р. 45,60
» » текущему счету	> 116,32 > 161,92
По счету пожертвованій	
поступило пожертвованій	Р. 1.342,20
передано въ фондъ бухгалтеровъ	> 500 — > 842,20
Итого въ приходъ Р. 8.890,32	

политической экономики и строю государственных учреждений.

Важной составляющей деятельности Общества являлась благотворительность, которая, в первую очередь, была направлена на поддержку практикующих бухгалтеров и членов их семей. Так, их трудоустройством занимался Комитет посредничества при Обществе, а материальную помощь оказывал Фонд для вспоможения нуждающимся бухгалтерам и их вдовам, и сиротам [11]. В 1900 году в Фонде состояло 109 членов, а сумма пожертвований, направленных в Фонд, составила 500 рублей.

Движение средств по счетам доходов (прихода) отражалось с учетом не только поступлений, но и видов выплат по каждому поступлению (рисунок 1).

В современной бухгалтерской терминологии это называется целевое использование средств. В результате в приходе мы видим не полную сумму поступлений, а итог после целевого использования. Именно эти средства направлялись на дальнейшее распределение по разным текущим статьям расходов Общества (таблица 2).

Текущие расходы Общества в обобщенном виде включали оплату помещения, жалованья служащим, расходы по устройству лекций и курсов. В оплату помещения входили: аренда, освещение (свечи, электричество), отопление (покупка дров), оплата работы дворников, ремонт квартиры. По строке «Жалование служащим (канцелярии и прислуге)» Обществом обобщались расходы по оплате труда секретарю Общества, письмоводителю, сторожу, швейцару и дворникам. По строке «Устройство (организация) лекцій» Обществом отражались данные по оплате труда лекторов. По строке «Устройство (организация) курсов» Обществом

⁸ Отчет о деятельности состоящего под Августейшим покровительством его императорского высочества великого князя Александра Михайловича Общества для распространения коммерческих знаний за время с 1 сентября 1900 г. по 31 августа 1901 г.

предоставляло данные, как в целом, так и с детализацией по конкретным статьям расходов, в том числе оплата труда преподавателей, расходы на публикации, молебн, на освещение.

Существенную долю в структуре расходов занимали оплата помещения и жалованье служащим, например, в период 1914-1915 годов около 40 % и 31 % соответственно.

Подчеркнем, что «научные цели Общества признавались главнейшими и самыми существенными» во все периоды. «На заседаниях Отдела бесед и сообщений<...> возбуждались разнообразные вопросы, теоретические и практические, из области сложных коммерческих отношений и знаний. Таким путем уяснялись многие сложные вопросы из счетоведения и книговедения»⁹. Однако мы не увидели прямого отражения деятельности членов Отдела бесед и сообщений, как и других отделов (Педагогической конференции, Учебного отдела), в денежных расходах Общества. Члены Общества безвозмездным личным трудом обеспечивали его такую важную для развития бухгалтерской мысли деятельность. А их денежный вклад в развитие Общества виден в строках взносов и пожертвований.

Балансы Общества

Балансы отражали состояние активов и пассивов Общества по конкретным статьям. В активах баланса средства отражались последовательно по степени снижения ликвидности. Сначала приводились сведения об остатке наличных денежных средств, далее об остатках на счетах в банке, затем данные о процентных бумагах. В активах приводились сведения о дебиторской задолженности, а также недвижимом и движимом имуществе и расходах будущих периодов.

В пассиве отражались данные о капиталах Общества (оборотном, запасном, специальном, кассы взаимопомощи и др.) и кредиторской задолженности.

Рассмотрим балансы Общества на 1 сентября 1901 года и 1915 года (таблицы 3,4).

Итог баланса Общества в 1901 году составил 10 307 рублей, а в 1915 году – 42 629 рублей. Состав строк баланса, в целом, оставался постоянным. В то же время структура различалась. В 1901 году в активах преобладали текущие счета, в пассивах преобладали оборотный капитал и кредиторы. В 1915 году в активах преобладали процентные бумаги, в пассивах – специальный капитал пожертвования Григория Григорьевича Елисеева, оборотный капитал и кредиторы.

Таким образом, данные, приведенные в отчетах о доходах и расходах, а также балансах Общества, позволяют рассмотреть его деятельность через призму финансово-хозяйственных отношений. Эти данные находятся в полном согласовании с

⁹ Очерк деятельности Общества для распространения коммерческих знаний с 1889 год по 1899 год. Итог первого десятилетия. С.-Петербург. Типография журнала «Строитель».

Таблица 3. Баланс Общества на 1 сентября 1901 года^{10*}

АКТИВ	руб.	всего, руб.	%
Касса: остаток наличных денег		1963	19,0
Текущие счета: состояло	5 027		
начислено процентов	116		
		5 143	49,9
Процентные бумаги:			
1200 р. 4 % Госуд. Ренты	1 188		
стоимость купонов	36		
		1 224	11,9
Движимое имущество: состояло	766		
ныне списано	76		
		690	6,7
Библиотека: состояло	117		
ныне списано	17		
		100	1,0
Расходы за счет Института		112	1,1
Бухгалтеров: состоит			
Расходы, подлежащие постеп.			
погашению: (приспособление			
квартиры) состояло	935		
ныне списано	235		
		700	6,8
Расходы за счет будущего года:		375	3,6
уплачено вперед за квартиру			
		10307	100,0
ПАССИВ			
Оборотный капитал: состояло	2 923		
ныне причислено	1 667		
		4 590	44,5
Запасный капитал: состояло	1 548		
ныне причислено	88		
		1636	15,9
Специальный капитал: состоит	300		2,9
Капитал пожизненных членов:	400		3,9
состоит			
Капитал кассы взаимопомощи:	138		1,3
состоит			
Фонд на пополнение библио-	214		2,1
теки: состоит			
Подписка на коммерч.	230		2,2
энциклопедию: состоит			
Кредиторы	2 800		27,2
		10307	100,0

положениями, которые Общество посчитало необходимым привести в своих Уставах. Полагаем, что годовые отчеты Общества могут служить примером представления информации о своей общественно-полезной деятельности для современных общественных образований в России.

¹⁰ Отчет о деятельности состоящего под Августейшим покровительством его императорского высочества великого князя Александра Михайловича Общества для распространения коммерческих знаний за время с 1 сентября 1900 г. по 31 августа 1901 г.

Таблица 4. Баланс Общества на 1 сентября 1915 года^{11*}

АКТИВ	руб.	всего, руб.	%
Касса (наличными деньгами)		3678	8,6
Текущий счет в Московском		779	1,8
Купеческом Банке			
Процентные бумаги:			
Процентные бумаги:			
Свидетельства 4 %			
Государственной ренты			
на 25 000 р. ном.		22712	
Вр. свидетельства 5 %			
госуд. Внутренних			
займов 1914 и 1915 гг.			
на 5 000 руб. ном		4675	
Купоны от %%% бум.		262	
ср. 1 Сент. 1915			
		27649	64,9
Недвижимое имущество			
(участок земли в Петрограде			
по Языкову пер. 560,2 кв. саж.)		8 403	19,7
Движимое имущество		1 082	2,5
Библиотека (книги и журналы)		58	0,2
Паевой взнос в 0-во собствен-		50	0,1
ников жилищ в Петрограде			
Учебные пособия		930	2,2
ИТОГО		42629	100,0
ПАССИВ			
Специальный капитал			
пожертвования			
Гр. Гр. Елисеева		8 403	19,7
Оборотный капитал		6 714	15,8
Запасный капитал		3 133	7,4
Специальный капитал		360	0,8
Капитал кассы взаимопомощи		132	0,3
Капитал, пожертвованный		216	0,5
на библиотеку			
Кредиторы Общества		23 289	54,6
Плата за лекции на Счетоводн.		350	0,8
Курсах в 1915-1916 гг.			
Служащие		32	0,1
ИТОГО		10307	100,0

Заключение

В заключение попробуем сравнить Отчеты о деятельности Общества с современной отчетностью НКО.

1. В годовых отчетах Общество представляло полное описание своей деятельности, которое удовлетворяло все контролирующие и надзорные органы. Современные НКО сдают финансовую, налоговую, статистическую отчетность, а также

¹¹ Отчет о деятельности Общества и состоящих при нем Коммерческих Курсов... – Петроград, 1896-1915 гг.

* Денежные суммы, приведенные в отчетах в рублях и копейках, округлены автором до рублей.

- отчетность в Министерство юстиции. Отчетов много, а целостное представление о деятельности организаций отсутствует.
- Отчеты о деятельности Общества отражали, каким образом Общество реализует свои уставные цели. Современные НКО при желании раскрыть свои результаты, помимо официальных форм отчетности, составляют публичные годовые отчеты и размещают их на своих сайтах. Зачастую это фотодокументы с минимумом финансовой информации.
 - Отчеты о доходах и расходах, балансы раскрывают индивидуальную деятельность Общества. Напротив, современные унифицированные формы (отчет о целевом использовании средств, бухгалтерский баланс, отчет о финансовых

- результатах) полностью обезличивают информацию.
- В отчетах о доходах и расходах Общества отражено целевое использование разных видов поступлений (взносов и пожертвований) и конкретные направления расходования средств во взаимосвязи. Современная форма отчета о целевом использовании средств этого не предполагает. Сравнивая отчеты Общества для распространения коммерческих знаний и отчетность современных НКО, автор подчеркивает их полную информационную открытость, до которой современным организациям довольно далеко, но стоит стремиться. И тогда через сто с лишним лет об их деятельности смогут рассказать благодарные потомки. ☺

Информация о конфликте интересов

Я, автор данной статьи, со всей ответственностью заявляю о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Настоящее заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке данных, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.

Conflict-of-interest notification

I, the author of this article, bindingly and explicitly declare of the partial and total lack of actual or potential conflict of interest with any other third party whatsoever, which may arise as a result of the publication of this article. This statement relates to the study, data collection and interpretation, writing and preparation of the article, and the decision to submit the manuscript for publication.

Библиографический список

- Весь Петербург на 1895 год: адресная и справочная книга г. С.-Петербурга. – СПб.: издание А.С. Суворина, 1895. – 468 с.
- Весь Петербург на 1900 год: адресная и справочная книга г. С.-Петербурга. – СПб.: издание А.С. Суворина, 1900. – 876 с.
- Весь Петроград на 1915 год: адресная и справочная книга г. Петрограда // под ред. А.П. Шашковского. – СПб.: издание т-ва А.С. Суворина – «Новое время», 1915. – 884 с.
- Karelskaia S., Sokolov V., Zuga E. Development of the Accounting Profession Illustrated by the History of Russian Accounting Societies // Proceedings of 2016 International Conference on Accounting, Auditing, and Taxation (ICAAT 2016). – 2016. – pp. 190-200.
- Sokolov V.Y., Karelskaya S.N. The First Attempt to Create a Professional Accountants' Organization in Russia // International Conference on Accounting, Auditing, and Taxation (ICAAT 2014). – 2014. – pp. 304-314.
- Львова Д.А. Профессиональные объединения бухгалтеров: история создания и деятельности. – М.: Институт профессиональных бухгалтеров России: Информационное агентство «ИПБР-БИНФА», 2005. – 160 с.
- Sokolov V. A History of Professional Accounting Societies in St. Petersburg // Accounting History. – 2015. – Vol. 20. – no. 3. – pp. 375-395.
- Устав благочиния или Полицейский. Часть первая: Утвержден в Санкт-Петербурге апреля 8 дня 1782 года. – Санкт-Петербург: Сенатская тип., 1782. – 75 с.

References

- Ves' Peterburg na 1895 god: adresnaya i spravochnaya kniga g. S.-Peterburga* [All of Petersburg in 1895: Address and Reference Book of St. Petersburg]. St. Petersburg, A.S. Suvorina Publ., 1895, 468 p.
- Ves' Peterburg na 1900 god: adresnaya i spravochnaya kniga g. S.-Peterburga* [All of Petersburg in 1900: Address and Reference Book of St. Petersburg]. St. Petersburg, A.S. Suvorina Publ., 1900, 876 p.
- SHashkovskiy A.P. *Ves' Petrograd na 1915 god: adresnaya i spravochnaya kniga g. Petrograda* [All of Petrograd in 1915: Address and Reference Book of Petrograd]. St. Petersburg, A.S. Suvorina – Novoe vremya Publ., 1915, 884 p.
- Karelskaia S., Sokolov V., Zuga E. Development of the Accounting Profession Illustrated by the History of Russian Accounting Societies. *Proceedings of 2016 International Conference on Accounting, Auditing, and Taxation (ICAAT 2016)*, 2016, pp. 190-200.
- Sokolov V.Y., Karelskaya S.N. The First Attempt to Create a Professional Accountants' Organization in Russia. *International Conference on Accounting, Auditing, and Taxation (ICAAT 2014)*, 2014, pp. 304-314.
- L'vova D.A. *Professional'nye ob"edineniya buhgalterov: istoriya sozdaniya i deyatel'nosti* [Professional Associations of Accountants: History of Creation and Activities]. Moscow, Institut professional'nyh buhgalterov Rossii: Informatsionnoe agentstvo IPBR-BINFA Publ., 2005, 160 p.
- Sokolov V. A History of Professional Accounting Societies in St. Petersburg. *Accounting History*, 2015, Vol. 20, no. 3, pp. 375-395.
- Ustav blagochiniya ili Politseyskiy* [The Deanery or Police Charter]. St. Petersburg, Senatskaya Publ., 1782, 75 p.

9. Устав Общества для распространения коммерческих знаний. – Санкт-Петербург: Типолиитография А.Ф. Маркова, 1889. – 27 с.
 10. Устав Общества для распространения коммерческих знаний. – Санкт-Петербург: Типолиитография И. Юделеви́ча, 1900. – 32 с.
 11. Устав Фонда для вспоможения нуждающимся бухгалтерам и их вдовам, и сиротам при Обществе для распространения коммерческих знаний. – Санкт-Петербург: Коммерческая Скоропечатня Евгения Тиле преemn., 1896. – 8 с.
9. *Ustav Obshchestva dlya rasprostraneniya kommercheskih znaniy* [The Charter of Commercial Knowledge Society]. St. Petersburg, Tipo-Litografiya A.F. Markova Publ., 1889, 27 p.
 10. *Ustav Obshchestva dlya rasprostraneniya kommercheskih znaniy* [The Charter of Commercial Knowledge Society]. St. Petersburg, Tipo-Litogrifiya I. YUdelevicha Publ., 1900, 32 p.
 11. *Ustav Fonda dlya vspomozheniya nuzhdayushchimsya buhgalteram i ih vdovam, i sirotam pri Obshchestve dlya rasprostraneniya kommercheskih znaniy* [The Charter of the Assistance Fund for Accountants in Need and Their Widows and Orphans under the Commercial Knowledge Society]. St. Petersburg, Kommercheskaya Skoropechatnya Evgeniya Tile preemn. Publ., 1896, 8 p.

Для цитирования

Муханова И.Н. Отчеты о деятельности Санкт-Петербургского Общества для распространения коммерческих знаний // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2023. – №3. – С. 40-47.

For citation

Mukhanova I.N. Otchety o deyatel'nosti Sankt-Peterburgskogo Obshchestva dlya rasprostraneniya kommercheskih znaniy [Operating Statements of the St. Petersburg Commercial Knowledge Society]. *Vestnik IPB (Vestnik professional'nyh buhgalterov)*, 2023, no. 3, pp. 40-47 (in Russ.).



ИПБ России включен в Перечень организаций, проводящих профессионально-общественную аккредитацию образовательных программ высшего образования и (или) соответствующих дополнительных профессиональных программ Министерства науки и высшего образования РФ

**ПРОФЕССИОНАЛЬНО-
ОБЩЕСТВЕННАЯ
АККРЕДИТАЦИЯ:
ШАГ В БУДУЩЕЕ**

С 2012 года проводит профессионально-общественную аккредитацию образовательных программ

- Высшего образования и среднего профессионального образования по группе специальностей «Экономика и управление»
- Дополнительного профессионального образования

📍 Москва, ул. Тверская, 22Б, стр. 3
 ☎ 8800 500 54 51
 ✉ info@ipbr.org
 🌐 www.ipbr.org



25
лет

Развиваем
бухгалтерскую
профессию
ИПБ России

РЕДАКЦИЯ ЖУРНАЛА «Вестник профессиональных бухгалтеров» ПРИГЛАШАЕТ АВТОРОВ К СОТРУДНИЧЕСТВУ

Подробная информация по оформлению и порядку представления статей, а также правила направления, рецензирования и опубликования статей размещены на нашем сайте:



☎ 8 800 500-54-51

✉ vestnik@ipbr.org

ФАКТЫ О ЖУРНАЛЕ:

- 📖 с 1 декабря 2015 года включен в Перечень рецензируемых научных изданий, в которых должны быть опубликованы основные научные результаты диссертаций на соискание ученой степени кандидата наук, на соискание ученой степени доктора наук (Перечень ВАК)
- 📖 импакт-фактор РИНЦ 2021 – 0,511
- 📖 занимает 49-е место в рейтинге SCIENCE INDEX за 2021 год по тематике «Организация и управление» и 249-е место в рейтинге SCIENCE INDEX за 2021 год по тематике «Экономика. Экономические науки»
- 📖 публикация статей осуществляется на бесплатной основе



25
лет

ПРОФЕССИОНАЛЬНОЕ ОБЪЕДИНЕНИЕ

ИПБ России

АТТЕСТАТ ГЛАВНОГО БУХГАЛТЕРА – ЭТО ДОКУМЕНТ

- подтверждающий высокий уровень актуальных знаний, умений и навыков, который необходим современному практикующему бухгалтеру
- указывающий на умение специалистом выполнять аналитические, прогнозные и контрольные функции
- позволяющий с уверенностью работать в любой компании, где требуются высококвалифицированные специалисты

АТТЕСТАТ ИПБ РОССИИ ПОЗВОЛЯЕТ

- быть уверенным в завтрашнем дне
- иметь интересную и перспективную работу
- получать достойную зарплату
- полностью реализовать себя в профессии



РАБОТОДАТЕЛИ ЦЕНЯТ АТТЕСТАТ ИПБ РОССИИ



Москва, ул. Тверская, 22Б, стр. 3
8 800 500-54-51
info@ipbr.org
www.ipbr.org
vk.com/ipb_russia
t.me/ipbrussia