ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ БЮДЖЕТНОЕ
ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ
«САНКТ-ПЕТЕРБУРГСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ ЭКОНОМИЧЕСКИЙ
УНИВЕРСИТЕТ»

На правах рукописи

КОТЕЛЬНИКОВА НАДЕЖДА ВЛАДИМИРОВНА

МЕТОДОЛОГИЯ ФОРМИРОВАНИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОЙ (ФИНАНСОВОЙ) ОТЧЕТНОСТИ

Специальность: 5.2.3. – Региональная и отраслевая экономика
(Бухгалтерский учет, аудит и экономическая статистика)

ДИССЕРТАЦИЯ
на соискание ученой степени доктора экономических наук

Научный консультант:
доктор экономических наук
профессор Соколов Вячеслав Ярославович

Санкт-Петербург – 2026

СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ 4
ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ И МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ФОРМИРОВАНИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОЙ (ФИНАНСОВОЙ) ОТЧЕТНОСТИ 19
1.1 Разграничение и интеграция финансового и управленческого учета: исторический аспект и современные тенденции 19
1.2 Терминологические основы единой системы учета: перенос разграничения с видов учета на формы отчетности 33
1.3 Оценка экономической и информационной эффективности перехода к формированию управленческой (финансовой) отчетности в единой системе учета 46
1.4 Обоснование необходимости учета ФСБУ и стандартов МСФО при формировании управленческой (финансовой) отчетности 59
ГЛАВА 2. УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА УПРАВЛЕНЧЕСКОЙ (ФИНАНСОВОЙ) ОТЧЕТНОСТИ 71
2.1 Структура учетной политики для представления управленческой отчетности 71
2.2 Бухгалтерские оценки и нереализованный финансовый результат в управленческой (финансовой) отчетности 84
2.3 План счетов как методологическая основа формирования управленческой (финансовой) отчетности в единой системе учета 96
2.4 Разработка регламентов учета корректирующих записей для формирования управленческой (финансовой) отчетности 108
ГЛАВА 3. ПОВЫШЕНИЕ АНАЛИТИЧЕСКИХ ВОЗМОЖНОСТЕЙ УПРАВЛЕНЧЕСКОЙ (ФИНАНСОВОЙ) ОТЧЕТНОСТИ 116
3.1 Методика согласования требований к управленческой (финансовой) отчетности 116
3.2 Повышение аналитических возможностей отчета о финансовых результатах за счет расширения его структуры 134
3.3 Повышение аналитической ценности отчета о движении денежных средств за счет детализации потоков по видам деятельности 145
3.4 Расширение пояснительной информации как способ увязки форм отчетности и повышения прозрачности данных 153
ГЛАВА 4. ФОРМИРОВАНИЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОЙ (ФИНАНСОВОЙ) ОТЧЕТНОСТИ В БИЗНЕС-ПАРТНЕРСТВАХ 161

4.1 Подход к формированию комбинированной отчетности в бизнес-партнерствах 161
4.2 Формы управленческой (финансовой) отчетности управляющей компании бизнес-партнерства 175
4.3 Формирование управленческой отчетности для собственников бизнеса 183
ГЛАВА 5. МЕТОДИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ФОРМИРОВАНИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОЙ (ФИНАНСОВОЙ) ОТЧЕТНОСТИ В ОРГАНИЗАЦИЯХ, ВЕДУЩИХ УЧЕТ МЕТОДОМ ПРОСТОЙ ЗАПИСИ 201
5.1 Теоретические и практические аспекты формирования управленческой (финансовой) отчетности на этапе становления бизнеса 201
5.2 Последовательность формирования управленческой (финансовой) отчетности в условиях применения простой записи 208
5.3 Формирование управленческой (финансовой) отчетности в некоммерческих корпоративных организациях 231
ЗАКЛЮЧЕНИЕ 240
БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК 245
ПРИЛОЖЕНИЯ 276

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы диссертационного исследования. В современной практике системы бухгалтерского учета аккумулируют значительный массив информации о фактах хозяйственной жизни, однако управленческая отчетность, не будучи нормативно регламентированной, во многих случаях формируется за пределами бухгалтерской системы учета. Для целей подготовки управленческой отчетности данные нередко выгружаются и дополнительно обрабатываются в отдельных программных продуктах, таблицах и аналитических модулях, что приводит к дублированию информации, расхождению показателей и снижению сопоставимости отчетности. Между тем современные условия автоматизации позволяют формировать отчетность на основе единой системы учета, при которой факты хозяйственной жизни регистрируются однократно, а различия между регламентированной и управленческой (финансовой) отчетностью определяются способами группировки, корректировки и аналитического преобразования данных в соответствии с информационными потребностями заинтересованных сторон. В связи с этим актуальной научной проблемой является разработка методологии формирования управленческой (финансовой) отчетности на основе единой системы учета, обеспечивающей снижение трудоемкости обработки информации, повышение сопоставимости показателей и качества отчетности, необходимой для принятия управленческих решений.

Степень разработанности научной проблемы. Вопросы управленческого учета, внутренней отчетности и информационного обеспечения управления исследованы в трудах К. Друри, Р. Каплана, Э. Аткинсона, Ч. Хорнгрена, Дж. Фостера, В.Б. Ивашкевича, М.А. Вахрушиной, Л.И. Хоружий и др. В этих работах сформированы подходы к учету затрат, бюджетированию и использованию учетной информации в управлении.

Проблемы трансформации отчетности, развития ее отдельных форм, интегрированной и корпоративной отчетности рассмотрены А.В. Бодяко, И.Н. Богатой, Т.Ю. Дружиловской, О.В. Ефимовой, Н.А. Каморджановой, А.Е. Ковалевым, Л.И. Куликовой, Т.М. Рогуленко, Л.А. Чайковской, Е.А. Шароватовой,

В.Г. Широбоковым и др. Вопросы цифровизации учета, автоматизации обработки данных и изменения роли учетной информации нашли отражение в трудах Н.Т. Лабынцева, Д.А. Панкова, А.Л. Пименовой, С.В. Пономаревой, О.В. Рожновой и др. Теоретические и методологические основы бухгалтерского учета раскрыты С.М. Бычковой, М.И. Кутером, В.Б. Малицкой, В.Ф. Палием, М.Л. Пятовым, И.А. Слободняком, В.Я. Соколовым, Я.В. Соколовым и др.

Несмотря на значительный вклад указанных авторов, в научной литературе отсутствует целостный методологический подход к формированию управленческой (финансовой) отчетности на основе единого массива учетных данных. Исследования интеграции финансового и управленческого учета преимущественно посвящены согласованию данных между этими направлениями. Вопросы применения корректирующих записей и построения системы аналитических показателей как элементов методологии формирования управленческой (финансовой) отчетности на основе единой системы учета разработаны недостаточно полно. Возможность формирования различных видов отчетности на основе единой системы учета обозначена в Основных направлениях государственной политики в сфере бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудиторской деятельности до 2030 года, однако методологические решения, необходимые для ее реализации, в научной литературе пока не получили целостного обоснования.

Цель исследования – развитие теоретических положений и методологии формирования управленческой (финансовой) отчетности для повышения ее аналитической ценности при принятии решений заинтересованными сторонами.

Для целей диссертационного исследования рассматривается управленческая (финансовая) отчетность бизнес-структуры, под которой понимается совокупность организаций и индивидуальных предпринимателей, осуществляющих деятельность в рамках единой экономической модели. Бизнес-структура рассматривается как единый объект независимо от количества входящих в нее субъектов деятельности. Использование понятия бизнес-структуры направлено на представление релевантной информации о фактически взаимосвязанной

деятельности и соответствует трактовке бизнеса в стандарте МСФО (IFRS) 3 как интегрированной совокупности видов деятельности и активов, способной обеспечивать получение экономических выгод.

Исследование сосредоточено на итоговых формах управленческой (финансовой) отчетности – управленческом балансе, управленческом отчете о финансовых результатах и управленческом отчете о движении денежных средств, которые по своей структуре воспроизводят формат финансовой отчетности и адаптируются к аналитическим потребностям заинтересованных сторон. В отличие от бухгалтерской (финансовой) отчетности, формируемой в РФ в отношении отдельного юридического лица, управленческая (финансовая) отчетность ориентирована на представление результатов деятельности бизнес-структуры в целом. В отличие от консолидированной финансовой отчетности, составляемой в соответствии с требованиями стандартов МСФО формализованными группами компаний преимущественно для внешних пользователей, управленческая (финансовая) отчетность формируется исходя из информационных запросов заинтересованных сторон, что определяет вариативность ее структуры, состава показателей и уровня аналитической детализации.

В рамках поставленной цели решены следующие задачи:

– разработаны теоретические положения формирования управленческой (финансовой) отчетности в условиях единой системы учета, обеспечивающие прозрачность формирования отчетных данных;

– разработаны методические основы формирования учетной политики для целей управленческой (финансовой) отчетности в условиях единой системы учета;

– сформулированы направления модернизации плана счетов как методологической основы формирования регламентированной и управленческой (финансовой) отчетности;

– разработана методика выявления и согласования требований заинтересованных сторон к информационному содержанию управленческой (финансовой) отчетности;

– предложены решения по повышению аналитической ценности итоговых форм управленческой (финансовой) отчетности, включая расширенную структуру отчета о финансовых результатах и детализацию статей отчета о движении денежных средств по видам деятельности, обеспечивающие прозрачность расчета показателей для оценки деятельности бизнеса, комплекс пояснительных таблиц, позволяющих проверить согласованность показателей между формами отчетности;

– сформулированы методические подходы к формированию управленческой (финансовой) отчетности для управляющих компаний бизнес-структур, включая бизнес–партнерства;

– разработана методика формирования управленческой (финансовой) отчетности для индивидуальных предпринимателей и организаций, применяющих простую запись.

Объектом исследования выступает система управленческой (финансовой) отчетности, предназначенная для формирования релевантной, сопоставимой и аналитически значимой информации о деятельности бизнес-структуры для принятия решений заинтересованными сторонами.

Предметом исследования являются методологические основы формирования управленческой (финансовой) отчетности в условиях единой системы учета, включая совершенствование структуры учетной политики и плана счетов, разработку и детализацию аналитических форм отчетности и пояснительной информации, формирование отчетности управляющей компании, методику построения управленческой (финансовой) отчетности при использовании системы простой записи.

Теоретические основы исследования опираются на положения теории бухгалтерского учета, раскрывающие единство учетного процесса, однократную фиксацию фактов хозяйственной жизни и информационную функцию бухгалтерского учета при формировании отчетности, на концептуальные основы финансовой отчетности. В работе регламентированная и управленческая (финансовая) отчетность рассматриваются в рамках единой системы учета. В этой системе различия между видами отчетности определяются не способом

регистрации фактов хозяйственной жизни, а назначением отчетной информации и потребностями заинтересованных сторон.

Методологическую основу исследования составили системный и эволюционный подходы. Системный подход применялся при рассмотрении взаимосвязей между единой системой учета, потребностями заинтересованных сторон и методологическими основами формирования управленческой (финансовой) отчетности. Эволюционный подход использован для обоснования перехода от разграничения финансового и управленческого учета к концепции единой системы учета в условиях цифровизации. В рамках этих подходов применялись следующие методы исследования. Нормативно-правовой анализ использовался для сопоставления требований ФСБУ и стандартов финансовой отчетности «Стандарты МСФО», разработки регламентов по корректирующим событиям и событиям после отчетной даты. Методы анализа и синтеза применялись при разработке структуры управленческой (финансовой) отчетности и ее детализации, при формировании методических рекомендаций по построению управленческой (финансовой) отчетности для организаций, применяющих простую запись.

Информационную базу исследования составили законодательные и нормативные акты Российской Федерации в области бухгалтерского и налогового учета, включая положения, регулирующие формирование бухгалтерской (финансовой) и консолидированной финансовой отчетности, практику их использования в управлении. Использованы ФСБУ и стандарты МСФО, определяющие принципы признания, оценки и представления информации, требования к структуре и содержанию отчетности. Дополнительно использован практический опыт автора: разработка учетной политики для целей управленческой отчетности в неформализованных бизнес-структурах и создание программ формирования управленческой отчетности в электронных таблицах.

Обоснованность полученных результатов определяется логикой построения исследования, согласованностью цели, задач и примененных методов, внутренней связью теоретических выводов и методических разработок.

Предлагаемые методологические решения опираются на действующие стандарты бухгалтерского учета и финансовой отчетности, учитывают современные условия цифровизации и автоматизации учетных процессов и подтверждаются практическими примерами формирования управленческой (финансовой) отчетности в различных организационных условиях.

Достоверность результатов подтверждается апробацией в образовательной и консультационной практике, справками о внедрении разработанных методик и публикацией результатов исследования в рецензируемых научных изданиях. При подготовке выводов учтены нормативная база РФ, положения стандартов МСФО и ФСБУ, результаты сопоставления теоретических и практических аспектов формирования управленческой (финансовой) отчетности.

Соответствие диссертации паспорту научной специальности ВАК. Диссертация соответствует Паспорту специальности 5.2.3 – «Региональная и отраслевая экономика» (Бухгалтерский учет, аудит и экономическая статистика): п. 11.1. Концептуальные основы, теория, методология, организация, история развития бухгалтерского учета; п. 11.2. Национальные и международные системы и стандарты бухгалтерского учета; п. 11.3. Особенности формирования бухгалтерской (финансовой, управленческой, налоговой) отчетности по отраслям, территориям и иным сегментам хозяйственной деятельности.

Научная новизна результатов исследования заключается в решении научной проблемы, имеющей важное социально-экономическое и хозяйственное значение, а именно в разработке методологии формирования управленческой (финансовой) отчетности в единой системе учета, обеспечивающей информационную прозрачность и аналитическую ценность отчетных данных для принятия решений заинтересованными сторонами. **Наиболее существенные результаты исследования, полученные лично соискателем и обладающие научной новизной:**

1. Обоснован новый подход к трактовке управленческой (финансовой) отчетности как элемента единой системы учета. Показано, что разграничение терминов «бухгалтерский», «финансовый» и «управленческий» учет

сформировалось исторически под влиянием различий в назначении отчетной информации и способах ее обработки. При современном уровне автоматизации эти различия целесообразно связывать не с самостоятельными учетными системами, а с формами представления и использования данных. На этой основе построена трактовка категории «учет» как единого процесса регистрации и обобщения информации о фактах хозяйственной жизни, обеспечивающего формирование различных форм отчетности. В условиях развития автоматизации и усиления требований общества к информационной прозрачности бизнеса снижается обоснованность раздельного ведения финансового и управленческого учета, поскольку данные о фактах хозяйственной жизни могут фиксироваться в единой информационной системе и использоваться при подготовке различных видов отчетности. В рамках единой системы учета процесс формирования информации предлагается разделять на два этапа: регистрацию текущих операций и формирование отчетности посредством корректирующих проводок. Текущие операции обеспечивают фиксацию фактов хозяйственной жизни в единой информационной базе, а различия между видами отчетности возникают на этапе подготовки отчетной информации и формируются посредством корректирующих проводок, определяемых учетной политикой. Тем самым разграничение переносится с уровня видов учета на уровень назначения и состава отчетной информации, на основе которой формируются бухгалтерская (финансовая), статистическая, налоговая, консолидированная финансовая и управленческая (финансовая) отчетность. Предложенный подход создает концептуальную основу для разработки учетных систем, обеспечивающих автоматизированное формирование различных форм отчетности на основе единой системы учета.

2. Разработаны методические основы формирования учетной политики для целей управленческой (финансовой) отчетности в условиях единой системы учета. Предлагается включить в состав учетной политики положения, обеспечивающие преобразование данных единой системы учета в различные формы отчетности с учетом их назначения и состава заинтересованных сторон. Подход предусматривает использование единого массива данных о текущих

хозяйственных операциях и корректирующих проводок, формируемых отдельно для каждой формы отчетности, благодаря чему заинтересованные стороны получают различные отчетные показатели на основе единых исходных данных. Разработана структура маршрутной карты распределения данных по аналитическим счетам, устанавливающая порядок использования информации о фактах хозяйственной жизни при формировании отчетности для различных групп заинтересованных сторон.

3. Предложен подход к совершенствованию структуры плана счетов в условиях единой системы учета, основанный на функциональном разграничении счетов на текущие и корректирующие. Текущие счета, предназначенные для фиксации фактов хозяйственной жизни по мере их совершения, формируют информационную основу учета. Корректирующие счета используются для отражения стоимостных корректировок активов и обязательств, выполняемых по завершении отчетного периода, и оказывают влияние на показатели регламентированной и управленческой (финансовой) отчетности. Отражение корректирующих проводок на отдельных счетах для каждого вида отчетности сохраняет неизменность текущих счетов как носителей информации о фактах хозяйственной жизни и исключает их изменение в зависимости от требований отдельных форм отчетности. Для каждого назначения отчетности применяется самостоятельная совокупность корректирующих счетов, что обеспечивает формирование бухгалтерской (финансовой), консолидированной финансовой и управленческой (финансовой) отчетности на основе единого учета.

4. Разработана методика выявления и согласования требований заинтересованных сторон к информации, представляемой в управленческой (финансовой) отчетности, включающая определение состава показателей, уровня детализации статей, периодичности их представления и критериев оценки качества отчетных форм. Методика обеспечивает соответствие состава отчетных форм и детализации их статей бизнес-модели организации и информационным запросам заинтересованных сторон.

5. Разработана расширенная структура отчета о финансовых результатах, ориентированная на повышение аналитической ценности управленческой (финансовой) отчетности. Предложенный вариант отчета основан на выделении доходов и расходов по операционной, инвестиционной и финансовой деятельности с отдельным формированием промежуточных финансовых результатов по каждому направлению. В структуре отчета предложено разграничивать показатели, возникающие в результате текущих фактов хозяйственной жизни, и показатели, обусловленные оценочными корректировками активов и обязательств. Подход разделяет финансовый результат, связанный с текущей деятельностью бизнеса, и результат, возникающий вследствие корректировок, основанных на профессиональных суждениях. Предлагаемая структура отчета усиливает аналитическую интерпретацию показателей и обеспечивает возможность сопоставления динамики финансовых результатов с факторами их формирования. Разработаны показатели оценки деятельности бизнеса в условиях наличия нереализованных доходов и расходов.

6. Предложена структура детализации отчета о движении денежных средств, ориентированная на повышение его аналитической ценности. Разработан формат, включающий детализацию операционных поступлений (авансов, оплаты за продажи текущего периода, погашения дебиторской задолженности) и выплат (авансов, платежей за потребленные ресурсы, погашения кредиторской задолженности). Для инвестиционной деятельности обосновано разделение денежных потоков на вложения в основной капитал и финансовые активы с выделением фактов хозяйственной жизни внутри бизнес-структуры (инвестиции в бизнес-направления, внутреннее кредитование) и вне бизнес-структуры (вложения в долевые инструменты, предоставление займов, операции с финансовыми инструментами). Для финансовой деятельности предложено представление денежных потоков в последовательности расчетов с владельцами капитала: первоначально отражаются расчеты с владельцами заемного капитала с выделением внутреннего и внешнего финансирования, затем определяется денежный поток, приходящийся на владельцев собственного капитала, после чего

представляются расчеты с собственниками, включая привлечение капитала, выкуп долей и выплату дивидендов. В рамках предложенной структуры предусмотрен расчет двух агрегированных показателей: «денежные потоки бизнеса» – совокупность операционных и инвестиционных потоков до расчетов с владельцами капитала; «денежные потоки для собственников» – объем средств, направленных на расчеты с владельцами капитала. В предлагаемой структуре итоговые показатели будут раскрываться через составляющие их статьи и промежуточные результаты. Заинтересованные стороны смогут проследить, из каких сумм сформировано каждое значение, сопоставить данные по видам деятельности и использовать их при оценке бизнеса и обосновании решений.

7. Разработан комплекс пояснительных таблиц, позволяющих проверить согласованность между формами отчетности, в которых показатели отражаются с НДС и без НДС. Таблицы показывают, как статьи отчета о финансовых результатах (без налога) соотносятся с данными отчета о движении денежных средств и бухгалтерского баланса (с учетом налога). В них раскрывается механизм формирования выручки через увязку поступлений, дебиторской задолженности, авансов и резервов; сопоставление себестоимости с платежами, запасами и расчетами с поставщиками; отражение расходов по аренде; операции с основными средствами. Включение таких таблиц в состав пояснительной информации повысит наглядность отчетности и раскроет внутренние связи между ее формами. Заинтересованные стороны смогут анализировать формирование финансового результата, его связь с движением денежных средств и изменениями активов и обязательств.

8. В связи с отсутствием рекомендованных форм управленческой (финансовой) отчетности для управляющих компаний бизнес-структур разработаны формы, ориентированные на комплексное раскрытие результатов их управленческой и инвестиционной деятельности. Отчет о финансовых результатах структурирован по экономическому содержанию фактов хозяйственной жизни с выделением результатов инвестиционной и управленческой деятельности, процентных и арендных доходов, что дает

заинтересованным сторонам возможность соотнести формирование финансового результата с функциями управляющей компании. Баланс построен с раздельным отражением активов и обязательств по инвестиционной и управленческой деятельности; по представленным данным заинтересованные стороны смогут оценить экономическую целесообразность инвестиций в бизнес-единицы. Разработана аналитическая форма оценки инвестиций в бизнес-единицы, позволяющая анализировать динамику вложений и перспективы получения доходов от участия в бизнес-структуре. Формы позволят заинтересованным сторонам сопоставлять данные по бизнес-единицам, оценивать эффективность бизнес-структуры и обосновывать стратегические решения.

9. Предложена модель распределения дохода и капитала между собственниками бизнеса и форма управленческой отчетности, отражающая структуру их доходов и изменения капитала. Модель включает четыре составляющие дохода: процент на вложенный капитал, вознаграждение за участие в управлении, проценты по займам и остаточную долю прибыли. Для ситуаций изменения состава участников и их долей разработан расчет, основанный на применении гудвилла как показателя рыночной добавочной стоимости бизнеса, созданной участниками до преобразования структуры собственности и учитываемой при перераспределении капитала собственников. Впервые предложена форма управленческой отчетности для собственников партнерских бизнесов, обеспечивающая одновременное отражение всех компонентов их дохода и изменений капитала.

10. Разработана методика формирования управленческой (финансовой) отчетности для индивидуальных предпринимателей и организаций, применяющих простую запись. Методика основана на использовании кассовых и иных простых записей и обеспечивает формирование основных форм отчетности. Последовательность построения отчетности включает формирование отчета о движении денежных средств с классификацией потоков по видам деятельности, инвентаризацию активов и обязательств, составление вступительного баланса и переход от кассовых данных к отражению показателей по методу начисления

посредством корректировок. Предложена адаптация методики для корпоративных некоммерческих организаций.

Теоретическая значимость исследования заключается в развитии научных представлений о возможности и целесообразности формирования управленческой (финансовой) отчетности на основе данных единой системы учета. Предложенный подход может получить развитие в исследованиях, направленных на повышение информационной прозрачности бизнеса для заинтересованных сторон и расширение аналитических возможностей отчетности в цифровой среде. Полученные результаты создают основу для дальнейшего развития методологии отчетности бизнес-структур, включая специальные формы управленческой отчетности для управляющих компаний и собственников бизнеса. Перспективным направлением дальнейших исследований является использование технологий искусственного интеллекта для автоматизации формирования отчетности с учетом специфики бизнеса, проверки взаимосвязей между отчетными формами, выявления расхождений и аналитической обработки данных.

Практическая значимость исследования заключается в том, что разработанный в диссертации методологический подход к формированию управленческой (финансовой) отчетности в единой системе учета может быть использован при доработке действующих информационных систем либо заложен в основу создания новых программных продуктов. Предложенный подход применим в корпоративных структурах, партнерских бизнесах, малых и средних предприятиях, некоммерческих организациях и может быть реализован как при ведении учета методом двойной записи, так и при использовании простой записи.

Практическая реализация результатов исследования подтверждается созданием и государственной регистрацией программ для ЭВМ «Управленческая отчетность для НКО» (свидетельство № 2025695804) и «Автоматизированное формирование управленческой (финансовой) отчетности методом простой записи» (свидетельство № 2025695902).

Апробация результатов диссертационного исследования. Результаты диссертационного исследования использованы в учебном процессе при подготовке

студентов всех форм обучения по направлению 38.03.02 «Менеджмент» в рамках учебных дисциплин «Бухгалтерский и управленческий учет», «Инвестиционный менеджмент», «Основы коммерческого бюджетирования», «Международные стандарты финансовой отчетности». Материалы учебных дисциплин в полном объеме загружены в систему электронного обучения ВШТЭ СПбГУПТД Moodle для использования дистанционных образовательных технологий при реализации образовательной программы 38.03.02 «Менеджмент». Электронные учебные материалы активно используются в учебном процессе. Справка о внедрении отдельных результатов исследования в учебный процесс получена.

Результаты исследования апробированы в процессе консультирования руководителей и специалистов организаций по вопросам разработки учетной политики для целей формирования управленческой (финансовой) отчетности, создания программ и шаблонов формирования управленческой (финансовой) отчетности в электронных таблицах, при консультировании руководителей и собственников бизнеса по вопросам анализа и использования управленческой отчетности в системе внутреннего контроля, принятия финансовых и инвестиционных решений. Апробация результатов исследования подтверждена справками о внедрении, отражающими практическое применение методики формирования брифов управленческой (финансовой) отчетности, разработки и внедрения аналитических форм управленческой (финансовой) отчетности, методики формирования управленческой (финансовой) отчетности при использовании системы простой записи.

Практическая апробация методики выявления и согласования требований заинтересованных сторон осуществлена при создании авторского цифрового конструктора «ФинФормы», предназначенного для проектирования управленческой (финансовой) отчетности до автоматизации учетных процессов.

Результаты исследования апробированы в докладах на всероссийских и международных научных конференциях: Тенденции экономического развития в XXI веке, БГУ, г. Минск, 01.03.2021; Стратегии развития предпринимательства в современных условиях, СПбГЭУ, г. Санкт-Петербург, 11.03.2022 года; Теория и

практика экономики и предпринимательства, КФУ им. В.И. Вернадского, гг. Симферополь-Гурзуф, 27-29 апреля 2021 года; Бизнес. Образование. Экономика, Институт бизнеса БГУ, г. Минск, 07-08.04.2022 года; Бухгалтерский учет, анализ и аудит: история, современность и перспективы развития, СПбГЭУ, г. Санкт-Петербург, 21.10.2022 года, 22.10.2025 года, 21.10.2026 года; Экономические и управленческие технологии XXI века: теория и практика подготовки специалистов, СПбГУПТД, г. Санкт-Петербург, 24.11.2022 года, 23.11.2023 года, 21.11.2024 года; Архитектура финансов, СПбГЭУ, г. Санкт-Петербург, 15-17 ноября 2022 года, 10-13 апреля 2024 года, 20 марта 2026 года; Соколовские чтения «Бухгалтерский учет: взгляд из прошлого в будущее» СПбГУ, г. Санкт-Петербург, 18.04.2025 года, 16.04.2026 года; «Татуровско-Шереметовские чтения» на тему «Реформирование бухгалтерского учета, аудита и бухгалтерского образования в условиях цифровой экономики», МГУ, г. Москва 22.10.2026 года.

Публикации результатов исследования. Содержание диссертации отражено в 97 научных публикациях с авторским вкладом 75,57 печ. л.; в ведущих рецензируемых научных журналах, рекомендуемых ВАК при Министерстве науки и высшего образования Российской Федерации, опубликовано 48 статей с авторским вкладом 27,95 печ. л., из них 28 статей в журналах, входящих в К1, К2 объемом 16,39 печ. л.; три авторских монографии объемом 30,68 печ. л., глава в монографии с авторским вкладом 2,60 печ. л.

Структура диссертации. Цели и задачи исследования определили его структуру. Диссертация включает введение, пять глав, заключение, библиографический список из 331 источника и 71 приложение. В работе представлены 78 таблиц и 3 рисунка. Общий объем работы составляет 357 страниц.

Во введении обоснована актуальность темы исследования, раскрыта степень разработанности предметной области исследования, определен предмет и объект, цель и задачи исследования. В *первой главе* обоснован новый концептуальный подход к трактовке управленческой (финансовой) отчетности как элемента единой системы учета. Во *второй главе* предложены методические основы учетной политики, ориентированные на формирование управленческой (финансовой)

отчетности; уточнена ее структура, определены заинтересованные стороны и формы отчетности, сформулированы этапы работы ответственных лиц с бухгалтерскими оценками, установлены правила применения корректирующих записей и представлена маршрутная карта распределения данных между различными форматами отчетности. Сформированы показатели оценки деятельности бизнеса в условиях наличия нереализованных доходов и расходов. В *третьей главе* разработана методика выявления и согласования требований заинтересованных сторон к содержанию управленческой (финансовой) отчетности; предложены расширенная структура отчета о финансовых результатах, детализация отчета о движении денежных средств и пояснительные таблицы, обеспечивающие согласование показателей между формами отчетности. Предлагаемые формы могут быть реализованы как на уровне отдельной организации, так и на уровне бизнес-структуры. *Четвертая глава* продолжает развитие методологии управленческой (финансовой) отчетности. В ней предложены специализированные формы управленческой (финансовой) отчетности для управляющих компаний бизнес-структур, в частности бизнес-партнерств. Эти формы отражают финансовое положение и результаты деятельности управляющей компании, распределение капитала между участниками бизнес-структуры. В *пятой главе* разработана последовательность формирования взаимосвязанных итоговых форм управленческой (финансовой) отчетности для организаций, применяющих простую запись. В заключении сформулированы основные выводы и результаты, полученные в ходе диссертационного исследования.

ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ И МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ФОРМИРОВАНИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОЙ (ФИНАНСОВОЙ) ОТЧЕТНОСТИ

1.1 Разграничение и интеграция финансового и управленческого учета: исторический аспект и современные тенденции

В профессиональной и образовательной среде используются категории «бухгалтерский учет», «финансовый учет» и «управленческий учет», которые воспринимаются как самостоятельные виды учетной деятельности. В Федеральном законе № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» [264] бухгалтерский учет определяется как формирование документированной систематизированной информации об объектах, предусмотренных законом, в соответствии с установленными им требованиями и составление на ее основе бухгалтерской (финансовой) отчетности. Данное определение приведено на сайте Минфина РФ [182]. В учебной литературе управленческий учет трактуется как сбор данных и представление информации для внутренних пользователей, а финансовый учет – как представление информации для внешних пользователей [17, 24, 31, 44, 309 и др.]. Буквальное толкование этих формулировок создает представление о существовании самостоятельных видов учета. Между тем современные технологии автоматизированной обработки данных обеспечивают однократную регистрацию фактов хозяйственной жизни.

При корректной настройке программного продукта информационный массив используется как для подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности и финансовой отчетности в соответствии со стандартами МСФО, так и для формирования управленческой отчетности. Следовательно, ведение «разных» учетов не имеет объективного основания и связано с трактовкой терминологии, а не с природой учетного процесса. Наблюдается противоречие между устоявшейся терминологией, предполагающей множественность «видов учета», и современными возможностями ведения единого учетного процесса с различными формами представления информации. Возникает вопрос: оправдано ли сохранение терминологического деления на бухгалтерский, финансовый и управленческий учет? Для ответа на этот вопрос целесообразно обратиться к историческому развитию бухгалтерского учета.

В данном параграфе анализируется, каким образом формировались научные взгляды на разграничение и объединение подсистем учета, какие концептуальные идеи определяли эти подходы и как они повлияли на современное понимание единой системы бухгалтерского и управленческого учета. Исследование подготовлено на основе анализа публикаций, представленных в российских и зарубежных научных базах данных. Для изучения отечественных и зарубежных источников использовалась eLIBRARY, Google Scholar. Временные рамки поиска охватывали период с 2000 по 2026 год.

При обработке русскоязычных материалов применялись поисковые запросы: «интеграция финансового и управленческого учета», «единая система учета», «автоматизация финансового учета», «автоматизация управленческого учета», «разграничение финансового и управленческого учета», «бухгалтерский и налоговый учет», «бухгалтерский финансовый учет». Для англоязычных публикаций использовались аналогичные выражения: «integration of financial and management accounting», «unified accounting system», «automation of financial accounting», «automation of management accounting», «differentiation between financial and management accounting», «financial and tax accounting».

Отбор включал работы, отражающие развитие концепции интеграции систем учета, процессы автоматизации и цифровизации, эволюцию взглядов на разграничение функций финансового, управленческого и налогового учета. Такой подход обеспечил охват как международного опыта, так и российской практики трансформации учетных систем в условиях технологических изменений и усложнения информационных потребностей пользователей. Используемая сегодня терминология сформировалась постепенно в связи с изменением технологий обработки данных, а не в результате разового теоретического разграничения. По мере усложнения хозяйственной деятельности и развития экономики изменялись технологии ведения учета, способы обработки данных и, вместе с этим, используемые понятия. В источниках разных периодов прослеживается изменение учетной терминологии под влиянием развития технологий обработки данных. Современное деление на «виды учета» сохраняет понятийные разграничения,

сформировавшиеся в условиях раздельной обработки информации, хотя регистрация фактов хозяйственной жизни осуществляется в единой информационной системе (таблица 1).

Таблица 1 – Эволюция учетных систем и формирование терминологии бухгалтерского учета

Этап (Период)	**Технологическая основа**	**Формирование терминологии**
Доиндустриальный этап до XIX века	Факты хозяйственной жизни фиксируются вручную в книгах и регистрах. При сравнительно небольшом количестве операций учет ведется в рамках единой системы записей.	Учет рассматривается как единая система регистрации фактов хозяйственной жизни; терминологическое разграничение между различными видами учета отсутствует.
Индустриальный этап (дифференциация функций) XIX – середина XX века	Факты хозяйственной жизни обрабатываются вручную. Развитие промышленного производства, укрупнение предприятий и усложнение организационной структуры существенно увеличивают объем информации.	Идет разграничение информационных потребностей групп заинтересованных сторон. Внутренним пользователям важен учет затрат и рентабельность по продуктам, внешним агрегированные показатели финансового положения и результатов деятельности. В профессиональной терминологии закрепляются понятия учета затрат и финансового учета.
Поздний индустриальный этап 1950–1980-е годы	Появляются первые автоматизированные решения для обработки учетной информации, используемые наряду с традиционными ручными методами обработки данных.	Термины «финансовый учет» и «управленческий учет» начинают широко использоваться для обозначения различных направлений использования учетной информации.
Постиндустриальный этап (Этап компьютеризации и ERP) 1980 – 2010-е годы	Учет ведется с применением компьютерных систем и интегрированных ERP-решений, позволяющих накапливать данные в единой базе и использовать их для различных задач.	При фактической интеграции данных сохраняется традиционная терминология; разделение на финансовый и управленческий учет продолжает использоваться в научной, образовательной и профессиональной среде.
Цифровая экономика (интеграция данных) 2020-е годы – настоящее время	Учет ведется преимущественно в условиях полной автоматизации с использованием платформенных решений, технологий Big Data и инструментов цифрового контроля.	Формируется единая информационная среда учета, но терминология по-прежнему отражает индустриальную модель разделения, что приводит к несоответствию между технологической реальностью и понятийным аппаратом.

Источник: составлено автором

Концептуальные основы единой учетной системы описаны в 1494 году в трактате Луки Пачоли [188], где он впервые систематизировал принципы двойной записи. В «Трактате о счетах и записях» учет представлен как целостная система, обеспечивающая фиксацию всех фактов хозяйственной жизни без разделения на учет потребностей внутренних и внешних пользователей. Главная книга, журнал, инвентарь – все это составляло связанный цикл, цель которого заключалась не только в фиксации фактов, но и в обеспечении контроля, анализа и управления. Учет в представлении Пачоли – это инструмент, позволяющий купцу понимать положение своего дела. Бухгалтерский учет изначально выполнял как функции внешней отчетности, так и задачи внутреннего управленческого анализа, формируя единое информационное пространство для всех заинтересованных сторон – от владельца до потенциального кредитора. M. Chatfield рассматривает его развитие как эволюцию единой системы отражения хозяйственной деятельности [296]. Теоретические основы бухгалтерского учета и двойной записи раскрывают Л.И. Куликова [157, 158], Д.А. Панков [185], М.Л. Пятов [205], В.Я. Соколов [228, 229]. Я.В. Соколов отмечает, что разграничение на финансовое и управленческое направление в учете является этапом развития теории и практики, тогда как первоначально учет представлял собой единый процесс фиксации фактов хозяйственной жизни [224].

Развитие промышленного производства и акционерных обществ в XIX веке изменило требования к бухгалтерской информации. Собственников и кредиторов интересовали финансовое положение и прибыль предприятия, а управляющим требовались сведения о затратах по отдельным производствам и видам продукции. Так, при расчете себестоимости изделия необходимо было определить расход материалов, затраты на оплату труда и другие производственные расходы; на железных дорогах рассчитывали затраты на тонно-милю и пассажиро-милю [325]. Получение подобных показателей требовало дополнительных расчетов, которые при ручном ведении учета выполнялись в отдельных ведомостях. Постепенно сложилось разделение учетной работы на подготовку финансовой отчетности и расчеты для управления предприятием. Одни и те же хозяйственные операции

служили основой для финансовой отчетности и управленческих расчетов; различались способы обработки и группировки информации.

Эволюция научных взглядов на разграничение и интеграцию финансового и управленческого учета обобщена В.Я. Соколовым и автором в [235]. Исторически именно с расширением масштабов бизнеса и развитием акционерной формы собственности финансовый учет оформился как отдельная система, ориентированная на внешнюю отчетность и регулируемая на национальном уровне. Управленческий учет при этом остался частью внутренних процессов – он поддерживал контроль, планирование и расчет эффективности. Со временем различия в целях, методах и регламентации закрепились в научной и профессиональной литературе. Несмотря на общее происхождение, эти два направления учета начали развиваться независимо друг от друга, что стало предметом отдельного обсуждения в научной литературе, в частности у R.N. Anthony и V. Govindarajan [293]. В статье S. Ross [324] рассматриваются ключевые различия между финансовым и управленческим учетом. Управленческий учет не регулируется внешними стандартами и ориентирован главным образом на обеспечение менеджмента информацией для планирования, анализа и принятия решений. Финансовый учет предназначен прежде всего для инвесторов, финансовых институтов (банков, бирж) и консультирующих их финансовых аналитиков, на основании данных финансовой отчетности принимаются решения об инвестициях в ценные бумаги. M. Capron называет финансовый учет «инструментом спекулятивного финансового капитализма» [295, стр. 17].

Разграничение двух видов учета подтверждается международными профессиональными документами. В рекомендациях Международной федерации бухгалтеров (International Federation of Accountants, IFAC) [310, стр. 6-8] подчеркивается, что данные, формируемые для внешней финансовой отчетности, не всегда пригодны для управленческих целей. Например, если предприятие рассматривает возможность принять дополнительный заказ, руководству необходимо определить, какие расходы возникнут непосредственно вследствие его выполнения. В себестоимость продукции, рассчитанную для финансовой

отчетности, могут входить распределенные постоянные расходы, величина которых от нового заказа не изменится. Поэтому IFAC рекомендует выбирать методы расчета затрат исходя из назначения информации и характера хозяйственных процессов. При этом в документе не утверждается, что для различных целей необходимо вести самостоятельные системы учета. Напротив, допускается использование одного метода, если он отвечает требованиям обеих задач. Различия касаются прежде всего состава показателей и способов обработки исходной информации.

История управленческого учета от древних способов хозяйственного контроля до современных методов анализа изучена в работе K. Salman [325]. Автор обращается к периодизации G. Cokins, но для собственного исследования выделяет четыре периода, причем XX век рассматривает отдельно до и после 1950 года. Особое значение имело появление крупных компаний с несколькими производствами и подразделениями. Общая прибыль предприятия не позволяла определить, какое направление использует ресурсы эффективнее. Для оценки работы подразделений стали применять бюджеты, центры ответственности, показатели рентабельности вложенного капитала. Руководству требовалось видеть результаты там, где принимались решения и расходовались средства. Во второй половине XX века получили развитие методы, позволяющие оценивать будущие последствия управленческих решений. Среди них K. Salman рассматривает дисконтирование денежных потоков. Например, при выборе нового оборудования необходимо сопоставить первоначальные вложения, ожидаемую экономию затрат, будущие поступления и срок окупаемости. Сведения о расходах за прошедшие периоды для подобного расчета недостаточны. Рассматривая современный этап, автор обращается к прогнозной аналитике, развитию информационных технологий и вопросам устойчивого развития. По существу, перечень задач, для решения которых предприятия используют учетную информацию, постепенно расширялся, предъявляя новые требования к составу и детализации данных.

В отличие от K. Salman, M. Shotter [328] исследует не только появление расчетных методов, но и то, как менялась роль управленческого учета в

организации. До 1970-х годов XX века преобладал функциональный подход. Расчет себестоимости и контроль затрат представляли интерес прежде всего как способы повысить эффективность производства. Позднее исследователи стали обращаться к другим вопросам: как руководители и работники воспринимают учетные показатели, кто устанавливает правила оценки результатов и чьи интересы при этом затрагиваются. Например, изменение порядка распределения общепроизводственных расходов между цехами может повлиять на оценку их рентабельности, хотя общая сумма затрат предприятия останется прежней. Следовательно, значение имеет не одна техника расчета, но и порядок использования полученной информации. S. Modell [319], анализируя институциональные исследования управленческого учета, обращает внимание на недостатки объяснений, в которых решающее значение придается либо установленным в организации правилам, либо действиям отдельных работников. По его мнению, необходимо рассматривать их взаимное влияние.

С появлением электронных вычислительных машин стала меняться организация бухгалтерской работы. В 1950-е годы компьютеры использовали для отдельных задач, прежде всего расчета заработной платы и обработки финансовых данных. В 1960-е годы возможности электронной обработки расширились, появились компьютеризированные системы учета. Возникла возможность использовать одни исходные сведения для подготовки финансовой отчетности и выполнения управленческих расчетов. Ускорение расчетов еще не означало, что руководители своевременно получали необходимые сведения. А. С. Наринский [178, 179] придавал особое значение аналитичности и оперативности бухгалтерского учета, связывая с ними возможность использования учетной информации в текущем управлении организацией. Например, сведения о перерасходе материалов нужны начальнику цеха тогда, когда еще можно установить причину отклонения и принять меры. Если информация поступает только после завершения отчетного периода, ее значение для оперативного управления снижается.

Применение компьютеров само по себе не устраняло различий между требованиями к информации. Во второй половине XX века исследователи все чаще обращались к вопросу о связи финансового и управленческого учета, рассматривая их как части единого процесса сбора и обработки экономических данных. В работах [19, 175, 196] различие задач финансового и управленческого учета рассматривается как основание для разных требований к организации информации. Но из различия целей еще не следует необходимость раздельной регистрации одних и тех же хозяйственных операций.

Раздельная обработка одних и тех же хозяйственных операций может приводить к расхождениям в учетных данных. Предположим, стоимость поступившей партии материалов уточнили после первоначального отражения в бухгалтерских регистрах, но в управленческой ведомости осталась прежняя сумма. В результате расчет себестоимости продукции и финансовая отчетность будут опираться на разные данные об одной поставке. D. Mehta [318] связывает интеграцию учетных систем с отказом от повторного ввода информации. В рассматриваемой им модели хозяйственные операции регистрируются однократно, а сведения из общей базы используются для подготовки финансовой отчетности и расчетов по центрам ответственности. При изменении первоначальных данных отпадает необходимость вносить одинаковые исправления в несколько самостоятельных регистров. Однако состав показателей и способы их расчета могут различаться в зависимости от назначения отчетности.

Ниже рассмотрены научные и прикладные работы, посвященные интегрированным и неинтегрированным системам учета, их особенностям и значению для формирования единого информационного пространства организации.

Объединить данные в одной информационной системе недостаточно, если подразделения используют разные правила расчета показателей. J. Liu [316] предлагает централизовать бухгалтерскую и статистическую информацию, а Q. Gao [303] рассматривает связь финансовых данных с операционными процессами предприятия и задачами стратегического управления. В материалах NetSuite [331]

основное внимание уделено техническим возможностям цифровых платформ, прежде всего автоматическому обмену сведениями между подсистемами. B. E. Weißenberger и H. Angelkort [330] подходят к проблеме с организационной стороны. Они связывают интеграцию финансового и управленческого учета с согласованием показателей, процедур и информационных потребностей заинтересованных сторон. Например, производственное подразделение может оценивать незавершенный заказ по стоимости израсходованных материалов и оплате труда работников, непосредственно занятых его выполнением. Бухгалтерия при расчете себестоимости того же заказа дополнительно распределяет на него часть общепроизводственных расходов. Даже если обе службы используют единую базу данных, суммы затрат в их отчетах будут различаться. Причина заключается в составе учитываемых расходов, а не в технической организации обмена информацией.

Отдельно следует выделить работы, в которых рассматривается проблематика интеграции финансового и управленческого учета и оценки ее последствий в контексте внедрения корпоративных информационных систем и ERP-решений. В работах S. Shang и P. Seddon [327], P. Schubert и S. Williams [326] показано, что эффекты внедрения корпоративных информационных систем носят комплексный характер и включают управленческие и организационные изменения, значительная часть которых не находит прямого отражения в финансовых показателях и зависит от трансформации учетных регламентов и практики использования данных. При этом исследования подчеркивают, что выгоды от внедрения таких систем проявляются неоднородно и требуют структурированного подхода к их выявлению и интерпретации.

В исследованиях, посвященных оценке «успеха» информационных систем, ключевое значение имеет качество информации. В модели W.H. DeLone и E.R. McLean [298] качество информации включено в число основных компонентов модели, используемых для оценки успеха функционирования информационных систем. Значимость данного элемента подтверждается обобщающим обзором эмпирических исследований, представленным A. Jeyaraj [311], в котором

анализируется применение и развитие модели DeLone-McLean в последующих работах. Вопросы оценки выгод от внедрения информационных систем и управления их реализацией рассматриваются в исследованиях P.E.D. Love и Z. Irani [317], J. Peppard, J. Ward и E. Daniel [321], где подчеркивается целенаправленное управление процессами получения ожидаемых результатов от ИТ-инвестиций. Публикации разработчиков ERP-решений подчеркивают значение единых методических правил и принципа однократного ввода данных как основы для практической реализации учета в едином информационном пространстве [315, 331].

Внедрение ERP-системы может дать руководителям подробные отчеты по подразделениям, но не изменить порядок принятия решений. A. Rom и C. Rohde [323], анализируя европейский опыт, обращают внимание на зависимость результатов интеграции от сложившейся управленческой практики и стратегических приоритетов предприятия. Например, если бюджеты цехов ежегодно утверждаются исходя из расходов предыдущего года, новые сведения о затратах и рентабельности подразделений могут оставаться невостребованными. E. Otengo, O. Oluoch и V.A. Mogwambo [320] рассматривают другую сторону интеграции – затраты на переход к новой организации учета. Предприятию приходится пересматривать внутренние процедуры, обучать работников, обеспечивать защиту информации и разграничивать доступ к данным между подразделениями [320, 330 и др.].

Перенести в ERP-систему большой массив данных еще не означает сделать его пригодным для управленческой отчетности. F. Bandara, U. Jayawickrama и соавторы [301] исследуют, как корпоративные системы справляются с обработкой информации, поступающей из других цифровых источников. Сложности возникают при отборе сведений, их преобразовании и сопоставлении с уже имеющимися данными. Для управленческой отчетности особое значение имеет сохранение аналитических признаков исходных операций. Если при загрузке теряются сведения о принадлежности операции к определенному клиенту, проекту или направлению деятельности, итоговая сумма может остаться правильной, но

получить необходимую детализацию отчетности без обращения к первичным источникам уже не удастся.

Даже успешно внедренная ERP-система не всегда отвечает на вопросы, возникающие у руководства. A.M. Cordos, H.T. Andreica и L.M. Rof [297] обращают внимание на ограниченную гибкость интегрированных систем при решении управленческих задач. Авторы рассматривают данный недостаток наряду с расходами на внедрение, обучение работников и изменение ИТ-инфраструктуры. Допустим, программа рассчитывает рентабельность по группам товаров, а коммерческому директору необходимо определить прибыль от конкретного заказа после предоставления скидки, оплаты доставки и возврата части продукции. Если при регистрации операций перечисленные расходы не были связаны с заказом, готовый отчет не даст нужного результата. Придется изменять настройки аналитического учета либо собирать недостающие сведения из других источников.

Проблемы оценки эффективности внедрения ERP–систем в российских условиях анализируются И.П. Шалимовым и М.С. Кувшиновым [286], М.В. Чувашловой и И.В. Дементьевым [285], которые рассматривают подходы к оценке эффективности и указывают на учет характеристик проекта внедрения, включая отраслевую специфику, сроки реализации, количество автоматизированных рабочих мест и состав внедряемого и смежного программного обеспечения. В исследовании Ю. А. Дуболазовой и А. А. Непомнящих [32] рассматриваются негативные последствия разрозненности данных и параллельного ведения бухгалтерского и управленческого учета, включая дублирование информации и дополнительные затраты на ее обработку.

Новые задачи бухгалтерской профессии, связанные с технологиями Big Data, аналитикой данных и искусственным интеллектом, рассмотрены в работе S. Bose, S. K. Dey и S. Bhattacharjee [294]. Авторы выделяют навыки работы с большими массивами информации, ее визуализации и применения методов машинного обучения. Например, анализ закупок за несколько периодов может показать, что цена одного вида сырья у определенного поставщика растет быстрее, чем у других. Бухгалтеру необходимо проверить корректность исходных данных, выяснить

причины разницы и рассчитать, как изменение условий закупки повлияет на себестоимость продукции. Надежно сохранить учетную запись и правильно использовать содержащиеся в ней сведения – разные задачи. E. Abad-Segura, A. Infante-Moro, M.D. González-Zamar и E. López-Meneses [292] изучили развитие исследований блокчейна в бухгалтерском учете. В публикациях, которые они анализируют, внимание уделяется прозрачности операций, защите данных и возможности проследить историю записей. Однако распределенный реестр не проверяет экономическую обоснованность выбранной оценки и не устанавливает правила группировки показателей. Ошибка, допущенная при первоначальном отражении хозяйственной операции, останется ошибкой и в защищенной системе.

В российских исследованиях интеграция учетных систем рассматривается преимущественно во взаимосвязи с задачами управления организацией.

На производственном предприятии учетные сведения возникают в разных подразделениях. Бухгалтерия располагает данными о стоимости ресурсов, технические службы фиксируют объемы выполненных работ, время использования оборудования и простои. О.И. Аверина, Н.Ф. Колесник и Л.М. Макарова [2] рассматривают интеграцию учетных систем применительно к производственному управлению, обращая внимание на необходимость согласования информации и правил ее использования. Близкие вопросы исследуют О.Н. Кондратенко [58] и И.А. Варпаева [16], предлагающие организовывать информационные связи исходя из хозяйственных процессов. Н.А. Королева [61] изучает интеграцию учета на примере дорожно-строительных организаций. Предположим, на двух строительных участках работают одинаковые машины. Расходы на их содержание могут быть сопоставимыми, но одна машина использовалась почти всю смену, а другая значительную часть времени простаивала. Для оценки использования техники потребуются сведения о машино-часах, объемах выполненных работ и причинах простоев, которых в бухгалтерских регистрах может не быть.

Другая группа исследований связана с возможностью получать из учетных данных показатели по различным объектам анализа. А.Е. Ковалев [53, 55, 54] разрабатывает концепцию многомерного бухгалтерского учета, предполагающую

использование аналитических признаков, связанных с регистрами и планом счетов. Т.Ю. Серебрякова и О.Р. Кондрашова [217] обращаются к сегментной детализации управленческого учета. Рассмотрим гостиничную сеть: сведения об оказанной услуге проживания могут использоваться при расчете выручки конкретного отеля, анализе доходности различных категорий номеров или оценке эффективности каналов бронирования. Для каждого расчета требуются свои аналитические признаки, хотя исходная хозяйственная операция остается прежней. При сравнении результатов отелей руководство может обнаружить, что два объекта с близкой выручкой существенно различаются по загрузке номеров и доходности отдельных категорий размещения.

Методологическое согласование финансового и управленческого учета составляет самостоятельное направление исследований. К.Н. Корякин [63] придает значение унификации подходов, необходимых для сопоставления учетных данных. Е.В. Кучерова и С.В. Духанин [161] рассматривают возможности сближения финансового и управленческого учета через применение МСФО, тогда как А.Б. Малявко [169] исследует методику построения интегрированной учетной системы коммерческой организации. Однако согласование правил обработки информации не предполагает обязательного совпадения всех показателей финансовой и управленческой отчетности. Например, при оценке деятельности руководителя подразделения может потребоваться отдельно представить результаты текущих операций и изменения, возникшие вследствие переоценки активов или создания резервов. В бухгалтерской отчетности соответствующие суммы могут входить в общий финансовый результат. Для сопоставления двух отчетов необходимо видеть, какие корректировки изменили первоначально рассчитанные показатели и по каким правилам они были выполнены.

Вопросы организации учетной работы занимают особое место в исследованиях А.В. Бодяко, С.В. Пономаревой и Т.М. Рогуленко [13]. Авторы обращают внимание на разобщенность бухгалтерских, аналитических и контрольных процедур, которая затрудняет использование информации для управления. Более осторожную позицию относительно полного объединения

финансового и управленческого учета занимает С.Л. Ломизе [167]. Он отмечает различия в сроках получения сведений, подходах к оценке и требованиях к оперативности отчетности. По его наблюдениям, бухгалтерия редко участвует одновременно в подготовке регламентированной и внутренней отчетности, а попытки объединить всю учетную работу могут потребовать значительных затрат. Автор предлагает согласовывать ключевые показатели и находить способы взаимодействия между существующими системами без обязательной перестройки всех процедур. Подобная проблема возникает, например, в управляющей компании, которой еженедельно нужны сведения о денежных поступлениях, обязательствах и результатах деятельности нескольких организаций. Бухгалтерские данные за тот же период впоследствии могут уточняться после получения документов и выполнения оценочных корректировок. Руководству необходимо понимать причины изменения ранее представленных сумм, сохраняя возможность пользоваться оперативной информацией до окончательного закрытия отчетного периода.

Развитие цифровых технологий изменяет способы организации учета, однако вопросы согласования информации, рассмотренные в исследованиях интегрированных систем, сохраняют свое значение. В работах Т.Ю. Дружиловской [28], Л.И. Куликовой [159, 160], Н.Т. Лабынцева [162, 163, 164, 165, 166], Д.А. Панкова [186], М.Л. Пятова [203, 204], А.Л. Пименовой [193] рассматриваются изменения учетной деятельности, связанные с цифровизацией. Различные аспекты применения современных информационных технологий в учете исследуются С.В. Пономаревой [194, 195], О.В. Рожновой [209], В.Я. Соколовым [226, 230], Н.Н. Хахоновой [277], Е.А. Шароватовой [287], коллективами авторов [12, 172, 271]. При анализе данного направления исследований следует различать технологические возможности обработки информации и методологические правила ее формирования. Автоматизация позволяет организовать получение данных из различных источников, сократить время их обработки и расширить возможности аналитической детализации. Вместе с тем состав отчетных показателей, применяемые оценки и порядок отражения корректировок

определяются назначением отчетности и требованиями заинтересованных сторон, а не функциональными возможностями программных продуктов.

Вывод. История развития бухгалтерского учета показывает, что его функции изначально не делились на внешние и внутренние: в рамках единой системы фиксировались все хозяйственные операции, информация использовалась как для контроля активов, так и для принятия управленческих решений. С усложнением бизнес-процессов, ростом требований к публичной отчетности и появлением различных групп пользователей произошло функциональное расхождение: финансовый и управленческий учет стали развиваться как самостоятельные направления. В цифровой экономике разделение между видами учета утрачивает актуальность. В научной литературе и деловой практике все чаще подчеркивается важность интеграции – создания единой информационной среды, в которой данные собираются один раз и используются как для внешней отчетности, так и для внутренних целей управления. Подход снижает дублирование информации, повышает ее сопоставимость и аналитическую значимость. При этом, несмотря на то что управленческая отчетность традиционно предназначена для внутреннего пользования, в ряде случаев она оказывается востребованной и внешними сторонами. Кредиторы и поставщики могут запрашивать такие данные при оценке финансовой устойчивости компании до заключения договорных отношений. Потенциальные инвесторы, в свою очередь, ориентируются на более детализированную информацию о доходности направлений, структуре издержек и перспективных проектах, что дает им возможность точнее оценивать риски и возможности вложений. Некоторые компании [например, 51, 52] добровольно раскрывают на своих веб-ресурсах отдельные показатели нерегламентированной отчетности для повышения прозрачности и доверия со стороны инвесторов.

1.2 Терминологические основы единой системы учета: перенос разграничения с видов учета на формы отчетности

Несмотря на указанные в пар. 1.1 тенденции интеграции учетной информации в информационной среде бизнеса, в научной и образовательной среде по-прежнему сохраняется терминологическое разграничение финансового и управленческого

учета. Это проявляется как в названиях учебных дисциплин и учебников, так и в структуре программных продуктов, где финансовый и управленческий учет часто представлены как отдельные модули или подсистемы. В результате у обучающихся, руководителей бизнеса и даже финансовых специалистов формируется представление о существовании самостоятельных видов учета.

В учебной и научной литературе по бухгалтерскому учету используется различная терминология для обозначения отдельных направлений учетной информации, что отражается в названиях учебников и учебных курсов. Наряду с традиционным понятием «бухгалтерский учет» широко применяются такие термины, как «бухгалтерский финансовый учет» [24], «бухгалтерский управленческий учет» [42, 17, 278], «бухгалтерский (финансовый и управленческий) учет» [57], «финансовый учет» [270], «управленческий учет» [7, 8, 30, 44, 173, 279, 289], «управленческий и производственный учет» [31], «финансовый и управленческий учет» [18].

Подобная вариативность терминологии связана прежде всего с попытками разграничить различные направления использования учетной информации. В частности, в ряде учебников применяется термин «бухгалтерский финансовый учет» для обозначения учета, ориентированного на подготовку бухгалтерской (финансовой) отчетности для внешних пользователей. В то же время термин «бухгалтерский управленческий учет» используется для обозначения системы формирования информации, предназначенной для внутренних пользователей, прежде всего руководства организации, принимающего управленческие решения.

В некоторых работах применяется конструкция «бухгалтерский (финансовый) учет», что отражает нормативную терминологию российского законодательства, в соответствии с которой результатом бухгалтерского учета является бухгалтерская (финансовая) отчетность. Одновременно в учебной литературе встречается и более краткое обозначение – «финансовый учет», заимствованное из англоязычной научной традиции (financial accounting).

Анализ учебной литературы показывает, что указанные термины чаще всего применяются для описания различных направлений использования учетных

данных. Поэтому разграничение бухгалтерского, финансового и управленческого учета во многом связано с особенностями терминологии и сложившимися методическими традициями. Образовательная и организационная практика подтверждает, что именно они поддерживают представление о существовании отдельных «видов учета».

Терминологическое разграничение бухгалтерского, финансового и управленческого учета находит отражение и в системе подготовки специалистов. Учебные курсы по бухгалтерскому и управленческому учету, как правило, выстраиваются обособленно друг от друга. В результате студенты экономических и управленческих направлений изучают анализ отклонений, калькуляцию себестоимости и бюджетирование без прямой увязки с отражением соответствующих фактов хозяйственной жизни на счетах бухгалтерского учета. Так, при изучении анализа отклонений расчеты нередко рассматриваются вне связи со счетом 40 Плана счетов бухгалтерского учета [200], а темы затрат и калькуляции – без сопоставления с данными счета 20 [200] и системой первичных документов. В итоге формируется представление, согласно которому управленческие расчеты и бухгалтерское отражение фактов хозяйственной жизни существуют как самостоятельные области знания, что затрудняет восприятие учета как единой информационной системы. Практические аспекты расчета и анализа отклонений рассмотрены автором в [131].

На рынке программного обеспечения для учетных и аналитических задач сохраняется деление, основанное на терминах «бухгалтерский», «финансовый» и «управленческий» учет:

– решения для подготовки обязательной бухгалтерской и налоговой отчетности (например, 1С:Бухгалтерия, Контур. Бухгалтерия, Мое дело, БухСофт) ориентированы на ведение бухгалтерского и налогового учета, формирование регламентированной отчетности;

– программы и сервисы управленческой аналитики (например, Финолог, ПланФакт) используются для планирования, анализа денежных потоков и бюджетирования и обозначаются как инструменты управленческого учета;

– комплексные корпоративные системы (например, 1С:ERP), в описании которых используются формулировки «регламентированный и управленческий учет», «финансовый и управленческий учет», объединяют различные функциональные блоки в рамках одной платформы.

Терминология, используемая в маркетинговых и методических материалах программных продуктов, сохраняет представление о нескольких самостоятельных направлениях учета. Однако независимо от используемых названий – бухгалтерский учет, финансовый учет, управленческий учет, финансовая аналитика, регламентированные и аналитические формы, управленческий подход к данным – работа с информацией организуется преимущественно двумя способами:

– первый, подразумевает использование нескольких специализированных программ, между которыми организуется экспорт и импорт данных. В этом случае факты хозяйственной жизни отражаются в разных информационных массивах, а согласованность обеспечивается процедурами обмена и сверки;

– второй, основан на применении комплексных систем с единой базой данных, где факт хозяйственной жизни регистрируется однократно, а различия между бухгалтерскими, финансовыми и управленческими отчетными формами обеспечиваются средствами аналитики и настройки отчетности.

Техническая возможность ведения единого учетного процесса с формированием различных форм отчетности уже реализована в современных платформах. Наличие в программном продукте отдельных разделов для бухгалтерского, финансового и управленческого учета еще не означает необходимости самостоятельной регистрации хозяйственных операций для каждого из них.

В малом и среднем бизнесе разделение учетных программ нередко связано с организацией работы. Предприниматель может передать ведение регламентированного бухгалтерского учета на аутсорсинг и одновременно использовать отдельную программу для управленческого анализа. Факты хозяйственной жизни при этом отражаются в разных информационных системах,

что может приводить к расхождению показателей. Например, в бухгалтерской программе стоимость партии материалов включает расходы на доставку до склада, а в управленческой программе материалы отражаются по цене поставщика, поскольку транспортные расходы учитываются отдельно. По основным средствам различия могут возникать вследствие применения разных сроков полезного использования при расчете амортизации. Однако расхождения не всегда связаны с методами оценки. Возможна ситуация, когда после уточнения стоимости поставки бухгалтер внес исправление в свою программу, а в управленческой системе осталась первоначальная сумма. Руководителю приходится выяснять, какие различия обусловлены принятыми правилами расчета показателей, а какие возникли из-за несогласованности данных. Для проверки необходимо сопоставлять записи и документы в обеих системах, что увеличивает затраты на ведение учета.

В организациях, располагающих квалифицированными специалистами и ресурсами для настройки учетных систем, возможен другой порядок: факт хозяйственной жизни фиксируется один раз, а необходимые формы отчетности формируются на основе единой базы данных. Различия в оценке отдельных активов при этом могут отражаться корректирующими записями без повторной регистрации первоначальных операций.

Представленные в таблице 1, пар. 1.1 этапы показывают, что изменения в терминологии напрямую связаны с развитием технологий и организацией учетного процесса. В ходе развития учета произошло его функциональное разделение: отдельно стали рассматриваться задачи, связанные с информационным обеспечением внешних и внутренних пользователей. Сформировавшиеся при этом термины закрепились и продолжают использоваться даже в условиях современных технологий и единой обработки данных. Для того чтобы более детально понять, как эти изменения закрепились в практике, целесообразно рассмотреть, каким образом формировалась терминология бухгалтерского учета в разных странах (таблица 2). Историческое развитие системы учета затрат и соответствующей терминологии рассмотрено в [308].

Поскольку современные информационные системы обеспечивают однократную регистрацию фактов хозяйственной жизни и формирование различных отчетов на основе единой базы данных, различия целесообразно связывать не с видами учета, а с назначением и формами отчетности [232]. Данный подход имеет практическое значение для различных сфер:

– для рынка программного обеспечения. Разработка программных решений с единой базой данных позволит формировать регламентированные и управленческие отчеты без дублирования информации, интеграции разрозненных модулей и риска расхождения показателей;

– для системы образования. Подход сформирует у студентов целостное представление о системе учета, в которой регистрация фактов хозяйственной жизни, экономические расчеты и формирование отчетности рассматриваются как взаимосвязанные этапы обработки единого массива данных;

– для собственников и руководителей бизнеса. Подход помогает осознанно выбирать программные продукты, построенные на принципе единой базы данных, что снижает вероятность несогласованности показателей и уменьшает издержки на сопровождение и интеграцию учетных систем.

Таблица 2 – Развитие терминологии учета в различных странах

Терминология (страна)	Пояснения
Доиндустриальный этап	
Accounting (UK, USA); Rechnungswesen (DE); Comptabilité (FR); бухгалтерия / счетоводство (RU)	Во всех странах используется единый обобщающий термин для обозначения учета как целостной системы; разделение на отдельные виды учета отсутствует как в практике, так и в терминологии
Индустриальный этап	
Cost accounting (UK, USA); Kostenrechnung (DE); comptabilité analytique (FR); учет затрат / калькуляция (RU); параллельно – Financial accounting (UK, USA); Finanzbuchhaltung (DE); comptabilité générale (FR); бухгалтерский учет (RU)	По мере разграничения функций учета закрепляются термины, связанные с расчетом затрат и подготовкой внешней отчетности: в англо-американской практике – *cost accounting* и *financial accounting*, в немецкой – *Kostenrechnung* и *Finanzbuchhaltung*, во французской – *comptabilité analytique* и *comptabilité générale*. Различия касаются назначения и обработки информации, а не обязательно самостоятельной регистрации хозяйственных операций.
Поздний индустриальный этап	
Financial accounting, Management accounting (UK, USA); internes Rechnungswesen, Kostenrechnung (DE); comptabilité de gestion (FR); управленческий учет (RU)	В США и Великобритании используется термин management accounting («управленческий учет»), в Германии – internes Rechnungswesen («внутренний учет»), включающий Kostenrechnung («учет затрат») и связанный с controlling («контроллинг»). Во Франции применяется термин comptabilité de gestion («управленческий учет»), ориентированный преимущественно на расчет и анализ затрат.
Постиндустриальный этап (Этап компьютеризации и ERP)	
Financial accounting / Management accounting (UK, USA); Finanzbuchhaltung / Controlling (DE); comptabilité générale / comptabilité de gestion (FR); бухгалтерский и управленческий учет (RU)	Терминология закрепляется в научной литературе, образовательных программах и практике. В англо-американской модели сохраняется разделение financial и management accounting. В немецкой системе controlling выступает более широким понятием по сравнению с управленческим учетом, включая функции планирования, контроля и координации, что отличает его от англо-американского подхода.
Цифровая экономика	
В целом сохраняются те же термины: financial accounting / management accounting; Rechnungswesen / Controlling; comptabilité générale / comptabilité de gestion; бухгалтерский / управленческий учет	Сохраняются национальные различия в терминологии: в США и Великобритании – financial accounting / management accounting, в Германии – externes / internes Rechnungswesen и Controlling, во Франции – comptabilité générale / comptabilité de gestion, в России – бухгалтерский и управленческий учет. Развитие цифровых технологий не устранило этих различий, которые сохраняются в названиях программных модулей и отчетных форм.

Источник: составлено автором

Различия между странами проявляются главным образом в используемых наименованиях и профессиональных акцентах, тогда как сама логика развития

учета остается общей. Отсутствие полной эквивалентности между такими понятиями, как management accounting и controlling, показывает, что терминологическое разграничение не носит универсального характера и определяется особенностями национальных научных и профессиональных традиций. Бухгалтерский учет целесообразно рассматривать как единый процесс регистрации и обобщения информации о фактах хозяйственной жизни, на основе которого формируются различные формы отчетности. Интерпретация соответствует исторической логике развития учета, так как изначально учет представлял собой единую систему фиксации фактов хозяйственной жизни, а различия возникали на этапах обработки и представления информации различным группам заинтересованных сторон.

В научной и учебной литературе для обозначения направлений учетной информации используются разные термины – «бухгалтерский», «финансовый» и «управленческий» учет. При этом в Федеральном законе № 402-ФЗ закреплен термин «бухгалтерский учет», который применяется для обозначения процесса формирования документированной систематизированной информации об объектах учета и подготовки бухгалтерской (финансовой) отчетности. Чтобы избежать противоречий с этой официальной трактовкой, в данной работе используется понятие «единый учет», обозначающее процесс регистрации и обработки учетной информации в рамках одной системы. В пользу формирования единой системы учета свидетельствуют изменения, происходящие в сфере государственного контроля хозяйственной деятельности организаций. Развитие цифровых технологий и автоматизация налогового администрирования существенно изменили характер взаимодействия между бизнесом и государством. Федеральная налоговая служба получает оперативные сведения о хозяйственных операциях из данных онлайн-касс, банков и систем мониторинга товарных потоков и расчетов. Сопоставление информации из разных источников выявляет расхождения между фактическими операциями и представленными декларациями, что затрудняет сокрытие выручки и иных объектов налогообложения.

В результате налоговые органы постепенно переходят к модели, при которой расчет и администрирование налогов опираются на автоматизированную обработку данных. Налоговая отчетность при этом все чаще выступает процедурой подтверждения информации, уже зафиксированной в государственных информационных системах. На этом фоне возрастает ответственность бизнеса за достоверность учетных данных, одновременно усиливаются меры контроля и ужесточаются санкции за искажение информации.

Государственные системы контроля – онлайн-ККТ, ЕГАИС, «Честный знак», налоговый мониторинг, электронный документооборот – обеспечивают автоматическую передачу информации в Федеральную налоговую службу, Социальный фонд России и другие органы. Так, налоговый мониторинг (ст. 105.25-105.30 НК РФ) предусматривает доступ налоговых органов к информационным системам компаний в режиме реального времени, онлайн–кассы фиксируют каждую продажу, а цифровая маркировка обеспечивает прослеживаемость движения товаров. В таких условиях традиционная практика ведения нескольких подсистем учета – бухгалтерского, налогового и управленческого – становится все менее обоснованной, поскольку данные о фактах хозяйственной жизни организаций передаются в системы налогового администрирования и становятся доступными контролирующим органам. Согласно ст. 313 НК РФ, налоговый учет ведется на основе первичных документов, отражающих фактические хозяйственные операции. Как отмечает И.А. Слободняк [219], в условиях цифровизации и автоматизированного контроля создание отдельной системы налогового учета становится избыточным и может приводить к расхождениям между различными учетными данными.

В рамках единой системы учета целесообразно выделять не виды учета, а две основные группы отчетности: регламентированную и управленческую (таблица 3).

Таблица 3 – Структура регламентированной и управленческой отчетности

Вид отчетности	Документ	Пояснения
Регламентированная (официальная) отчетность формируется на основе учетной политики, разработанной в соответствии с требованиями действующего нормативного регулирования, включая НК РФ, ФСБУ, стандарты МСФО.		
Налоговая отчетность	Налоговый кодекс РФ	Налоговые декларации, расчеты по налогам и иные документы, необходимые для исчисления и контроля налоговых обязательств. Обязательна для ИП и юридических лиц. Состав зависит от применяемого режима налогообложения.
Бухгалтерская (финансовая) отчетность Размещается в ГИРБО	Федеральный закон № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» и ФСБУ	Бухгалтерский баланс, отчет о финансовых результатах, отчет о движении денежных средств, отчет о движении капитала и примечания к финансовой отчетности. Составляется в отношении отдельного юридического лица и отражает его финансовое положение и результаты деятельности.
Статистическая отчетность	Федеральный закон № 282-ФЗ «Об официальном статистическом учете и системе государственной статистики в РФ»	Формы отчетности утверждаются и регламентируются Росстатом. Документы содержат показатели и сведения о хозяйствующем субъекте, необходимые для последующего анализа статистики. Отчеты зависят от вида и масштаба деятельности бизнеса, организационно–правовой формы.
Консолидированная финансовая отчетность Размещается в ГИРБО с 2026 года	Федеральный закон № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности» и стандарты МСФО	Формируется для групп компаний (формализованных корпоративных структур), отражает финансовое положение и результаты деятельности группы как единого экономического субъекта. Предназначена прежде всего для владельцев капитала.
Управленческая отчетность формируется на основе внутренней учетной политики организации, разрабатываемой с учетом специфики деятельности бизнеса, его организационной структуры и информационных потребностей заинтересованных сторон, положений ФСБУ или стандартов МСФО.		
Операционные управленческие отчеты	Внутренние регламенты организации. Формируются из учетной системы по конкретному запросу собственника или руководителя	Отчеты отражают конкретные аспекты деятельности бизнеса. Например, структуру затрат на производство и реализацию продукции, прибыльность отдельных объектов затрат, показатели по центрам ответственности. Состав и уровень детализации отчетов зависят от информационных потребностей менеджмента и носят индивидуальный характер для каждой организации.
Итоговые управленческие отчеты	Законодательно не регламентируется	Управленческий баланс, управленческий отчет о финансовых результатах и отчет о движении денежных средств, различные пояснительные таблицы. Детализация данных определяется информационными потребностями заинтересованных сторон.

Источник: составлено автором

Разграничение сохраняет различие в целях, составе и пользователях информации, но при этом не разрушает представление о едином учетном процессе. Все данные о хозяйственных операциях формируются в рамках одной информационной системы, а различие возникает на этапе их обобщения и представления в различных формах отчетности.

К первой группе относится **регламентированная (официальная) отчетность**. Она формируется на основе учетной политики, разработанной в соответствии с требованиями действующего нормативного регулирования, включая Налоговый кодекс Российской Федерации, Федеральные стандарты бухгалтерского учета (ФСБУ) и Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО).

В составе регламентированной отчетности можно выделить **несколько видов**.

Первый вид – **налоговая отчетность**, формируемая в соответствии с требованиями Налогового кодекса Российской Федерации. Она представляется в налоговые органы и включает налоговые декларации, расчеты по налогам и иные документы, необходимые для исчисления и контроля налоговых обязательств. Налоговая отчетность является обязательной для индивидуальных предпринимателей и юридических лиц, а ее состав зависит от применяемого режима налогообложения. Возможность использования бухгалтерской отчетности при оценке налоговых рисков рассмотрена автором в [82].

Второй вид – **бухгалтерская (финансовая) отчетность**, формируемая на основе требований Федерального закона № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» и федеральных стандартов бухгалтерского учета. В ее состав входят бухгалтерский баланс, отчет о финансовых результатах, отчет о движении денежных средств, отчет о движении капитала и примечания к финансовой отчетности. Эти формы предназначены для представления пользователям обобщенной информации о финансовом положении организации, результатах ее деятельности и движении денежных средств. Бухгалтерская (финансовая) отчетность составляется в отношении отдельного юридического лица и отражает его финансовое положение

и результаты деятельности. Составление бухгалтерской (финансовой) отчетности по ФСБУ 4/2023 рассматривается в [282].

Третий вид – **консолидированная финансовая отчетность**, составляемая в соответствии с требованиями Федерального закона № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности» и Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО). Она формируется для групп компаний и отражает финансовое положение и результаты деятельности группы как единого экономического субъекта. Консолидированная отчетность ориентирована прежде всего на инвесторов, кредиторов и другие внешние заинтересованные стороны.

Регламентированная отчетность формируется в соответствии с требованиями законодательства и предназначена главным образом для внешних пользователей – государства, инвесторов, кредиторов и иных заинтересованных сторон.

Ко второй группе относится **управленческая отчетность**. Она формируется на основе внутренней учетной политики организации, разрабатываемой с учетом специфики деятельности бизнеса, его организационной структуры и информационных потребностей заинтересованных сторон. При этом управленческая отчетность не должна быть полностью изолирована от принятых стандартов бухгалтерского учета и финансовой отчетности. Напротив, ее целесообразно формировать с учетом требований ФСБУ и МСФО, поскольку это обеспечивает сопоставимость данных, внутреннюю согласованность показателей и возможность их сопоставления с показателями регламентированной бухгалтерской (финансовой) отчетности. Как подчеркивает Л.З. Шнейдман, «весьма странно выглядит сегодня ситуация, когда одна и та же хозяйственная операция, одной и той же организации, за один и тот же отчетный период представляется в бухгалтерской отчетности и в консолидированной финансовой отчетности по-разному» [291]. По существу, аналогичная проблема может возникать и при сопоставлении регламентированной и управленческой отчетности. Если один и тот же факт хозяйственной жизни отражается в них по-разному, это снижает сопоставимость информации и затрудняет использование данных для анализа и принятия решений.

В составе управленческой отчетности могут быть выделены две основные группы: операционные отчеты для отдельных групп заинтересованных сторон, итоговые управленческие (финансовые) отчеты. Операционные управленческие отчеты отражают конкретные аспекты деятельности бизнеса – структуру затрат на производство и реализацию продукции, прибыльность отдельных объектов затрат, показатели по центрам ответственности и другие аналитические данные. При этом их состав, структура и уровень детализации формируются в зависимости от информационных потребностей менеджмента и потому носят индивидуальный характер для каждой организации. Итоговые управленческие отчеты по своей структуре аналогичны финансовой отчетности и могут включать управленческий баланс, управленческий отчет о финансовых результатах и отчет о движении денежных средств, различные пояснительные таблицы. Вместе с тем в отличие от регламентированной отчетности, их состав и степень детализации определяются не нормативными требованиями, а спецификой деятельности конкретного бизнеса и информационными потребностями пользователей.

Бухгалтерская (финансовая) отчетность, составляемая по российским правилам, как правило, отражает деятельность отдельного юридического лица, а консолидированная финансовая отчетность – группы компаний, включающей материнскую и дочерние организации. Управленческая (финансовая) отчетность может охватывать бизнес-структуру – совокупность экономически взаимосвязанных организаций и индивидуальных предпринимателей, действующих в рамках единой экономической модели. При этом участники бизнес-структуры не обязательно образуют корпоративную группу, для которой предусмотрено составление консолидированной отчетности.

Вывод. Управленческая (финансовая) отчетность сохраняет обобщающий характер финансовых отчетов, но ее содержание определяется особенностями деятельности бизнес-структуры и информационными запросами заинтересованных сторон. Помимо итоговых показателей, в нее могут включаться расшифровки по направлениям деятельности и участникам бизнеса, пояснения к изменениям стоимости активов и обязательств, сведения о формировании финансовых

результатов и движении денежных средств. Подобная детализация позволяет заинтересованным сторонам анализировать деятельность бизнес-структуры в целом и отдельных ее составляющих. В дальнейшем исследовании рассматриваются методологические вопросы формирования такой отчетности и расширения ее аналитических возможностей на основе единой системы учета.

В «Основных направлениях государственной политики в сфере бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудиторской деятельности до 2030 года», утвержденных распоряжением Правительства РФ от 22 ноября 2024 г. № 3386-р [183], предусмотрены развитие системы стандартов, цифровизация учетных процессов и расширение функциональных возможностей государственного информационного ресурса бухгалтерской (финансовой) отчетности. Особое внимание уделено повышению достоверности, своевременности и комплексности финансовой информации, а также развитию инструментов ее анализа. Хотя документ непосредственно посвящен бухгалтерскому учету, финансовой отчетности и аудиторской деятельности, рассматриваемые в нем вопросы качества информации имеют значение для управленческой (финансовой) отчетности. При ее формировании необходимо обеспечить согласованность исходных учетных данных и отчетных показателей, а состав и степень детализации информации определять исходя из потребностей заинтересованных сторон.

1.3 Оценка экономической и информационной эффективности перехода к формированию управленческой (финансовой) отчетности в единой системе учета

Ранее организация единой учетной системы была связана со значительными затратами на приобретение и внедрение комплексного программного обеспечения. Для настройки плана счетов, аналитики, правил обработки данных и формирования разных видов отчетности требовались квалифицированные специалисты. Подобные расходы могли оказаться слишком высокими для малого и среднего бизнеса, поэтому организации нередко использовали несколько специализированных программ, несмотря на необходимость последующего согласования данных.

Развитие цифровых технологий постепенно меняет ситуацию. Облачные сервисы, готовые программные решения и расширение возможностей настройки аналитического учета позволяют сократить затраты на внедрение и сопровождение единой системы. В результате однократная регистрация фактов хозяйственной жизни с последующим формированием различных отчетных форм становится доступной организациям, которые ранее не располагали средствами для приобретения дорогостоящих корпоративных систем. При этом сохраняется необходимость в квалифицированных специалистах, способных определить состав исходных данных, правила их обработки и порядок выполнения корректирующих записей в соответствии с учетной политикой.

Снижение стоимости программных решений еще не означает, что переход к единой системе будет экономически оправдан для каждой организации. До начала внедрения необходимо оценить предполагаемые затраты и ожидаемые результаты: сокращение времени на повторный ввод данных, уменьшение объема сверок между программами, повышение согласованности и оперативности информации. В научной литературе подробно рассматриваются вопросы управленческого учета, внедрения ERP-систем и цифровой трансформации, однако единый методический подход к предварительной оценке экономического и информационного эффекта перехода к общей учетной базе не сформирован. В параграфе 1.3 предлагается расчетный подход для обоснования решения о целесообразности такого перехода.

При предварительной оценке необходимо определить, как будет организован учетный процесс после внедрения. В предлагаемой системе разграничиваются текущие и корректирующие записи. Текущие записи предназначены для однократной регистрации фактов хозяйственной жизни: приобретения ресурсов, производства продукции, реализации товаров и других событий, подлежащих отражению в учете. Они являются общими для формирования разных видов отчетности. Корректирующие записи используются при подготовке отчетности, когда необходимо отразить различия в признании и оценке активов, обязательств, доходов и расходов в соответствии с принятой учетной политикой.

Например, продажа товаров с отсрочкой платежа отражается в системе один раз. Если при подготовке отчетности требуется признать резерв по сомнительной дебиторской задолженности, соответствующий расчет оформляется отдельной корректирующей записью. Первоначальные данные о продаже и возникновении задолженности сохраняются. Для разных видов отчетности могут применяться предусмотренные учетной политикой правила оценки, а выполненные корректировки остаются доступными для проверки и согласования показателей (таблица 4).

При автоматизации и применении технологий искусственного интеллекта распознавание и классификация данных, сверка показателей и типовые расчеты передаются программным системам. Трудозатраты на повторяющиеся операции сокращаются, а специалисты уделяют больше времени анализу. До внедрения финансовым специалистам надо описать бизнес-процессы, определить источники данных, распределить ответственность и обучить сотрудников.

Преимущества и результаты ведения учета в единой системе представлены в приложениях 1, 2. Ведение учета в единой базе сократит трудозатраты и уменьшит количество ошибок за счет исключения повторного ввода данных, настройки автоматического формирования операционных и итоговых отчетов. Защита единой учетно-аналитической базы строится на разграничении прав доступа, резервном копировании, шифровании данных и аудите действий пользователей. При соблюдении установленных требований эти меры снижают риск утечки информации.

При выборе учетной системы следует учитывать возможность ее масштабирования. На начальном этапе, когда бизнес только формируется, может быть достаточно базовой CRM-системы, обеспечивающей работу с клиентами и подготовку операционных управленческих отчетов. Налоговые декларации в этом случае формируются в отдельном программном продукте. Но по мере роста организации и усложнения бизнес-процессов возникает потребность в более функциональной системе, способной интегрироваться с сервисами контрагентов,

поддерживать электронный документооборот, автоматическое формирование регламентированной и управленческой отчетности.

Таблица 4 – Процесс преобразования данных учета в отчетность

Этап	Ответственный за выполнение	Результат
Сбор информации о фактах хозяйственной жизни – результатах управленческих решений, изменяющих стоимостную оценку объектов отчетности. Например, приобретение товарно-материальных ценностей, продажи, начисления, авансы, привлечение капитала		
1. Сбор первичных данных	Менеджеры подразделений, бухгалтерия, сотрудники, непосредственно осуществляющие операции, сделки	Первичная документация (УПД, накладные, акты выполненных работ)
Внесение данных первичной документации в автоматизированную систему учета для создания единой базы данных		
2. Ввод данных в систему	Бухгалтеры, сотрудники организации, ответственные за обработку первичных документов	Единая база данных, доступная для формирования отчетности
Обработка данных учета для разделения их по видам, необходимым для отчетности (налоговой, бухгалтерской, статистической, финансовой, управленческой)		
3. Группировка данных	Руководитель, отвечающий за организацию настройки автоматизированной системы учета	Структурированные данные, готовые для корректировок
Корректировка данных единого учета для соответствия ФСБУ, стандартам МСФО и адаптации к информационным запросам заинтересованных сторон		
4. Формирование корректирующих проводок	Руководители, ответственные за формирование каждого вида отчетности	Уточненные данные, готовые для формирования отчетности
Подготовка отчетности, требуемой законодательством:		
5.1 Формирование и проверка регламентированной отчетности	Специалисты по налогам, бухгалтеры, аудиторы	– Бухгалтерская (финансовая) отчетность – Консолидированная финансовая отчетность
Подготовка отчетов для внутренних пользователей компании: управленческой отчетности, анализов затрат, оценки рентабельности		
5.2 Формирование и проверка управленческой отчетности	Специалисты по управленческому учету, финансовые менеджеры, внутренние аудиторы	– Управленческая (финансовая) отчетность – Операционные управленческие отчеты

Источник: составлено автором

Оценка перехода на единую систему учета направлена на количественное определение изменений в затратах, связанных с формированием управленческой (финансовой) отчетности. Оценка выполняется сопоставлением показателей «до/после» при неизменных принципах расчета. Горизонт расчета определяется

целями анализа и составляет один или несколько периодов; при поэтапном внедрении затраты и достигаемые эффекты распределяются по соответствующим периодам. Порядок расчета экономического эффекта, используемые параметры, источники исходных данных и результирующие показатели представлены в таблицах 5-8.

Таблица 5 – Обозначения и интерпретация параметров для расчета экономической выгоды перехода на единую систему учета

Обозначение	Экономический смысл	Единица измерения	Комментарий для интерпретации
t	Номер периода расчета	период	t = 0, период внедрения (старт проекта)
T	Горизонт расчета	периодов	Определяется целями анализа (количество месяцев или лет)
FOT_0	Фонд оплаты труда работников, участвующих в формировании управленческой отчетности, до внедрения	руб.	Включает оклады, страховые взносы и расходы, связанные с содержанием рабочих мест персонала
FOT_1	Фонд оплаты труда после внедрения	руб.	Может изменяться за счет сокращения доли занятости или численности
A_0	Доля рабочего времени, затрачиваемая на учетные операции до внедрения	доля	Оценивается экспертами (опрос, регламенты)
A_1	Доля рабочего времени после внедрения	доля	Снижается за счет однократного введения первичной информации
L_0	Затраты на лицензии и подписки до внедрения	руб.	Учет нескольких программных продуктов
L_1	Затраты на лицензии и подписки после внедрения	руб.	Учитываются расходы единой системы
S_0	Затраты на сопровождение и поддержку до внедрения	руб.	Включая внешних подрядчиков и поддержку расчетных таблиц
S_1	Затраты на сопровождение после внедрения	руб.	Может снижаться при отказе от вспомогательных решений
E_0	Затраты на ошибки, корректировки и повторные согласования до внедрения	руб.	Оцениваются через трудозатраты и внешние услуги
E_1	Аналогичные затраты после внедрения	руб.	Снижаются за счет регламентации и единой базы данных
I_0	Инвестиции в переход на единую систему учета	руб.	Методология, настройка, обучение, пилотные расчеты

Источник: статья в соавторстве [233]

Затраты переходного периода включают разработку и актуализацию методических регламентов, настройку используемых инструментов, обучение персонала и проведение пилотных расчетов. В расчет принимаются только расходы, изменение которых непосредственно связано с переходом на единую систему учета.

Таблица 6 – Формирование добавочного (приростного) денежного потока при переходе на единую систему учета

Компонент эффекта	Формула расчета	Экономический смысл
Экономия затрат на персонал	$(A_0 - A_1) \times FOT_0$	Отражает сокращение доли рабочего времени сотрудников, ранее затрачиваемого на повторный ввод данных, сверки, ручные корректировки и подготовку расшифровок. Экономия может проявляться как снижение численности, отказ от найма при росте нагрузки либо высвобождение времени для других задач.
Экономия на программных продуктах	$L_0 - L_1$	Возникает за счет отказа от использования нескольких программных продуктов и расчетных инструментов, применявшихся для формирования управленческой отчетности до перехода. Учитывается разница между совокупными затратами до и после внедрения.
Экономия на сопровождении	$S_0 - S_1$	Отражает снижение затрат на поддержку расчетных таблиц, внешние трансформации данных и услуги подрядчиков, ранее необходимых для согласования и корректировки отчетности.
Снижение затрат на ошибки и корректировки	$E_0 - E_1$	Показывает уменьшение расходов, связанных с исправлением ошибок, повторной подготовкой отчетности и дополнительными согласованиями, за счет формализации правил и единой информационной базы.
Инвестиции в переход	I_0	Единовременные затраты на разработку методических регламентов, настройку инструментов, обучение персонала и проведение пилотных расчетов.
Добавочный денежный поток	ΔCF	Экономическая выгода, формируемая за счет изменения структуры затрат после перехода на единую систему учета.

Источник: статья в соавторстве [233]

Добавочный денежный поток от перехода на единую систему учета определяется как экономическая выгода, формируемая за счет изменения структуры затрат, связанных с формированием управленческой (финансовой) отчетности. Расчет выполняется на основе сопоставления показателей до и после перехода с учетом затрат на внедрение.

$$\Delta CF = (A_0 - A_1) \times FOT_0 + (L_0 - L_1) + (S_0 - S_1) + (E_0 - E_1) - I_0$$

При горизонте расчета до одного года дисконтирование не применяется. В случае расчета на несколько периодов экономический эффект оценивается с использованием чистой приведенной стоимости (NPV).

Таблица 7 – Параметры расчета экономического эффекта

Показатель	Источник данных	Порядок определения показателей
FOT_0, FOT_1	Данные бухгалтерского и управленческого учета	Фактические затраты на оплату труда работников, участвующих в подготовке управленческой отчетности, с обязательными начислениями и относимыми на них накладными расходами.
A_0, A_1	Экспертный опрос, регламенты закрытия периода	Доля рабочего времени, затрачиваемого на учетные процедуры до и после внедрения. Определяется по результатам опроса работников и анализа действующего порядка работы без специального учета часов.
L_0, L_1	Договоры на лицензии и подписки	Стоимость программ и сервисов, используемых непосредственно для ведения учета и подготовки отчетности.
S_0, S_1	Бюджеты ИТ, договоры сопровождения	Расходы на техническую поддержку, сопровождение расчетов и услуги внешних исполнителей, связанные с подготовкой отчетности.
E_0, E_1	Данные о корректировках и согласованиях	Затраты на исправление ошибок, повторные сверки и доработку отчетов. Рассчитываются по объему выполненных работ с переводом затрат времени в денежную оценку.
I_0	Проектная смета внедрения	Единовременные расходы на разработку методики, настройку системы, обучение работников и ввод единой системы учета в эксплуатацию.

Источник: статья в соавторстве [233]

Для обобщающей оценки экономической целесообразности перехода на единую систему учета предлагается коэффициент экономической эффективности K_e, рассчитываемый как отношение добавочного денежного потока (экономическая выгода), формируемого в результате внедрения, к величине первоначальных инвестиций:

$$Ke = \frac{\Delta CF_t}{I_0}$$

Предлагаемый показатель рассчитывается как соотношение ожидаемой экономической выгоды и затрат на внедрение единой системы учета и характеризует экономическую целесообразность перехода к ней.

Расчет экономической эффективности целесообразно выполнять по нескольким сценариям: пессимистическому, оптимистическому и приближенному к текущим условиям деятельности. Состав сценариев определяется исходными данными и может различаться по ключевым параметрам: затратам времени сотрудников на внесение данных в программный продукт, затратам на исправление ошибок, расходам на сопровождение нескольких программных продуктов. Расчет определяет возможный диапазон экономического эффекта и выявляет параметры, которые сильнее всего влияют на итоговый результат. При необходимости он дополняется анализом чувствительности показателей эффективности к изменению отдельных исходных данных, включая долю сокращаемых трудозатрат и величину расходов, связанных с ошибками и корректировками. Анализ чувствительности используется для определения допустимых отклонений от исходных значений.

Пример оценки экономической эффективности перехода на единую систему учета представлен в таблицах 8-10.

Таблица 8 – Исходные данные для расчета экономической выгоды

Показатель	Значение	Пояснение
Фонд оплаты труда работников, участвующих в формировании отчетности (FOT_0)	9 600 000 руб./год	Годовые затраты на оплату труда бухгалтеров и специалистов управленческого учета, участвующих в подготовке управленческой (финансовой) отчетности, с учетом страховых взносов и накладных расходов.
Доля рабочего времени на учетные операции (A_0)	0,35	На повторный ввод данных, сверку показателей разных систем, ручные корректировки, подготовку расшифровок и согласование отчетов приходится около 35 % рабочего времени указанных специалистов.
Затраты на программные продукты (L_0)	720 000 руб./год	Годовая стоимость лицензий и подписок на программы бухгалтерского и управленческого учета, а также вспомогательные расчетные инструменты.
Затраты на сопровождение и внешние трансформации (S_0)	480 000 руб./год	Расходы на поддержку расчетных таблиц, обмен данными между программами, услуги внешних исполнителей и внутреннее ИТ-сопровождение подготовки отчетности.
Затраты на ошибки и повторные согласования (E_0)	360 000 руб./год	Стоимость дополнительных работ по исправлению ошибок, повторному составлению отчетов и согласованию показателей между подразделениями. При расчете исключаются затраты, уже учтенные в составе трудозатрат.

Источник: статья в соавторстве [233]

Пример носит прогнозный характер и используется для предварительного обоснования управленческого решения о целесообразности перехода на единую систему учета. Экономическую выгоду от перехода на единую систему учета можно рассчитать в целом и по отдельным направлениям: изменению порядка обработки данных, сокращению ручных расчетов, отказу от дублирующих программ и уменьшению затрат на согласование отчетности. Раздельный расчет позволяет установить, какие изменения дают наибольшую экономию.

Таблица 9 – Прогнозные данные для расчета экономической выгоды

Показатель	Значение	Пояснение
Доля рабочего времени на учетные операции (A_1)	0,20	Предполагается сокращение затрат рабочего времени с 35 до 20 % вследствие исключения повторного ввода данных и сокращения ручных сверок. Прогноз основан на экспертной оценке изменений в работе специалистов.
Затраты на программные продукты (L_1)	480 000 руб./год	Годовая стоимость лицензий и подписок после перехода на единую систему и отказа от части ранее используемых программ.
Затраты на сопровождение (S_1)	240 000 руб./год	Предполагаемые расходы на техническую поддержку и сопровождение расчетов. Сокращение связано с уменьшением числа программ и отказом от части промежуточных таблиц.
Затраты на ошибки и согласования (E_1)	120 000 руб./год	Прогнозные затраты на исправления и дополнительные сверки, которые сохранятся после внедрения единой системы учета.

Источник: статья в соавторстве [233]

Для расчета на конкретном предприятии исходные показатели могут быть получены из действующих учетных и организационных документов. Расходы на оплату труда определяются по расчетным ведомостям с выделением работников, участвующих в подготовке отчетности. Долю рабочего времени целесообразно устанавливать по результатам опроса специалистов и изучения порядка закрытия отчетного периода. Например, бухгалтер может ежедневно переносить данные из одной программы в другую, а финансовый специалист – ежемесячно сверять показатели бухгалтерской и управленческой отчетности. Затраты времени на подобную работу оцениваются отдельно. Расходы на программное обеспечение и сопровождение можно установить по договорам с поставщиками, счетам на оплату и бюджету ИТ-подразделения. Для оценки затрат на исправление ошибок

используются журналы корректировок и сведения о повторных согласованиях отчетов. При расчете необходимо исключить повторный учет одних и тех же трудозатрат. Прогнозные показатели определяются по проектной смете, коммерческим предложениям поставщиков и предполагаемому порядку работы после внедрения. При возможности обоснованность прогноза проверяется на примере подготовки отчетности за один период с применением новых правил обработки данных. В частности, предполагаемое сокращение доли рабочего времени с 35 до 20 % должно быть связано с конкретными процедурами, от выполнения которых организация планирует отказаться.

Таблица 10 – Расчет добавочного денежного потока за год и коэффициент эффективности

Компонент эффекта	Формула	Расчет	Эффект, руб.
Экономия затрат на персонал	$(A_0 - A_1) \times FOT_0$	(0,35 − 0,20) × 9 600 000	1 440 000
Экономия на программных продуктах	$L_0 - L_1$	720 000 − 480 000	240 000
Экономия на сопровождении	$S_0 - S_1$	480 000 − 240 000	240 000
Снижение затрат на ошибки и корректировки	$E_0 - E_1$	360 000 − 120 000	240 000
Совокупный эффект до инвестиций	$\sum \Delta CF$	1 440 000+240 000+ + 240 000+240 000	**2 160 000**
Инвестиции в переход	I_0		(900 000)
Добавочный денежный поток	ΔCFt		**1 260 000**
Коэффициент эффективности инвестиций	K_E	**1 260 000** / 900 000	**1,4**

Источник: статья в соавторстве [233]

Помимо сокращения затрат переход на единую систему отражается на качестве управленческой (финансовой) отчетности, которое в работе рассматривается как измеримый результат. Для его количественной оценки используется интегральный индекс качества, формируемый на основе системы критериев. Оценка проводится путем сопоставления значений индекса до и после перехода. Интегральная оценка качества отчетности дополняет экономическую оценку затрат и эффектов и учитывает не только ресурсную экономию, но и изменение свойств управленческой информации (таблица 11).

Таблица 11 – Критерии оценки качества управленческой (финансовой) отчетности

Критерий	Содержание критерия (для управленческой отчетности)	Пример измерения
K_1 Уместность	Степень соответствия состава и детализации отчетных данных задачам управления. Информация считается уместной, если она используется при анализе альтернатив и оценке результатов деятельности.	Доля показателей, фактически используемых при принятии управленческих решений; оценка соответствия отчетных форм информационным потребностям руководства.
K_2 Достоверное представление	Насколько отчетные данные полно и без существенных искажений отражают экономическое содержание фактов хозяйственной жизни и результатов деятельности.	Доля выявленных ошибок и последующих исправлений; доля показателей, измененных после первичного формирования отчета.
K_3 Сопоставимость	Возможность сравнения показателей между периодами и подразделениями при сохранении единых правил их расчета.	Доля показателей с неизменной методикой расчета; количество выявленных расхождений между отчетами разных уровней.
K_4 Проверяемость	Возможность подтвердить значения показателей исходными данными и принятыми правилами расчета без дополнительных разъяснений.	Доля показателей, для которых определены источники данных и порядок расчета; количество показателей, требующих ручных пояснений.
K_5 Своевременность	Способность формировать отчетность в сроки, позволяющие использовать ее для принятия управленческих решений.	Фактическое время закрытия отчетного периода; доля отчетов, подготовленных в установленный срок.
K_6 Понятность	Насколько структура и показатели отчетности ясны пользователям при наличии профессиональной подготовки.	Количество запросов на разъяснение данных; экспертная оценка понятности форм и используемых показателей.
K_7 Гибкость	Возможность оперативно изменять формы отчетности и детализацию данных без существенных затрат времени и ресурсов.	Время и трудоемкость подготовки новых отчетов; доля управленческих запросов, реализованных без доработки системы.
K_8 Глубина аналитики	Достаточность уровня детализации данных для анализа причин отклонений и оценки факторов результатов деятельности.	Экспертная оценка достаточности данных и их детализации.

Источник: статья в соавторстве [233]

Выбор критериев основывается на концептуальных характеристиках качественной финансовой информации [60] с их адаптацией к управленческой отчетности. Дополнительно в систему оценки включены гибкость и глубина

аналитики как характеристики, значимые для внутренних решений и не являющиеся критичными для внешней отчетности. Гибкость отражает возможность оперативно изменять формы и детализацию данных, а глубина аналитики – достаточность детализации данных для управленческого анализа.

Критерии K_1 - K_6 непосредственно соответствуют структуре Концептуальных основ (фундаментальные и дополнительные) [60]. Критерии K_7 – K_8 вводятся как прикладное расширение, отражающее специфику управленческой отчетности как инструмента анализа и поддержки решений. Проверяемость информации как характеристика качества отчетности рассматривалась автором в [137].

Интегральный индекс качества управленческой (финансовой) отчетности определяется как взвешенная совокупность частных критериев качества и рассчитывается по формуле:

$$I_q = \sum_{i=1}^{n} w_i \times K_i$$

Значения критериев K_1-K_8 устанавливаются в интервале от 0 до 1, сумма их весовых коэффициентов должна быть равна единице. При отсутствии обоснованных различий в значимости отдельных критериев допускается использование равных весов. При экспертном задании весов в качестве экспертов привлекаются руководители, регулярно использующие управленческую отчетность в принятии решений, включая генерального и финансового директоров, главного бухгалтера и руководителей функциональных подразделений.

В Концептуальных основах представления финансовых отчетов [60] выделены две группы качественных характеристик финансовой информации. К фундаментальным отнесены уместность и достоверное представление, к характеристикам, повышающим ее полезность, – сопоставимость, проверяемость, своевременность и понятность. Их содержание и практическое применение при подготовке финансовой отчетности рассматриваются в материалах Grant Thornton [305]. F. Van Beest, G. Braam и S. Boelens [329] предложили подход к оценке

качества финансовой отчетности на основе измеримых показателей, соответствующих указанным характеристикам.

Предварительная оценка качества управленческой (финансовой) отчетности имеет определенные ограничения. На момент принятия решения о переходе на единую систему учета новая отчетность еще не сформирована, поэтому эксперты могут оценить лишь предполагаемые изменения. Чтобы избежать произвольных оценок, необходимо связать их с конкретными мероприятиями, предусмотренными проектом. Например, отказ от повторного ввода данных может сократить количество расхождений между отчетами, но сам по себе не сделает их более понятными для заинтересованных сторон. Для повышения понятности потребуется пересмотреть состав показателей, структуру форм и содержание пояснений.

Оценка проводится методом анкетирования. Сначала эксперты оценивают действующую управленческую (финансовую) отчетность по установленным критериям, затем – ожидаемое состояние после перехода. При этом рассматриваются изменения учетных регламентов, порядка обработки данных, правил выполнения корректировок и сроков подготовки отчетов. По результатам анкетирования рассчитываются два значения интегрального индекса качества. Разница между ними характеризует предполагаемый информационный эффект перехода, который наряду с экономическим эффектом учитывается при обосновании управленческого решения.

Вывод. Решение о переходе на единую систему учета нельзя сводить к сравнению стоимости действующих и новых программных продуктов. Организации предстоит изменить порядок регистрации и обработки данных, пересмотреть методические регламенты, настроить программное обеспечение и обучить работников. Первоначальные затраты могут быть значительными, а ожидаемая экономия не всегда сопровождается непосредственным сокращением денежных выплат. Например, уменьшение времени на сверку и исправление данных высвобождает трудовые ресурсы, но при сохранении численности работников фонд оплаты труда может остаться прежним.

Вместе с тем переход на единую систему учета способен изменить качество информации, поступающей заинтересованным сторонам. Однократная регистрация фактов хозяйственной жизни уменьшает вероятность расхождений между исходными данными разных отчетов, а установление единых правил их обработки упрощает проверку и согласование показателей. Полученные преимущества имеют значение для принятия управленческих решений, хотя их трудно непосредственно выразить в денежной оценке.

В параграфе предложен методический подход к предварительному обоснованию перехода на единую систему учета, объединяющий расчет добавочного денежного потока и интегральную оценку качества управленческой (финансовой) отчетности. Первый показатель характеризует ожидаемые экономические последствия с учетом затрат на внедрение, второй – предполагаемые изменения качества отчетной информации. Совместное рассмотрение результатов дает возможность оценить целесообразность перехода, в том числе в случаях, когда повышение качества управленческой (финансовой) отчетности имеет для организации большее значение, чем непосредственная экономия затрат.

1.4 Обоснование необходимости учета ФСБУ и стандартов МСФО при формировании управленческой (финансовой) отчетности

При организации единой системы учета необходимо определить, по каким правилам исходные данные будут использоваться для подготовки различных видов отчетности. Однократная регистрация фактов хозяйственной жизни не исключает различий в последующей оценке активов, обязательств, доходов и расходов. Например, приобретение производственного оборудования отражается в системе один раз. Для бухгалтерской (финансовой) отчетности срок его полезного использования устанавливается в соответствии с требованиями ФСБУ и принятой учетной политикой. При подготовке управленческой (финансовой) отчетности организация может использовать другой срок, исходя из предполагаемой интенсивности эксплуатации оборудования и задач оценки результатов деятельности. В результате суммы амортизации в двух видах отчетности будут

различаться. Разница отражается отдельной корректирующей записью, тогда как первоначальные данные о приобретении оборудования остаются общими. Порядок выполнения подобных корректировок необходимо заранее закрепить в учетной политике наряду с правилами регистрации фактов хозяйственной жизни и методами оценки отдельных объектов учета. Требования к учетной политике различаются в зависимости от назначения отчетности и применяемых стандартов (таблица 12).

Таблица 12 – Стандарты, регламентирующие учетные политики бизнеса

Вид отчетности	Составитель	Нормативный документ	Стандарты
Бухгалтерская (финансовая) отчетность	Юридическое лицо	ПБУ 1/2008 [189]	ФСБУ [263]
Налоговая отчетность	Юридические лица и Индивидуальные предприниматели	Налоговый кодекс РФ [176]	
Консолидированная финансовая отчетность	Организации, которые образуют группу компаний	Стандарт МСФО (IAS) 8 [250]	Стандарты МСФО, опубликованные на официальном сайте Минфина РФ [59]

Источник: составлено автором

Требования к учетной политике зависят от назначения отчетности. Бухгалтерская (финансовая) и консолидированная финансовая отчетность составляются по установленным стандартам, а содержание управленческой (финансовой) отчетности организация определяет исходя из особенностей деятельности и запросов заинтересованных сторон. Разные методы оценки активов и обязательств, распределения расходов и детализации данных могут приводить к несовпадению отдельных показателей. Добиваться их механического равенства нет необходимости. Важно установить причины расхождений и сохранить возможность согласования итоговых сумм с исходными учетными данными.

Например, производственное предприятие несет расходы на доставку готовой продукции покупателям. В бухгалтерской (финансовой) отчетности соответствующие затраты отражаются общей суммой в составе коммерческих расходов. Для оценки прибыльности отдельных заказов требуется определить,

какая часть затрат относится к каждому из них. Предположим, два заказа имеют одинаковую стоимость, но один доставляется в пределах города, а другой – на значительное расстояние. Если распределить транспортные расходы пропорционально выручке, на оба заказа будет отнесена одинаковая сумма, хотя фактические затраты на перевозку различаются. Расчет по расстоянию доставки даст другой результат и может повлиять на решение об условиях работы с покупателем. Выбранную базу распределения необходимо закрепить в учетной политике, чтобы показатели рассчитывались последовательно и оставались сопоставимыми между периодами.

Автоматизация без закрепленных правил учета может привести к систематическому повторению ошибок в расчетах. Программа выполняет предусмотренные алгоритмы, но не определяет, насколько выбранные методы соответствуют задачам организации. Например, если порядок расчета себестоимости или оценки незавершенного производства известен только отдельному специалисту, после его увольнения методика может измениться. Отчеты за разные периоды окажутся несопоставимыми, а причины изменения финансового результата будет сложно установить. При отсутствии распределения обязанностей и согласованного документооборота возникают задержки при закрытии периода, повторные расчеты и дополнительные сверки. Последствия автоматизации учета без предварительного методического согласования представлены в приложении 3**.**

Разработка внутренних правил ставит еще один вопрос: как сохранить сопоставимость отчетности разных организаций, если каждая из них самостоятельно определяет состав управленческих показателей? Особенно важна сопоставимость для собственников и инвесторов, оценивающих результаты нескольких компаний. Примером отраслевого подхода служит опубликованный Positive Technologies в 2024 году «Унифицированный стандарт управленческих показателей для индустрии разработки программного обеспечения» [259]. Наряду с традиционными финансовыми показателями в нем рассматриваются объем отгрузок и EBITDAC – показатель прибыли без учета капитализации расходов,

отражающий специфику деятельности разработчиков программного обеспечения. Компания раскрывает порядок расчета управленческих показателей и их согласование с финансовой отчетностью по МСФО. Сохранение подобной связи дает собственникам и инвесторам возможность оценивать отраслевые особенности бизнеса, не теряя сопоставимости финансовой информации.

Итоговую управленческую (финансовую) отчетность предлагается представлять в виде взаимосвязанных форм: управленческого баланса, отчета о финансовых результатах, отчета о движении денежных средств и отчета об изменениях капитала. При разработке учетной политики необходимо разграничить требования ФСБУ и МСФО, обязательные для соответствующих видов отчетности, и способы признания и оценки, выбранные организацией для управленческих целей (таблицы 13 и 14).

Таблица 13 – Обоснование применимости ФСБУ и стандартов МСФО при формировании управленческой отчетности

ФСБУ / ПБУ [263]	Стандарты МСФО [59]	Обоснование применимости в управленческой отчетности
ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации»	МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в расчетных бухгалтерских оценках и ошибки»	Разграничение событий после отчетной даты, требующих изменения ранее признанных сумм, и событий, подлежащих раскрытию без корректировки показателей. Для управленческих решений имеет значение характер события, его возможные финансовые последствия и момент получения информации о нем.
ПБУ 21/2008 «Изменение оценочных значений»	Частично МСФО (IAS) 8	Положения о сегментах могут служить методическим ориентиром при выделении направлений деятельности. Во внутренней отчетности состав объектов анализа определяется задачами управления и может отличаться от сегментов, раскрываемых по МСФО.
ПБУ 22/2010 «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности»	Частично МСФО (IAS) 8	Стандарты задают порядок исправления ретроспективных ошибок, что важно для управленческой отчетности, поскольку обеспечивает непрерывность данных и надежность аналитических выводов.
ФСБУ 4/2023 «Бухгалтерская (финансовая) отчетность»	МСФО (IFRS) 18 «Представление и раскрытие информации в финансовой отчетности»	Стандарты определяют структуру и состав финансовой отчетности. Эти принципы могут быть использованы при разработке управленческой формы, адаптированной под внутренние цели и информационные потребности заинтересованных сторон.

Продолжение таблицы 13

ПБУ 23/2011 «Движение денежных средств»	МСФО (IAS) 7 «Отчет о движении денежных средств»	Методология формирования отчета ДДС в управленческом контексте часто совпадает с логикой МСФО (IAS) 7 (особенно при использовании косвенного метода).
ПБУ 7/98 «События после отчетной даты»	МСФО (IAS) 10 «События после конца отчетного периода»	Стандарты учитывают влияние событий после отчетной даты, что важно для управленческой отчетности, ориентированной на принятие инвестиционных и стратегических решений.
ФСБУ 27/2021 «Документооборот»	–	Устанавливает требования к подтверждению фактов хозяйственной жизни, которые одинаково применимы во всех формах учета.
ФСБУ 28/2023 «Инвентаризация»	–	Выявляет отклонения при сверке учетных и фактических данных хозяйственной жизни, что дает возможность использовать их для последующего анализа и корректировок.

Источник: составлено автором

Применение стандартов МСФО при формировании учетной политики в российской практике возможно для организаций, раскрывающих консолидированную отчетность в соответствии со стандартами МСФО либо составляющих индивидуальную отчетность и не входящих в состав группы. Согласно ПБУ 1/2008 п. 7 [189], при наличии федерального стандарта организация обязана применять установленные им способы ведения учета. Если стандарт предусматривает несколько вариантов, выбор осуществляется с учетом принципов, закрепленных в ПБУ 1/2008, и требований стандартов МСФО.

В случаях, когда федеральные стандарты не содержат способов ведения учета по конкретному вопросу, организация разрабатывает собственный способ, опираясь на законодательство о бухгалтерском учете и действующие федеральные либо отраслевые стандарты. При этом последовательно учитываются: (а) положения стандартов МСФО; (б) нормы федеральных и отраслевых стандартов по аналогичным вопросам; (в) профессиональные рекомендации.

При разработке управленческой (финансовой) отчетности необходимо определить, какие положения действующих стандартов целесообразно использовать для раскрытия дополнительной информации о деятельности бизнеса.

Например, сведения об оценочных обязательствах помогают оценить предстоящие расходы, информация о связанных сторонах – установить характер финансовых взаимоотношений между участниками бизнеса, а данные о государственной поддержке – определить ее влияние на финансовые результаты и обязательства организации. Однако требования ФСБУ и МСФО не могут автоматически переноситься во внутренние отчеты. Их применимость определяется задачами управления и характером информации, необходимой заинтересованным сторонам (таблица 14).

Таблица 14 – Обоснование применимости ФСБУ и стандартов МСФО при раскрытии информации в управленческой отчетности

ФСБУ / ПБУ [263]	Стандарты МСФО [59]	Обоснование применимости в управленческой отчетности
ПБУ 7/98 «События после отчетной даты»	МСФО (IAS) 10 «События после конца отчетного периода»	Обеспечивают механизм учета событий, влияющих на принятие решений после окончания периода. Актуально для управленческой отчетности в рамках стратегического планирования.
ПБУ 12/2010 «Информация по сегментам»	МСФО (IFRS) 8 «Операционные сегменты»	Предусматривают представление информации по направлениям деятельности. Прямое применение в управленческой отчетности при анализе ЦФО, проектов, бизнес–направлений.
ПБУ 11/2008 «Информация о связанных сторонах»	МСФО (IAS) 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах»	Отдельное раскрытие операций со связанными сторонами, остатков расчетов и обязательств между ними. Для управленческой отчетности существенны характер финансовых взаимоотношений участников бизнеса и зависимость отдельных организаций от внутригруппового финансирования.
ПБУ 16/02 «Информация по прекращаемой деятельности»	Частично МСФО (IFRS) 5 «Необоротные активы, предназначенные на продажу, и прекращенная деятельность»	Выделение результатов прекращаемой деятельности помогает оценить финансовые последствия выхода из отдельных направлений бизнеса, не смешивая их с результатами продолжающейся деятельности.
ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы»	МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы»	Разграничение признаваемых оценочных обязательств и условных обязательств, раскрываемых в пояснениях. В управленческой отчетности важны предполагаемые сроки и суммы будущих выплат, которые могут повлиять на потребность в денежных средствах.

Продолжение таблицы 14

ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи»	МСФО (IAS) 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи»	Порядок отражения государственной помощи может дополняться внутренним контролем выполнения условий ее предоставления. Особое значение имеют сведения о целевом использовании средств и риске их возврата при нарушении соглашения.
ПБУ 20/03 «Информация об участии в совместной деятельности»	МСФО (IFRS) 11 «Соглашения о совместной деятельности»	При анализе совместной деятельности необходимо учитывать характер прав участников на активы и их обязательств. Для внутренних целей могут составляться отдельные расчеты вложенных ресурсов, расходов и финансовых результатов совместного проекта.

Источник: составлено автором

При составлении итоговых управленческих отчетов сопоставимость показателей должна сочетаться с учетом специфики бизнеса. Предположим, предприятие получило субсидию на организацию нового производства. Одним из условий соглашения является сохранение не менее 30 рабочих мест в течение двух лет. Через год в связи со снижением спроса руководство рассматривает возможность сокращения численности работников до 25 человек. При расчете экономии на оплате труда необходимо оценить возможные последствия нарушения условий предоставления субсидии, включая возврат полученных средств. В бухгалтерской (финансовой) отчетности отражается государственная помощь, однако для принятия решения о сокращении персонала руководству требуются дополнительные сведения: фактическая численность работников, оставшийся срок действия обязательства и сумма возможного возврата. Порядок получения соответствующей информации от кадровой и финансовой служб, расчета финансовых последствий и ее отражения в управленческой отчетности необходимо закрепить в учетной политике. Согласовать состав показателей, источники данных и ответственных лиц можно с помощью чек-листа, представленного в таблице 15.

Таблица 15 – Чек-лист разработки учетной политики для подготовки управленческой (финансовой) отчетности

Вопрос	**Пояснения**
1. Какие нормативные документы применяются при подготовке различных видов отчетности?	Указать обязательные ФСБУ/ПБУ и стандарты МСФО. Отдельно выделить положения, используемые при разработке управленческой отчетности в качестве методических ориентиров.
2. Является ли организация составителем отчетности по МСФО (индивидуальной или консолидированной)?	Да / нет. При положительном ответе определить, какие способы оценки и расчета показателей целесообразно сохранить при подготовке управленческой отчетности.
3. Имеются ли вопросы бухгалтерского учета, по которым федеральными стандартами не установлены способы ведения учета?	Если да, определить способ в порядке, предусмотренном п. 7.1 ПБУ 1/2008.
4. Какие способы учета установлены обязательными стандартами, а какие организация выбирает самостоятельно для управленческой отчетности?	Разграничить обязательные требования и внутренние методы расчета показателей. Зафиксировать основания различий.
5. Какие объекты управленческой отчетности подлежат отражению?	Перечень по группам: активы, обязательства, капитал, доходы, расходы.
6. Какие статьи требуют расшифровки или дополнительной аналитики?	Указать статьи, для которых необходима детализация по договорам, подразделениям, направлениям деятельности и другим объектам. Определить источники соответствующих аналитических данных.
7. Какие корректирующие записи необходимы для подготовки различных видов отчетности?	Установить основания корректировок, порядок их регистрации, используемые аналитические признаки и ответственных лиц. Отдельно определить способы автоматического и ручного внесения записей.
8. С какой периодичностью и в какие сроки должна составляться каждая отчетная форма?	Установить отчетный период, дату закрытия данных и срок предоставления каждой формы
9. Для каких заинтересованных сторон составляется управленческая отчетность?	Определить состав получателей отчетности и решения, для принятия которых им необходимы соответствующие показатели.

Источник: составлено автором

Чек-лист целесообразно заполнять совместно со специалистами, отвечающими за учет, финансы и автоматизацию. Например, руководителю отдела продаж еженедельно требуется отчет о дебиторской задолженности покупателей, не погашенной в установленные договорами сроки. В бухгалтерской системе отражены суммы задолженности по контрагентам, однако один покупатель может

иметь несколько договоров с разными сроками оплаты, а поступившие денежные средства могут покрывать лишь часть задолженности. Для расчета необходимо сопоставить учетные записи с условиями договоров и определить порядок отнесения частичных платежей к конкретным поставкам. Бухгалтерия и коммерческая служба должны согласовать используемые источники информации и правила расчета до настройки отчетной формы. В учетной политике закрепляются принятый порядок, периодичность подготовки отчета и ответственные лица. Требования к содержанию учетной политики представлены в таблице 16.

Этапы формирования учетной политики представлены в приложении 8. Последовательность шагов, необходимых для создания документа, адаптированного к задачам учета в условиях автоматизации, разработана автором на основе практического опыта консультирования по внедрению систем управленческого учета. В учетной политике закрепляются настройки учетной системы, состав отчетных форм, источники данных и правила их обработки с учетом информационных запросов заинтересованных сторон. Процесс формирования учетной политики включает четыре этапа:

– на первом определяются цели отчетности, анализируются особенности бизнеса и потребности в информации;

– на втором разрабатываются основные положения учетной политики и настраиваются процессы сбора, обработки и передачи данных;

– на третьем производиться тестирование, утверждение руководством, обучение сотрудников;

– четвертый этап представляет собой регулярное обновление политики с учетом изменений в компании и внешней среде.

При разработке учетной политики приходится решать вопрос о необходимой степени детализации управленческой отчетности. Увеличение количества аналитических признаков расширяет возможности анализа, но одновременно требует дополнительных данных, их проверки и постоянного обновления. Подробная отчетность не всегда оказывается более полезной. Если организация

собирает сведения, которые впоследствии не используются при принятии решений, трудоемкость учетных процедур возрастает без соответствующего информационного эффекта. Состав аналитических показателей целесообразно определять исходя из конкретных задач управления и возможности получения достоверных исходных данных.

Таблица 16 – Требования к учетной политике по формированию управленческой отчетности

Требования	Пояснения
Учет информационных потребностей заинтересованных сторон	Для каждой отчетной формы указать управленческие решения, при принятии которых используются ее показатели.
Учет специфики и организационной структуры бизнеса	Определить объекты аналитики, соответствующие фактической организации деятельности: подразделения, товарные группы, проекты и иные объекты управления. Указать источники данных по каждому из них.
Разграничение методов и изменяемых параметров	Закрепить способы расчета показателей, предусмотрев возможность пересмотра применяемых нормативов и ставок при изменении условий деятельности. Устанавливать основания и даты внесения изменений.
Возможность реализации положений учетной политики в информационной системе	Определить алгоритмы расчета показателей по текущим учетным записям и корректировкам. Если необходимы сведения из других подразделений или оценочные суждения специалистов, закрепить источники информации, ответственных лиц и порядок проверки результатов.
Экономическая эффективность	Трудоемкость получения дополнительной аналитики сопоставлять с ее значением для принятия решений. Показатели, необходимость в которых возникает эпизодически, могут рассчитываться по запросу.
Согласование решений с заинтересованными сторонами	Состав показателей и применяемые методы согласовывать с руководителями направлений, финансовыми специалистами и лицами, принимающими решения по отчетности.
Регламент пересмотра учетной политики	Установить основания изменения методов, порядок утверждения новых правил и даты их применения. Предусмотреть сохранение сопоставимости показателей за разные периоды.
Соблюдение действующих нормативных актов и стандартов	Разграничить способы учета, обязательные при подготовке бухгалтерской и консолидированной финансовой отчетности, и внутренние правила составления управленческих форм.
Согласование с другими видами отчетности	Предусмотреть сверку итоговых сумм с исходными учетными данными, отдельное отражение корректирующих записей и пояснение причин расхождений между показателями.

Источник: составлено автором

Принятые методы должны сохранять последовательность расчетов при изменении организационной структуры бизнеса и порядка обработки информации. В учетной политике закрепляются источники данных, способы оценки, правила выполнения корректирующих записей и распределение ответственности. При пересмотре методов необходимо установить дату их применения и порядок сопоставления показателей за предыдущие периоды. Нормативные положения, относящиеся к отражению активов, обязательств и капитала, систематизированы в приложениях 4,5,6,7.

В параграфе обосновывается применение ФСБУ и стандартов МСФО при формировании управленческой (финансовой) отчетности. Возникает вопрос: следует ли учитывать положения налогового учета при разработке учетной политики, ориентированной на управленческую (финансовую) отчетность? Ответ на этот вопрос отрицательный. Бухгалтерский и налоговый учет различаются по целям, объектам и формам отчетности, приложение 9. Объединение их положений в рамках одной учетной политики снижает информативность финансовой отчетности, поскольку требования налогового учета ориентированы преимущественно на расчет налогов, а не на отражение экономической сути фактов хозяйственной жизни. В работе И. А. Слободняк [222] показано, что внедрение новых ФСБУ объективно усиливает расхождение между бухгалтерским (финансовым) и налоговым учетом, что делает методологически некорректным их искусственное сближение при формировании учетной политики. Автор обосновывает, что ориентация учетной политики на требования налогового законодательства приводит к снижению качества и аналитической ценности бухгалтерской информации, предназначенной для целей финансовой и управленческой отчетности.

Налоговое законодательство влияет на отдельные расчеты в отчетности, например на величину расходов и обязательств по налогу на прибыль. Его нормы отражают налоговую политику государства и зависят от применяемого режима налогообложения, тогда как единый учет строится на логике бизнес-процессов конкретной организации. По сути, влияние налогового учета на управленческую

отчетность ограничивается отдельными расчетными величинами – такими, как налоговые обязательства или авансы по налогам. Аналогично тому, как в отчетности отражаются расходы на оплату труда – независимо от способа расчета, принятого на предприятии, – в бухгалтерской и управленческой (финансовой) отчетности фиксируются расходы и обязательства по оплате труда. Налоговый учет разрабатывается для расчета налогов по правилам, установленным государством, а не для отражения экономической сути фактов хозяйственной жизни. Его цели отличаются от целей управленческой (финансовой) отчетности, которая должна быть ориентирована на принятие управленческих решений и реальную оценку финансового положения и результатов деятельности бизнеса.

Вывод. Проведенный анализ положений ФСБУ и МСФО показывает, что при разработке учетной политики для управленческой (финансовой) отчетности можно использовать установленные стандартами подходы к признанию и оценке объектов учета. При этом организация самостоятельно определяет необходимую детализацию показателей и правила их расчета исходя из запросов заинтересованных сторон. Учетную политику по формированию управленческой (финансовой) отчетности предлагается определять как совокупность регламентов и методических положений, устанавливающих порядок использования данных единой системы учета, способы оценки объектов, правила аналитической группировки информации, выполнения корректирующих записей и представления показателей в отчетных формах.

ГЛАВА 2. УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА УПРАВЛЕНЧЕСКОЙ (ФИНАНСОВОЙ) ОТЧЕТНОСТИ

2.1 Структура учетной политики для представления управленческой отчетности

В единой системе учета формируется одна учетная политика, регулирующая подготовку бухгалтерской, консолидированной и управленческой (финансовой) отчетности. Однократная регистрация фактов хозяйственной жизни не означает совпадения показателей итоговых форм. Различия могут возникать при определении состава отчетного объекта, признании доходов и расходов, оценке активов и обязательств, классификации результатов по видам деятельности. В учетной политике необходимо установить, какие положения применяются при подготовке каждого вида отчетности, какие корректирующие записи выполняются и каким образом согласовываются показатели управленческого баланса, отчета о финансовых результатах и отчета о движении денежных средств.

Например, в бизнес-структуре одна организация производит продукцию, а другая занимается ее продажей конечным покупателям. В бухгалтерской отчетности каждой организации отражаются расчеты между самостоятельными юридическими лицами. Однако при подготовке управленческой (финансовой) отчетности бизнес-структуры передача продукции между участниками не должна увеличивать выручку от продаж внешним покупателям. В отчете о финансовых результатах необходимо исключить внутренние обороты, в балансе – взаимную задолженность, а в отчете о движении денежных средств – поступления и платежи между участниками. Если часть продукции еще не продана конечным покупателям, потребуется корректировка прибыли, включенной в стоимость оставшихся запасов. Первоначальные учетные записи при этом сохраняются. Для получения согласованных показателей трех форм необходимо заранее определить состав исключаемых операций, порядок расчета корректировок и аналитические счета, на которых они отражаются.

В данном параграфе представлена разработанная автором и апробированная в проектах по построению систем управленческой отчетности структура разделов

учетной политики. Наряду с положениями, характерными для бухгалтерского учета, она предусматривает определение состава итоговых управленческих форм, способов признания и оценки отдельных объектов, порядка выполнения корректирующих записей и согласования показателей. Отдельное место занимают правила подготовки отчетности для бизнес-структуры, границы которой могут не совпадать с юридическими границами организаций. Содержание указанных разделов определяется назначением отчетности и требованиями заинтересованных сторон. Методические вопросы разработки учетной политики и внедрения систем управленческой отчетности рассмотрены автором в [139, 141].

Первый раздел учетной политики должен начинаться с определения пользователей, для которых готовится управленческая отчетность. Без этого невозможно обоснованно задать ни состав показателей, ни формат отчетов, ни периодичность их формирования. Понимание того, кто именно является пользователем – основа всех решений по структуре и содержанию отчетности.

Управленческая отчетность используется не только для контроля и анализа внутри компании. Она становится источником информации для инвесторов, кредиторов, поставщиков, государственных органов, сотрудников и других внешних участников. Эти группы запрашивают разные сведения – от рентабельности и долговой нагрузки до устойчивости бизнес–модели и социальных показателей. Поэтому в учетной политике необходимо прямо указать, для каких групп заинтересованных сторон формируется отчетность и какие показатели для них являются значимыми.

Теоретической основой идентификации потребностей заинтересованных сторон являются положения статей авторов [238, 272, 276]. Рисунок 1 иллюстрирует поэтапный подход к выявлению информационных запросов заинтересованных сторон с целью формирования управленческой отчетности.

Формирование учетной политики начинается с идентификации заинтересованных сторон и анализа их ожиданий, включает группировку по категориям и определение целей взаимодействия, а завершается разработкой конкретных форм отчетности. В результате система показателей строится с учетом

задач бизнеса по отношению к каждой группе пользователей, а выявленные требования закрепляются в структуре учетной политики



Рисунок 1 – Выявление информационных запросов заинтересованных сторон для определения необходимых видов отчетности бизнеса

.

Учет интересов различных групп заинтересованных сторон отражается в научных исследованиях экспертов [9, 10, 15, 40, 48, 46, 47, 49, 174], материалах по интегрированной отчетности [134, 212, 170], отчетности устойчивого развития [34, 39, 227]. Роль корпоративной отчетности в информационном обеспечении заинтересованных сторон рассматривается в [62, 280]. На основе проведенного автором анализа была сформирована классификация заинтересованных сторон по характеру их взаимодействия с бизнесом: поставщики капитала, ресурсов и услуг, получатели результатов деятельности (таблица 17).

Методические вопросы формирования учетно-аналитической системы с ориентацией на информационные запросы заинтересованных сторон рассмотрены автором в [94, 127, 128, 143, 144, 148, 149, 150, 155]. Включение самозанятых в категорию заинтересованных сторон обосновано автором в [142].

Таблица 17 – Категории и группы заинтересованных сторон

Заинтересованные стороны			
категории	**группы**		
Поставщики капитала	Инвесторы/ акционеры/ собственники публичных и частных компаний	Кредитные организации: банки и лизинговые компании	Государство, в части предоставления субсидий
Поставщики ресурсов и услуг	Подрядчики и поставщики	Самозанятые	Сотрудники
Получатели результатов деятельности бизнеса	Клиенты	Государство, в части налогов	Общество

Источник: составлено автором

Для каждой из этих категорий определены цели взаимодействия с бизнесом (приложение 10), способы выявления информационных запросов (приложения 11, 12), виды информации, необходимой для принятия решений (приложения 13, 14). При этом объем и содержание информации во многом зависят от отрасли, масштабов и модели бизнеса. В рамках первого раздела учетной политики необходимо установить перечень управленческих форм отчетности, выходящих за рамки стандартных финансовых отчетов. Речь идет об отчетах, которые либо дополняют финансовую отчетность аналитической информацией, либо представляют собой отдельные формы, предназначенные для внешних пользователей, принимающих решения на основе нефинансовых показателей.

При определении состава управленческой (финансовой) отчетности необходимо разграничить информацию, включаемую в итоговые формы, и сведения, раскрываемые в пояснительных таблицах. Повторение одних и тех же сумм без дополнительных объяснений увеличивает объем отчетности, но не помогает заинтересованным сторонам установить причины изменения показателей. Пояснения должны раскрывать экономическое содержание отраженных сумм, их взаимосвязь с другими статьями и обстоятельства, повлиявшие на финансовые результаты и движение денежных средств.

Предположим, предприятие осуществляет строительство нового производственного корпуса. В управленческом балансе отражаются стоимость

незавершенного строительства и задолженность перед подрядчиками, а в отчете о движении денежных средств – произведенные платежи. Суммы не совпадают: часть выполненных работ могла быть принята до оплаты, а отдельные платежи перечислены подрядчикам авансом. Простое повторение показателей двух форм в пояснениях не даст руководству представления о финансовом состоянии инвестиционного проекта. Необходимо показать стоимость принятых работ, выданные авансы, задолженность по выполненным работам и предстоящие платежи по заключенным договорам. Сопоставление указанных сведений с утвержденным бюджетом позволит установить, сколько средств потребуется для завершения строительства и какие обязательства предстоит исполнить в ближайшие периоды.

Значимость информации зависит от целей, с которыми заинтересованные стороны взаимодействуют с бизнесом (приложение 15). В рассмотренном примере собственнику важно оценить целесообразность дальнейших вложений, а кредитору – способность предприятия выполнять обязательства с учетом предстоящих платежей по строительству. Государственные органы могут проявлять интерес к занятости, исполнению обязательств перед бюджетом и устойчивости деятельности организации. Различия в информационных запросах не требуют составления самостоятельного комплекта итоговых форм для каждой группы. Управленческий баланс, отчет о финансовых результатах и отчет о движении денежных средств сохраняют взаимосвязь, а необходимая дополнительная информация раскрывается в пояснениях.

Состав показателей и пояснительных таблиц следует согласовать до настройки информационной системы. От принятых решений зависят структура аналитических счетов, содержание справочников и правила расчета отчетных показателей. Если при проектировании не установить связь между исходными данными, статьями итоговых форм и пояснениями, последующая автоматизация не устранит методологические расхождения. Вопросы согласования интересов заинтересованных сторон рассмотрены автором в [110, 112].

В первом разделе учетной политики закрепляются назначение каждой итоговой отчетной формы, состав ее показателей и решения заинтересованных сторон, для которых предназначена соответствующая информация (приложение 16). Для дополнительных показателей необходимо установить порядок расчета и источники исходных данных.

Во втором разделе учетной политики «Организационные аспекты» устанавливаются параметры, общие для подготовки различных видов отчетности: отчетные периоды, применяемые валюты, сроки закрытия учетных данных, порядок проверки показателей и распределение ответственности. Для каждого вида отчетности необходимо отдельно определить периодичность составления, сроки предоставления и утверждения итоговых форм. Соответствующие сведения закрепляются за подразделениями и должностными лицами с указанием ответственных работников. При организации учетного процесса следует различать дату, на которую составляется отчетность, и срок ее подготовки. Например, окончательное закрытие учетных данных за месяц предусмотрено на пятый рабочий день следующего месяца, а руководству необходимо получать предварительный отчет о финансовых результатах уже третьего числа. Часть расходов к указанной дате может быть еще не подтверждена первичными документами. Для предварительного отчета используются расчетные оценки, которые уточняются после закрытия периода. Если порядок последующего внесения корректировок не установлен, в информационной системе могут сохраняться два разных значения финансового результата за один месяц без объяснения причин расхождения.

При составлении отчетности бизнес-структуры следует предусмотреть порядок получения сведений от участников, проверки внутригрупповых расчетов и подготовки итоговых форм по выбранному составу участников бизнеса. Особенности организации учета в бизнес-структуре рассмотрены в главе 4.

Третий раздел учетной политики «Форматы управленческой (финансовой) отчетности» посвящен выбору состава итоговых форм и порядка представления в них финансового положения, результатов деятельности и денежных потоков

бизнеса. При разработке структуры управленческого баланса, отчета о финансовых результатах и отчета о движении денежных средств необходимо учитывать отраслевую специфику, особенности бизнес-модели, методы калькулирования себестоимости и информационные запросы заинтересованных сторон. Универсальный набор форм не может в одинаковой мере соответствовать деятельности производственной организации, строительной компании и предприятия сферы услуг. Например, для сельскохозяйственного предприятия характерен значительный временной разрыв между расходованием денежных средств на проведение посевных работ и получением выручки от реализации урожая. В течение производственного цикла в балансе отражаются затраты, относящиеся к незавершенному производству, тогда как в отчете о движении денежных средств уже представлены платежи за семена, удобрения, топливо и выполненные работы. При продаже выращенной продукции в отчете о финансовых результатах признаются выручка и соответствующая себестоимость. Если при выборе форм не предусмотреть различия между затратами на производство, расходами, признанными при определении прибыли, и фактическими платежами, оценка финансового положения предприятия в отдельные периоды может оказаться ошибочной.

В разделе учетной политики закрепляются выбранные формы, состав дополнительных аналитических отчетов, порядок расчета показателей и их связь с данными регламентированной отчетности. Для последующей автоматизации необходимо установить, каким записям и аналитическим счетам соответствуют статьи отчетности, какие корректировки предусмотрены и где отражаются результаты профессиональных оценок. Содержание отдельных строк может изменяться в зависимости от характера деятельности, но принятые решения должны сохранять согласованность показателей управленческого баланса, отчета о финансовых результатах и отчета о движении денежных средств.

Практическая реализация подхода к предварительному выбору отчетных форм осуществлена автором при разработке цифрового конструктора «ФинФормы». В программе предусмотрены рекомендуемые наборы статей для 15

отраслей с возможностью их изменения, выбор аналитических отчетов и оценочных корректировок, предварительный просмотр взаимосвязанных форм и подготовка комплекта Excel. Работа с конструктором предшествует автоматизации учета: специалист может проверить состав будущей отчетности, выявить недостающие показатели и согласовать необходимые изменения с заинтересованными сторонами. Разработанные автором структуры аналитических отчетов о финансовых результатах и движении денежных средств рассмотрены в третьей главе диссертации.

После определения состава отчетных форм необходимо установить способы расчета включаемых в них показателей. Четвертый раздел «Представление информации в управленческой отчетности» содержит правила признания, оценки и прекращения признания активов, обязательств, капитала, доходов и расходов. Особое значение имеет разграничение результатов текущей деятельности и изменений стоимости объектов, возникающих вследствие переоценки, обесценения или пересмотра оценочных значений.

Выбор способа оценки влияет на величину активов и обязательств в управленческом балансе и может изменять показатели финансовых результатов. В учетной политике необходимо закрепить применяемые методы, основания корректировок и порядок отражения их последствий в отчетности. Вопросы оценки активов и обязательств по первоначальной, справедливой и амортизированной стоимости рассмотрены автором в [121], влияние выбранных методов на отчетные показатели – в [76]. Примеры соответствующих положений учетной политики по объектам «выручка» и «запасы» приведены в приложениях 17 и 18. При выборе способов признания и оценки учитываются условия договоров, включая переход права собственности, особенности расчетов и порядок отражения НДС.

Пятый раздел «Разработка положений по корректирующим событиям после конца отчетного периода» устанавливает основания и порядок выполнения корректирующих записей при подготовке отчетности. В частности, необходимо определить методы переоценки и обесценения активов, расчета оценочных обязательств и отражения событий после отчетной даты. Первоначальная

регистрация фактов хозяйственной жизни сохраняется, а изменения оценок отражаются отдельно для соответствующего вида отчетности. Методика выполнения корректировок рассмотрена в параграфе 2.4. Различия между текущими и корректирующими записями представлены в таблице 18, примеры их применения – в таблице 19.

Таблица 18 – Различия между текущими операциями и корректирующими проводками

Показатель	Текущие операции	Корректирующие проводки
Определение	Регистрация хозяйственных операций, фиксирующих факт хозяйственной жизни	Корректировки данных текущего учета на оценочные значения активов и обязательств
Примеры фактов хозяйственной жизни й	– Приобретение запасов – Покупка основных средств – Продажа товаров	– Переоценка активов – Формирование оценочных обязательств – Резервы под обесценение активов
Цель	Отражение факта хозяйственной жизни, формирование операционных управленческих отчетов	Приведение данных к требованиям конкретного вида регламентированной или управленческой отчетности
Используемые данные	Данные первичных документов и автоматизированного учета	Стоимостная оценка активов и обязательств после конца отчетного периода
Частота выполнения	Выполняются непрерывно, по мере совершения фактов хозяйственной жизни	Выполняются периодически, чаще всего в конце отчетного периода
Результат	База данных, отражающая факты хозяйственной жизни	Блоки корректирующих проводок под каждый вид отчетности

Источник: составлено автором

Текущие проводки предназначены для однократной регистрации фактов хозяйственной жизни, включая приобретение ресурсов, продажу товаров и движение денежных средств. Записи выполняются на текущих счетах единого плана счетов и составляют общую информационную базу для подготовки различных видов отчетности.

Различия в правилах признания и оценки активов, обязательств, доходов и расходов отражаются посредством корректирующих проводок. В предлагаемом едином плане счетов для них предусмотрены отдельные корректирующие счета, объединенные в самостоятельные блоки по видам отчетности. Для бухгалтерской

(финансовой) отчетности корректировки выполняются в соответствии с применяемыми ФСБУ, для консолидированной финансовой отчетности – по требованиям стандартов МСФО, для управленческой (финансовой) отчетности – исходя из принятого организацией порядка признания доходов и расходов, оценки активов и обязательств и расчета финансового результата. При выборе этих правил используются применимые положения ФСБУ и стандартов МСФО.

Таблица 19 – Примеры текущих фактов хозяйственной жизни и корректирующих проводок

Показатели	Текущие факты хозяйственной жизни в процессе ведения деятельности бизнеса	Корректирующие проводки на этапе подготовки отчетности
Приобретение инвестиционной недвижимости	Отражение приобретения инвестиционной недвижимости по фактической стоимости	Корректировка стоимости до справедливой стоимости для отчетности по МСФО (IAS) 40
Приобретение запасов	Учет стоимости запасов по цене приобретения, списание себестоимости переданных в производство / реализованных запасов по цене приобретения	Корректировка стоимости запасов до чистой цены продажи, если она ниже цены приобретения МСФО (IAS) 2, ФСБУ 5/2019)
Продажа товаров и гарантийный ремонт	Регистрация выручки от продажи товаров и начисление НДС	Формирование обязательств по гарантийному ремонту (МСФО (IAS) 37, ПБУ 8/2010, п. 3 ст. 267 НК РФ)
Продажа товаров и дебиторская задолженность	Отражение выручки и формирования дебиторской задолженности при продаже товаров с отсрочкой платежа	Создание резерва по сомнительным долгам на основании анализа платежеспособности клиентов (МСФО (IFRS) 9, ПБУ 21/2008)
Приобретение основных средств	Учет приобретения основных средств по фактической стоимости приобретения	Начисление амортизации в течение срока полезного использования (МСФО (IAS) 16, ФСБУ 6/2020). Корректировка стоимости в случае обесценения актива МСФО (IAS) 36

Источник: составлено автором

Необходимость разделения корректирующих проводок обусловлена тем, что оценка одного объекта может различаться в зависимости от назначения отчетности. Например, при применении разных методов определения стоимости актива величина корректировки для бухгалтерской (финансовой) и управленческой (финансовой) отчетности может не совпадать. Каждая корректировка отражается в

предназначенном для нее блоке счетов, не изменяя первоначальную запись и результаты расчетов для остальных видов отчетности.

При составлении конкретного отчета используются данные текущих счетов и соответствующего ему блока корректирующих счетов. Таким образом, единая учетная политика устанавливает общие правила регистрации фактов хозяйственной жизни и одновременно разграничивает методы их последующей оценки и отражения в бухгалтерской, консолидированной и управленческой (финансовой) отчетности. Первоначальные записи сохраняются, а причины расхождения итоговых показателей можно установить по корректирующим проводкам.

Шестой раздел «Рабочий план счетов, список хозяйственных операций и маршрутная карта распределения данных» связывает регистрацию фактов хозяйственной жизни с расчетом показателей итоговых форм. В нем приводятся типовые корреспонденции счетов, перечень первичных документов и аналитические признаки, необходимые для подготовки отчетности. Текущие записи используются как общие исходные данные, а корректирующие разграничиваются в зависимости от назначения отчетности.

Маршрутная карта должна показывать последовательность обработки информации: от первоначальной записи и аналитического счета до конкретной статьи управленческого баланса, отчета о финансовых результатах или отчета о движении денежных средств. При разработке технического задания для автоматизации требуется установить правила расчета показателей и контрольные соотношения между формами. Подробно содержание рабочего плана счетов и маршрутной карты рассмотрено в параграфе 2.3.

Седьмой раздел «График документооборота и регламент применения маршрутной карты распределения данных» определяет порядок движения первичных документов, сроки их обработки и распределение ответственности между участниками учетного процесса. В условиях единой системы учета первичные документы служат исходной основой для формирования всех видов

отчетности. Каждый показатель, независимо от формы последующего представления, должен иметь документальное подтверждение.

В данном разделе учетной политики закрепляются график движения документов, ответственные лица и правила фиксации фактов хозяйственной жизни в информационной системе. Отдельно определяется уровень детализации, на котором документ вводится в систему. Для управленческой отчетности в документе должны быть указаны аналитические признаки: проект, клиент, центр ответственности или направление деятельности. Для бухгалтерской отчетности достаточно обязательных реквизитов и данных, необходимых для отражения операции по счету или статье затрат. Требования устанавливаются заранее, чтобы обеспечить сопоставимость данных и исключить повторный ввод информации.

Регламент применения маршрутной карты связан с графиком документооборота, поскольку распределение данных по отчетным формам зависит от аналитических признаков, закрепленных при вводе первичного документа. В регламенте фиксируются справочники, аналитические признаки и правила распределения операций по отчетным формам. Маршрутная карта определяет порядок включения данных единой системы учета в разные формы отчетности с учетом назначения показателей и информационных запросов пользователей. В регламенте фиксируются: порядок закрытия периода, сроки передачи документов в финансово–экономическую службу, допустимый интервал между фактом хозяйственной операции и ее отражением в системе, процедуры проверки, корректировки и архивирования документов. Отдельно указывается порядок формирования отчетных данных после применения маршрутной карты и ответственные за проверку их полноты и корректности.

Например, последовательность действий может включать:

* заключение договора: согласование условий сделки и оформление договора; ответственный – менеджер по продажам или коммерческий директор;

* выставление счета: формирование счета в программном продукте; ответственный – менеджер;

* оплату счета: подтверждение оплаты платежным поручением с отметкой банка; контроль поступления денежных средств осуществляет менеджер или бухгалтерия;

* передачу товара или оказание услуги: оформление универсального передаточного документа; контроль корректности данных осуществляет менеджер.

Пример. Все первичные документы принимаются к учету только при наличии обязательных реквизитов: наименования, даты, подписей ответственных лиц и других необходимых данных. Срок хранения документов в архиве составляет не менее пяти лет. Ответственность за достоверность содержащейся в них информации несет генеральный директор. График документооборота, единый как для формирования бухгалтерской, так и управленческой отчетности, разрабатывается на основе ФСБУ 27/2021 [273].

Восьмой раздел «Порядок инвентаризации активов и обязательств» устанавливает перечень проверяемых объектов, сроки проведения инвентаризаций, состав комиссии, порядок документального оформления результатов и распределение ответственности. Результаты одной инвентаризации используются при подготовке различных видов отчетности, исключая необходимость повторной проверки одних и тех же объектов.

Выявленные расхождения между фактическим наличием имущества и учетными данными должны быть отражены в соответствующих записях. Если результаты проверки указывают на необходимость пересмотра стоимости активов, отдельно рассматривается вопрос об оценочных корректировках для бухгалтерской, консолидированной и управленческой (финансовой) отчетности. Методической основой разработки раздела является ФСБУ 28/2023 «Инвентаризация» [274].

Вывод. Предложенная структура учетной политики предназначена для подготовки управленческой (финансовой) отчетности отдельной организации или бизнес-структуры, объединяющей юридические лица и индивидуальных предпринимателей, и предусматривает единый план счетов, необходимую аналитику и маршрутные карты движения данных от учетных записей до итоговых

форм. Факты хозяйственной жизни регистрируются однократно на текущих счетах, а различия в признании и оценке отражаются в самостоятельных блоках корректирующих счетов для каждого вида отчетности, что сохраняет возможность проверки взаимосвязей управленческого баланса, отчета о финансовых результатах и отчета о движении денежных средств.

2.2 Бухгалтерские оценки и нереализованный финансовый результат в управленческой (финансовой) отчетности

В управленческой (финансовой) отчетности наряду с показателями, рассчитанными по зарегистрированным фактам хозяйственной жизни, используются величины, зависящие от оценок будущих событий. Первоначальная стоимость приобретенного актива подтверждается учетными документами, но его стоимость на последующие отчетные даты может потребовать расчета, основанного на ожидаемых денежных потоках, сроках использования и рыночных условиях. Изменение оценочного значения способно повлиять на управленческий баланс и финансовый результат без совершения новой хозяйственной операции. Применение прогнозной финансовой информации при расчете бухгалтерских оценок рассматривается в работах экспертов [218 и др.] и автора [93, 138, 145].

Вопрос о соотношении фактических и оценочных показателей имеет значение для понимания содержания современной отчетности. В.Я. Соколов [228, 225] рассматривая статические и динамические характеристики бухгалтерской информации, обращает внимание на роль оценочных значений при отражении активов, обязательств и капитала. Для исследования единой системы учета данное положение имеет принципиальное значение. Первоначальная регистрация факта хозяйственной жизни и последующая оценка его экономических последствий относятся к разным этапам учетного процесса. Изменение оценки не требует повторной регистрации первоначального факта, но должно находить отражение в соответствующих показателях отчетности.

Необходимость расширения традиционного бухгалтерского подхода к оценке объектов финансового учета за счет положений финансового менеджмента и уточнения природы оценочных значений предложена И.А. Слободняком в

работах [220, 221] . Автор показывает, что изменение оценочных параметров, включая временную стоимость денег, дисконтирование и пересмотр ожиданий, рассматривается как элемент методологии бухгалтерского учета. Л.А. Чайковская [281] отмечает, что в условиях экономической нестабильности оценочные обязательства выступают значимым инструментом прогнозирования расходов и рисков, обеспечивают соблюдение требований законодательства и эффективность финансового управления. И.Н. Богатая [11] исследует методические вопросы учета и аудита оценочных значений при использовании цифровых технологий. Рассмотренные направления объединяет проблема обоснования величин, которые невозможно непосредственно установить по первичным документам. Для управленческой (финансовой) отчетности существенен вопрос о том, как выбранные методы оценки влияют на финансовый результат и какие сведения должны сопровождать рассчитанные показатели.

Как подчеркивает Л.З. Шнейдман, «для управления организацией, для регулирования экономики, для принятия экономических решений нужна финансовая информация, обладающая прогностической ценностью. И бухгалтерия, современная бухгалтерия, способна поставлять заинтересованным лицам именно такую информацию» [291]. В этих условиях для управленческих решений ключевым становится не только отражение фактов хозяйственной деятельности, но и информация о вероятных тенденциях, влияющих на будущие денежные потоки.

Прогностическая ценность отчетной информации не означает возможности произвольного выбора оценочных значений. При отсутствии точной величины специалисту приходится использовать расчетную модель, но ее результат должен опираться на доступные сведения и обоснованные предположения. Даже при применении одного метода изменение исходных параметров может существенно повлиять на стоимость объекта. В МСФО (IAS) 8 [250] бухгалтерские оценки определяются как денежные суммы в финансовой отчетности, оценка которых связана с неопределенностью. Примеры таких оценок приведены в приложении в приложении 19.

Принципы формирования бухгалтерских оценок представлены в приложении 20. При их применении необходимо различать изменение оценочного значения и исправление ранее допущенной ошибки. Если первоначальный расчет был выполнен по имевшейся информации, а впоследствии появились новые сведения, пересмотр оценки не означает недостоверности предыдущей отчетности. Например, уточнение ожидаемого срока использования актива влияет на расчет амортизации после пересмотра оценки, но само по себе не требует исправления расходов прошлых периодов. По МСФО (IAS) 8 последствия изменения бухгалтерской оценки признаются перспективно – в текущем и, при необходимости, последующих периодах. Основания изменения оценок и порядок отражения их последствий систематизированы в приложении 21.

Положения ФСБУ и МСФО могут использоваться при выборе методов оценки для управленческой (финансовой) отчетности. Однако организация должна определить, какие из предусмотренных стандартами способов отвечают задачам заинтересованных сторон и какие дополнительные сведения необходимы для объяснения полученных результатов. Вопросы применения стандартов МСФО при разработке управленческой отчетности рассмотрены в параграфе 1.3 и публикациях автора [83, 113, 133].

При расчетах следует разграничивать наблюдаемые экономические параметры и допущения специалистов. Рыночные процентные ставки, цены сопоставимых активов и условия заключенных договоров могут быть подтверждены внешними источниками. Прогнозы денежных потоков, предполагаемые сроки эксплуатации и вероятность наступления отдельных событий требуют профессионального суждения. Для нематериальных активов существенное значение имеют ожидаемый срок полезного использования и способ начисления амортизации, для финансовых активов – кредитный риск и применяемая модель оценки, для запасов – возможное снижение стоимости, для оценочных обязательств – предполагаемые суммы и сроки предстоящих выплат. Изменение стоимости активов и обязательств может повлиять на величину

капитала через признанные финансовые результаты. Параметры, применяемые при оценке различных объектов учета, приведены в приложении 22.

Рассмотрим влияние бухгалтерской оценки на нереализованный финансовый результат. Предположим, организация владеет объектом инвестиционной недвижимости, который сдается в аренду. На начало периода его справедливая стоимость составляла 100 млн руб., а на отчетную дату в результате изменения рыночных условий увеличилась до 115 млн руб. При применении модели справедливой стоимости, рекомендуемой в стандарте МСФО (IAS) 40, прирост стоимости в размере 15 млн руб. признается в составе прибыли за отчетный период. Однако организация не продавала объект и не получила денежные средства в результате его переоценки.

Для собственника увеличение прибыли на 15 млн руб. имеет иной экономический смысл, чем аналогичный результат, полученный от сдачи недвижимости в аренду. В первом случае речь идет об изменении оценочной стоимости актива, которое может быть пересмотрено при ухудшении рыночных условий. Во втором – о доходах от осуществляемой деятельности. В управленческом отчете о финансовых результатах целесообразно отдельно представлять результат от эксплуатации недвижимости и нереализованный результат, возникший вследствие ее переоценки. В управленческом балансе отражается новая стоимость объекта, тогда как отчет о движении денежных средств не содержит поступлений, связанных с изменением его оценки. Разделение указанных показателей необходимо для анализа источников финансового результата и оценки его устойчивости.

Порядок расчета и пересмотра оценочных значений необходимо закрепить в учетной политике и внутренних методических документах. В зависимости от характера объектов учета могут применяться следующие регламенты:

– методика определения обесценения финансовых активов;

– методические указания по расчету резервов под обесценение товарно–материальных запасов;

– политика по формированию оценочных обязательств;

– положение об амортизационной политике компании;

– методика расчета справедливой стоимости активов и обязательств;

– методика оценки будущих денежных потоков для целей теста на обесценение активов;

– подход к оценке вероятности дефолта контрагентов и уровня кредитного риска;

– регламент по порядку утверждения и пересмотра бухгалтерских оценок.

Наличие утвержденной методики не устраняет неопределенность бухгалтерских оценок. Даже при неизменном способе расчета новая информация о рыночных условиях, платежеспособности контрагентов или предполагаемых расходах может привести к существенному изменению результата. Значение имеет возможность установить, какие именно предположения были пересмотрены и чем обосновано принятое решение. Без соответствующих документов заинтересованные стороны не смогут определить, вызвано ли изменение стоимости объекта экономическими обстоятельствами, пересмотром расчетной модели или ошибкой специалиста. Работу с бухгалтерскими оценками предлагается организовать как последовательную процедуру (таблица 20).

Таблица 20 – Этапы управления бухгалтерскими оценками

Описание	**Пример**
1. Идентификация необходимости в бухгалтерской оценке	
Определение объектов учета, требующих оценочных значений. Анализ положений стандартов МСФО и ФСБУ	Оценка срока полезного использования оборудования. Компания рассматривает необходимость продления срока амортизации производственного оборудования в связи с его модернизацией
2. Формирование рабочей группы и распределение ролей	
Назначение ответственных лиц: бухгалтерия, финансовый директор, аудиторы, юристы	Оценка судебных обязательств. Юридический отдел прогнозирует вероятность проигрыша, бухгалтерия рассчитывает резерв, финансовый директор утверждает сумму
3. Сбор исходных данных	
Анализ статистических данных, макроэкономических показателей, динамики цен	Резерв по сомнительным долгам. Собираются данные по проценту невозвратов за последние 5 лет, анализируется макроэкономическая ситуация
4. Выбор метода оценки и определение допущений	
Определение применимого метода оценки. Документирование ключевых предположений	Используется доходный метод: учитываются прогнозируемые арендные ставки и дисконтирование на 10 лет

Продолжение таблицы 20	
5. Проведение расчетов бухгалтерской оценки	
Расчеты на основе выбранного метода и собранных данных	Амортизация оборудования. Стоимость – 10 млн. руб., срок – 10 лет, метод – линейный. Годовая амортизация: 10 млн / 10 лет = 1 млн руб.
6. Анализ и верификация полученных результатов	
Проверка расчетов, анализ чувствительности к изменению параметров	Оценка влияния изменения процентных ставок. Если ставка дисконтирования по активу увеличивается на 2%, его справедливая стоимость снижается на 5 млн. руб.
7. Документирование и раскрытие информации	
Фиксация метода, допущений и расчетов в отчетности.	Примечания к отчетности. Включение информации о модели оценки активов и расчетах резервов
8. Оценка влияния бухгалтерских оценок на финансовые показатели	
Анализ влияния оценок на баланс, прибыль, ликвидность и налогообложение	Изменение срока амортизации. Продление срока с 5 до 7 лет снижает амортизационные расходы, увеличивая прибыль
9. Внедрение корректировок в учетную систему	
Корректировка учетных данных в учетно-аналитической системе	Признание обесценения на 2 млн. руб. уменьшает стоимость активов в балансе приводит к отражению расходов в отчете о финансовых результатах
10. Мониторинг и периодический пересмотр оценок	
Регулярная проверка и пересмотр оценок	При падении рыночных цен на активы, проводится тест на обесценение, стоимость активов снижается

Источник: составлено автором

Таблица 20 может использоваться при разработке учетной политики и внутренних регламентов по работе с оценочными показателями. При работе с оценками рекомендуется учитывать, что:

– при отражении объектов по фактической стоимости в отчете о финансовом положении в отчете о прибылях и убытках фиксируется только реализованная прибыль, тогда как рыночная стоимость капитала по этим данным не рассчитывается;

– отражение объектов по справедливой стоимости в отчете о финансовом положении приводит к возникновению нереализованной прибыли или убытка в отчете о прибылях и убытках. Вместе с тем стоимость объектов и величина капитала показываются в оценке, приближенной к рыночной;

– при использовании чистой цены продаж убытки от снижения стоимости актива отражаются в периоде их возникновения, а не при фактической реализации объекта;

– при отражении активов в сумме, не превышающей их возмещаемую стоимость, стоимость активов корректируется с учетом изменения рыночной ситуации. Признание убытков от обесценения или их восстановление приводит к возникновению нереализованного финансового результата.

Основная причина применения оценки по справедливой стоимости состоит в необходимости представить пользователям актуальную информацию о текущей стоимости активов и обязательств. В условиях изменяющейся внешней среды оценка показывает не только первоначальную стоимость объекта, но и ее последующее изменение, что делает отчетность более информативной для анализа финансового положения бизнеса. Вместе с тем переоценка инвестиционной недвижимости, финансовых инструментов и биологических активов формирует нереализованные доходы и расходы, которые включаются в финансовый результат периода. Эти значения возникают без фактического выбытия активов и изменяют показатель прибыли за счет корректировки их стоимости.

Нереализованные доходы и расходы возникают при изменении оценочной стоимости активов и обязательств и отражаются в финансовом результате отчетного периода, хотя не связаны с операционной деятельностью. Нереализованная прибыль или убыток – это доход или расход, признанный в финансовой отчетности в связи с изменением стоимости активов или обязательств без их фактической реализации или погашения. К статьям относятся: доходы от переоценки финансовых вложений; изменение справедливой стоимости инвестиционной недвижимости; убытки от обесценения активов; расходы, возникающие при пересмотре величины оценочных обязательств. Примеры активов и обязательств, оцениваемых по справедливой стоимости, представлены в приложении 23.

Применение справедливой стоимости при оценке активов и обязательств приближает балансовые показатели к рыночной оценке капитала и показывает текущую стоимость активов и обязательств (таблица 21).

Таблица 21 – Преимущества отражения справедливой стоимости

Показатели	Пояснение
Актуальность информации	Оценка инвестиционной недвижимости по справедливой стоимости отражает текущие рыночные цены на недвижимость, а не устаревшую историческую стоимость.
Сопоставимость	Оценка финансовых инструментов по справедливой стоимости отражает их стоимость с учетом текущих рыночных условий. При сопоставимых методах оценки заинтересованные стороны сравнивают стоимость аналогичных активов и их влияние на финансовое положение компаний.
Экономическая ситуация	Оценка биологических активов (например, сельскохозяйственных культур) по справедливой стоимости лучше отражает их текущую рыночную стоимость.
Повышение прозрачности	Раскрытие справедливой стоимости акций, обращающихся на бирже, показывает их рыночную стоимость на отчетную дату.

Источник: составлено автором

Оценка активов и обязательств по справедливой стоимости приближает балансовую величину капитала к рыночной оценке. При этом изменение справедливой стоимости отражается в отчете о прибылях и убытках как нереализованный финансовый результат, если актив не продан, а обязательство не погашено. Изменения влияют на итоговые показатели – рентабельность капитала, рентабельность активов, прибыль на акцию, поскольку прибыль изменяется вследствие переоценки, а не в результате совершенных хозяйственных операций. При этом объект оценки остается в распоряжении компании, а доход или расход признается без фактического выбытия актива либо погашения обязательства. Поэтому показатели прибыли могут отклоняться от результатов операционной деятельности. При анализе управленческой (финансовой) отчетности необходимо разграничивать реализованные результаты и эффекты переоценки. В учетной политике следует закрепить порядок отражения нереализованных доходов и расходов: их выделение отдельными статьями, раскрытие экономического

содержания и применяемых оценочных допущений. Основные положения по влиянию нереализованного финансового результата на показатели отчетности представлены в статье автора [136]. В таблицах 22 и 23 представлены рекомендации по отражению и использованию финансовых отчетов, в которых выделяется нереализованный финансовый результат.

Таблица 22 – Рекомендации по снижению влияния нереализованной прибыли на финансовые результаты, для составителей управленческой (финансовой) отчетности и руководства бизнеса

Рекомендация	**Комментарий**
Использовать надежные методы оценки справедливой стоимости	Стремиться к максимальному использованию наблюдаемых данных и уменьшению субъективных суждений.
Последовательно применять методы оценки	Избегать частой смены методов, так как это может повлиять на волатильность результатов.
Раскрывать информацию об оценке	Четко раскрывать методы, допущения и факторы, влияющие на определение справедливой стоимости.
Раскрывать суммы нереализованных результатов	Представлять в примечаниях суммы нереализованной прибыли или убытка в отчете о прибылях и убытках.
Представлять дополнительные аналитические показатели	Предоставлять показатели, исключающие влияние нереализованных результатов.
Проводить разъяснительную работу	Помогать пользователям правильно интерпретировать влияние нереализованных результатов.
Периодически проверять обоснованность подхода	Рассматривать альтернативные методы учета при чрезмерном искажении финансовых результатов.

Источник: составлено автором

Признание нереализованного финансового результата может привести к следующим проблемам:

– волатильность финансовых результатов из-за немедленного отражения изменений справедливой стоимости, не связанных с реальными операционными результатами;

– искажение показателей прибыльности и финансового положения, что может ввести в заблуждение пользователей отчетности;

– риск манипулирования оценками справедливой стоимости для достижения желаемых финансовых результатов, рассмотрено автором в статье [87];

– расхождение между бухгалтерской и налогооблагаемой прибылью, так как нереализованная прибыль не облагается налогом до реальной реализации активов или обязательств.

Таблица 23 – Рекомендации по корректной интерпретации нереализованного финансового результата

Рекомендация	**Комментарий**
Изучать примечания к отчетности	Позволит понять методы оценки справедливой стоимости, допущения и суммы нереализованной прибыли или убытка
Анализировать изменения в контексте реальных операций	Нереализованные результаты, не связанные с реальными операциями, могут искажать показатели прибыльности
Сосредоточиться на основных тенденциях	Долгосрочные тенденции дадут более ясное представление о реальных перспективах компании
Использовать дополнительные аналитические показатели	Показатели, исключающие влияние нереализованных результатов, помогут оценить реальную эффективность (таблица 24)
Учитывать различия между бухгалтерской и налогооблагаемой прибылью	Нереализованная прибыль не облагается налогом до момента реальной реализации активов или обязательств
Запрашивать разъяснения ответственных лиц за оценку активов	Позволит устранить неясности или вопросы касательно влияния нереализованных результатов

Источник: составлено автором

Пользователям отчетности необходимо отделять нереализованные результаты от показателей, связанных с фактическими хозяйственными операциями. Переоценка финансовых вложений (стандарт МСФО (IFRS) 9 [256]), изменение справедливой стоимости инвестиционной недвижимости (стандарт МСФО (IAS) 40 [247]) и/или биологических активов (стандарт МСФО (IAS) 41 [248]), обесценение активов (стандарт МСФО (IAS) 36 [244]) или пересмотр оценочных обязательств (стандарт МСФО (IAS) 37 [245]) изменяют финансовый результат периода, но не характеризуют результат операционной деятельности. Для анализа результатов деятельности целесообразно использовать показатели в двух вариантах: с учетом и без учета нереализованных доходов и расходов – это

показывает общий финансовый результат периода и результат, сформированный операционными процессами.

В исследовании предложен авторский подход к расширению системы показателей, используемых при подготовке управленческой (финансовой) отчетности. Показатели представлены в таблице 24.

Таблица 24 – Предлагаемые показатели для оценки деятельности бизнеса в условиях наличия нереализованных доходов и расходов

Показатель	Комментарий
Рентабельность продаж от текущих операций	Финансовый результат за период до корректировок оценочных обязательств, начисления резервов и обесценения активов, корректировок справедливой стоимости / Выручку
Рентабельность продаж до изменения справедливой стоимости активов	Финансовый результат за период, исключающий нереализованные доходы и расходы от изменения справедливой стоимости активов и обязательств / Выручку
Коэффициент зависимости прибыли от оценочных корректировок	Общая сумма оценочных корректировок / Итоговый финансовый результат. Характеризует степень влияния профессиональных суждений на прибыль (убыток) периода.

Источник: составлено автором

Применение показателей позволит отдельно учитывать нереализованные финансовые результаты, которые возникают не в результате продажи актива или погашения обязательства, а вследствие изменения их оценочной стоимости. Например, прибыль может увеличиться из-за переоценки финансовых вложений или инвестиционной недвижимости, хотя денежные средства от продажи актива еще не получены. Аналогично убыток может возникнуть при обесценении актива или пересмотре величины оценочного обязательства, даже если соответствующая операция еще не завершена. Поэтому при анализе целесообразно сопоставлять показатели в двух вариантах: с учетом нереализованных доходов и расходов и без их учета. Первый вариант отражает финансовый результат с учетом нереализованных доходов и расходов, второй – без их влияния. При интерпретации отчетности отдельно анализируется вклад текущей деятельности и оценочных корректировок в величину прибыли, рентабельность активов и капитала.

Включение в отчетность показателей как с учетом, так и без учета влияния нереализованных доходов и расходов является необходимым условием корректной интерпретации управленческой (финансовой) информации. Нереализованные результаты возникают вследствие изменений оценочных параметров и не отражают фактическую деятельность бизнеса, поэтому они не характеризуют эффективность управленческих решений. Предположим, торговая компания приобрела сезонную коллекцию одежды стоимостью 40 млн руб. К концу отчетного периода из-за изменения покупательского спроса ожидаемая чистая стоимость продажи оставшихся товаров снизилась до 31 млн руб. Составители отчетности выясняют причины обесценения: снижение рыночных цен, ошибки при планировании закупок или недостаточную результативность продаж; признают убыток от обесценения запасов в размере 9 млн руб.

Различия становятся существенными при сравнении результатов нескольких предприятий. Рассмотрим две организации с сопоставимыми масштабами деятельности. Первая получила прибыль от операционной деятельности в размере 20 млн руб., вторая – 15 млн руб. Однако у первой организации дополнительно признан нереализованный убыток в размере 12 млн руб. вследствие снижения рыночной стоимости облигаций, оцениваемых по справедливой стоимости через прибыль или убыток. Итоговый финансовый результат составил соответственно 8 и 15 млн руб. Если ориентироваться исключительно на итоговую прибыль, более успешной окажется вторая организация. Сравнение операционных результатов приводит к противоположному выводу. Для собственника обе оценки имеют значение: одна характеризует результаты основной деятельности, другая отражает финансовые последствия изменения стоимости инвестиционных активов.

Вывод. Предложенная автором система показателей (таблица 24) разграничивает результаты текущей деятельности и влияние нереализованных доходов и расходов на прибыль и рентабельность бизнеса. Раздельный анализ необходим для сопоставления результатов разных периодов и оценки работы руководителей, поскольку изменения стоимости активов и обязательств могут существенно влиять на прибыль без их реализации или погашения. Для расчета

предложенных показателей в параграфе 3.2 представлена аналитическая форма отчета о финансовых результатах, в которой оценочные корректировки выделены отдельными статьями.

2.3 План счетов как методологическая основа формирования управленческой (финансовой) отчетности в единой системе учета

В России бухгалтерский учет ведется с применением утвержденного Плана счетов [200], структура которого положена в основу многих бухгалтерских программ. Законодательство не препятствует его использованию при подготовке управленческой отчетности, однако на практике для этих целей нередко применяются отдельные программные продукты и электронные таблицы. Разделение особенно заметно, когда бухгалтерское сопровождение передано сторонней организации, а управленческую отчетность готовят финансовые специалисты предприятия. Сведения о приобретении ресурсов, расчетах с контрагентами и движении денежных средств повторно обрабатываются в другой системе. При изменении исходных данных или выполнении корректировок специалистам приходится выяснять причины расхождений между отчетами, подготовленными по одним и тем же фактам хозяйственной жизни.

Разграничение счетов по их назначению имеет теоретические основания. Поль-Жозеф Гарнье (1862) [304] предложил выделять имущественные и результатные счета. Э. Леоте и Г. Гильбо (1899) [312, 313, 314] разделяли счета состояния, отражающие активы и обязательства, и счета управления, предназначенные для учета доходов и расходов с последующим определением прибыли или убытка. Ж.-Б. Дюмарше в работах «Позитивная теория бухгалтерского учета» (1914) и «Современный бухгалтерский учет» (1925) [299, 300] рассматривал классификацию счетов как одну из основ организации бухгалтерского учета.

Вопрос о связи плана счетов с отчетностью исследован отечественными и зарубежными учеными [3, 184, 125, 302, 306 и др.]. Соотнесение структуры плана счетов со статьями отчетности задает прямую связь между регистрацией фактов хозяйственной жизни и последующим формированием отчетности. Я.В. Соколов

[223] подчеркивал, что план счетов должен быть увязан с отчетностью: в концепции «тотального баланса» каждая статья отчетной формы должна иметь отражение в учетных регистрах. Информационной основой данного параграфа являются исследования автора в области методологии управленческого и бухгалтерского учета [66, 79, 99 и др.], статьи экспертов [3, 184, 237, 288, 307 и др.]. Основные положения параграфа были опубликованы автором в [86, 100, 106, 109].

Для предлагаемой единой системы учета недостаточно установить соответствие между счетом и статьей отчетности. Первоначально зарегистрированные факты хозяйственной жизни могут требовать разных способов признания и оценки при составлении бухгалтерской, консолидированной и управленческой (финансовой) отчетности. Действующий российский План счетов не предусматривает прямого разграничения постоянных и временных счетов. Наряду со счетами, отражающими состояние активов, обязательств и капитала, используются счета накопления и распределения расходов, в частности 25, 26 и 44, участвующие в процедурах закрытия периода. Самостоятельные блоки счетов для корректировок по видам отчетности в действующем Плане счетов отсутствуют.

Считаю целесообразным модернизировать действующий План счетов для ведения учета и подготовки регламентированной и управленческой (финансовой) отчетности на единой методологической и технической основе. Для этого необходимо:

– пересмотреть группировку и наименования счетов, предусмотрев разделение на постоянные и временные счета в соответствии с порядком отражения активов, обязательств, капитала, доходов и расходов в итоговых формах отчетности;

– выделить общие текущие счета для однократной регистрации фактов хозяйственной жизни и самостоятельные блоки корректирующих счетов для бухгалтерской, консолидированной и управленческой (финансовой) отчетности;

– разработать маршрутную карту, устанавливающую связь между текущими записями, аналитическими счетами, корректировками и статьями отчетности. При ее разработке необходимо предусмотреть аналитику по видам продукции,

проектам, контрагентам, центрам ответственности и другим объектам управления, а для денежных средств – распределение поступлений и платежей по видам деятельности;

– подготовить инструкцию по применению единого Плана счетов, установив порядок ведения текущих и корректирующих счетов, закрытия временных счетов и получения данных для каждого вида отчетности.

Пересмотр группировки счетов целесообразно начать с их сопоставления с элементами расширенного балансового равенства: Денежные средства «+» Прочие категории активов = Обязательства «+» Вложения собственников и прочие компоненты капитала «+» Нераспределенная прибыль (убыток) прошлых лет «–» Дивиденды собственникам «+» Доходы периода «–» Расходы периода. Пример распределения счетов по элементам расширенного балансового равенства представлен в таблице 25.

Таблица 25 – Группировка счетов действующего Плана счетов [200] по элементам расширенного балансового равенства

<table>
<tr><td colspan="2">Активы</td><td colspan="3">Обязательства</td></tr>
<tr><td>Денежные средства</td><td colspan="2">Прочие категории активов</td><td colspan="2"></td></tr>
<tr><td>Расчетный счет (51)
Касса (50)
Переводы в пути (57)
Специальные счета в банках (55)</td><td colspan="2">Основные средства (01)
Нематериальные активы (04)
Материалы (10)
Товары (41)
Расчеты с покупателями (62.1 сальдо по дебету, дебиторская задолженность)
Расчеты с поставщиками (60.2 сальдо по дебету, предоплата поставщикам)
Готовая продукция (43)
Незавершенное производство (20)
Финансовые вложения (58)</td><td colspan="2">Расчеты по долгосрочным кредитам (67)
Расчеты по краткосрочным кредитам (66)
Расчеты с поставщиками (60.1 сальдо по кредиту, кредиторская задолженность)
Расчеты с покупателями (62.2 сальдо по кредиту, предоплата клиентов)</td></tr>
<tr><td colspan="2">Капитал</td><td>Доходы</td><td colspan="2">Расходы</td></tr>
<tr><td colspan="2" rowspan="2">Уставный капитал (80)
Нераспределенная прибыль (84)
Добавочный капитал (83)</td><td>Выручка (90.1)
Прочие доходы (91.1)</td><td colspan="2">Себестоимость продаж (90.2)
Прочие расходы (91.2)
Расходы на продажу (44)
Общехозяйственные расходы (26)</td></tr>
<tr><td colspan="3">Прибыли и убытки (99)</td></tr>
</table>

Источник: составлено автором

Представленная группировка счетов по элементам расширенного балансового равенства служит исходной основой для разработки единого Плана счетов. При определении его структуры необходимо предусмотреть аналитические признаки для подготовки разных видов отчетности, возможность отражения корректировок и совместимость с информационными системами без чрезмерного увеличения трудозатрат. Требования к Плану счетов единой системы учета систематизированы в приложении 24.

В предлагаемом Плане счетов сохраняется разграничение постоянных и временных счетов. Постоянные счета предназначены для учета активов, обязательств и капитала; их остатки переходят на следующий отчетный период и отражаются в балансе. На временных счетах учитываются доходы и расходы, участвующие в определении финансового результата. По завершении периода они закрываются в установленном порядке, а итоговая прибыль или убыток отражается в составе капитала через счет «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Сравнительная характеристика постоянных и временных счетов приведена в приложении 25. Постоянные счета предлагается разделить на следующие подразделы:

– счета денежных средств и их эквивалентов. Это позволит проследить взаимосвязь плана счетов и отчета о движении денежных средств. В данном подразделе будут собраны почти все те же счета, что и в разделе V [200]. Исключение – это счета, связанные с финансовыми вложениями;

– счета активов, счета для отражения материальных и нематериальных ресурсов бизнеса. Большинство счетов для учета ресурсов бизнеса есть в [200]. Следует добавить такие счета, как «Арендованные объекты основных средств», «Затраты на формирование услуг», «Затраты на разведку и добычу полезных ископаемых» и, возможно, еще ряд счетов, отражающих специфику формирования ресурсов бизнеса той или иной отрасли;

– счета расчетов с владельцами заемного капитала, счета обязательств по заемным средствам – счета, на которых отражаются процентные обязательства

бизнеса. Это счета: кредиты и займы, обязательства по финансовой аренде, обязательства по облигациям;

– счета расчетов с двойным сальдо: расчеты с покупателями, поставщиками, персоналом, государством;

– счета расчетов с владельцами собственного капитала, счета капитала. Сюда следует отнести и счет «Нераспределенная прибыль».

– счета резервов переоценки активов и прочих компонентов капитала;

– счета оценочных корректировок балансовой стоимости активов – это счета, сальдо которых уменьшают балансовую стоимость активов, в результате корректирующих проводок. Это счета: резервов на амортизацию и обесценение основных средств и нематериальных активов, резервов по сомнительным долгам и по кредитным убыткам, резерв под обесценение запасов, резервы под обесценение финансовых вложений. Ряд из этих счетов есть в действующем плане счетов, ряд следует добавить. Проводки, связанные с начислением и корректировкой резервов, обязательно следует делать в момент подготовки отчетности. Достоверная онлайн-отчетность, как предлагается в [3], в принципе невозможна, поскольку ежедневно, и даже ежемесячно нецелесообразно, с точки зрения затрат и логики здравого смысла, оценивать обесценение тех или иных активов бизнеса. Счета данного раздела следует использовать при подготовке годовой или полугодовой отчетности при наличии ресурсов бизнеса на проведение инвентаризации, оценок активов и расчета резервов. Сальдо по данным счетам в балансе не отражается;

– счета оценочных обязательств выделяются в отдельную категорию, так как их итог отражается в балансе как самостоятельный показатель. На таких счетах могут учитываться: резервы по гарантийному ремонту, обязательства по судебным спорам, оценка расходов на демонтаж объекта основных средств или затраты, связанные с реструктуризацией бизнеса.

Раздел «временные счета» следует разделить на подразделы: счета формирования валовой прибыли, счета периодических расходов, прочие доходы и расходы. В действующем плане счетов счета, формирующие финансовый результат (90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы», 99 «Прибыли и убытки»,

счета для учета расходов – 25, 26, 44), существуют, но их группировка не отражает последовательность формирования отчета о финансовых результатах. Они распределены по разным разделам плана счетов и не образуют единой логики «от валовой прибыли до чистой прибыли».

В предлагаемой структуре плана счетов, таблицах 26 и 27 временные счета выделяются в самостоятельный раздел и внутри него систематизируются по этапам формирования результата: сначала счета формирования валовой прибыли, затем счета периодических расходов (административных, коммерческих), а далее прочие доходы и расходы. Группировка обеспечивает прямую увязку плана счетов с логикой построения отчета о финансовых результатах.

Наряду с разграничением постоянных и временных счетов в предлагаемом Плане счетов предусмотрено разделение на текущие и корректирующие счета. Текущие счета являются общими для всех видов отчетности и предназначены для однократной регистрации фактов хозяйственной жизни. На них отражаются приобретение и выбытие активов, возникновение и погашение обязательств, признание доходов и расходов, движение денежных средств. Первоначально зарегистрированные записи сохраняются независимо от того, для какого вида отчетности впоследствии выполняются корректировки.

Корректирующие счета предлагается объединить в три самостоятельных блока: для бухгалтерской (финансовой) отчетности по ФСБУ, консолидированной финансовой отчетности по МСФО и управленческой (финансовой) отчетности. Правила признания и оценки объектов для каждого вида отчетности закрепляются в соответствующих разделах единой учетной политики. При составлении отчетных форм используются общие текущие счета и корректирующие счета только того блока, который относится к выбранному виду отчетности. При этом корректировки могут изменять стоимость активов и обязательств, величину доходов и расходов, а следовательно, финансовый результат и капитал.

Рассмотрим порядок применения счетов на условном примере. Предприятие приобрело производственное оборудование стоимостью 12 млн руб. Факт приобретения отражается на текущих счетах один раз. Предположим, при

подготовке бухгалтерской (финансовой) отчетности установлен срок полезного использования оборудования шесть лет с годовой амортизацией 2 млн руб. Для консолидированной финансовой отчетности по МСФО оборудование рассматривается по значимым компонентам: часть стоимостью 8 млн руб. амортизируется за четыре года, другая стоимостью 4 млн руб. – за восемь лет. Годовая сумма амортизации составляет 2,5 млн руб. Для управленческой (финансовой) отчетности, исходя из предполагаемого интенсивного использования оборудования и его замены через четыре года, принят расчетный срок четыре года с годовой амортизацией 3 млн руб. Различия в сроках и способах расчета должны иметь соответствующее обоснование в учетной политике.

При отсутствии других изменений стоимости оборудования его остаточная стоимость на конец первого года составит 10 млн руб. для бухгалтерской (финансовой) отчетности, 9,5 млн руб. – для консолидированной финансовой и 9 млн руб. – для управленческой (финансовой). Различия возникают вследствие применяемых методов оценки, а не повторного отражения приобретения. В каждом блоке корректирующих счетов фиксируется собственная сумма амортизации, влияющая одновременно на стоимость актива в балансе и расходы в отчете о финансовых результатах. Первоначальная стоимость оборудования и денежные средства, перечисленные за его приобретение, остаются неизменными.

В последующие периоды текущие записи продолжают вестись на общих счетах. Для каждого вида отчетности сохраняется накопленная величина ранее выполненных корректировок, а новые изменения отражаются в соответствующем блоке. Если пересматривается срок полезного использования оборудования, последствия пересмотра рассчитываются по правилам учетной политики для выбранного вида отчетности. Первоначальная запись о приобретении оборудования при этом не изменяется.

Для реализации предложенного подхода в Плане счетов необходимо предусмотреть корректирующие счета, связанные как с изменением балансовой стоимости объектов, так и с признанием соответствующих доходов и расходов. Разделение по видам отчетности исключает влияние корректировок одного блока

на показатели другого и сохраняет возможность установить причины расхождений между итоговыми формами.

В отличие от действующего российского Плана счетов, предлагаемая структура предусматривает специализированные счета для отдельных групп активов, самостоятельные подразделы для расчетов с владельцами капитала и по заемным обязательствам, а также счета оценочных корректировок активов и обязательств (приложение 26).

В таблицах 26 и 27 в скобках приведены номера счетов из плана счетов [200], соответственно, где счета нет, его необходимо создать при автоматизации учета либо использовать маршрутную карту распределения данных для определения аналитического счета.

Таблица 26 – Предлагаемая структура плана счетов. Временные счета. Счета доходов и расходов, которые закрываются в конце периода. Формируют отчет о финансовых результатах

Подразделы	Описание	Наименование основных счетов
Счета текущих операций		
Счета формирования валовой прибыли	Счета для расчета валовой прибыли (90)	Выручка Себестоимость товаров/ услуг Валовая прибыль
Счета расходов периода	Счета, на которых отражаются расходы, относимые непосредственно на финансовый результат отчетного периода и не формирующие стоимость активов	Административные расходы, (26) Коммерческие расходы (44) Финансовые расходы (91) Расходы на налоги (99)
Прочие доходы и расходы	Счета для учета доходов и расходов, не относящихся к основной деятельности (91)	Финансовые доходы Дивиденды полученные Прибыль/убыток от продажи активов
Счета корректировок		
Счета корректировок	Счета, которые приводят к возникновению: неденежных доходов и расходов, нереализованной прибыли/убытка Счета, на которых отражаются корректировки стоимостной оценки активов, выполненные в период подготовки отчетности	Корректировка справедливой стоимости инвестиционной недвижимости/ финансовых активов Расходы на амортизацию активов Обесценение активов Корректировка оценочных обязательств

Источник: составлено автором

Таблица 27 – Предлагаемая структура плана счетов. Постоянные счета. Счета, имеющие сальдо на конец периода. Формируют баланс

Подразделы	Описание	Наименование основных счетов
Счета текущих операций		
Счета денежных средств и их эквивалентов	Счета для учета наличных и безналичных денежных средств, финансовых вложений сроком до трех месяцев	Касса (50) Расчетный счет (51) Валютный счет (52) Специальные счета (55) Переводы в пути (57)
Счета капитальных затрат	Счета для учета инвестиций в капитальные материальные и нематериальные активы. Счета, отражающие специфику формирования ресурсов бизнеса той или иной отрасли	Основные средства (01) Нематериальные активы (04) Инвестиционная недвижимость (–) Права пользования активами (–) Затраты на разведку и добычу полезных ископаемых (08)
Счета финансовых активов	Счета для учета инвестиций в другие бизнесы	Инвестиции в другие компании и в компании группы (58) Займы выданные (58)
Счета запасов и затрат	Счета для учета затрат на товары, продукты, услуги	Запасы по категориям (10, 41, 43) Затраты на незавершенные услуги (20)
Счета расчетов с владельцами заемного капитала	Счета для учета обязательств по займам и кредитам (66, 67)	Кредиты и займы (66, 67) Обязательства по аренде, Обязательства по облигациям
Счета расчетов с контрагентами	Счета для отражения расчетов с покупателями, поставщиками, персоналом, государством	Расчеты с поставщиками (60) Расчеты с персоналом (70, 71, 73) Расчеты с покупателями (62)
Счета расчетов с владельцами собственного капитала	Счета для учета собственного капитала, включая нераспределенную прибыль	Вложения собственников (80) Расчеты с собственниками (75) Нераспределенная прибыль (84)
Счета корректировок (отдельные блоки для каждого вида отчетности)		
Счета компонентов капитала	Счета для отражения резервов переоценки активов и прочих компонентов капитала	Переоценка основных средств, Переоценка нематериальных активов, Переоценка финансовых вложений
Счета оценочных корректировок балансовой стоимости активов	Счета, предназначенные для отражения амортизации, обесценения активов, оценки активов до справедливой стоимости и формирования резервов под кредитные убытки. Сальдо по данным счетам корректирует стоимость соответствующих активов и в балансе самостоятельно не отражается.	Резервы на амортизацию основных средств и нематериальных активов (02,05) Резерв под обесценение основных средств и нематериальных активов Резервы по сомнительным долгам и кредитным убыткам (63) Резерв под обесценение запасов (14) Резервы под обесценение финансовых вложений (59) Корректировка инвестиционной недвижимости до справедливой стоимости
Счета оценочных обязательств	Счета для расчета оценочных обязательств, отражаемых в балансе	Оценочные обязательства по категориям: гарантийный ремонт, судебные иски и т. д. (96), бонусы клиентам

Источник: составлено автором

Состав аналитических признаков необходимо определить до выбора программного продукта. Например, предприятие реализует продукцию через дистрибьюторов и собственный интернет-магазин. Если при регистрации продажи не предусмотрен аналитический признак канала реализации, общую выручку по счетам определить можно, однако для расчета финансового результата по каждому каналу потребуется дополнительная обработка документов. Аналогичные трудности возникают при отсутствии аналитики по проектам, подразделениям и другим объектам, по которым заинтересованным сторонам необходима отчетность.

Перечень аналитических признаков, обязательных реквизитов учетных документов и правила распределения данных следует согласовать до автоматизации. По ним устанавливаются требования к справочникам информационной системы и проверяется возможность получения управленческого баланса, отчета о финансовых результатах и отчета о движении денежных средств из общих учетных данных.

В действующем Плане счетов [200] предусмотрена возможность открытия аналитических счетов для детализации информации по объектам учета, контрагентам и видам затрат. Однако наличие аналитических счетов само по себе не устанавливает порядок распределения данных первоначальных проводок между ними и последующего использования в различных видах отчетности. Для решения указанной задачи предлагается маршрутная карта распределения данных (приложение 27). Например, если затраты по одному договору относятся к двум проектам, аналитические счета позволяют отразить суммы по каждому проекту, а маршрутная карта устанавливает правила их распределения. Для счетов, приведенных в таблицах 26 и 27, предусматривается необходимая детализация по видам продукции, проектам, регионам, договорам и центрам ответственности. В приложении 28 показана связь между распределением первоначальных проводок по аналитическим счетам, последующими корректировками и включением данных в бухгалтерскую, консолидированную и управленческую (финансовую) отчетность. Шаблон маршрутной карты для закрепления соответствующих правил представлен в таблице 28.

Таблица 28 – Шаблон маршрутной карты распределения данных

Показатель	Содержание
Факт хозяйственной жизни	Событие, операция или действие, влияющее на финансовое положение, результаты деятельности или движение денежных средств организации (продажа, закупка, начисление, списание и т. п.)
Бухгалтерская проводка	Отражение факта хозяйственной жизни на текущих счета
Аналитические признаки	Параметры классификации и детализации данных. Например, клиент, договор, ЦФО, проект, продукт, направление деятельности.
Распределения данных	Состав управленческих и операционных отчетов, в которые включаются данные
Результат (показатель)	Показатели анализа и оценки эффективности деятельности бизнеса влияют данные.

Источник: составлено автором

Применение маршрутной карты при отражении реализации продукции рассмотрено в приложении 29. При регистрации продажи на текущих счетах отражаются выручка и дебиторская задолженность покупателя, а аналитические признаки позволяют отнести соответствующие суммы к определенному продукту, договору и каналу реализации. В бухгалтерской (финансовой) отчетности выручка представляется в установленной группировке, в управленческой (финансовой) отчетности – с детализацией, необходимой для анализа результатов продаж. При этом не требуется повторно регистрировать реализацию или переносить данные между самостоятельными учетными системами.

В приложении 30 приведен порядок распределения маркетинговых расходов. Предположим, предприятие израсходовало на продвижение продукции 1,2 млн руб., из которых 500 тыс. руб. относятся к рекламной кампании продукции А, 300 тыс. руб. – продукции Б, а 400 тыс. руб. связаны с продвижением компании в целом. В бухгалтерской (финансовой) отчетности вся сумма признается в составе коммерческих расходов при соблюдении соответствующих условий признания. Для управленческой (финансовой) отчетности необходимо разграничить расходы, непосредственно относящиеся к продукции А и Б, и общие маркетинговые расходы. Если распределить всю сумму пропорционально выручке, финансовый

результат по отдельным продуктам будет зависеть от выбранной базы распределения, а не только от затрат на их продвижение.

Маршрутная карта предусматривает использование аналитических признаков рекламной кампании, продукта и центра ответственности, по которым соответствующие суммы относятся на аналитические счета. Расходы на продвижение компании в целом могут отражаться отдельно, без их условного распределения между продуктами. При сопоставлении маркетинговых расходов с результатами продаж по соответствующим направлениям появляется возможность рассчитывать показатели эффективности продвижения и оценивать влияние рекламных кампаний на финансовый результат. При реализации маршрутной карты в автоматизированной системе необходимо установить соответствие между кодами аналитических счетов, справочниками и статьями отчетности. Для распределяемых сумм предусматривается проверка полноты их отнесения на аналитические счета и соответствия итоговых оборотов первоначально зарегистрированным данным. Например, при распределении маркетинговых расходов между продуктами и центрами ответственности сумма затрат по аналитическим счетам должна соответствовать общей сумме, отраженной на текущем счете. Проверка позволяет выявить нераспределенные суммы и повторное включение расходов в управленческие показатели.

Вывод. Практическое применение предложенного Плана счетов предполагает его адаптацию к характеру деятельности и составу бизнес-структуры: например, в строительстве требуется аналитика по объектам и этапам работ, в торговле – по товарным группам и каналам реализации, в производстве – по стадиям технологического процесса. Разграничение текущих и корректирующих счетов в сочетании с маршрутной картой распределения данных позволяет формировать взаимосвязанные показатели управленческого баланса, отчета о финансовых результатах и отчета о движении денежных средств без повторной регистрации фактов хозяйственной жизни.

2.4 Разработка регламентов учета корректирующих записей для формирования управленческой (финансовой) отчетности

В параграфе 2.3 предложено вести текущий учет на общих счетах, а корректировки для бухгалтерской (финансовой), консолидированной финансовой и управленческой (финансовой) отчетности отражать на отдельных счетах. Однако выделение соответствующих счетов еще не определяет порядок выполнения корректировок. Необходимо установить, в каких случаях они производятся, как рассчитываются их суммы, какие сведения используются для оценки и кто отвечает за обоснованность расчетов. Указанные положения предлагается закреплять в регламентах, включаемых в единую учетную политику.

Для бухгалтерской (финансовой) отчетности правила признания и оценки устанавливаются в соответствии с ФСБУ, для консолидированной финансовой отчетности со стандартами МСФО. При формировании управленческой (финансовой) отчетности предлагается использовать методы, предусмотренные указанными стандартами. Если выбранный метод не соответствует особенностям деятельности бизнеса или задачам заинтересованных сторон, в учетной политике необходимо обосновать другой порядок оценки и определить правила расчета соответствующих корректировок. Например, при оценке дебиторской задолженности недостаточно установить срок просрочки платежа. Необходимо учитывать финансовое состояние контрагента, условия договора, сведения о возможном погашении долга и обеспечении обязательств. Регламент должен устанавливать, какие данные используются при расчете резерва по сомнительным долгам, как определяется его величина и при каких обстоятельствах оценка пересматривается. Рассчитанная сумма отражается на корректирующих счетах управленческой (финансовой) отчетности без изменения первоначальных записей о реализации и возникновении задолженности.

Особый порядок необходим для информации, поступающей после отчетной даты. Если полученные сведения подтверждают обстоятельства, существовавшие на конец периода, они могут потребовать изменения ранее рассчитанных показателей. События, возникшие позднее, не изменяют результаты завершенного

периода, но при существенном влиянии на финансовое положение могут раскрываться в пояснениях. Полученные после отчетной даты документы подтверждают обстоятельства, существовавшие в завершенном периоде. В учетной политике устанавливаются сроки рассмотрения подобных событий, порядок оценки их последствий и принятия решений о корректировке отчетности.

В научной литературе корректирующие проводки чаще рассматриваются применительно к трансформации финансовой отчетности из РСБУ в отчетность по стандартам МСФО [например, 22, 25, 26, 27, 283] либо к исправлению ошибок [33]. Отдельное внимание уделяется их использованию при отражении событий после конца отчетного периода [29, 35, 45, 56, 75, 168, 198]. Практические и методические аспекты применения корректирующих записей при формировании отчетности рассмотрены в статьях экспертов и автора [80, 124, 202, 234, 322]. Сравнительный анализ ПБУ 7/98 и стандарта МСФО (IAS) 10, проведен автором в статье [146].

В стандарте МСФО (IAS) 10 используется дата утверждения отчетности к выпуску. Она определяет момент, до которого события после отчетной даты анализируются для корректировки показателей или раскрытия в пояснениях. При формировании управленческой (финансовой) отчетности дополнительно необходимо определить, к какому направлению деятельности, продукту или центру ответственности относится предоставленная скидка. Если покупатель приобретал продукцию нескольких направлений, порядок распределения скидки должен быть закреплен в регламенте и связан с аналитическими признаками первоначальных записей. Корректировка общей выручки без соответствующего распределения приведет к искажению показателей доходности отдельных направлений бизнеса.

В приложении 31 рассмотрены вопросы применения регламентов корректирующих записей. Состав положений, которые предлагается включать в учетную политику, представлен в таблице 29. Для каждого вида отчетности необходимо определить перечень корректировок, применяемые методы оценки, источники расчетных данных, соответствующие счета и порядок включения результатов в отчетные формы.

Таблица 29 – Регламенты по корректирующим записям

Показатель	Содержание	Пояснения
Выбор способа оценки корректирующих событий	Установление методов расчета влияния событий на финансовую отчетность	Например, применение вероятностных моделей для расчета резервов по сомнительным долгам или использование справедливой стоимости для оценки активов
Методы учета корректировок	Определение бухгалтерских проводок и их отражение в учетных регистрах	Включает классификацию событий как корректирующих или некорректирующих и установление порядка их отражения в отчетах.
Раскрытие информации	Порядок описания характера события, методологии оценки и финансовых последствий в пояснительной записке	Должно включать указание на влияние события на финансовые показатели, с расчетами или пояснением невозможности точной оценки
Интеграция с действующими стандартами	Адаптация положений к требованиям стандартов МСФО и ФСБУ	Включает учет различий между стандартами, например, в части раскрытия даты утверждения отчетности, классификации событий
Документирование процесса	Регламентирование форм отчетности и перечня документов, подтверждающих корректировку	Например, включение аналитических расчетов, судебных решений, актов инвентаризации и других подтверждающих документов
Сроки внесения корректировок	Определение временных рамок для внесения корректирующих записей	Корректировки должны быть завершены до подписания и утверждения финансовой отчетности
Ответственные лица и подразделения	Распределение обязанностей между отделами, участвующими в формировании корректировок	Указывает, кто отвечает за сбор информации, выполнение расчетов, принятие решений и внесение записей в учет
Контроль и проверка корректировок	Внутренний аудит проверки корректировок перед применением	Это снижает риски ошибок и улучшает качество взаимодействия с внешними аудиторами

Источник: составлено автором

Корректирующие записи используются при начислении амортизации, признании обесценения активов, формировании оценочных обязательств и выполнении других расчетов, изменяющих стоимость активов и обязательств, величину доходов и расходов. Основанием для корректировки могут служить как расчеты, выполняемые при подготовке отчетности, так и дополнительные сведения, полученные после отчетной даты. На основе анализа положений [192, 240] в приложениях 32 и 33 систематизированы примеры влияния таких записей на

отчет о финансовом положении и отчет о финансовых результатах. В приложении 32 приведены корректировки по активам: начисление амортизации, обесценение основных средств, списание безнадежной дебиторской задолженности, создание и изменение резервов по сомнительным долгам и запасам. Для каждого случая показано влияние записи на расходы или доходы периода и на балансовую стоимость соответствующего актива. Например, резерв по сомнительным долгам уменьшает чистую дебиторскую задолженность и увеличивает расходы, а восстановление ранее признанного убытка от обесценения увеличивает стоимость актива и отражается в составе доходов. Группы корректирующих записей представлены в таблице 30.

Таблица 30 – Корректирующие записи

Группа	Содержание	Примеры	Комментарий
1. Полное обесценение активов (необратимое списание)	Списание стоимости активов, утративших полезность, в полном объеме.	Списание безнадежной дебиторской задолженности, уничтоженных запасов.	Стоимость активов не восстанавливается, убытки признаются единовременно.
2. Корректировка стоимости активов на величину резервов	Уменьшение балансовой стоимости активов путем создания резервов.	Резерв по сомнительным долгам, резерв на уценку материально–производственных запасов.	Резервы могут пересматриваться при изменении оценки рисков.
3. Корректировка стоимости активов в результате переоценки	Изменение учетной стоимости активов в сторону повышения или понижения на основе рыночной или справедливой стоимости.	Переоценка основных средств, финансовых вложений.	Может сопровождаться как увеличением, так и уменьшением стоимости активов.
4. Формирование оценочных обязательств	Признание обязательств, сумма или срок исполнения которых точно не определены.	Резерв на гарантийный ремонт, судебные иски, будущие расходы на демонтаж оборудования.	Отражаются в учете при наличии вероятности и возможности надежной оценки.
5. Корректировки, связанные с программами лояльности и бонусными соглашениями с контрагентами	Признание обязательств перед клиентами или покупателями по бонусам и скидкам.	Начисление баллов за покупки, бонусные скидки при достижении объема.	Требует переноса части выручки на будущие периоды до исполнения обязательств.

Источник: составлено автором

Рассмотрим формирование оценочного обязательства по гарантийному ремонту. Предположим, предприятие реализовало за отчетный год 1 000 единиц оборудования с гарантийным обслуживанием. По данным предыдущих периодов гарантийный ремонт требовался в среднем для 4% изделий, а стоимость одного ремонта составляла 12 тыс. руб. Первоначальная оценка обязательства составит 480 тыс. руб. (1 000 × 4% × 12 тыс. руб.). Однако до завершения подготовки отчетности техническая служба установила производственный недостаток реализованной партии и представила расчет, согласно которому ремонт потребуется для 7% изделий. При сохранении средней стоимости ремонта величина обязательства увеличится до 840 тыс. руб. Разница в размере 360 тыс. руб. должна быть отражена на корректирующих счетах соответствующего вида отчетности с увеличением расходов и оценочного обязательства. В приведенном примере составители отчетности располагают сведениями о количестве реализованных изделий и ранее признанном обязательстве, но не может самостоятельно определить вероятность гарантийных обращений. Для пересмотра оценки необходимы данные технической службы, подтверждающие наличие недостатков у продукции, реализованной в отчетном периоде. В регламенте следует установить, кто представляет расчет, какие документы подтверждают изменение вероятности ремонта и кто утверждает новую оценку обязательства. Первоначальные записи о реализации оборудования при этом не изменяются.

Приложение 34 содержат типовые параметры, применяемые при расчете сумм корректировок, их характеристики и условия использования. Примеры охватывают банкротство дебитора, обесценение запасов и основных средств, формирование резервов по сомнительным долгам, судебные иски, гарантийные обязательства, уценку устаревших активов и начисления по программам лояльности. Примеры, приведенные в приложении 34, не являются универсальными методиками, но иллюстрируют, какие исходные данные и расчетные допущения целесообразно использовать при подготовке регламентов корректирующих записей.

Влияние корректирующих записей на финансовую отчетность представлено в приложениях 35 и 36. В приложениях 37, 39, 41, 43, 45 приведены корректирующие записи, составленные на основе плана счетов, применяемого в РФ. В приложениях 38, 40, 42, 44 и 46 указаны нормативные основания таких записей: положения ФСБУ и стандартов МСФО, определяющие порядок признания, оценки и отражения соответствующих объектов финансовой отчетности. На основе примеров, представленных в статьях автора [71, 73, 74], сформулированы образцы регламентов для включения в учетную политику по формированию управленческой (финансовой) отчетности, приложения 47.

При выполнении корректирующих записей бухгалтерия не всегда располагает сведениями, необходимыми для расчета их суммы. Например, при оценке обесценения запасов бухгалтерия располагает сведениями об их первоначальной стоимости, но для определения возможных потерь необходима информация других подразделений. Предположим, на складе осталось 500 изделий стоимостью 8 тыс. руб. каждое. После обновления модельного ряда отдел продаж оценивает возможную цену реализации в 6 тыс. руб., а предполагаемые расходы на продажу составляют 500 руб. на единицу. Первоначальная стоимость запасов составляет 4 млн руб., а чистая стоимость продажи – 2,75 млн руб. Разница в размере 1,25 млн руб. подлежит признанию в качестве обесценения. Складская служба подтверждает количество изделий, отдел продаж обосновывает предполагаемую цену реализации, финансовая служба проверяет расчет, а бухгалтерия отражает корректировку на соответствующих счетах. При изменении рыночной ситуации оценка может быть пересмотрена.

Другой пример – признание оценочного обязательства по судебному спору. Юридическая служба оценивает обоснованность предъявленных требований, вероятность неблагоприятного исхода дела и возможные последствия для организации. Финансовая служба использует полученное заключение для расчета обязательства, а руководство принимает решение об утверждении оценки. При поступлении новых сведений, например изменении суммы исковых требований или заключении соглашения об урегулировании спора, расчет пересматривается.

Приведенные примеры показывают необходимость разграничения ответственности за подготовку исходных сведений, расчет суммы корректировки, принятие решения и отражение записи на счетах. Предлагаемая последовательность действий и распределение ответственности между подразделениями представлены в таблице 31.

Таблица 31 – Корректирующие записи и распределение ответственности

Последовательность	Описание действий	Ответственные лица/подразделения
Идентификация события	Выявление оснований для корректировки: проведение оценочных расчетов, изменение стоимости активов и обязательств, получение дополнительной информации, в том числе после отчетной даты.	Руководители подразделений, бухгалтерия
Проверка оснований для корректировок	Определение порядка признания и оценки корректировки по правилам соответствующего вида отчетности. Для событий после отчетной даты – установление их корректирующего или некорректирующего характера.	Бухгалтерия, финансовая служба, при необходимости – специалисты соответствующих подразделений
Оценка влияния	Расчет суммы корректировок, анализ данных и выбор методологии оценки.	Финансовый департамент, бухгалтерия
Принятие решения	Утверждение корректировки руководством компании на основе представленных расчетов и аналитики.	Руководство компании
Внесение записей	Отражение корректировок в учетных регистрах, подготовка обновленной отчетности.	Бухгалтерия
Документирование	Составление документов, подтверждающих необходимость и правильность корректировок.	Бухгалтерия, юридический отдел
Внутренний контроль	Проверка корректировок на соответствие стандартам и внутренним регламентам перед их финальным учетом.	Подразделение внутреннего аудита
Раскрытие информации	Подготовка пояснительных записок с описанием характера события, расчетов и влияния на показатели.	Финансовый департамент, бухгалтерия

Источник: составлено автором

Вывод. В параграфе предложено включить в единую учетную политику регламенты корректирующих записей для каждого вида отчетности. Они определяют основания для корректировок, методы расчета, источники информации, сроки выполнения и распределение ответственности между подразделениями. На примерах обесценения запасов, оценочных обязательств и договорных скидок показано, какие сведения необходимы для обоснования корректировок и как их результаты влияют на показатели отчетности. Отдельно рассмотрен порядок учета событий после отчетной даты с разграничением обстоятельств, существовавших на конец периода, и событий, возникших позднее.

Во второй главе предложена структура единой учетной политики, предусматривающая закрепление требований заинтересованных сторон к составу и периодичности управленческой (финансовой) отчетности, рабочего плана счетов, маршрутной карты распределения данных и регламентов корректирующих записей. В предлагаемом плане счетов предусмотрено разграничение постоянных и временных, текущих и корректирующих счетов. Текущие счета используются для однократной регистрации фактов хозяйственной жизни, а корректирующие – для отражения различий в признании и оценке показателей бухгалтерской (финансовой), консолидированной финансовой и управленческой (финансовой) отчетности. Правила выполнения корректировок устанавливаются в учетной политике с учетом требований ФСБУ, МСФО и особенностей формирования управленческой (финансовой) отчетности. Маршрутная карта определяет порядок распределения проводок по аналитическим счетам и статьям отчетности, а корректирующие записи используются для изменения стоимостных оценок активов, обязательств, доходов и расходов. Предложенный порядок позволяет формировать различные виды отчетности на основе общих текущих записей, сохраняя возможность установить причины расхождений между их показателями.

ГЛАВА 3. ПОВЫШЕНИЕ АНАЛИТИЧЕСКИХ ВОЗМОЖНОСТЕЙ УПРАВЛЕНЧЕСКОЙ (ФИНАНСОВОЙ) ОТЧЕТНОСТИ

3.1 Методика согласования требований к управленческой (финансовой) отчетности

Управленческая (финансовая) отчетность должна быть прежде всего релевантной для принятия пользователями управленческих решений. Несмотря на то что итоговые формы бухгалтерской, финансовой и управленческой (финансовой) отчетности совпадают по названию и общему назначению, их стандартного содержания недостаточно для целей управленческого анализа. Такие формы требуют адаптации с учетом специфики бизнеса, особенностей операционных процессов и информационных запросов конкретных групп пользователей. Поэтому использование исключительно нормативных стандартов не обеспечивает создание функциональной управленческой отчетности, ориентированной на реальные задачи управления.

Вопросы формирования структуры и содержания отчетных форм рассматривались в исследованиях различных авторов: М.Ж. Абдиева [1], С.М. Бычковой [15], О.В. Ефимовой [39, 38, 41], А.Е. Ковалева [53], О.В. Рожновой [210], коллективной монографии [14] и др. В существующей литературе отсутствуют работы, посвященные разработке брифа требований к отчетности, то есть формализованного перечня вопросов, позволяющего системно определить цели отчетности, ключевые показатели и уровни детализации еще до начала проектирования форм.

Международные и национальные стандарты: ФСБУ 4/2023, МСФО (IFRS) 18, МСФО (IAS) 1 и МСФО (IAS) 7 [275, 254, 239, 249] устанавливают общие требования к представлению финансовой информации, принципы существенности и раскрытия данных. Стандарт МСФО (IFRS) 18, который заменит стандарт МСФО (IAS) 1 в 2027 году, уточняет категории доходов и расходов, вводит обязательные промежуточные итоги (в том числе операционную прибыль) и устанавливает правила раскрытия метрик, определяемых руководством. Эти положения направлены на повышение сопоставимости и прозрачности внешней отчетности,

но они не устраняют потребности компаний в разработке отчетных форм, соответствующих конкретной модели бизнеса и задачам управленческого анализа. Основные положения параграфа опубликованы автором в статьях [67, 101].

При подготовке отчетности организации нередко сначала ориентируются на нормативные требования, а затем дорабатывают формы для управленческих задач. Если состав показателей и аналитических признаков не согласован до настройки информационной системы, последующие изменения требуют переработки форм, правил выгрузки и связей между данными. Предварительное прототипирование сокращает объем таких доработок (таблица 32).

Таблица 32 – Этапы прототипирования финансовой отчетности на основе брифа

Этап	**Действия**	**Результат**
Формирование брифа	Определяются цели отчетности, ее пользователи, ключевые показатели и структура. Фиксируются требования к данным и их представлению	Создан документ с четкими требованиями, который задает направление разработки отчета
Анализ текущей отчетности	Оцениваются существующие отчетные формы, выявляются проблемы: перегруженность данными, нехватка нужных показателей или сложность интерпретации	Сформирован перечень корректировок и недостающих элементов
Разработка тестовых шаблонов	Создаются пробные версии отчетов с разной детализацией и структурой. Используются реальные данные для моделирования	Готовы черновые макеты отчетов, адаптированные под разные группы заинтересованных сторон.
Проверка в тестовых сценариях	Отчеты тестируются в реальных ситуациях. Проверяется, помогают ли они в принятии решений, насколько легко с ними работать	Определены сильные и слабые стороны отчетов, выявлены возможные улучшения
Сбор обратной связи	Внутренние и внешние заинтересованные стороны дают комментарии по удобству, аналитической ценности и структуре отчетов	Подготовлен перечень доработок с учетом реальных потребностей заинтересованных сторон
Корректировка и доработка	В отчеты вносятся изменения: перераспределяются показатели, корректируются уровни детализации, убираются лишние данные	Созданы финальные версии отчетов, максимально соответствующие потребностям пользователей
Внедрение и контроль качества	Готовые отчеты вводятся в работу. Оценивается их влияние на процессы управления. При необходимости вносятся уточнения	Отчетность полностью интегрирована в рабочие процессы и отвечает задачам бизнеса

Источник: составлено автором

Прототипирование управленческой (финансовой) отчетности – это разработка и проверка макетов отчетных форм до их окончательного внедрения. Исходным этапом прототипирования являются брифы – перечни вопросов, на которые отвечает заказчик или пользователь отчетности. В брифе уточняются цель отчетной формы, состав пользователей, ключевые показатели, уровни аналитики и формат представления данных. Например, для отчета о финансовых результатах заранее определяется, нужна ли детализация по направлениям деятельности, проектам, клиентам, центрам ответственности или отдельным видам продукции. Ответы на вопросы брифа используются при разработке прототипов, их проверке на реальных управленческих ситуациях и последующей доработке. Без такого этапа структура отчетных форм часто формируется по остаточному принципу: на основе уже имеющихся данных, а не исходя из управленческих задач и информационных запросов пользователей.

Бриф нужен для адаптации отчетности к информационным потребностям пользователей: он помогает не включать в формы избыточные или нерелевантные данные и снижает затраты на последующие корректировки. Состав и степень подробности показателей зависят от того, кто будет использовать отчетность, как устроен бизнес и какие решения должны приниматься на основе этих данных. В производственном бизнесе себестоимость продукции целесообразно отслеживать отдельно по цехам и технологическим процессам, чтобы контролировать затраты на каждом этапе производства и оценивать эффективность использования ресурсов. В торговых и дистрибьюторских компаниях важны показатели по регионам и каналам сбыта: они показывают, какие направления продаж дают основной финансовый результат. Если перед автоматизацией отчетности сразу перейти к подготовке технического задания, этап изучения потребностей пользователей будет пропущен. В этом случае требования формируются вокруг будущей настройки системы, а не вокруг управленческих задач. Например, торговая компания реализует продукцию через собственный интернет-магазин и маркетплейсы. После настройки отчетности собственник может потребовать расчета маржинальной прибыли отдельно по каждому каналу продаж. Однако если

при регистрации операций соответствующий аналитический признак не предусмотрен, потребуется изменить порядок группировки выручки, себестоимости и комиссий торговых площадок. Включение указанного вопроса в бриф позволяет определить необходимую детализацию до настройки программы. В техническом задании затем устанавливаются источники данных и правила расчета показателей по каждому каналу продаж (таблица 33).

Таблица 33 – Характеристика брифа и технического задания

Показатель	Бриф	Техническое задание (ТЗ)
Цель	Определение ключевых требований, ожиданий и целей отчетности	Подробное описание структуры, логики и механики формирования отчета
Структура	Краткий перечень вопросов и параметров, требующих уточнения	Формализованный документ с четкими требованиями к данным отчетов, способами расчетов показателей
Использование	На этапе согласования и определения концепции	На этапе разработки и внедрения
Кто заполняет	Руководители, аналитики, пользователи отчетности	Разработчики, IT-специалисты, бизнес–аналитики
Кто использует	Разработчики отчетности, финансовый отдел	Исполнители, занимающиеся технической реализацией

Источник: составлено автором

В предлагаемой методике бриф используется для выявления и согласования требований заинтересованных сторон до разработки отчетных форм. Сначала устанавливаются объект отчетности, задачи ее использования и состав необходимых показателей. Затем определяются аналитические признаки, периодичность подготовки и способы представления информации. При несовпадении требований заинтересованных сторон необходимо согласовать состав показателей и правила их группировки, поскольку первоначально выбранная структура должна позволять сопоставлять данные разных форм. Принципы формирования брифов управленческой (финансовой) отчетности представлены в таблице 34.

Таблица 34 – Принципы брифирования управленческой отчетности

Принцип	Описание
Адаптация к бизнес–модели	Бриф должен учитывать специфику компании: производственные предприятия требуют детализации себестоимости, торговые сети – анализа маржинальности, проектные организации – отчетности по каждому проекту. Универсальные формы могут быть неэффективны
Соответствие управленческим задачам	Структура отчетности должна помогать в анализе ключевых показателей, необходимых для принятия решений. Если отчет не дает управленцам ответов на важные вопросы, его необходимо пересмотреть
Связь с бухгалтерскими и операционными данными	Данные в управленческих отчетах должны быть сопоставимы с бухгалтерской и операционной отчетностью, но не дублировать ее. Методолог должен определить, какие показатели можно брать из существующих источников, а какие требуют дополнительного расчета
Гибкость структуры и детализации	В брифе должны быть заложены механизмы адаптации отчетов к изменениям в бизнесе. Например, если компания расширяет географию деятельности, отчетность должна предусматривать возможность группировки данных по регионам
Единые правила классификации данных	Управленческие отчеты должны быть сопоставимы между собой и с другими формами отчетности. Если баланс содержит активы по подразделениям, отчет о финансовых результатах должен показывать прибыльность по тем же сегментам
Разграничение уровней аналитики	Разные пользователи отчетности нуждаются в разной детализации данных. Методолог должен определить, какие показатели должны быть агрегированными для топ-менеджмента, а какие детализированными для финансовых аналитиков
Автоматизация сбора данных	Бриф должен предусматривать возможность автоматического формирования отчетности на основе существующих систем учета. Это снижает риск ошибок и повышает оперативность получения данных
Устойчивость к изменениям в бизнесе	Методолог должен учитывать перспективы развития компании, внедрение новых направлений деятельности и возможные изменения в структуре управления, чтобы отчетность оставалась актуальной без частых корректировок

Источник: составлено автором

Принципы компоновки данных для формирования брифов управленческой (финансовой) отчетности:

*Взаимосвязь отчетных форм***.** Взаимосвязь отчетных форм предполагает, что показатели различных отчетностей должны быть сопоставимы и логически согласованы между собой. Для пользователя важно без дополнительных расчетов проследить, каким образом выручка, отраженная в отчете о финансовых результатах, соотносится с фактическими денежными поступлениями от клиентов,

зафиксированными в отчете о движении денежных средств. Несоответствие между этими величинами объясняется изменениями по авансам покупателей и дебиторской задолженности, которые одновременно отражаются в бухгалтерском балансе. Взаимная увязка форм обеспечивает целостное представление о доходах, потоках денежных средств и состоянии активов и обязательств организации.

Сопоставимость показателей с аналогичными бизнесами и прошлыми периодами. Форматы отчетности не должны изменяться без значительных корректировок бизнес-процессов. Информация в отчетах должна учитывать отраслевую специфику. Например, в добывающих компаниях следует выделить статью «разведка и оценка минеральных ресурсов», в строительных организациях «эскроу-счета», в сельскохозяйственных «биологические активы».

*Релевантность для управленческих решений***.** Отчетность должна не просто информировать о результатах деятельности, а обеспечивать данные для принятия решений. Например, в отчетности публичной компании раскрывается прибыль на акцию, используемая при расчете мультипликатора «цена/прибыль» (P/E) – отношения рыночной цены акции к прибыли, приходящейся на одну акцию [132]. Следует предусмотреть насколько удобно будет использовать управленческую (финансовую) отчетность при анализе деятельности бизнеса и оценке рисков. Аналитическое использование отчетности рассмотрено в статьях автора [116, 117, 135, 140, 147]. Прикладные аспекты анализа деятельности бизнеса с точки зрения заинтересованных сторон представлены в [111], вопросы оценки финансовых рисков на основе отчетности. раскрыты в [118].

*Оптимизация временных затрат на расчеты***.** В отчете о финансовых результатах целесообразно отдельно представлять уровни прибыли, используемые для расчета рентабельности: валовая прибыль, прибыль до налогообложения, EBITDA, EBIT, чистая прибыль.

*Отражение специфики бизнеса***.** Структура отчетности должна учитывать ключевые особенности деятельности компании. Например, ритейл-компании могут включать показатели динамики товарных запасов и средний чек,

производственные предприятия – коэффициенты загрузки мощностей, IT-компании – показатели выручки на одного пользователя.

*Существенность информации***.** Отчетность не должна содержать избыточных данных, отвлекающих внимание заинтересованных сторон. Существенность определяется индивидуально для каждой компании исходя из специфики деятельности и значимости событий отчетного периода. Например, статья «обесценение активов» может выделяться отдельно или включаться в состав прочих расходов в зависимости от ее влияния на финансовый результат.

Формирование брифа требует наличия ответственного лица, обладающего компетенциями в области учета, анализа и понимания бизнес-процессов. Как правило, эту функцию выполняет методолог, которым в идеальной ситуации выступает главный бухгалтер организации. Методолог: обеспечивает качество и полноту брифа, уточняя цели будущих форм отчетности, управленческие задачи пользователей и требования к детализации; координирует процесс брифирования, оценивает применимость имеющихся данных, согласовывает позиции различных пользователей и устраняет возникающие противоречия. Его роль заключается не только в фиксации требований, но и в их аналитической интерпретации с учетом бизнес–модели компании, отраслевых особенностей и действующей системы учета. Требования к компетенциям специалистов, участвующих в формировании управленческой отчетности рассмотрены в статьях автора [91, 92, 107, 153]. Роль специалиста по управленческому учету раскрыта в статье [284]. Методические вопросы комплексного подхода к подготовке специалистов финансового профиля рассматривались в [68, 69, 72, 89, 119, 122, 231].

При подготовке брифа анализируются бизнес-модель, операционные процессы и действующие отчетные формы. По результатам анализа определяются значимые показатели, требуемая детализация данных и вопросы, отражающие управленческие задачи заинтересованных сторон и особенности деятельности компании. Получение ответов на вопросы брифа осуществляется через прямое взаимодействие с пользователями отчетности: индивидуальные интервью, рабочие обсуждения и стратегические сессии, в ходе которых уточняются ключевые

управленческие приоритеты и ожидаемые сценарии использования отчетов. Дополнительно применяются анализ существующих отчетов и тестирование предварительных макетов, позволяющее проверить применимость выбранной структуры и выявить элементы, требующие уточнения.

При составлении брифа изучаются действующие отчеты и проводятся обсуждения с заинтересованными сторонами. Например, собственник производственного предприятия хочет видеть рентабельность каждого вида продукции, а руководитель цеха – отклонения затрат по стадиям технологического процесса. Финансовому специалисту необходимо выяснить, какие затраты относятся непосредственно к продукции, какие учитываются по цехам и по каким правилам распределяются общие расходы. Затем на данных одного отчетного периода проверяется возможность получения обоих показателей. Если необходимые аналитические признаки отсутствуют, требования к ним фиксируются в брифе до настройки отчетности.

Требования к управленческой (финансовой) отчетности необходимо определить до разработки отдельных форм. В них устанавливается, какую информацию должна содержать отчетность, в каком объеме и для каких заинтересованных сторон она формируется. Согласование требований снижает риск применения разных правил составления отчетов, неодинаковой детализации данных и несопоставимости показателей (таблица 35). Рассмотрим строительную компанию, выполняющую несколько проектов. В отчете о финансовых результатах выручка и себестоимость представлены по объектам строительства, в балансе дебиторская и кредиторская задолженность сгруппирована по контрагентам, а в отчете о движении денежных средств поступления и платежи отражены по банковским счетам. При таком представлении руководство видит прибыль по каждому проекту, но не может непосредственно определить, какая задолженность и какие денежные потоки с ним связаны. Для сопоставления показателей необходимо еще при согласовании требований предусмотреть аналитический признак «Объект строительства» в данных всех трех форм.

Таблица 35 – Вопросы для уточнения параметров управленческой отчетности

Вопросы для уточнения	**Описание требований**
Цель отчетности	
Какие управленческие решения она должна поддерживать?	Определяются задачи: контроль финансовых показателей, анализ эффективности, оценка стоимости бизнеса, планирование деятельности
Пользователи	
Кто будет использовать отчетность?	Потребности разных групп заинтересованных сторон: поставщиков капитала, поставщиков ресурсов, пользователи результатов деятельности бизнеса
Схема функционирования бизнеса	
Какая общая схему функционирования бизнеса?	Разобраться в основных и вспомогательных бизнес–процессах; определить движение финансовых и материальных ресурсов, и соответственно объекты оборотного капитала
Экономическая форма бизнеса	
Какое количество ИП и юридических лиц задействованы в бизнесе	Определить тип бизнес-структуры: – формализованная, неформализованная; – вертикальный, горизонтальный, конгломерат
Тип отчетности	
Какую форму представления данных использовать?	Выбирается формат отчетности, например: консолидированная или комбинированная для вертикальной или горизонтальной бизнес-структуры; отчетность управляющей компании для конгломерата
Основные показатели	
Какие ключевые метрики включить?	Определяются показатели, которые следует отразить в отчетах, кроме статей активов, обязательств, доходов, расходов, капитала: оборотный капитал, чистые активы, EBITDA, EBIT, маржинальную прибыль и др.
Уровни детализации	
Нужно ли различие по направлениям, продуктам?	Определяется, какой уровень разбивки данных требуется для детального анализа
Частота обновления	
Как часто отчеты должны формироваться?	Ежемесячно, ежеквартально, по полугодиям, оперативные отчеты по запросу
Источники данных	
Откуда будут поступать данные?	Указывается, какие системы используются: CRM система, ручной ввод данных, электронный документооборот с контрагентами, банк–клиент.
Динамика и анализ	
Как отчетность должна отражать изменения?	Сравнение с прошлым периодом, план–факт анализ, тренды по ключевым статьям

Продолжение таблица 35

Формат представления	
В каком виде должен быть отчет?	Выбираются таблицы, диаграммы, графики, сравнительные показатели
Ответственные лица	
Кто собирает, проверяет и анализирует данные?	Закрепляются роли: финансовый отдел, аналитики, операционные менеджеры

Источник: составлено автором

Определение общих требований к управленческой отчетности (таблица 35) задает основу для разработки отдельных ее форм (таблицы 185, 37, 38, 39). Ключевым элементом системы финансовой отчетности является бухгалтерский баланс, поэтому следует начать брифирование с него (таблица 185). Отчет о финансовых результатах раскрывает изменение собственного капитала через показатель прибыли, тогда как отчет о движении денежных средств отражает динамику статьи «Денежные средства и их эквиваленты» актива баланса.

Структура баланса должна учитывать информационные запросы заинтересованных сторон. Для производственной компании может потребоваться раздельное отражение оборудования, незавершенного производства и сырья при оценке загрузки мощностей и оборачиваемости запасов. В дистрибьюторской компании значимы сведения о складских остатках и дебиторской задолженности по клиентам для контроля ликвидности и состояния расчетов с контрагентами. В строительной компании долгосрочные обязательства раскрываются по проектам с указанием источников финансирования и предстоящих платежей. В холдинговой структуре заинтересованным сторонам требуется группировка капитала и обязательств по сегментам для оценки финансовой устойчивости отдельных направлений.

В общем виде данные в балансе могут быть представлены в формате активы равны пассивам (вариант 1, приложение 48), а могут – в формате чистые активы равны капиталу (вариант 2, приложение 48). Балансирующим элементом во 2 варианте, приложение 48, являются чистые активы (капитал). Данный формат

более удобен для управленческой отчетности по сравнению с первым, традиционным вариантом. В нем сразу видна величина оборотного капитала, раздел «Капитал» расположен в нижней части отчета, нераспределенная прибыль представлена статьями: нераспределенная прибыль прошлых лет, представлены дивиденды и прибыль за период. Собственники и инвесторы могут без дополнительных форм увидеть, за счет каких изменений сформировалась величина капитала на отчетную дату

Таблица 36 – Пример брифа на формирование управленческого баланса

Вопросы для уточнения	**Описание требований**
Формат баланса	
Какую модель выбрать?	Классический баланс (Активы = Капитал + Обязательства) или баланс с акцентом на чистые активы (Чистые активы = Источники финансирования), приложение 48
Разделы актива	
Какие категории активов важны для представления?	Выделение внеоборотных и оборотных активов, определение их перечня, уточнение по разбивке финансовых вложений, незавершенных проектов и т. д.
Разделы обязательств и капитала	
Как структурировать источники финансирования?	Группировка по видам обязательств (краткосрочные, долгосрочные) и по источникам финансирования (собственные, заемные, привлеченные средства) Обособленное представление внутригрупповых источников Определение перечня оценочных обязательств
Методы оценки	
Как рассчитывать стоимость активов и обязательств?	Историческая стоимость, справедливая стоимость, дисконтированная оценка обязательств
Группировка данных	
Как детализация влияет на аналитику?	Разбивка по подразделениям, направлениям бизнеса, ключевым активам, региональному распределению
Ключевые финансовые показатели	
Какие показатели следует отразить непосредственно в управленческом балансе?	Оборотный капитал, коэффициенты ликвидности, уровень долговой нагрузки, структура финансирования
Форма представления баланса	
Порядок расположения разделов	Определить последовательность представления активов и обязательств по степени ликвидности и срокам погашения, детализацию статей.

Источник: составлено автором

При формировании брифа финансовые специалисты совместно с заинтересованными сторонами определяют характеристики финансового положения компании, подлежащие раскрытию в управленческом балансе. Баланс показывает состояние активов, обязательств и капитала на определенную дату. Отчет о финансовых результатах, в свою очередь, отражает, насколько эффективно эти ресурсы использовались в течение отчетного периода. Структура баланса влияет на интерпретацию финансовых показателей и их сопоставимость с другими формами отчетности. Например, рост заемного капитала требует отражения расходов на его обслуживание в отчете о финансовых результатах, прежде всего процентов. Если в балансе активы и обязательства сгруппированы по направлениям деятельности, доходы и расходы в отчете о финансовых результатах должны быть представлены по тем же направлениям. При совпадении аналитических разрезов показатели двух форм сопоставимы, а финансовый результат анализируется с учетом структуры используемых ресурсов.

Пример брифа на формирование управленческого отчета о финансовых результатах представлен в таблице 37.

Таблица 37 – Пример брифа на формирование управленческого отчета о финансовых результатах

Описание требований	**Вопросы для уточнения**
Структура отчета	
Определяется детализация отчета **по видам деятельности**: операционной, инвестиционной и финансовой. Выделяются различные уровни прибыли: валовая, операционная, прибыль до налогообложения (EBT), EBITDA, чистая прибыль	Какие уровни прибыли критически важны?
Какой вид деятельности является основным и какие расходы напрямую с ним связаны?	
Следует определить компоненты верхней части отчета. Например: выручка, себестоимость реализованных товаров (торговля розничная и оптовая); доход от фрахта судов, эксплуатационные и рейсовые расходы (аренда морских судов); процентные доходы, процентные расходы (деятельность по предоставлению финансовых услуг)	По каким основным видам деятельности актуально считать валовую прибыль?
Метод формирования себестоимости	
Уточняется подход к расчету себестоимости: по категориям продукции, услуг или подразделениям. Важно ли отражать остатки запасов на начало и конец периода, прямые и косвенные производственные затраты	Какой метод учета затрат используется?

Продолжение таблицы 37

Структура доходов и расходов	
Определить перечень и структуру коммерческих и административных расходов. Разграничиваются прочие доходы и расходы. Например, отдельно выделяются поступления от аренды, лицензионных отчислений, курсовые разницы и обесценение активов	Какие виды доходов и расходов, связанные с продажами и управлением бизнесом требуют детализации?
Структура корректировок («неденежных доходов/расходов»)	
Фиксируется перечень корректировок активных и пассивных резервов, переоценки и обесценения активов. Например, корректировка резерва по кредитным убыткам, гарантийному ремонту, резерв переоценки активов и т. д.	Какие активные резервы и оценочные обязательства формируются в бизнесе?
Аналитические показатели	
Определяется необходимость включения в отчет ключевых финансовых показателей: EBITDA, EBIT, маржинальность, рентабельность продаж, коэффициенты покрытия процентов	Какие показатели критичны для анализа эффективности бизнеса?
Формат представления налоговых платежей	
Решается, показывать ли налоговые платежи единой статьей или детализировать их по видам налогов (налог на прибыль, НДС, налоги на имущество)	Какие налоги нужно учитывать отдельно?
Интеграция с другими отчетными формами	
Обеспечивается согласованность с балансом (через показатель чистой прибыли) и отчетом о движении денежных средств (пересчет доходов и расходов в соответствующие поступления и выплаты)	Какие показатели должны быть согласованы с другими отчетами?

Источник: составлено автором

Бриф определяет состав показателей, уровень их детализации и аналитические признаки, необходимые для оценки доходов, затрат и финансового результата. Структура отчета о финансовых результатах зависит от бизнес-модели. В розничной торговле важно видеть, какие товарные категории формируют основную выручку, какие дают наибольшую маржинальность и насколько оправданы скидочные акции. Для производственной компании существенны себестоимость продукции, затраты на сырье и энергию, причины отклонений фактических показателей от плановых значений. В сфере услуг на первый план выходят рентабельность проектов, стоимость привлечения клиентов и загрузка персонала.

Пример брифа на формирование управленческого отчета о движении денежных средств представлен в таблице 38.

Таблица 38 – Пример брифа на формирование управленческого отчета о движении денежных средств

Описание требований	**Вопросы для уточнения**
Метод составления отчета	
Определяется, применяется ли прямой или косвенный метод представления данных. Прямой метод раскрывает конкретные источники поступлений и направления выплат, косвенный – причины расхождений между финансовым результатом и операционным денежным потоком посредством корректировки прибыли.	Какой метод предпочтителен для анализа денежных потоков компании?
Перечень денежных потоков от операционной деятельности	
Уточняется детализация поступлений и платежей. Например: поступления от клиентов делятся на предоплату, оплату за реализованные товары и услуги, погашение дебиторской задолженности. Оплата операционных расходов – по поставщикам, сотрудникам, налогам и сборам	Какие категории поступлений и выплат критичны для управления ликвидностью?
Контроль признаков финансовой пирамиды	
Учитывается соотношение поступлений и выплат. Важно определить, растет ли предоплата клиентов и направляется ли она на покрытие текущих расходов, что может указывать на риск кассовых разрывов	Как отслеживать риски кассовых разрывов?
Структура инвестиционных потоков	
Определяется представление инвестиций в реальные (приобретение ОС, капремонт) и финансовые активы (инвестиции внутри бизнес-структуры и внешние)	Какие инвестиции требуют детализации?
Отражение займов и кредитования	
Разделяются займы выданные: участникам бизнес-структуры, внешним заемщикам, собственникам и сотрудникам	Какие виды займов учитывать отдельно?
Финансовые потоки	
Уточняются расчеты с владельцами заемного и собственного капитала. Например, погашение кредитов, выплаты процентов, возврат займов собственникам, выплаты дивидендов	Как учитывать выплаты по кредитам, дивидендам, займам?
Выделение показателей для оценки бизнеса	
Вводятся аналитические показатели: денежные потоки на бизнес (до расчетов с владельцами капитала), денежные потоки, приходящиеся на владельцев собственного капитала. Эти данные используются для оценки бизнеса доходным или сравнительным методом	Какие показатели критичны для анализа финансовой устойчивости?
Формат представления итоговых данных	
Определяется итоговый формат отчета: разбивка денежных потоков по видам деятельности (операционные, инвестиционные, финансовые), расчет чистого денежного потока и изменение денежных средств за период	Требуется ли детализация денежных потоков по подразделениям?

Источник: составлено автором

Бриф устанавливает состав информации о поступлениях и выплатах денежных средств, необходимой для анализа денежных потоков и оценки

ликвидности бизнеса. Примеры группировки разделов управленческих отчетов о финансовых результатах и движении денежных средств будут представлены в следующих разделах исследования.

Отчет об изменении капитала необходим для отражения динамики собственного капитала компании [290]. По данным отчета собственники и инвесторы анализируют источники формирования и направления использования капитала, включая реинвестирование прибыли, выплату дивидендов и изменения, связанные с переоценкой активов (таблица 39).

Таблица 39 – Бриф на формирование управленческого отчета об изменении капитала

Описание требований	**Вопросы для уточнения**
Структура капитала	
Определяется детализация капитала по его составляющим	Какие виды капитала необходимо выделять отдельно?
Изменения за отчетный период	
Фиксируются ключевые статьи, влияющие на капитал	Какие операции с капиталом критичны для анализа?
Детализация по видам фактов хозяйственной жизни	
Выделяются изменения капитала по видам деятельности	Требуется ли детализация по акционерам и долям?
Связь с отчетом о финансовых результатах	
Согласование чистой прибыли с ее распределением	Как учитывать реинвестированную прибыль?
Связь с балансом	
Контроль показателей капитала на начало и конец периода	Какие корректировки должны быть учтены?
Отражение распределения прибыли	
Уточняется детализация использования прибыли	Какие направления финансируются за счет капитала?
Корректировки и переоценки	
Фиксируется переоценка активов, изменения учетной политики	Какие статьи требуют переоценки?
Формат представления данных	
Определяется форма подачи информации	Требуется ли представление по источникам и направлениям капитала?

Источник: составлено автором

Формы управленческой (финансовой) отчетности должны оцениваться не только с позиции полноты заполнения, но и с точки зрения их аналитической полезности. Важно установить, можно ли при помощи формы увидеть ключевые показатели, сопоставить данные за разные периоды, проследить связь между отчетами и использовать представленную информацию при принятии решений. В таблице 40 приведены разработанные автором критерии оценки аналитичности управленческой (финансовой) отчетности. Они применяются при проверке структуры отчетных форм, состава показателей, уровня детализации и удобства представления информации для заинтересованных пользователей.

Таблица 40 – Критерии управленческой (финансовой) отчетности

Показатель	**Описание**
Разрядность чисел	Насколько удобно воспринимать данные, представленные в отчетности, во многом зависит от корректно выбранного масштаба (тысячи, миллионы рублей). Оптимально использовать укрупненные разрядности, особенно когда показатели превышают шесть знаков. Такой подход облегчает визуальное восприятие и снижает риск ошибок при интерпретации данных.
Согласованность терминологии	Единая система наименований статей в разных отчетах (например, доходы/расходы и поступления/платежи), что упрощает анализ и сопоставление данных.
Взаимосвязь между отчетами	Формы отчетности должны обеспечивать возможность сопоставления показателей между различными отчетами, включая данные о доходах, расходах, движении денежных средств, активах и обязательствах.
Выделение уровней прибыли	Валовая и операционная прибыль, прибыль до налогообложения и чистая прибыль отражают последовательные этапы формирования финансового результата. Их раздельное представление показывает влияние основной деятельности, прочих операций, стоимости финансирования и налогообложения на итоговую прибыль, а также причины ее изменения.
Формат данных для экспресс-оценки	Представление информации должно обеспечивать возможность быстрой оценки финансового положения организации на основе ключевых показателей без проведения дополнительных расчетов.
Информационная насыщенность	Достаточность данных для расчета основных показателей анализа деятельности бизнеса: рентабельности, финансовой устойчивости, ликвидности и оборачиваемости активов.
Удобство извлечения информации	Показатели в отчетности должны быть структурированы так, чтобы необходимые данные можно было использовать для анализа без дополнительных пояснений и перегруппировки информации.

Источник: составлено автором

При адаптации отчетных форм к особенностям бизнеса ответственные специалисты проводят проверку по вопросам, приведенным в таблице 41.

Таблица 41 – Вопросы на соответствие формы отчетности критериям

Вопрос	**Комментарий**
Является ли разрядность чисел отчетности удобной для восприятия?	Разрядность должна соответствовать масштабу бизнеса. Излишняя детализация перегружает форму, а чрезмерное укрупнение скрывает существенные отклонения и искажает восприятие показателей.
Есть ли тождественность в названии статей доходов/расходов в отчете о прибылях и убытках и поступлений/платежей в разделе «операционная деятельность» отчета о движении денежных средств?	Единые наименования связанных статей упрощают сопоставление начисленных доходов и расходов с денежными потоками. Это особенно важно при анализе причин расхождения между прибылью и движением денежных средств
Прослеживается ли по представленным данным взаимосвязь между доходами и расходами в отчете о финансовых результатах, поступлениями и выплатами в отчете о движении денежных средств, а также активами, обязательствами и капиталом в балансе?	Структура форм должна позволять сопоставить финансовый результат, движение денежных средств и изменения статей баланса. Это помогает понять причины изменения финансового положения бизнеса и выявить расхождения между прибылью и денежными потоками.
Выделены ли уровни прибыли (убытка) в отчете о прибылях и убытках, позволяющие оценить финансовые результаты бизнеса за период?	По показателям валовой, операционной и чистой прибыли заинтересованные стороны прослеживают формирование финансового результата и оценивают деятельность менеджеров, отвечающих за отдельные направления и уровни управления.
Достаточно ли данных в отчетности для экспресс-оценки деятельности бизнеса?	Должна быть возможность быстро определить основные показатели для оценки финансового положения и финансовых результатов бизнеса.
Достаточно ли информации в управленческой отчетности для расчета показателей оценки деятельности бизнеса?	Отдельными статьями отчетности следует представить показатели, позволяющие оценить результаты деятельности бизнеса. Например, оборотный капитал, EBITDA, EBIT.
Удобно ли извлекать информацию из форм отчетности для расчета показателей?	Статьи отчетности должны быть названы и расположены так, чтобы пользователь мог быстро найти необходимые показатели для анализа без дополнительной переработки данных. Если даже подготовленный пользователь затрудняется в понимании отчетности, ее аналитическая ценность отсутствует.

Источник: составлено автором

По каждому вопросу устанавливается, раскрыты ли ключевые показатели, понятен ли порядок их группировки, прослеживается ли связь с другими формами

отчетности и соответствуют ли представленные данные информационным запросам заинтересованных сторон. Отрицательные ответы указывают на необходимость изменить состав и детализацию статей, порядок представления информации. Положительные ответы на вопросы таблицы 41 свидетельствуют о соответствии формы отчетности информационным потребностям заинтересованных сторон и ее пригодности для обоснования управленческих решений. При разработке форм отчетности следует придерживаться принципов: взаимосвязи отчетных форм, сопоставимости и релевантности данных, возможности проведения финансового анализа, существенности. Учитывать, что форма должна отражать требования стандартов и позволять заинтересованным сторонам получать информацию, специфичную для бизнеса.

Апробация. Методика брифирования неоднократно использовалась автором при разработке программных решений для формирования управленческой (финансовой) отчетности в электронных таблицах. В консалтинговой практике она применялась при работе с компаниями разных отраслей: розничной и оптовой торговли, ломбардов, производства, грузоперевозок и других направлений бизнеса.

В первых проектах затруднения возникали уже на этапе постановки задачи по итоговым формам управленческой (финансовой) отчетности. Заказчики формулировали запрос в общем виде: «нужен управленческий баланс», «нужно видеть прибыль», «нужен отчет по деньгам». При этом не уточнялось, какие показатели должны быть включены в каждую форму, как группировать активы и обязательства, какие статьи доходов и расходов выделять, как представлять поступления и выплаты. После настройки форм появлялись дополнительные требования к структуре отчетности: изменить группировку активов и обязательств в управленческом балансе, иначе представить состав доходов и расходов в отчете о финансовых результатах, выделить отдельные статьи по поступлениям и выплатам в отчете о движении денежных средств. Из-за этого итоговые формы приходилось дорабатывать и повторно согласовывать.

Для устранения этой проблемы были разработаны брифы по итоговым формам управленческой (финансовой) отчетности. В них до начала настройки

фиксировались пользователи каждой формы, состав показателей, порядок группировки статей, периодичность подготовки и формат представления данных. Например, по управленческому балансу заранее уточнялся состав разделов и статей по активам, обязательствам и капиталу; по отчету о финансовых результатах – перечень статей доходов, расходов и финансовых результатов; по отчету о движении денежных средств – состав поступлений и выплат по видам деятельности. Предварительное согласование требований до настройки отчетности сократило число последующих корректировок и повторных согласований, а также уменьшило объем доработки отчетных форм. Практическое применение разработанной методики при подготовке управленческой (финансовой) отчетности подтверждено справками о внедрении результатов исследования.

Вывод. В параграфе разработана методика выявления и согласования требований заинтересованных сторон к управленческой (финансовой) отчетности. Методика предусматривает определение состава показателей, аналитических признаков и периодичности подготовки отчетности с последующей проверкой разработанных форм по предложенным автором критериям качества. Дальнейшее практическое применение методика получила при разработке автором цифрового конструктора форм управленческой (финансовой) отчетности [152]. Программа позволяет до автоматизации выбрать отрасль, определить состав и детализацию статей баланса, отчета о финансовых результатах и отчета о движении денежных средств, сформировать дополнительные аналитические отчеты. Предусмотрен предварительный просмотр отчетных форм на условном числовом примере с проверкой взаимосвязи показателей. После согласования структуры формируется комплект Excel, содержащий расчетные формулы, контрольные соотношения и сведения, необходимые для подготовки технического задания.

3.2 Повышение аналитических возможностей отчета о финансовых результатах за счет расширения его структуры

Отчет о финансовых результатах предоставляет информацию о масштабах деятельности бизнеса, структуре доходов и расходов, размере прибыли или убытка. Рекомендации по представлению информации о финансовых результатах

содержатся в нормативных документах: ФСБУ 4/2023 [275], приложение № 4, образец формы «Отчет о финансовых результатах»; стандарт МСФО (IAS) 1 [239] пункты 81, 82, перечень информации, обязательной к раскрытию в «Отчете о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе»; стандарт МСФО (IFRS) 18 [254], который с 2027 года заменяет МСФО (IAS) 1. В перечисленных документах отражены разные названия, по сути, одного и того же отчета. Название «Отчет о финансовых результатах» принято в российской системе бухгалтерского учета и используется бизнесом при формировании индивидуальной бухгалтерской (финансовой) отчетности. Названия «Отчет о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе», «Отчет о прибылях и убытках» используются при формировании консолидированной и индивидуальной отчетности в соответствии со стандартами МСФО. При формировании управленческой отчетности бизнес выбирает название в соответствии с предпочтениями заинтересованных сторон. Например, встречается название отчета «P&L», от англ. «Profit and Loss Statement». В данном исследовании все вышеперечисленные названия отчетов используются как синонимы. В данном параграфе уделяется внимание представлению статей, которые влияют на формирование прибыли (убытка) периода. Не рассматриваются статьи, формирующие прочий совокупный доход.

В п. 3 приказа Минфина № 66н [199], действовавшего до 01.01.2025 и в ФСБУ 4/2023 [275] предусмотрено, что организации самостоятельно определяют детализацию показателей по статьям отчета. На практике компании редко пользуются данным правом, практически все публикуемые отчеты выглядят шаблонно, как рекомендовано в [275 (ранее в 199)], что снижает их полезность для заинтересованных сторон. Шаблонная структура не отражает специфику бизнеса и не раскрывает показатели, необходимые для принятия решений.

При составлении отчета о финансовых результатах необходимо определить его связь с другими формами отчетности, состав существенных показателей и порядок представления промежуточных итогов. Отчет должен быть понятен пользователям и пригоден для анализа: в нем следует выделять основные группы доходов и расходов, показатели операционного результата, финансовых расходов,

налога на прибыль и иных статей, влияющих на итоговый финансовый результат. В приложении 49 показано, как эти требования могут быть отражены в составе статей и группировке показателей.

Для построения отчета о финансовых результатах имеет значение стандарт МСФО (IFRS) 18 «Представление и раскрытие информации в финансовой отчетности» [254]. Стандарт выпущен в апреле 2024 г., вступает в силу с 1 января 2027 г. и заменяет МСФО (IAS) 1. В отличие от МСФО (IAS) 1, МСФО (IFRS) 18 устанавливает более детальные правила построения отчета. Стандарт предусматривает обязательные промежуточные итоги: операционную прибыль, прибыль до финансирования и налогообложения, итоговую прибыль или убыток. Доходы и расходы распределяются по пяти категориям: операционной, инвестиционной, финансовой, налогу на прибыль и прекращенной деятельности. Логика МСФО (IFRS) 18 может использоваться и при разработке управленческого отчета о финансовых результатах. Например, выручка и себестоимость продаж относятся к операционной деятельности, доходы от финансовых вложений – к инвестиционной, проценты по займам – к финансовой, налог на прибыль выделяется отдельно. МСФО (IFRS) 18 усиливает требования к раскрытию информации, если укрупненные статьи скрывают существенные различия между показателями. Расходы операционной деятельности могут представляться: по функциям (себестоимость продаж, коммерческие и управленческие расходы); по характеру расходов (амортизация, оплата труда, материалы и т.д.). При функциональном способе стандарт требует дополнительно раскрывать суммы по характеру расходов в примечаниях.

МСФО (IFRS) 18 вводит требования к показателям эффективности, определенным руководством, – management-defined performance measures, MPMs. Ранее такие показатели могли использоваться в презентациях для инвесторов и иных публичных материалах без единых правил раскрытия. Теперь, если компания применяет MPMs вне финансовой отчетности, она должна раскрыть их в примечаниях: указать порядок расчета, объяснить причины использования и привести сверку с наиболее сопоставимым показателем по стандартам МСФО.

Для пользователей это имеет практическое значение. Они видят не только показатель, выбранный руководством для оценки результатов деятельности, но и его связь с утвержденными данными финансовой отчетности. Например, если компания использует скорректированную операционную прибыль, в отчетности должно быть показано, какие статьи исключены из расчета и как этот показатель соотносится с прибылью, сформированной по правилам стандартов МСФО.

Структура отчета о финансовых результатах, предложенная автором и опубликованная в 2022 году [103], предусматривает разделение результатов операционной, инвестиционной и финансовой деятельности, а также расчет EBIT и EBITDA, используемых при анализе бизнеса и определении рыночных мультипликаторов [84, 211]. Данная структура соответствует МСФО (IFRS) 18. EBIT и EBITDA не входят в число обязательных промежуточных итогов, установленных стандартом. Если организация публично использует их как показатели, определенные руководством, в примечаниях раскрываются порядок расчета, причины применения и сверка с наиболее сопоставимым показателем, сформированным по стандартам МСФО. Для отражения взаимосвязи финансовых отчетов, информацию в отчете о финансовых результатах следует раскрывать по тем же видам деятельности, что и в отчете о движении денежных средств (таблица 42).

Таблица 42 – Предлагаемая структура управленческого отчета о финансовых результатах деятельности бизнеса за отчетный период времени

Статьи
Финансовый результат от операционной деятельности, итог таблицы 46
Финансовый результат от операционной деятельности до корректировок на «неденежные» доходы (расходы)
Корректировки оценочных обязательств и обесценение активов
Изменение справедливой стоимости активов (нереализованные доходы/расходы)
Прибыль (убыток) от операционной деятельности
Финансовый результат от инвестиционной деятельности, итог таблицы 47
Финансовый результат от инвестиций реальные активы: прибыль (убыток) от продажи активов изменение справедливой стоимости инвестиционной недвижимости
Финансовый результат от инвестиций финансовые активы:

Продолжение таблицы 42
прибыль (убыток) от продажи финансовых активов доходы (расходы), связанные с владением финансовыми активами: проценты, дивиденды изменение справедливой стоимости финансовых активов
Прибыль (убыток) от инвестиционной деятельности
Прибыль до налога на прибыль и процентов по заемным средствам
Финансовый результат от финансовой деятельности, итог таблицы 48
Начисленные проценты по заемным средствам и обязательствам по финансовой аренде
Корректировка справедливой стоимости обязательств
Прибыль/убыток от переоценки процентных финансовых обязательств в иностранной валюте
Доходы (расходы) по финансовой деятельности
Варианты названия: – **прибыль до налога на прибыль или** – **прибыль (убыток) до расчета по налогам**
Варианты отражения налогов: – налог на прибыль (текущий и отложенный) или – перечисления по единому налоговому счету
Прибыль (убыток) периода
Дополнительно: Прибыль/убыток от текущих фактов хозяйственной жизни (прибыль/убыток до корректировок оценочных обязательств, начисления резервов и обесценения активов, корректировок справедливой стоимости) Прибыль/убыток до изменения справедливой стоимости активов Прибыль/убыток до налогообложения и выплат процентов и амортизации

Источник: составлено автором

Отчет о финансовых результатах показывает доходы, расходы и прибыль бизнеса за период. При традиционной группировке статей трудно определить, за счет какой деятельности сформирован финансовый результат и какая его часть связана с бухгалтерскими оценками и неденежными корректировками. В разработанной форме доходы и расходы распределены между операционной, инвестиционной и финансовой деятельностью. Аналогичные категории предусмотрены IFRS 18 для отчета о прибыли или убытке. Единая группировка статей в отчете о финансовых результатах и отчете о движении денежных средств раскрывает связь финансового результата с денежными потоками по каждому виду деятельности. Детализация статей отчета о движении денежных средств представлена в следующем параграфе.

Представление финансовых результатов по операционной деятельности, которая связана с производством и продажей товаров/услуг целесообразно раскрывать в: торговом отчете и отчете о формировании себестоимости (таблицы 43, 44; 45); итоговом отчете от операционной деятельности (таблица 46).

Таблица 43 – Предлагаемая структура торгового отчета

Показатели	**млн. руб.**
Выручка от продажи товаров, услуг	1 000
Себестоимость реализованных товаров, услуг	(400)
остаток запасов на начало	(100)
*«+» прямые затраты на приобретение и/или производство товаров и услуг за период (*таблицы 44, 45*)*	(500)
«–» остаток запасов на конец периода	200
Косвенные производственные расходы	(40)
Амортизация производственных основных средств и нематериальных активов	(10)
Валовая прибыль	**550**
Коммерческие расходы	(300)
Прибыль (убыток) от продажи товаров, услуг	**250**

Источник: составлено автором

Таблица 44 – Расчета себестоимости реализованных товаров

Показатели	**млн. руб.**
«+» приобретение товаров для перепродажи	400
«+» транспортные расходы	100
«=» Затраты на приобретение товаров для перепродажи за период	**500**
«+» остаток запасов товаров для перепродажи на начало периода	100
«–» остаток запасов товаров для перепродажи на конец периода	(200)
«=» Себестоимость реализованных товаров для перепродажи	400

Источник: составлено автором

Представленный формат расчета себестоимости раскрывает затраты по стадиям производственного цикла: закупка сырья и материалов, передача их в производство, формирование незавершенного производства, выпуск готовой

продукции и ее реализация. Дополнительные аналитические возможности группировки затрат рассмотрены в статьях [120, 130, 187].

Таблица 45 – Расчет себестоимости реализованной продукции, услуг

	Показатели	**млн. руб.**
1	«+» Использование материалов за период	80
1.1	*«+» приобретение сырья, материалов*	*100*
1.2	*«+» остаток запасов сырья, материалов на начало периода*	*20*
1.3	*«–» остаток запасов сырья, материалов на конец периода*	*(40)*
2	«+» Прямые затраты на оплату труда производственного персонала (заработная плата и страховые взносы)	300
3	«+» Затраты на услуги сторонних организаций	150
4	«+» Остаток запасов в незавершенном производстве на начало периода	30
5	«–» Остаток запасов в незавершенном производстве на конец периода	(60)
6	«=» **Затраты на производство продукции, оказание услуг**	**500**
7	«+» Остаток запасов готовой продукции на начало периода	100
8	«–» Остаток запасов готовой продукции на конец периода	(200)
9	«=» **Себестоимость реализованной продукции, услуг**	**400**

Источник: составлено автором

Расчет финансового результата от операционной деятельности с разделением результата от текущих операций и корректирующих записей представлен в таблице 46. Выделение корректировок отдельным блоком разграничивает результат, сформированный фактическими операциями, и изменения, связанные с учетными оценками. В единой системе учета это особенно важно, поскольку исходные данные формируются в одной информационной базе, а различия между видами отчетности возникают за счет разных правил оценки и представления показателей. Благодаря такому представлению данных в отчете заинтересованные стороны видят, какая часть прибыли сформирована операциями периода, а какая зависит от расчетных оценок, сроков полезного использования активов, резервов или обесценения.

Таблица 46 – Предлагаемая структура отчета о финансовых результатах по операционной деятельности

Финансовый результат от операционной деятельности	**млн. руб.**
«+/–» Прибыль (убыток) от продажи товаров (результат торгового счета)	250
«–» Управленческие расходы	(150)
«+/–» Прочие операционные доходы (расходы)	100
«–» Начисленные налоги	(20)
«=» **Финансовый результат от операционной деятельности до корректировок на «неденежные» доходы (расходы)**	**180**
«–» Амортизация непроизводственных основных средств и нематериальных активов	(10)
«–» Скидки, предоставленные за досрочную оплату	(5)
«–» Списание безнадежной дебиторской задолженности	(5)
«+/–» Корректировка резерва по сомнительным долгам и резерва по кредитным убыткам	8
«+/–» Корректировка резервов, начисленных по операционным оценочным обязательствам (например, по гарантийному ремонту, судебным искам)	(12)
«+/–» Корректировка резерва на обесценение запасов	(3)
«–» Списание стоимости запасов до чистой цены продаж	(1)
«+/–» Изменение справедливой стоимости биологических активов	(2)
«=» **Итого корректировки резервов и обесценение активов**	**(30)**
Прибыль (убыток) от операционной деятельности	**150**

Источник: составлено автором

В таблице 47 предложена авторская структура отчета о финансовых результатах, предусматривающая раздельное представление прибыли от текущих операций и влияния корректирующих записей на операционный результат. Например, изменение прибыли вследствие пересмотра срока полезного использования оборудования или признания обесценения активов отражается отдельно от результата продаж. Структура позволяет заинтересованным сторонам сопоставлять операционную прибыль до учета оценочных корректировок и после их отражения, устанавливать причины расхождений и оценивать влияние принятых методов оценки на финансовый результат.

Таблица 47 – Пример представления расчета финансового результата по инвестиционной деятельности

Финансовый результат от инвестиционной деятельности	**млн. руб.**
«=» Финансовый результат от инвестиций реальные активы	**15**
«+/–» Прибыль (убыток) от продажи основных средств	35
«+/–» Прибыль (убыток) от продажи нематериальных активов	
«+/–» Корректировка резервов, начисленных по инвестиционным оценочным обязательствам (например, по выводу объектов из эксплуатации, реструктуризации)	(7)
«+/–» Корректировка справедливой стоимости инвестиционной недвижимости (Нереализованная прибыль/убыток)	(10)
«+/–» Корректировка резерва на обесценение	(3)
«=» Финансовый результат от инвестиций финансовые активы	**(25)**
«+/–» Прибыль (убыток) от продажи финансовых активов	(15)
«+» Полученные дивиденды и проценты по финансовым активам (не от участников бизнес-структуры)	2
«+/–» Корректировка справедливой стоимости финансовых активов (Нереализованная прибыль/убыток)	(17)
«+» Начисленные проценты по выданным кредитам	3
«+» Начисленные проценты к дисконтированной стоимости дебиторской задолженности свыше одного года к погашению	1
«+/–» Корректировка резерва по кредитным убыткам выданных кредитов	(2)
«+» Дивиденды полученные, проценты начисленные от участников бизнес-структуры	3
Прибыль (убыток) от инвестиционной деятельности	**(10)**

Источник: составлено автором

В разделе «Результат от инвестиций в реальные активы» отдельно отражаются доходы и убытки от продажи, изменение оценочной стоимости и корректировки резервов. Это отделяет результат завершенных сделок от эффектов, связанных с переоценкой, обесценением активов. При анализе инвестиционного дохода пользователь видит, какая часть результата сформирована продажей объекта, а какая возникла из-за изменения его расчетной стоимости. В разделе по инвестициям в финансовые активы показываются источники доходов: дивиденды, проценты по займам, операции с долговыми бумагами; выделяются убытки от реструктуризации кредитов, переоценка дебиторской задолженности и иные статьи, связанные с качеством финансовых активов. Структура помогает

анализировать доходность вложений по направлениям и контролировать риски, связанные с возвратностью и изменением стоимости финансовых активов.

Финансовые результаты по финансовой деятельности, связанной с привлечением собственного и заемного капитала для финансирования бизнеса, представлены в таблице 48.

Таблица 48 – Пример представления расчета финансового результата по финансовой деятельности

Финансовый результат по финансовой деятельности	**млн. руб.**
«–» Начисленные проценты по заемным средствам сторонним кредиторам	(15)
«–» Начисленные проценты по заемным средствам, полученным от участников бизнес-структуры	(10)
«–» Начисленные проценты по облигационным займам	(10)
«–» Начисленные проценты по финансовым обязательствам, связанными с договорами аренды	(10)
«+/–» Прибыль/убыток от переоценки процентных финансовых обязательств в иностранной валюте	5
Доходы (Расходы) по финансовой деятельности	**(40)**

Источник: составлено автором

В предлагаемом управленческом отчете о финансовых результатах расходы на финансирование отражаются раздельно по банковским кредитам, облигациям, внутригрупповым займам и процентной составляющей лизинговых платежей. Например, по кредиту в размере 10 млн руб. под 12% годовых процентные расходы составят 1,2 млн руб., а по займу участника бизнес-структуры в размере 5 млн руб. под 8% – 400 тыс. руб. Раздельное представление позволяет сравнивать стоимость привлечения средств из разных источников и их влияние на прибыль.

Отдельного рассмотрения требует порядок представления налоговых обязательств. С 1 января 2023 г. в РФ применяется механизм единого налогового платежа [36]. При этом сумма перечисленных денежных средств может не совпадать с налогами, начисленными за отчетный период. Например, организация начислила налог на прибыль в размере 2 млн руб., но перечислила на единый налоговый счет 1,5 млн руб. В отчете о финансовых результатах начисленный налог составляет 2 млн руб., а фактический денежный отток – 1,5 млн руб. При

отсутствии других операций разница в размере 500 тыс. руб. отражается в расчетах с бюджетом. В отличие от регламентированной бухгалтерской отчетности, предлагаемая структура управленческого отчета о финансовых результатах предусматривает возможность отдельного представления налоговых платежей (таблица 49).

Таблица 49 – Пример представления финансового результата бизнеса до налоговых платежей

Итоговые статьи отчета о финансовых результатах	млн. руб.
Финансовый результат до налоговых платежей	100
Перечисления по единому налоговому счету без НДС	(25)
НДС справочно	(4)
Финансовый результат после налоговых платежей	75

Источник: составлено автором

Форма представления финансового результата до расчетов с государством по налогам может варьироваться в зависимости от масштаба бизнеса и цели отчетности. В случае микропредприятий и организаций на упрощенной системе налогообложения оправдан формат, при котором в основном отчете отражаются фактические налоговые перечисления (включая единый платежный документ) без расчета начислений. Применение кассового метода, в части отражения в отчете налогов, упрощает контроль заинтересованных сторон за налоговой нагрузкой. Налог на добавленную стоимость при этом может указываться справочно, как показано в таблице 49. Расшифровка сумм и порядок их расчета приводятся в примечаниях – структура таких пояснений раскрыта в пар. 3.4 исследования. Для организаций, работающих по общей системе налогообложения, целесообразно отражать налоговые обязательства в виде начисленных сумм. Влияние налогового режима и структуры расходов на показатели рентабельности бизнеса рассмотрено автором в [70].

В итоговом виде отчет о финансовых результатах может быть представлен путем включения всех рассмотренных таблиц в параграфе в таблице 42. В результате получится достаточно детализированный отчет, который позволит

видеть релевантную информацию для оценки деятельности бизнеса на одной–двух страницах. Несмотря на то что отчет будет более длинным, чем представляют сейчас многие компании, он будет более информативным и позволит сократить время заинтересованных сторон на поиск информации в примечаниях.

3.3 Повышение аналитической ценности отчета о движении денежных средств за счет детализации потоков по видам деятельности

Бизнес формирует официальный отчет о движении денежных средств на основании нормативных документов. Форма отчета для индивидуальной бухгалтерской (финансовой) отчетности до 2025 года была регламентирована приказом Минфина России № 66н [199], для отчетности, начиная с 01.01.2025, образец формы представлен в [275, приложение 7], рекомендации по классификации денежных потоков представлены в ПБУ 23/2011 [191]. При формировании консолидированной и/или индивидуальной финансовой отчетности в формате стандартов МСФО, подготовка отчета о движении денежных средств регламентируется МСФО (IAS) 7 [249]. Денежные потоки представляются в отчете о движении денежных средств по трем видам деятельности: операционной, инвестиционной и финансовой. В настоящем исследовании предлагается авторская структура отчета о движении денежных средств, предусматривающая отдельное представление поступлений и платежей по участникам бизнес-структуры. Например, одна организация осуществляет продажи, другая закупает товары, третья привлекает финансирование. Предлагаемая детализация позволяет определить денежные потоки каждого участника и бизнес-структуры в целом. При расчете общих показателей перечисления между участниками исключаются во избежание повторного отражения денежных средств. Основные положения предложенного подхода опубликованы автором в статьях [102, 114, 115].

В статьях автора [65] и О.В. Ефимовой [37] рассматриваются различия в информационных запросах заинтересованных сторон при анализе денежных потоков. Собственники и инвесторы оценивают способность бизнеса формировать свободный денежный поток [215], кредиторы – обслуживать долговые обязательства, руководители – обеспечивать текущие платежи и финансирование

деятельности. Для бизнес-структуры важно установить, за счет каких участников формируются поступления, где возникают потребности в денежных средствах и как распределяется финансовая нагрузка. Указанные задачи учитываются при разработке предлагаемой структуры отчета.

В разделе отчета о ДДС «представление денежных потоков по операционной деятельности» отражаются поступления и платежи, связанные с основной деятельностью бизнеса – приобретением, производством и реализацией товаров и услуг. В таблице 50 представлена авторская структура детализации операционных потоков, направленная на повышение аналитической ценности отчетности.

Таблица 50 – Рекомендуемая детализация операционных денежных потоков

Операционные денежные потоки	**тыс. руб.**
1. Поступления от клиентов	**2 000**
предоплата за товары/услуги на конец периода	1 300
оплата за товары/услуги, реализованные в отчетном периоде	400
погашение дебиторской задолженности, которая была на начало периода	300
2. Оплата операционных расходов	**(1 300)**
2.1 Поставщикам и подрядчикам за товары (сырье, материалы, товары для перепродажи), услуги	**(700)**
предоплата поставщикам и подрядчикам на конец периода	(100)
оплата товаров/услуг, потребленных в отчетном периоде	(100)
погашение кредиторской задолженности на начало периода	(500)
2.2 Сотрудникам	**(500)**
заработная плата и отпускные	(200)
вознаграждения, материальная помощь за текущий период	(50)
бонусы и вознаграждения за предыдущий период	(250)
2.3 Государству (налоги, сборы, пошлины)	**(150)**
авансы по налогам, сборам на конец периода	(30)
оплата налогов, сборов, пошлин за текущий период	(30)
оплата налогов, сборов, пошлин за предыдущий период	(90)
3. Платежи по прочим операционным доходам (расходам). Рекомендуется представить платежи по видам расходов	**50**
прочие поступления денежных средств	70
прочие платежи	(20)
4. Итого чистый операционный денежный поток	**700**

Источник: составлено автором

Формат построен с учетом экономического содержания денежных потоков и периода, с которым они связаны. В нем отдельно отражаются авансы, полученные и выданные под будущие поставки, платежи за товары и услуги текущего периода, погашение задолженности, возникшей в прошлые периоды. Детализация показывает, какая часть денежных средств относится к будущим обязательствам, какая связана с текущей деятельностью, а какая направлена на закрытие ранее возникших расчетов. В частности, предложенная модель может использоваться для диагностики признаков финансовой пирамиды, при которой поступления от новых клиентов направляются не на выполнение текущих договорных обязательств, а преимущественно на покрытие текущих расходов и расчеты с «старыми» клиентами. Таблица 50 иллюстрирует подобную ситуацию, характерную для компаний, функционирующих за счет устойчивого прироста предоплат при отсутствии достаточного резерва ликвидности. Авансы – это способ расчета в бизнесе между поставщиками товаров/услуг и покупателями. Использование денежных средств, полученных в качестве авансов, может быть как положительным, так и отрицательным.

Положительное использование авансов: полученные денежные средства направляются на приобретение тех товаров для перепродажи, оплату ресурсов для изготовления той продукции/услуг, за которые клиенты заплатили. Предоплата, полученная от клиентов, трансформируется в предоплату/оплату поставщикам и позволит выполнить обязательства перед клиентами. Отрицательное использование предоплаты: полученные денежные средства направляются на финансирование текущей деятельности и оплату кредиторской задолженности контрагентам, которая не связана с предоплаченными заказами. Бизнес живет по принципу финансовой пирамиды: выполнение обязательств перед «существующими» клиентами за счет притока денежных средств от «новых» клиентов. Своевременное выявление признаков финансовой пирамиды актуально для бизнеса, который работает с клиентами преимущественно на условиях авансовых платежей. Например, авиабилеты поступают в продажу за 330 суток до вылета, фитнес-клубы продают двух-трехгодичные абонементы, турфирмы берут

предоплату за организацию поездок, гостиницы бронируют номера по предоплате, компании-производители берут предоплату за выполнение заказа и т. д.

Пример. Вышеописанная ситуация зачастую наблюдается в фитнес-клубах: продаются абонементы на длительные сроки действия, за счет привлеченных клиентских денег происходит оплата расходов текущего периода, накопление финансовой подушки безопасности за счет полученных денег отсутствует. Возникает вопрос: как клуб будет выполнять обязательства перед клиентами, если наступил срок реализации услуг по абонементу, приобретенному клиентом год назад, и надо оплачивать расходы на тренеров, зал и т.д., а продажи новых абонементов снизились? Ответ зависит от конкретной ситуации, но практика консультирования автора и общение с коллегами показывает, что постоянное финансирование деятельности за счет авансов клиентов, оборачивается кассовыми разрывами и банкротством.

Пример. В практике консультирования автора была компания, занимающаяся установкой окон. Расчет с клиентами был на условиях 50% предоплаты, которая тратилась не только на закупку материалов для выполнения заказов, но и на покрытие текущих расходов и погашение кредиторской задолженности. Результат: банкротство, хотя анализ отчета о ДДС позволил своевременно прояснить ситуацию. Собственники и руководители не захотели признавать, что их организация является финансовой пирамидой, которая рухнула при критическом для бизнеса снижении объема продаж.

Компании обычно не публикуют отчеты о ДДС с разбивкой денежных потоков, которая представлена в таблице 50. Руководителям рекомендуется настоять на формировании такой формы отчета о ДДС для целей управленческой отчетности. Внешние пользователи могут, при наличии достаточных финансовых знаний, самостоятельно скорректировать публикуемые отчеты о ДДС: из общей суммы поступлений денежных средств от клиентов вычесть сумму авансов на конец периода и сумму погашения дебиторской задолженности клиентами, которая была на начало периода, и получить сумму оплат за товары/услуги, которые были реализованы в отчетном периоде.

В таблице 51 представлена рекомендуемая автором детализация инвестиционных потоков. Предлагаемая детализация статей в таблице 51 основана на разделении инвестиционных денежных потоков на вложения в реальные и финансовые активы. Представление данных отделяет инвестиции, связанные с приобретением и развитием производственных ресурсов бизнеса, от операций по размещению денежных средств в финансовые инструменты, предоставлению займов и вложениям в капитал других организаций. Детализация финансовых инвестиций показывает, какая часть денежных средств направляется на операции с участниками бизнес-структуры, собственниками, сотрудниками и иными объектами финансовых вложений. В результате пользователь отчетности может оценить не только объем инвестиционной активности, но и ее экономический характер. Например, следует обратить внимание на объем кредитов и займов, предоставляемых собственникам бизнеса. Бывают ситуации, когда через займы выводятся деньги собственниками/топ–менеджерами, осуществляющими управление бизнесом, в ущерб интересам других заинтересованных сторон.

Таблица 51 – Рекомендуемая детализация инвестиционных денежных потоков

Инвестиционные денежные потоки	**тыс. руб.**
1. Инвестиции в реальные активы	**(12 500)**
приобретение основных средств и нематериальных активов	(12 000)
капитальный ремонт, модернизация основных средств	(2 000)
поступления от продажи основных средств и нематериальных активов	1 500
2. Инвестиции в финансовые активы	**(4 500)**
2.1 Денежный поток от инвестиций в участников бизнес-структуры	**(1 450)**
вложения в долевой капитал	(1 300)
поступления от продажи доли в капитале	700
полученные дивиденды	550
предоставленные кредиты и займы	(3 600)
возврат предоставленных кредитов и займов	500
проценты, полученные по предоставленным займам	100
2.2 Кредитование собственников и сотрудников бизнеса	**(1 000)**
кредиты и займы, предоставленные собственникам и сотрудникам	(1 300)
возврат кредитов и займов собственниками и сотрудниками	500

Продолжение таблицы 51	
компенсация процентов по кредитам сотрудников	(200)
2.3 Денежный поток от финансовых инвестиций вне бизнес-структуры	**(450)**
инвестиции в долевой капитал	(400)
поступления от продажи доли в капитале	
полученные дивиденды	100
предоставленные кредиты и займы	(500)
возврат предоставленных кредитов и займов	600
проценты, полученные по предоставленным займам	150
вложения в торговые операции на финансовом рынке	(500)
возврат от торговых операций на финансовом рынке	100
Итого чистый инвестиционный денежный поток	**(17 000)**

Источник: составлено автором

Предлагаемая детализация финансовых денежных потоков основана на разделении операций по категориям источников капитала. Отдельное раскрытие расчетов с участниками бизнес-структуры, внешними кредиторами и владельцами собственного капитала помогает определить, за счет каких источников формируется финансирование бизнеса и в пользу каких групп осуществляются основные выплаты. Представление делает более понятной структуру финансовой зависимости бизнеса и разграничивает информацию о привлечении внешнего финансирования от внутригрупповых операций и расчетов с собственниками. Подобная группировка особенно важна в ситуациях, когда значительная часть денежных потоков связана с участниками бизнес-структуры. Например, формально высокий объем привлеченного финансирования может возникать не за счет банковских кредитов или облигационных займов, а вследствие предоставления средств собственниками бизнеса. Аналогично крупные выплаты по финансовой деятельности могут быть связаны не с обслуживанием внешнего долга, а с возвратом средств собственникам, выплатой дивидендов или внутригрупповыми расчетами. Возможность использования отчета о движении денежных средств при переопределении денежных потоков между бизнес-направлениями рассмотрена автором в [81].

Денежные потоки по финансовой деятельности представлены в таблице 52.

Таблица 52 – Рекомендуемая детализация финансовых денежных потоков

Финансовые денежные потоки	**тыс. руб.**
1. Расчеты с владельцами заемного капитала	**13 000**
1.1 Заемное финансирование от участников бизнес-структуры	**2 500**
получение кредитов и займов	5 000
возврат кредитов и займов	(1 500)
проценты, выплаченные	(1 000)
1.2 Расчеты с владельцами заемного капитала, которые не являются участниками бизнес-структуры	**10 500**
получение кредитов и займов, доход от эмиссии облигаций	15 000
возврат кредитов и займов, погашение облигаций	(2 000)
погашение основной суммы долга по аренде	(1 500)
выплаченные проценты	(1 000)
2. Расчеты с владельцами собственного капитала	**1 000**
получение денежных средств в части увеличения уставного/акционерного капитала	1 000
займы, полученные от собственников бизнеса	2 000
возврат займов собственникам бизнеса (долг и проценты)	(700)
выкуп доли в капитале/акций у собственников	(300)
выплаты дивидендов собственникам	(1 000)
Итого финансовый денежный поток	**14 000**

Источник: составлено автором

Формирование общей структуры денежных потоков (таблица 53). В общей структуре денежных потоков предлагается выделять показатели: денежные потоки на бизнес; денежные потоки, приходящиеся на владельцев собственного капитала. Данные показатели принято рассчитывать при оценке бизнеса или оценке инвестиционных проектов [90]. Выделение показателей повысит полезность и уместность информации для заинтересованных сторон, оценивающих бизнес, так как они смогут без дополнительных расчетов использовать данные отчета при оценке бизнеса доходным или сравнительным методом.

Таблица 53 – Итоговый формат отчета о движении денежных средств

Денежные потоки	**тыс. руб.**
Операционные денежные потоки (таблица 50)	700
Инвестиционные денежные потоки (таблица 51)	(17 000)
Денежные потоки на бизнес (денежные потоки до расчета с владельцами капитала)	**(16 300)**
Расчеты с владельцами заемного капитала (таблица **52**)	13 000
Денежный поток, приходящийся на владельцев собственного капитала (добавочный денежный поток на собственный капитал)	**(3 300)**
Расчеты с владельцами собственного капитала (таблица **52**)	1 000
Изменение денежных средств и их эквивалентов за период	(2 300)
Денежные средства и их эквиваленты на начало периода	2 500
Денежные средства и их эквиваленты на конец периода	200

Источник: составлено автором

Денежные потоки на бизнес или денежные потоки до расчета с владельцами капитала следует рассчитывать как сумму операционных и инвестиционных денежных потоков. Денежные потоки, приходящиеся на владельцев собственного капитала, следует рассчитывать как разницу между денежными потоками на бизнес и итогом расчета с владельцами заемного капитала.

Вывод**.** В параграфе предложена структура управленческого отчета о движении денежных средств с детализацией поступлений и платежей по операционной, инвестиционной и финансовой деятельности. Предусмотрена возможность формирования отчета для отдельной организации, участников бизнес-структуры и бизнес-структуры в целом. Состав статей определяется характером деятельности и информационными запросами заинтересованных сторон. Например, при отсутствии операций с финансовыми вложениями соответствующие статьи могут исключаться из рабочей формы отчета без изменения общего порядка классификации денежных потоков.

В разделе «Операционные денежные потоки» предлагается отдельно отражать авансы, текущие расчеты и погашение задолженности, что позволяет оценивать зависимость текущих платежей от поступлений покупателей. В разделе «Инвестиционные денежные потоки» рекомендуется выделять операции с

реальными и финансовыми активами. Расчеты с владельцами собственного и заемного капитала представлять раздельно при отражении денежных потоков по финансовой деятельности.

При формировании отчета о движении денежных средств каждого участника бизнес-структуры необходимо отдельно отражать расчеты между участниками. Например, одна организация предоставила другой заем в размере 2 млн руб. В отчете первой организации отражается выплата, второй – поступление денежных средств. При составлении общего отчета бизнес-структуры обе суммы исключаются как внутренний оборот. Предлагаемая детализация позволяет определить, какие участники предоставляют финансирование, а какие привлекают его, и оценить денежные потоки бизнес-структуры в целом без повторного учета внутренних перечислений.

3.4 Расширение пояснительной информации как способ увязки форм отчетности и повышения прозрачности данных

Российские и международные стандарты предусматривают раскрытие дополнительной информации к финансовой отчетности [59, 263, 275]. Однако пояснения к отдельным статьям не всегда позволяют установить причины расхождений между показателями баланса, отчета о финансовых результатах и отчета о движении денежных средств. Например, выручка за отчетный период не совпадает с поступлениями от покупателей, расходы на приобретение материалов – с платежами поставщикам, а затраты на приобретение основных средств – с изменением их стоимости в балансе. Для правильной интерпретации показателей необходимо учитывать НДС, изменение задолженности, движение авансов, остатки запасов и различия между моментами оплаты и признания доходов и расходов. Вопросы раскрытия финансовой информации и повышения прозрачности бизнеса рассматриваются в статьях [88, 197].

Рассмотрим различия, возникающие при отражении НДС. В отчете о финансовых результатах выручка представляется без налога, тогда как дебиторская задолженность покупателей в балансе, как правило, включает НДС. В отчете о движении денежных средств порядок представления налога зависит от

применяемых правил: для бухгалтерской (финансовой) отчетности предусмотрено свернутое отражение косвенных налогов, а в управленческой (финансовой) отчетности предлагается предусмотреть возможность отдельного раскрытия НДС в составе фактических поступлений и платежей.

Предположим, организация реализовала продукцию стоимостью 10 млн руб. без НДС. Сумма налога составила 2,2 млн руб., общая задолженность покупателя – 12,2 млн руб. До конца отчетного периода покупатель перечислил 6,1 млн руб. В отчете о финансовых результатах будет отражена выручка 10 млн руб., в балансе – дебиторская задолженность 6,1 млн руб., а фактическое поступление денежных средств составит 6,1 млн руб., включая НДС 1,1 млн руб. Для согласования показателей необходимо показать, каким образом выручка 10 млн руб. с учетом начисленного НДС 2,2 млн руб. распределяется между полученной оплатой 6,1 млн руб. и задолженностью покупателя 6,1 млн руб. Без соответствующей расшифровки заинтересованные стороны не смогут непосредственно установить причины различий между указанными показателями.

В настоящем исследовании предлагается включать в пояснительную информацию аналитические таблицы, связывающие показатели трех основных форм отчетности. В них раскрываются суммы начисленных доходов и расходов, соответствующие поступления и платежи, изменения активов и обязательств, а при необходимости – НДС и другие составляющие расхождений. По результатам согласования заинтересованные стороны смогут определить, какая часть признанной выручки оплачена, какие расходы сопровождались денежными выплатами и каким образом отдельные операции повлияли на финансовый результат, остатки активов и обязательств и движение денежных средств. Основные положения данного параграфа опубликованы автором в статье [129].

Таблица 54 раскрывает движение НДС по основным направлениям хозяйственной деятельности: реализация товаров и услуг, продажа основных средств, получение авансов от покупателей, приобретение товаров, признание расходов и осуществление капитальных вложений.

В отличие от стандартного подхода, при котором НДС отображается в отчетности как итоговая сумма – либо в составе обязательств, либо в виде налога к возмещению, – в данной таблице акцент сделан на структуре формирования налога и его источниках. Исходящий НДС (начисляемый при реализации и получении предоплат) и входящий НДС (принимаемый к вычету по закупкам, аренде и инвестициям) представлены раздельно. Благодаря детализации данных заинтересованные стороны смогут проследить, какие именно операции формируют итоговое налоговое обязательство, сопоставить расчеты по налогу с финансовыми показателями в других формах отчетности. Все числовые значения в таблицах 54-58 условны и используются исключительно для иллюстрации расчетной логики.

Таблица 54 – Формирование налоговых обязательств по НДС и их отражение в отчетности, тыс. руб.

Показатели	Отчетный год	Предыдущий год
НДС начисленный (исходящий)	33 717	27 992
– с выручки от реализации услуг	13 950	11 825
– с выручки от реализации товаров	15 000	13 333
– с полученных предоплат от покупателей (сальдо с зачтенных и не зачтенных полученных авансов)	4 500	2 833
– от реализации основных средств	267	
НДС, подлежащий вычету (входящий)	(12 400)	(10 342)
– по закупкам товаров и транспортным расходам	(6 250)	(5 833)
– с перечисленных авансов поставщикам (сальдо между суммой перечисленного и зачтенного аванса)	(3 167)	(1 750)
– по арендным платежам и другим расходам	(1 683)	(1 792)
– по инвестиционным расходам (приобретение основных средств)	(1 300)	(967)
НДС к уплате в бюджет	21 317	17 650
НДС перечисленный в бюджет, отчет о движении денежных средств	(20 400)	(13 238)
Кредиторская задолженность по НДС на конец периода, баланс	5 329	4 413

Источник: составлено автором

Отражение НДС, начисленного при получении авансов от покупателей, имеет методологическое значение. По требованиям налогового законодательства

обязанность начислить налог возникает на дату поступления предоплаты, до отгрузки товаров или оказания услуг. Эта сумма образует обязательство перед бюджетом, которое необходимо учитывать при анализе отчетных показателей. Раздельное раскрытие входящего НДС по операциям, связанным с закупкой товаров, арендой и приобретением инвестиционных активов, показывает структуру налоговых вычетов по основным направлениям деятельности.

Сведения о фактически уплаченном НДС из отчета о движении денежных средств и остатках расчетов с бюджетом из баланса связывают начисленные налоговые обязательства с их погашением. В таблице 55 предложена форма сверки выручки, начисленного НДС и расчетов с покупателями по двум направлениям деятельности: реализации товаров и оказанию услуг [97]. Таблица 55 может быть использована для расчета коэффициентов оборачиваемости, анализа динамики задолженности и авансов покупателей.

Таблица 55 – Взаимосвязь выручки и расчетов с покупателями, тыс. руб.

Показатели	Отчетный год	Предыдущий год
Данные отчета о движении денежных средств		
Поступление денежных средств покупателей услуг	110 000	85 000
Поступление денежных средств покупателей товаров	90 000	80 000
Данные баланса и расшифровки структуры дебиторской задолженности		
Дебиторская задолженность покупателей, приобретающих услуги на конец периода, в т. ч.	3 850	2 850
валовая дебиторская задолженность на конец периода	4 500	3 800
резерв по сомнительным долгам	(650)	(950)
Дебиторская задолженность покупателей, приобретающих услуги на начало периода, в т. ч.	2 850	800
валовая дебиторская задолженность покупателей услуг на начало периода	3 800	850
резерв по сомнительным долгам	(950)	(50)
Авансы покупателей на начало периода	12 000	5 000
Авансы покупателей на конец периода	(15 000)	(12 000)
Расчет выручки, отчет о финансовых результатах (ОФР)		

		Продолжение таблицы 55
Выручка от оказания услуг с НДС*	107 700	80 950
НДС исходящий с реализации услуг и полученных авансов (таблица 54)**	(18 450)	(14 658)
Выручка без НДС от оказания услуг, ОФР	89 250	66 292
Выручка от продажи товаров с НДС***	90 000	80 000
НДС исходящий с продажи товаров (таблица 54)**	(15 000)	(13 333)
Выручка без НДС от продажи товаров	75 000	66 667

* расчет: поступление денежных средств покупателей услуг «+» валовая дебиторская задолженность покупателей услуг на конец периода «–» валовая дебиторская задолженность покупателей услуг на начало периода «+» авансы покупателей услуг на начало периода «–» авансы покупателей услуг на конец периода

** рассчитано по данным налогового учета

*** расчет: поступление денежных средств покупателей товаров, так как оплата за товар совпадает с моментом его реализации

Источник: составлено автором

В таблице 56 представлен порядок формирования себестоимости реализованных товаров и ее согласования с платежами поставщикам, отраженными в отчете о движении денежных средств. Различия между платежами и признанными расходами объясняются изменением кредиторской задолженности, выданных авансов, товарных запасов и величины входящего НДС. Представленные данные используются при анализе оборачиваемости запасов и задолженности перед поставщиками.

Таблица 56 – Взаимосвязь себестоимости продаж, затрат и расчетов с поставщиками, тыс. руб.

Показатели	Отчетный год	Предыдущий год
Данные отчета о движении денежных средств		
Оплачено поставщикам товаров	50 000	35 000
Оплачены расходы по доставке товаров до склада	4 500	3 500
Данные баланса		
Кредиторская задолженность на конец периода	9 000	7 000
Кредиторская задолженность на начало периода	(7 000)	0
Предоплата поставщикам на начало периода	10 500	0

Продолжение таблицы 56

Предоплата поставщикам на конец периода	(8 500)	(10 500)
Запасы товаров на начало периода	4 700	1000
Запасы товаров на конец периода	(5 600)	(4 700)
Дополнительная информация		
Затраты на приобретение товаров за период*	58 500	35 000
НДС входящий по закупкам товаров, транспортным расходам и перечисленным авансам (таблица 54)	(9 417)	(7 583)
Расчет себестоимости продаж, отчет о финансовых результатах (ОФР)		
Себестоимость реализованных товаров для отражения в отчете о финансовых результатах**	48 183	23 717

* расчет: оплачено поставщикам товаров «+» оплачено за транспортные расходы по доставке товаров до склада «+» кредиторская задолженность поставщикам на конец периода «–» кредиторская задолженность поставщикам на начало периода «+» предоплата поставщикам на начало периода «–» предоплата поставщикам на конец периода

** расчет: затраты на приобретение товаров за период «+» запасы товаров на начало периода «–» запасы товаров на конец периода «–» НДС входящий по закупкам товаров, транспортным расходам и перечисленным авансам

Источник: составлено автором

При согласовании показателей расходов между формами отчетности необходимо учитывать различия в отражении НДС. В отчете о финансовых результатах расходы представляются без НДС, принимаемого к вычету, тогда как платежи в отчете о движении денежных средств и расчеты с контрагентами в балансе отражаются с учетом налога. На примере аренды в таблице 57 показан порядок согласования расходов с фактическими платежами, выданными авансами и задолженностью перед арендодателями.

Таблица 57 – Взаимосвязь расходов и расчетов с поставщиками услуг, тыс. руб.

Показатели	Отчетный год	Предыдущий год
Данные отчета о движении денежных средств		
Оплачено за аренду офисных помещений	10 000	10 000
Данные баланса		
плюс кредиторская задолженность арендодателям на конец периода	850	750
минус кредиторская задолженность арендодателям на начало периода	(750)	0

		Продолжение таблицы 57
плюс авансы арендодателю на начало периода	2 000	0
минус авансы арендодателю на конец периода	(2 500)	(2 000)
Расчет расходов, отчет о финансовых результатах (ОФР)		
Расчет расходов по аренде офисных помещений с НДС	9 600	8 750
Минус НДС входящий (аренда)	(1 683)	(1 792)
Расходы по аренде офисных помещений для отражения в отчете о финансовых результатах	7 917	6 958

Источник: составлено автором

При приобретении основных средств сумма оплаты может отличаться от первоначальной стоимости объекта на величину НДС, если организация имеет право на вычет. При продаже оборудования поступление денежных средств включает НДС, а финансовый результат от выбытия рассчитывается исходя из выручки без налога и остаточной стоимости актива (таблица 58).

Таблица 58 – Взаимосвязь операций с основными средствами и их отражение в отчетности, тыс. руб.

Показатели	Отчетный год	Предыдущий год
Данные отчета о движении денежных средств		
Выручка от реализации основных средств с НДС	1 600	
Приобретение основных средств за период	(7800)	(5 800)
Данные баланса		
Балансовая стоимость основных средств, отражение в балансе на конец периода	18 633	19 733
Первоначальная стоимость основных средств на конец периода*	38 333	34 833
Накопленная амортизация основных средств на конец периода	(19 700)	(15 100)
Дополнительная информация		
НДС входящий от приобретения основных средств	(1300)	(967)
НДС исходящий от реализации основных средств	267	
Первоначальная стоимость выбывших (реализованных) основных средств	3000	0

Продолжение таблицы 58

Накопленная амортизация реализованных основных средств	(2100)	0
Расчет расходов, отчет о финансовых результатах (ОФР)		
Начисленная амортизация за период	(6 700)	(5 100)
Прибыль от реализации основных средств***	433	

* расчет: Первоначальная стоимость основных средств на начало периода «+» Приобретение основных средств за период за денежные средства с НДС «–» НДС входящий от приобретения основных средств «–» Первоначальная стоимость выбывших (реализованных) основных средств
** расчет: Накопленная амортизация основных средств на начало периода
*** расчет: Выручка от реализации основных средств «–» НДС исходящий от реализации основных средств «–» Остаточная стоимость реализованных основных средств (Первоначальная стоимость выбывших (реализованных) основных средств «+» Накопленная амортизация (реализованных) основных средств)

Источник: составлено автором

Вывод. В параграфе предложены пояснительные таблицы, связывающие показатели баланса, отчета о финансовых результатах и отчета о движении денежных средств. На примерах выручки, себестоимости, аренды и операций с основными средствами показано, как НДС, изменение задолженности, авансы и движение запасов объясняют различия между начисленными доходами и расходами и фактическими платежами. Для заинтересованных сторон подобная информация имеет практическое значение: можно установить, почему при росте прибыли сокращаются денежные средства, связана ли нехватка денег с увеличением дебиторской задолженности, накоплением запасов или погашением обязательств. Особое значение имеет отдельное раскрытие НДС, поскольку его включение в суммы поступлений от покупателей и платежей поставщикам при отражении выручки и расходов без налога затрудняет сопоставление показателей отчетности. Сопоставление НДС в составе денежных потоков с начисленными суммами, вычетами и расчетами с бюджетом позволяет определить влияние налога на величину денежных средств, доступных для текущей деятельности, и учесть предстоящие обязательства при планировании платежей.

ГЛАВА 4. ФОРМИРОВАНИЕ УПРАВЛЕНЧЕСКОЙ (ФИНАНСОВОЙ) ОТЧЕТНОСТИ В БИЗНЕС-ПАРТНЕРСТВАХ

4.1 Подход к формированию комбинированной отчетности в бизнес-партнерствах

Экономическая целесообразность и необходимость правовой защиты активов приводят к тому, что на практике бизнес нередко ведется не одной организацией, а несколькими юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями, деятельность которых осуществляется в рамках единой экономической модели. В рамках настоящей главы бизнес-структура рассматривается применительно к случаям, когда деятельность осуществляется несколькими юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями. Объектом анализа при этом выступает фактически взаимосвязанная деятельность, по которой требуется формировать управленческую (финансовую) отчетность, независимо от наличия материнской компании, юридической консолидации активов или формального контроля. Надо отметить, что отсутствует единая трактовка понятия «бизнес-структуры». Изучение ряда определений, приведенных в различных источниках [6, 50, 156 и др.] позволило выделить следующее:

* первое, бизнес-структура – это организация. Под организацией следует понимать объединение физических и юридических лиц, деятельность которых сознательно координируется для достижения общей цели или целей;

* второе, бизнес-структура – организация, которая основана на разделении функций собственников и управленцев. То есть, это организация, которой менеджеры управляют в интересах собственников капитала.

* третье, бизнес-структура – форма предпринимательской деятельности.

По своей экономической сути бизнес-структура является одной из организационных форм объединения экономических ресурсов, бизнес-процессов и участников деятельности, обеспечивающих получение экономических выгод. Данное утверждение подтверждается определением бизнеса, основанным на терминологии МСФО (IFRS) 3 «Объединение бизнесов» [255]. Бизнес – это взаимосвязанный комплекс деятельности и активов, осуществляемый и

управляемый в целях обеспечения дохода инвестора или других экономических выгод лицами, определяющими политику организации. Составляющие определения бизнеса раскрыты в стандарте МСФО (IFRS) 3. Согласно данному стандарту бизнес состоит из вкладов и процессов, применяемых к таким вкладам, которые способны создать отдачу [255]:

* вклад – это любой экономический ресурс, который создает отдачу в результате применения одного или более процессов. К экономическим ресурсам можно отнести: материальные и нематериальные активы бизнеса, интеллектуальный капитал сотрудников, деловую репутацию, предпринимательский талант основателей, управленческие навыки менеджеров;

* процесс – это любая система, стандарт, протокол, соглашение или правило, которое при применении к вкладу создает отдачу. Все бизнес-процессы можно разделить на основные и поддерживающие. К основным относятся бизнес-процессы: продаж товаров и услуг, закупок товарно-материальных ценностей, производства товаров и услуг, управление персоналом. К поддерживающим относятся бизнес-процессы: администрирование, ведение учета, обеспечение безопасности. Отдачу обеспечивают основные бизнес-процессы;

* отдача – результат вкладов и процессов, которые обеспечивают доход в виде дивидендов, роста стоимости капитала или другой экономической выгоды, получаемой инвесторами и другими лицами, заинтересованными в деятельности бизнеса.

Бизнес-структура как форма организации экономически взаимосвязанной деятельности обладает следующими признаками: наличие экономических ресурсов, профессиональные управляющие, выстроенные бизнес-процессы, наличие результата для заинтересованных сторон. По степени юридической зависимости можно выделить *формализованные и неформализованные* бизнес-структуры (рис. 2, 3) [95]. Основные организационные характеристики бизнес-структур представлены в приложении 50. Формализованные бизнес-структуры предполагают централизованное управление и контроль активов через юридически оформленные связи, что обеспечивает их единое стратегическое управление.

Неформализованные бизнес-структуры имеют низкую степень централизации, часто объединены для налоговых целей и общего управления, сохраняя юридическую и операционную автономию компаний и ИП, входящих в группу.



Рисунок 2 – Формализованная корпоративная структура (холдинг)



Рисунок 3 – Неформализованная бизнес-структура (бизнес-партнерство)

В рамках исследования формализованные бизнес-структуры далее рассматриваются как корпоративные структуры, а неформализованные бизнес-структуры как бизнес-партнерства.

Формализованная бизнес-структура, или корпоративная структура, – это юридически оформленное объединение нескольких организаций, в котором одна организация обладает контролем над другими. Корпоративная структура может быть публичной, если ее акции или облигации размещаются на фондовом рынке, либо частной, если публичное размещение ценных бумаг не осуществляется.

Вопросы организации информационного обеспечения в интегрированных структурах рассмотрены в [260], анализ структуры бизнеса в [98].

Неформализованная бизнес-структура, или бизнес-партнерство, – объединение компаний и индивидуальных предпринимателей, не связанных через материнскую компанию или иное единое юридическое лицо. Взаимодействие участников строится на договорных или неформальных отношениях, без юридической консолидации активов и вертикального подчинения. Партнеры могут согласовывать стратегические цели, обмен информацией и использование ресурсов, сохраняя юридическую самостоятельность.

Бизнес-партнерства объединяют участников для совместного выхода на рынок, реализации проектов, распределения затрат и диверсификации вложений. Финансовые, материальные и трудовые ресурсы направляются между проектами в соответствии с согласованными задачами. При юридическом обособлении активов и обязательств претензии к одному участнику, как правило, не затрагивают имущество остальных, если они не приняли на себя солидарные обязательства или поручительства.

Тип финансовой отчетности в бизнес-структуре определяется юридическим статусом объединения и характером взаимосвязей между участниками, требованиями к информационной прозрачности. В формализованных структурах, особенно в публичных компаниях, применяется консолидированная отчетность, составляемая по международным стандартам финансовой отчетности (МСФО) Отчетность направлена на удовлетворение интересов внешних пользователей: инвесторов, кредиторов, регуляторов. Ее цель – отразить деятельность всей группы как единого экономического субъекта, а не совокупность отдельных юридических лиц. В рамках этого подхода показатели дочерних компаний включаются в отчетность материнской компании построчно, но их собственный капитал не отражается. Учитывается только капитал материнской организации, все внутригрупповые обороты и сальдо устраняются, чтобы исключить двойной учет и предоставить достоверную информацию о результатах деятельности группы компаний.

При выборе способа формирования управленческой (финансовой) отчетности необходимо учитывать характер деятельности участников бизнес-структуры. Комбинированная отчетность применяется в бизнес-партнерствах – это объединения юридически самостоятельных компаний или индивидуальных предпринимателей, которые не имеют материнской компании и не образуют юридически закрепленной группы. Консолидированная отчетность формируется в формализованных группах компаний (приложение 51). В горизонтально интегрированных структурах участники могут работать в одной отрасли, а в вертикально интегрированных – выполнять отдельные стадии единого хозяйственного цикла. Иная ситуация возникает в бизнес-партнерствах, объединяющих разные направления деятельности. Например, собственник или группа собственников могут управлять гостиничным бизнесом, сервисной компанией, сельскохозяйственным проектом и объектом коммерческой недвижимости. Общая отчетность показывает совокупный финансовый результат и денежные потоки, однако для оценки отдельных направлений необходимы сведения об их активах, обязательствах, прибыльности и потребности в финансировании.

Например, гостиничный бизнес может иметь положительный операционный денежный поток, но помещение принадлежит другому участнику бизнес-структуры. В отчетности гостиничного общества отражаются выручка, расходы на персонал и арендные платежи, а в отчетности имущественного общества – объект недвижимости, арендные доходы, расходы на содержание и обязательства по привлеченному кредиту. При составлении комбинированной отчетности внутренние арендные обороты исключаются. Вместе с тем собственнику необходимо понимать, какой участник владеет недвижимостью, кто обслуживает кредит и как изменятся финансовые результаты и обязательства участников при продаже гостиничного направления.

Другой пример связан с сервисной компанией, которая обслуживает внешних клиентов и одновременно выполняет работы для остальных участников бизнес-структуры. В ее индивидуальной отчетности внутренние работы отражаются как

выручка, а у других участников – как расходы. При расчете общего результата бизнес-структуры соответствующие обороты исключаются. Для анализа деятельности сервисной компании необходимо сохранять сведения об объеме внутренних заказов, загрузке персонала и себестоимости оказываемых услуг. При решении о продаже доли или привлечении партнера собственнику важно определить, какая часть выручки компании поступает от внешних клиентов, а какая зависит от договоренностей с другими участниками бизнеса.

Состав управленческой (финансовой) отчетности должен предусматривать возможность анализа деятельности отдельных участников и бизнес-структуры в целом. При этом бизнес-направление не всегда совпадает с юридическими границами участника: одна организация может вести несколько проектов, а в реализации одного проекта могут участвовать несколько организаций и индивидуальных предпринимателей. В подобных случаях необходима дополнительная детализация показателей по направлениям деятельности и проектам независимо от их распределения между юридическими лицами.

В бизнес-структурах возможны два основных способа ведения учета: централизованный, при котором учет ведется в единой системе без детализации по участникам, и децентрализованный, предполагающий отдельное ведение учета по каждому участнику с последующей консолидацией данных. Определение подхода должно учитывать структуру участников, степень интеграции бизнес-процессов, требования к детализации информации, цели формирования отчетности.

Проведенное автором исследование в ходе консультирования бизнеса по вопросам организации учета и формирования отчетности показало, что для бизнес–партнерств целесообразно использовать два ключевых подхода к фиксации первичных документов для формирования комбинированной (управленческой) финансовой отчетности:

– первый. Документы фиксируются в единой базе без выделения по участникам бизнес-структуры. Учет ведется для бизнеса в целом, а взаимные операции между участниками бизнес-партнерства, такие как продажи, приобретение товаров или взаиморасчеты, отдельно не учитываются.

– второй. Учет ведется по каждому юридическому лицу и индивидуальному предпринимателю, входящим в бизнес-партнерство. Взаимные операции фиксируются на отдельных счетах или в аналитических регистрах. Комбинированная отчетность формируется в конце отчетного периода по методологии, максимально приближенной к процессу составления консолидированной отчетности: статьи отдельных финансовых отчетов юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, входящих в бизнес-партнерство, агрегируются, а взаимные операции исключаются.

Выбор метода формирования комбинированной финансовой и управленческой отчетности – одно из ключевых решений при внедрении учетной системы и создании финансово–экономической службы компании. Практический опыт автора показывает, что этот выбор во многом определяется стадией жизненного цикла бизнеса, так как на каждом этапе развития компании предъявляются разные требования к учету и отчетности [77].

Критерии определения стадий жизненного цикла бизнеса и изменение потребности в финансовых специалистах на разных стадиях рассматривались автором в [78, 96]. Автоматизация учетных процессов и подход к обработке первичных данных должны соответствовать текущим потребностям организации. Жизненный цикл бизнеса влияет на структуру финансовой и управленческой отчетности, ее адаптацию к требованиям пользователей, на уровень детализации информации, необходимой для принятия управленческих решений. На ранней стадии степень детализации учета должна обеспечивать контроль денежных потоков и расчет финансового результата без избыточных расходов.

Ниже приведены характеристики бизнес–партнерств, в которых целесообразно использовать метод фиксации первичных документов и ведения учета по всему бизнесу в целом, без составления отдельной управленческой (финансовой) отчетности для каждой компании и каждого индивидуального предпринимателя, входящего в бизнес-структуру:

– *стадия жизненного цикла бизнеса*: бизнес находится на этапе становления, известном как стадия предпринимательства. На этом этапе юридическая структура

создается исключительно для целей государственной регистрации бизнеса и оптимизации налогообложения;

– *организация бухгалтерского учета:* бухгалтерский учет, как правило, осуществляется на аутсорсинге, или наемный(е) бухгалтер(а) занимаются исключительно налоговым учетом;

– *налоговый режим:* компании и индивидуальные предприниматели, входящие в бизнес-структуру, находятся на специальных налоговых режимах. Индивидуальные предприниматели, в отличие от юридических лиц, законодательно освобождены от обязательного ведения бухгалтерского учета. При этом все участники бизнеса обязаны составлять налоговую отчетность;

– *документооборот:* объем документооборота невелик, а контрагенты ориентированы на расчет наличными за предоставляемые товары и услуги без предоставления подтверждающих документов;

– *взаимодополняемость компаний:* участники бизнес-структуры тесно связаны между собой и функционируют как единый бизнес-процесс. Если, наоборот, бизнес-структура состоит из отдельных проектов собственников, то целесообразно готовить отчетность управляющей компании, что раскрыто в следующем параграфе исследования;

– *отсутствие автоматизированной системы:* в бизнесе отсутствует интегрированная автоматизированная система налогового, бухгалтерского и управленческого учета;

– *метод формирования отчетности*: управленческую (финансовую) отчетность составляет доверенное лицо собственника(ов) с использованием электронных таблиц, специально адаптированных под нужды бизнеса;

– *приоритеты в отчетности:* расчет прибыли не является приоритетом при формировании отчетности. Основное внимание уделяется отчету о движении денежных средств, который используется для контроля за денежными потоками;

– *оценка эффективности менеджмента:* финансовые результаты бизнеса не применяются для оценки эффективности управленческой команды.

В описанных условиях ведение учета по всему бизнесу в целом, без разбивки по отдельным юридическим лицам и ИП, оправдано, так как это значительно снижает затраты:

– финансовые. Отсутствует необходимость приобретать и обслуживать сложные программные продукты для автоматизации учета. Снижаются затраты на автоматизацию рабочих мест, содержание бухгалтеров и финансистов, обладающих высокой квалификацией;

– временные. Экономия времени на подготовку комбинированной отчетности, так как учет ведется для бизнеса в целом. Быстрое и простое формирование отчетности с помощью электронных таблиц, что не требует глубоких знаний бухгалтерского учета.

При централизованной организации учета данные участников обрабатываются единым подразделением или управляющей компанией. Отпадает необходимость приобретать отдельные программные продукты и содержать специалистов в каждой бизнес-единице. Сокращаются затраты на сбор и сверку информации при подготовке комбинированной управленческой (финансовой) отчетности, что особенно существенно для бизнеса на этапе становления.

Применение способа ведения управленческого учета в целом по бизнесу, без разделения по отдельным юридическим лицам и индивидуальным предпринимателям, можно описать следующими шагами:

– *первый,* фиксация первичных документов. Все первичные документы (счета, накладные, акты) поступают в единую базу данных без разделения по компаниям или ИП. Взаиморасчеты между компаниями внутри группы фиксируются справочно;

– *второй,* упрощенный учет. Ведется единый управленческий учет для всей группы компаний, отражающий основные показатели – доходы, расходы, денежные потоки – без детализации по юридическим лицам и ИП;

– *третий,* подготовка отчетности. Отчетность формируется в электронных таблицах одним из собственников или доверенным лицом. Основной упор делается

на отчет о движении денежных средств, а расчет финансового результата (прибыль/убыток) остается на второстепенном месте;

– *четвертый,* анализ показателей. Результаты объединенного учета используются собственниками или топ-менеджерами для контроля за денежными потоками и принятия управленческих решений.

Пример. Бизнес-структура включает ООО и несколько ИП. ООО продает товар нескольким ИП, но в управленческом учете эта операция не фиксируется как внутригрупповая. Все данные о выручке и расходах всех компаний объединяются в единую базу. По окончании месяца формируются итоговые отчеты, на основе которых собственник оценивает состояние бизнеса в целом, не анализируя каждый субъект группы по отдельности.

Характеристики бизнес–партнерств, для которых целесообразно вести учет с фиксацией первичных документов по каждому участнику. В этом случае внутригрупповые операции отражаются на отдельных счетах, а комбинированная отчетность за отчетный период формируется путем агрегирования отчетов участников бизнес-партнерства с последующим исключением взаимных операций.

Ниже приведены общие характеристики бизнес-партнерств, которым такой способ ведения учета подходит:

– *стадия жизненного цикла*: бизнес находится на этапе формализации бизнес-процессов. Важно не только оптимизировать налогообложение, но и обеспечивать правовую защищенность активов, улучшать управляемость бизнесом;

– *юридическая структура*: компании разделяются по направлениям бизнеса, которые выстраиваются как отдельные юридические лица или индивидуальные предприниматели (ИП). Отдельный управленческий баланс по каждому бизнес-направлению раскрывает его активы, обязательства, капитал и финансовый результат. Вознаграждение менеджмента может рассчитываться с учетом результата соответствующего направления;

– *финансовый контроль:* выделение бизнес-направлений на отдельный баланс повышает управляемость, связывает размер вознаграждения менеджмента

с финансовыми результатами конкретных бизнес-направлений, стимулирует повышение эффективности их работы;

– *правовая и финансовая отчетность*: бизнес-структура преимущественно состоит из юридических лиц, собственники которых получают доход в виде дивидендов, рассчитываемых на основе бухгалтерской прибыли;

– *значимость корректного учета:* бухгалтерские данные используются для составления регламентированной отчетности, анализа результатов деятельности и расчета дивидендов;

– *отход собственников от оперативного управления:* собственники бизнеса постепенно передают операционное управление менеджменту, контролируя бизнес через финансовые показатели, отраженные в отчетности;

– *оценка эффективности менеджмента*: управленческая (финансовая) отчетность активно используется для оценки деятельности менеджеров. По показателям отчетности собственники оценивают работу менеджеров и принимают решения об изменениях в управлении, приложение 52.

При раздельном ведении учета каждая организация и индивидуальный предприниматель, входящие в бизнес-структуру, самостоятельно регистрируют факты хозяйственной жизни и составляют отчетность. Продажи, закупки, предоставление займов и расчеты между участниками отражаются обособленно, что позволяет установить взаимные обязательства и проследить движение денежных средств внутри бизнеса. На основании отчетности отдельных участников составляется комбинированная управленческая (финансовая) отчетность бизнес-структуры, при подготовке которой исключаются взаимные обороты и остатки расчетов. Собственники могут сопоставлять финансовые результаты участников, анализировать распределение денежных средств между ними и оценивать работу руководителей отдельных направлений деятельности.

Пример. Бизнес-структура объединяет ИП, занимающегося производством продукции, ООО и другого ИП, осуществляющих ее продажу конечным покупателям. Предположим, себестоимость произведенной продукции составила 3 млн руб. Производитель реализовал товары торговым участникам за 4 млн руб., а

те продали всю приобретенную продукцию внешним покупателям за 6 млн руб. В индивидуальной отчетности производителя отражается прибыль 1 млн руб., торговых участников – 2 млн руб. При простом суммировании показателей выручка бизнес-структуры составит 10 млн руб., хотя от внешних покупателей получена выручка только 6 млн руб. При составлении комбинированной управленческой (финансовой) отчетности внутренние продажи и соответствующая стоимость приобретенных товаров в размере 4 млн руб. исключаются. В результате выручка бизнес-структуры составляет 6 млн руб., себестоимость – 3 млн руб., прибыль – 3 млн руб. без учета других расходов.

Для бизнес-партнерств, объединяющих несколько самостоятельных участников, важно сохранять индивидуальную отчетность наряду с комбинированной. По отчетности каждого участника определяются его прибыль, обязательства и капитал, а общая отчетность характеризует финансовые результаты и положение бизнес-структуры без влияния внутренних расчетов. Разграничение необходимо при оценке вклада участников в результаты совместной деятельности и принятии решений о распределении прибыли. При этом дивиденды ООО определяются по отчетности и в соответствии с корпоративными правами его участников, а распределение общего финансового результата бизнес-структуры зависит от принятых между партнерами соглашений.

При подготовке управленческой (финансовой) отчетности бизнес-партнерства целесообразно использовать положения стандарта МСФО (IFRS) 10, касающиеся объединения показателей отчетности и исключения внутренних операций. Если между участниками бизнес-партнерства отсутствуют отношения материнской и дочерних компаний, в комбинированном балансе отражается совокупный капитал участников. При наличии взаимных вложений в капитал производятся соответствующие исключения. В консолидированной отчетности уставный капитал дочерних компаний не суммируется с уставным капиталом материнской организации, поскольку при консолидации исключаются вложения материнской организации и соответствующая доля капитала дочерних компаний. Например, два ООО ведут совместный бизнес: одно занимается производством,

другое – продажей продукции. Уставный капитал первой организации составляет 1 млн руб., второй – 500 тыс. руб. Ни одна из организаций не владеет долей в другой. В комбинированном балансе общая величина уставного капитала составляет 1,5 млн руб., а взаимные расчеты между организациями исключаются. Если в бизнес-партнерство входит индивидуальный предприниматель, у которого нет уставного капитала, его собственный капитал определяется как разница между активами и обязательствами, включенными в отчетность.

Преимущества раздельного ведения учета участников с последующим составлением комбинированной управленческой (финансовой) отчетности заключаются в следующем:

– каждый первичный документ относится к конкретному юридическому лицу или индивидуальному предпринимателю;

– связь документа с показателями комбинированной отчетности сохраняется на всех этапах обработки данных;

– расчеты с контрагентами оформляются договорами, актами, счетами и платежными документами. Единая документальная база используется при подготовке регламентированной и управленческой отчетности, поэтому повторная регистрация операций не требуется, а затраты на ведение учета сокращаются;

– оптимизация юридической структуры, что обеспечивает правовую защищенность активов;

– оптимизация бухгалтерской и финансовой службы: введение этого способа ведет к перераспределению функций и обязанностей внутри финансово–бухгалтерского отдела, делая процесс ведения учета более управляемым;

– оценка эффективности бизнес–направлений: ведение учета по каждому юридическому лицу дает возможность собственникам и топ–менеджменту оценивать рентабельность и эффективность каждого направления деятельности.

Минусы выбора данного способа ведения управленческого учета:

– затраты на программное обеспечение;

– перестройка юридической структуры: изменение структуры компании для оптимизации налогообложения и управления может потребовать дополнительных затрат на юридические и финансовые услуги;

– расширение штата: может потребоваться увеличение затрат на создание рабочих мест и содержание штата бухгалтеров и финансистов для качественного ведения учета и подготовки отчетности.

Несмотря на отмеченные недостатки, при втором способе в комбинированной финансовой отчетности отражаются все факты хозяйственной жизни участников. Руководство получает данные о движении денежных средств, расчетах, активах, обязательствах и финансовых результатах для контроля деятельности и анализа показателей бизнес-партнерства.

Вывод**.** В параграфе представлены основные характеристики неформализованных корпоративных структур, значимые для автоматизации учетной системы и выбора способа формирования комбинированной управленческой (финансовой) отчетности. На начальной стадии жизненного цикла бизнесу целесообразно применять способ фиксации первичных документов и ведения учета в целом по бизнес–партнерству, то есть без формирования управленческой (финансовой) отчетности каждого участника бизнес-структуры. После прохождения стадии предпринимательства стоит пересмотреть учетную систему и применять способ фиксации первичных документов по каждой компании, входящей в корпоративную структуру, формировать отдельные управленческие отчеты по каждому участнику, и уже на их основе составлять комбинированную отчетность. На любой стадии жизненного цикла собственникам и руководителям бизнеса следует помнить, что нецелесообразно пренебрегать законодательством в области налогообложения, игнорировать требования стандартов бухгалтерского учета и финансовой отчетности, поскольку это приводит к излишним затратам на ведение учета и лишает заинтересованных сторон возможности получать релевантную финансовую отчетность, пригодную для принятия стратегических, финансовых и операционных решений.

4.2 Формы управленческой (финансовой) отчетности управляющей компании бизнес-партнерства

Бизнес составляет консолидированную финансовую отчетность на законодательной основе, если попадает под действие закона о консолидированной финансовой отчетности [265], или добровольной основе для целей управленческой отчетности. В консолидированной отчетности активы, обязательства и капитал, доходы и расходы управляющей компании суммируются с аналогичными объектами компаний группы или показываются по методу долевого участия. Тем самым не виден результат инвестиций в различные компании группы. Исключение из требований консолидации применимо только при формировании отчетности инвестиционной организации, в соответствии со стандартом МСФО (IFRS) 10 п. 31 [252]. При формировании отдельной отчетности материнской организации, инвестиции в компании группы (дочерние, ассоциированные, совместные) могут учитываться на выбор по первоначальной или справедливой стоимости, или по методу долевого участия, определенному в стандарте МСФО (IAS) 27 п. 10 [242].

В рамках настоящего исследования управляющая компания понимается как юридическое лицо или фактический центр управления, через который координируются инвестиции, финансирование, активы, договоры и общие расходы бизнес-структуры. Отчетность по управляющей компании требует отдельного анализа, поскольку через нее проходят операции, влияющие на стоимость вложенного капитала, долговую нагрузку, расчеты между участниками и будущие денежные потоки.

Правовой статус управляющей компании может быть разным. В формализованной группе она может совпадать с материнской организацией, через которую осуществляется контроль над дочерними обществами. При наличии установленных законом оснований такая группа составляет консолидированную финансовую отчетность, в которую включаются активы, обязательства, капитал, доходы и расходы организаций группы, а внутригрупповые обороты и остатки исключаются. Такой порядок решает задачу внешнего представления группы. Для анализа вложений в отдельные бизнес-направления этого часто недостаточно. Если

управляющая компания привлекла кредит и перераспределила средства между участниками, в консолидированной отчетности долг будет виден на уровне группы. Из нее не всегда ясно, какой участник использовал финансирование, какой проект должен создать денежный поток для погашения долга, где возник риск невозврата и какие внутренние расчеты уже просрочены.

В отдельной отчетности материнской организации инвестиции в дочерние, ассоциированные и совместные компании отражаются по правилам применяемых стандартов и выбранной учетной политики. Оценка отражает учетную стоимость участия, но без дополнительных расшифровок не раскрывает движение вложений, предоставленные займы, нераспределенный финансовый результат, задолженность по плате за управление и арендным платежам.

В неформализованных бизнес-структурах управляющий центр может не иметь отдельного правового оформления. Функции управления иногда остаются на уровне собственника, группы собственников, управляющего партнера или команды менеджеров. При этом именно через такой центр фактически принимаются решения о финансировании, приобретении активов, распределении расходов, поддержке отдельных направлений, заключении договоров с банками, инвесторами и ключевыми контрагентами. Например, управляющая компания может привлечь кредит на развитие гостиничного направления, предоставить заем сервисной компании для приобретения оборудования и оплачивать юридическое сопровождение сельскохозяйственного проекта. В отчетности отдельных участников отражаются полученные займы, расходы, задолженность и расчеты с управляющей компанией. Для собственников важно видеть не только финансовые результаты каждого направления, но и то, какие средства привлекла управляющая компания, как они распределены между участниками, какие обязательства возникли и за счет каких поступлений предполагается их погашение. Подобная информация необходима при оценке эффективности централизованного управления финансами и инвестициями бизнес-партнерства.

Управляющие компании могут выполнять следующие функции в бизнес-партнерствах:

– обеспечивать общие для всех участников бизнес-процессы, такие как маркетинг, поддержку программных продуктов для ведения бизнеса и учета, финансовое управление, экономическую и юридическую безопасность и др.;

– привлекать нецелевые кредиты и займы от банков, сторонних организаций, физических лиц и перераспределять их между участниками бизнес-структуры;

– привлекать средства инвесторов для вложения в собственный капитал участников и/или приобретения доли в новых бизнесах;

– приобретать недвижимость для передачи в аренду/субаренду участникам бизнес-структуры;

– осуществлять стратегическое управление бизнесом;

– участвовать в принятии решений участников бизнес-структуры в соответствии с имеющимися полномочиями контроля, значительного влияния или совместного контроля.

Формирование управленческой (финансовой) отчетности управляющей компании не изменяет порядок определения налоговой базы участников бизнес-структуры. В настоящей монографии бизнес-структура рассматривается как объект управленческого анализа и принятия инвестиционных решений, а не как способ налоговой оптимизации. Налоговые последствия определяются по правилам налогового законодательства исходя из фактически совершенных операций, их документального оформления и экономического содержания.

Предлагаемые формы управленческой (финансовой) отчетности управляющей компании представлены в таблицах 59, 60, 61. При разработке форм отчетности были учтены отдельные положения стандартов МСФО: IFRS 10 [252], IAS 27 [242], IAS 28 [243], которые содержат требования по отражению инвестиций в другие организации; статьи экспертов [261, 262 и др.]. Требования к представлению информации в финансовой отчетности учитывались на основе стандартов МСФО: IAS 1 [239], IFRS 18 [254]. В стандартах МСФО и ФСБУ отсутствуют рекомендованные формы для управляющей компании. Предлагаемые формы отчетности управляющей компании ранее представлены автором в статье

[154], использование отчетности для принятия инвестиционных решений рассмотрено в монографии автора [123]

В таблице 59 финансовый результат управляющей компании приведен по бизнес-единицам, входящим в бизнес-структуру.

Таблица 59 – Предлагаемый формат отчета о финансовых результатах управляющей организации бизнес-партнерства

Показатели
«+» Доля в прибыли от проектов участников
«–» Доля в убытке от проектов участников
«+» Роялти (доход), полученные от участников
«–» Прямые расходы, связанные с инвестированием в проекты участников
«=» Доход (расход) от инвестиций в проекты участников бизнес-структуры
«+» Плата, полученная от участников на поддержание бизнес-структуры
«–» Расходы на поддержание бизнес-структуры
«=» **Прибыль (убыток) от управления бизнес-структурой**
Проценты от займов и кредитов, выданных участникам бизнес-структуры
«–» Проценты по займам и кредитам, привлеченным для финансирования бизнеса
«=» **Чистый процентный доход (расход)**
«+» Доход от аренды основных средств, переданных участникам бизнес-структуры
«–» Прямые расходы, связанные с содержанием основных средств, которые переданы участникам по договору аренды
«=» **Чистый арендный доход (расход)**
«+/–» Прибыль (убыток) от продажи компаний участников
«+/–» Прибыль (убыток) от продажи основных средств
«–» Расходы на содержание управляющей компании
«+/–» Прочие доходы (расходы)
«=» Прибыль до налогообложения
«–» Налог на прибыль или единый налог
«=» **Чистая прибыль**

Источник: составлено автором

В составе показателей отдельно раскрыты доходы от управления и инвестиций, чистый процентный и арендный доход, а также расходы на поддержание общих бизнес-процессов. Сопоставление этих данных характеризует результаты вложений и управления активами и используется при принятии решений о дальнейшем финансировании или реорганизации бизнес-структуры. Показатели таблицы 59, которые требуют внимания:

– доля в прибыли/убытке участников бизнес–партнерств, отражает информацию о доходах, полученных управляющей организацией от участия в деятельности участников, или проектов собственника(ов);

– доход (расход) от инвестиций в участников бизнес-структуры, ключевой индикатор эффективности вложений в бизнес-направления;

– прибыль (убыток) от управления, показатель операционной эффективности управляющей компании в контексте стратегического управления деятельностью участников бизнес-структуры;

– чистый процентный доход (расход), демонстрирует финансовый результат распределения заемного капитала между участниками бизнес-структуры;

– чистый арендный доход (расход), показывает эффективность использования активов, переданных в аренду участникам бизнес-структуры;

– прибыль до налогообложения и чистая прибыль, итоговые показатели финансового результата управляющей компании, которые важны для принятия стратегических решений.

Предлагаемый формат отчета о финансовом положении управляющей организации бизнес-партнерства представлен в таблице 60.

Таблица 60 – Предлагаемый формат отчета о финансовом положении управляющей организации бизнес-партнерства

Активы
Денежные средства и их эквиваленты
Инвестиции в участников бизнес-структуры: – инвестиции в капитал/проекты; – задолженность по выданным кредитам и займам; – доля в нераспределенном финансовом результате; – задолженность по управленческим и арендным платежам

Продолжение таблицы 60
Основные средства, переданные в аренду участникам
Прочие оборотные и внеоборотные активы
Обязательства
Долгосрочные обязательства
Кредиты, привлеченные на развитие проектов участников бизнес-структуры
Обязательства по аренде
Прочие кредиты
Гарантии, выданные по обязательствам участников бизнес-структуры
Прочие долгосрочные обязательства
Краткосрочные обязательства
Кредиторская задолженность
Кредиты, привлеченные на развитие проектов участников бизнес-структуры
Обязательства по аренде и прочие кредиты
Прочие краткосрочные обязательства
Чистые активы (активы минус обязательства)
Финансирование чистых активов (капитал)
Собственный капитал
Прочие компоненты капитала
Нераспределенная прибыль
Нераспределенная прибыль на начало периода
Плюс/минус Финансовый результат периода
Минус Дивиденды и другие вознаграждения собственника

Источник: составлено автором

Ключевые показатели, на которые следует обратить внимание (таблица 60):

– инвестиции в участников бизнес-структуры отражают общую сумму вложений в капитал, задолженность по займам и долю в нераспределенной прибыли участников;

– чистые активы (активы минус обязательства), характеризуют финансовую устойчивость управляющей организации;

– кредиты, привлеченные для финансирования проектов участников характеризуют долговую нагрузку и риски обслуживания долга;

– обязательства по аренде показывают обязательства, связанные с арендой активов для участников;

– нераспределенная прибыль показывает, сколько прибыли еще не распределено в виде дивидендов между собственниками управляющей компании.

По данным таблицы 61 управляющая компания и собственники могут контролировать изменения финансового положения бизнес-единиц, состояние расчетов, доходность и возвратность вложений.

Таблица 61 – Анализ инвестиций и операций управляющей организации

Показатели	**Итог**	**Участники или бизнес-направления**		
Инвестиции в проекты участников бизнес-структуры				
на начало периода				
«+» за период				
«–» списание стоимости реализованной части проекта				
«=» на конец периода				
Кредиты и займы, выданные участникам бизнес-структуры				
задолженность участников на начало периода				
«+» выданы займы и кредиты за период				
«+» начислены проценты по займам и кредитам				
«–» получены денежные средства в счет погашения основной суммы долга и процентов				
«=» задолженность на конец периода				
Доля в нераспределенном финансовом результате				
на начало периода				
«+» финансовый результат за период, заработанный участником и принадлежащий управляющей организации				
«–» получены дивиденды от участников				
«=» на конец периода				
Задолженность по платежу за управление и аренду				
на начало периода				
«+» начислены платежи за управление и аренду за период				
«–» получены платежи за управление и аренду за период				
«=» на конец периода				

Источник: составлено автором

Ключевыми показателями таблицы 61 являются:

– **инвестиции в проекты участников бизнес-партнерства** – капитал, направленный управляющей организацией в отдельные направления деятельности. Доходность определяется путем сопоставления суммы вложений с финансовыми результатами соответствующих проектов и поступлениями от них;

– **кредиты и займы, предоставленные участникам**, – непогашенная сумма финансирования, подлежащая возврату управляющей организации. Сроки и объемы фактических выплат показывают исполнение обязательств участниками;

– **доля в нераспределенном финансовом результате** – часть прибыли участников, рассчитанная в пользу управляющей организации в соответствии с ее долей или условиями соглашения, но не выплаченная на отчетную дату. Эта сумма учитывается при прогнозировании возможных поступлений;

– **задолженность по управленческим и арендным платежам** – начисленные, но не уплаченные участниками суммы. Разделение задолженности на текущую и просроченную раскрывает состояние расчетов с управляющей организацией.

Вывод. Таблицы 59-61 раскрывают финансовый результат управляющей организации, структуру ее активов и обязательств, инвестиции в бизнес-единицы и состояние внутригрупповых расчетов. Предложенный отчет о финансовых результатах разграничивает результаты инвестиционной, управленческой, кредитной и арендной деятельности управляющей организации. По его данным оцениваются вклад каждого направления в общий финансовый результат и достаточность доходов для покрытия расходов на централизованное управление бизнес-структурой. Отчет о финансовом положении раскрывает инвестиции, обязательства и расчеты по участникам бизнес-партнерства. Разработанная аналитическая форма, таблица 61, отражает по каждому участнику движение вложений, выданных кредитов и займов, долю в нераспределенном финансовом результате, расчеты по управленческим и арендным платежам.

Состав показателей и порядок их расчета закрепляются в учетной политике. Оценку эффективности инвестиций в проекты участников рекомендуется проводить по показателям, представленным в таблице 62.

Таблица 62 – Показатели, позволяющие оценить эффективность инвестиций

Показатель	**Расчет**	**Значение**
Рентабельность управления	Чистая прибыль / расходы на поддержание бизнес-структуры	Соотношение финансового результата и затрат на централизованное управление
Рентабельность инвестиций	Финансовый результат инвестиций / вложенные средства	Доходность вложений в бизнес–направления
Эффект от управления заемным капиталом	Процентные доходы / процентные расходы	Результат перераспределения финансовых ресурсов внутри бизнес-структуры
Возврат инвестиций	Дивиденды от компаний группы / вложения в капитал	Способность инвестиций обеспечивать возврат вложенного капитала
Эффективность управления недвижимостью	Доход от аренды / арендные обязательства	Эффективность использования арендованной недвижимости

Источник: составлено автором

Предложенная система показателей разграничивает результаты инвестиционной, управленческой, кредитной и арендной деятельности управляющей организации. По значениям показателей оцениваются вклад каждого направления в общий финансовый результат и достаточность полученных доходов для покрытия расходов на централизованное управление бизнес-структурой.

4.3 Формирование управленческой отчетности для собственников бизнеса

Бизнес, как правило, строится на партнерских отношениях. Для предотвращения конфликтов партнерам важно договориться о долях участия, материальных и интеллектуальных вложениях, о пропорциях распределения прибыли. На законодательном уровне отсутствует понятный механизм деления капитала между собственниками бизнеса и вопрос распределения прибыли всегда остается актуальным при создании бизнеса несколькими собственниками.

Партнеры могут при создании бизнеса зарегистрировать юридическое лицо, например общество с ограниченной ответственностью, и при распределении прибыли руководствоваться первым абзацем статьи 28 Федерального закона № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» от 08.02.1998, который гласит, что часть прибыли общества, предназначенная для распределения между его участниками, распределяется пропорционально их долям в уставном капитале общества [267]. Практика показывает, что данный способ не всегда является справедливым, поскольку каждый из собственников может по–разному участвовать в создании и управлении бизнесом.

Исходя из того, что доля в уставном капитале собственников и степень их участия в стратегическом и оперативном управлении бизнесом не всегда совпадают, целесообразно при распределении прибыли руководствоваться вторым абзацем статьи 28 Федерального закона № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» от 08.02.1998 [267]. Согласно данному абзацу может быть установлен иной порядок (не пропорционально долям в уставном капитале) распределения прибыли между участниками общества. Данный порядок должен быть определен уставом общества при его учреждении или путем внесения в устав общества изменений по решению общего собрания участников общества, принятому всеми участниками общества единогласно. Порядок распределения прибыли с точки зрения бухгалтерского и налогового учета детально изложен в [207, 208, 216]. Экономически обоснованный порядок распределения прибыли непропорционально долям участников не разработан. В силу того что при создании бизнеса не все обладают финансовой грамотностью, в основном на практике ориентируются при распределении прибыли на первый абзац статьи 28 Федерального закона № 14-ФЗ [267].

Проблема распределения прибыли возникает не только при создании несколькими участниками юридического лица, но и при регистрации собственника в качестве индивидуального предпринимателя. На практике при создании бизнеса часто встречается ситуация, когда бизнес создается несколькими партнерами, но только один из них регистрируется в качестве индивидуального предпринимателя,

остальные работают на основе устных договоренностей «по дружбе» без формальных обязательств, так как это может быть выгодно с точки зрения налогообложения и администрирования бизнеса. Неформальное распределение ролей и обязанностей может привести к недопониманию и конфликтам в будущем, особенно при разделе прибыли или ответственности за результаты работы. Во избежание конфликтных ситуаций партнеры должны заключить соглашение, в котором предусмотрен порядок распределения прибыли и расчета капитала.

По мере развития бизнеса пропорция распределения прибыли между партнерами может изменяться. Это может происходить в результате изменения состава партнеров, или пересмотра первоначальных договоренностей. Надо отметить, что любые изменения приводят к завершению «старого» партнерства и образованию «нового» партнерства (далее в исследовании процесс завершения «старого» партнерства и образование «нового» партнерства будет обозначаться термином «трансформация партнерства»). Трансформация партнерства проходит безболезненно, только при условии четких договоренностей о пересмотре структуры капитала между собственниками. Логично что партнеры, которые покидают бизнес, желают получить справедливое вознаграждение за свой использованный материальный и человеческий ресурс. И, если бизнес является формализованной группой компаний, то проблема решается достаточно просто: партнер/акционер/соучредитель реализует принадлежащий ему (ей) пакет ценных бумаг (долю в капитале) остающимся владельцам или сторонним будущим владельцам на рынке. Рыночная цена при этом признается справедливой ценой.

В бизнесе-партнерстве бывают ситуации, когда юридически доли партнера нет, а фактически есть. Если, все взаимосвязи между компаниями и ИП группы оформлены юридически грамотно, то схема организации бизнеса не противоречит требованиям налогового законодательства. Взаимоотношения собственников в бизнес партнерствах основаны на доверии, часто на устной договоренности, учет распределения прибыли собственников не ведется. Проблем не возникает, пока не наступает время трансформации партнерства, при которой: один или несколько партнеров захотят покинуть бизнес и продать долю в бизнесе или снизить степень

своего участия в бизнесе, но при этом получать доход от бизнеса; для развития бизнеса надо принять нового партнера, выделив ему долю в прибыли в обмен на инвестиции. На практике встречаются ситуации, когда отсутствие понимания того, как учесть вклад «старых» партнеров приводит к неконструктивным выяснениям отношений, неразумному дроблению или развалу бизнеса.

Всех собственников можно разделить условно на три категории:

* первая предприниматели, генерируют бизнес–идею, создают и раскручивают бизнес с нуля, привлекают инвесторов. Предприниматели на определенном этапе развития организации отходят от оперативного управления бизнесом, но участвуют в принятии стратегических решений;

* вторая инвесторы, вкладывают деньги с целью получения дивидендов или дохода от роста стоимости бизнеса. Они не занимаются текущим управлением бизнесом и участвуют только в принятии стратегических решений;

* третья операторы, инвестировали свою долю в бизнес и занимаются его текущим управлением. Как правило, данная категория собственников занимает позицию генерального и коммерческого директора в своей организации.

Ниже рассматриваются виды доходов собственника бизнеса и подходы к определению их величины. Первый вид дохода собственника – это процент на вложенные средства. Инвестируя деньги в бизнес, собственник рассчитывает на получение прибыли. Установление процента на вложенный капитал учитывает финансовый вклад каждого бизнес-партнера. На практике возникает вопрос: как правильно определить этот процент? Ответ: расчет процента должен основываться на концепции альтернативных издержек, поскольку собственник мог бы направить эти средства на другие инвестиции. Доход от вложений в бизнес должен быть как минимум равен доходу от альтернативного использования капитала. Рассмотрим три возможных подхода к определению процента на капитал:

* сумму денежных средств собственник мог разместить на депозите в надежных банках (распределив вложения в пределах страхуемой суммы 1400 000 руб.), и получать стабильный доход. Логично предположить, что на вложения в бизнес собственник должен получать доход не менее процента по депозиту,

поэтому следует устанавливать размер процента на вложенные денежные средства на уровне банковского депозита;

* собственник мог потратить денежные средства на личное потребление, но инвестируя в бизнес, он откладывает желаемую покупку, цена на которую может вырасти в связи с инфляцией. Следовательно, процент на вложенные денежные средства в бизнес должен покрывать инфляцию;

* собственник мог инвестировать денежные средства в другой бизнес или приобрести ценные бумаги. Собственники могут договориться получать процентную ставку, которую их капитал мог бы заработать, если бы он был инвестирован в другой бизнес.

Собственники, которые участвуют в текущем управлении бизнесом, получают второй вид дохода – вознаграждение за работу. Вознаграждение за работу собственникам не должно учитываться в расходах бизнеса в составе заработной платы, так как это может привести к тому, что собственник-оператор будет получать вознаграждение независимо от финансового результата и утратит заинтересованность в получении прибыли, распределяемой между собственниками. Варианты определения размера вознаграждения собственникам за выполнение трудовых функций в бизнесе:

* сколько бы пришлось платить наемному работнику за выполняемые функции;

* сколько бы мог зарабатывать собственник, если бы работал наемным работником в другой организации.

Собственник может не только вкладывать средства в уставный капитал, но и предоставлять заем организации. Заем является обязательством организации и должен быть отражен в отчете о финансовом положении. Проценты по займам учредителей – это расходы организации и должны включаться в отчет о финансовых результатах. Но получать проценты по заемным средствам собственники должны из прибыли. Если собственники, предоставившие заем организации, получают проценты до распределения прибыли, то они приобретают статус кредитора. Как известно, риск вложения средств в организацию для кредитора меньше, чем для

собственника. И собственники могут стремиться большую часть средств предоставить в виде займа бизнесу, нежели вложить в уставный капитал. В этом случае собственники, вложившие средства только в собственный капитал будут ущемлены в своих правах, а их риск вложений в бизнес существенно увеличится.

Последний вид дохода, который получают собственники, доля в прибыли или убытке. Доля в прибыли или убытке – это распределение остатка прибыли (или убытка) после того, как учтены проценты на вложенные средства, вознаграждение за работу и проценты по займам собственников.

Для более честных взаиморасчетов между собственниками следует прибыль для распределения корректировать на величину процентов по займам собственникам. Под займом собственникам следует понимать любую полученную партнером от бизнеса сумму денежных средств, которая превышает рассчитанную сумму дохода собственника. Следует начислять проценты на заем собственнику. Процентная ставка должна быть установлена на рыночном уровне. Лучший вариант определения ставки процента – это ставка, по которой бизнес привлекает заемные средства. При досрочном изъятии собственником денежных средств бизнес может быть вынужден привлечь заемное финансирование и понести расходы, учитываемые до распределения прибыли. Если один из собственников, как правило, работающий в бизнесе, регулярно пользуется деньгами компании сверх положенной ему суммы, величина прибыли к распределению снижается. Проценты по займам, предоставленным собственникам, следует начислять, чтобы партнеры не были заинтересованы в изъятии больших сумм из бизнеса досрочно в течение года или не брали суммы, превышающие заработанные ими в бизнесе. Проценты по займам собственникам начисляются пропорционально сроку использования средств. Проценты по займам**,** предоставленным собственникам, добавляются к чистой прибыли до ее распределения.

Исходные данные для примера. За отчетный период бизнес заработал 21 млн руб. прибыли, из которых прибыль к распределению в виде дивидендов 10,5 млн руб. В течение года Партнеры 1 и 2 предоставляли займы бизнесу на сумму 7,5 млн.

руб. В течение года Партнеры 1 и 3 брали займы от бизнеса на сумму 3 млн. руб. Параметры партнерского соглашения приведены в таблице 63.

Таблица 63 – Параметры партнерского соглашения (пример)

Параметры	Значения
Первоначальный капитал партнеров: *Партнер 1 (*собственник–предприниматель) *Партнер 2 (*собственник–инвестор) *Партнер 3 (*собственник–оператор)	14 млн. руб.: 5 млн. руб. 6 млн. руб. 3 млн. руб.
Вознаграждение партнерам за операционную работу	1,75 млн. руб. в год:
Партнер 1	0,65 млн. руб.
Партнер 3	1,1 млн. руб.
Доля прибыли к распределению в виде дивидендов:	50%
Пропорция распределения прибыли в виде дивидендов между партнерами: *Партнер 1 (*собственник–предприниматель) *Партнер 2 (*собственник–инвестор) *Партнер 3 (*собственник–оператор)	50% прибыли к распределению в виде дивидендов принимается за 100% из которых: 33,3% 33,3% 33,3%
Доля прибыли к распределению в виде бонусов менеджерам	20%
Доля прибыли на развитие бизнеса	30%
Процент на капитал	10%
Процент по займам привлеченным от собственников	20%
Процент на выданные займы собственникам	15%

Источник: составлено автором

Предлагаемый порядок расчета прибыли для начисления дохода (дивидендов) собственнику, этапы:

* первый – определить стоимость капитала каждого из партнеров;

* второй – определить процент на капитал и рассчитать процент на вложенные средства собственника(ов);

* третий – определить размер вознаграждения за работу собственника(ов);

* четвертый – рассчитать проценты по займам привлеченным от собственников;

* пятый – рассчитать проценты по выданным займам;

* шестой – рассчитать доход собственников до распределения прибыли;

* седьмой – рассчитать прибыль к распределению после вычета процента на капитал вознаграждения за работу, процентов по выданным и полученным займам собственникам;

* восьмой – рассчитать долю в прибыли каждого из партнеров;

* девятый – рассчитать прибыль на каждого из партнеров.

В таблице 64 представлен пример распределения прибыли между партнерами бизнеса. На основании приведенных расчетов в таблице 64 бизнес должен начислить дивиденды партнерам: первому в размере 3,6 млн. руб.; второму 3,7 млн. руб.; третьему 3,2 млн. руб. Дивиденды рассчитаны до налогообложения.

Таблица 64 – Пример распределения прибыли между партнерами бизнеса, при условии что все партнеры работают в бизнесе

Показатели	Итого	Партнер 1	Партнер 2	Партнер 3
1 этап. Первоначальный капитал партнеров	14,0	5,0	6,0	3,0
2 этап. Процент на капитал, начисляется 10% на вложения в бизнес	1,4	0,5 = 5,0 × 10%	0,6 = 6,0 × 10%	0,3 = 3,0 × 10%
3 этап. Вознаграждение за работу в бизнесе	1,75	0,65	–	1,1
4 этап. Начисленные проценты по займам привлеченным от собственников, ставка 20%	1,5	0,5 = 2,5 × 20%	1,0 = 5,0 × 20%	–
5 этап. Начисленные проценты по займам выданным собственникам	(0,45)	(0,15 = 1 × 15%)	–	(0,3 = 2 × 15%)
6 этап. Доход собственников до распределения прибыли	4,2	1,5	1,6	1,1
Прибыль бизнеса за финансовый год 21 млн. руб. Прибыль, к распределению в виде дивидендов 10,5 = 21 × 50%				
7 этап. Прибыль к распределению после вычета процента на капитал вознаграждения за работу, процентов по выданным и полученным займам 6,3 млн. руб. = 10,5 – 1,4 – 1,75 – 1,5 + 0,45				
Пропорция распределения прибыли	100,0%	33,3%	33,3%	33,3%
8 этап. Доля в прибыли партнеров		2,1 = 6,3 × 33,3%	2,1 = 6,3 × 33,3%	2,1 = 6,3 × 33,3%
9 этап. Прибыль, принадлежащая партнерам	10,5	3,6 = 1,5 + 2,1	3,7 = 1,6 + 2,1	3,2 = 1,1 + 2,1

Источник: составлено автором

Для того чтобы определить доход собственника, в уставе организации или соглашении о партнерстве в неформализованном холдинге должен быть зафиксирован размер процента на вложенные средства, подход к определению вознаграждения собственника, уровень процентов по привлекаемым и выдаваемым займам.

Успешное развитие бизнеса приводит к созданию гудвилла, который может быть признан в отчетности только в результате объединения бизнеса. Согласно МСФО (IFRS) 3 [255], гудвилл – это «актив, представляющий собой будущие экономические выгоды, являющиеся результатом других активов, приобретенных при объединении бизнесов, которые не идентифицируются и не признаются отдельно». В соответствии с МСФО (IFRS) 3: гудвилл можно признать в **отчетности компании-покупателя после приобретения (объединения) бизнеса; внутренне созданный гудвилл в отчетности компании не признается.** Трансформация партнерства подразумевает, что новые или существующие партнеры (партнеры-покупатели) приобретают долю в капитале у партнеров, полностью или частично, покидающих бизнес. В целом данная процедура похожа на процесс объединения бизнеса.

Методику признания гудвилла, рекомендованную в МСФО (IFRS) 3, можно адаптировать для формирования управленческой отчетности неформализованного бизнеса (холдинга де–факто). По своему экономическому содержанию гудвилл является добавленной рыночной стоимостью, которая рассчитывается как разница между рыночной стоимостью бизнеса и балансовой стоимостью чистых активов. Чистые активы состоят из капитала собственников и нераспределенной прибыли (прибыли, которая не распределена собственниками в виде дивидендов, а оставлена ими на развитие бизнеса). Рыночная стоимость – предполагаемая выручка от продажи бизнеса. Представляется справедливым, что при уменьшении доли или выходе из бизнеса собственники, создавшие рыночную добавочную стоимость, должны быть вознаграждены. То есть собственник при изменении своей доли в бизнесе должен получить созданную им часть гудвилла. Аналогичным образом, в случае если в действующем бизнесе круг собственников расширяется, новый

собственник должен заплатить «старым» за уже созданный гудвилл. Ниже приведены наиболее часто встречающиеся ситуации на практике, требующие распределения рыночной добавочной стоимости между собственниками:

– выход одного из собственников из бизнеса;

– изменение пропорции деления прибыли между собственниками;

– привлечение в бизнес нового собственника.

В ситуации выхода собственника из бизнеса возникает вопрос, как рассчитать цену покупки его доли. Примеры приведены в приложении 53. Деятельность всех юридических лиц регулируется Гражданским кодексом РФ [21, часть первая статья 50], который устанавливает общие положения о коммерческих и некоммерческих организациях.

Деятельность акционерных обществ регулируется Гражданским кодексом РФ и Федеральным законом № 208-ФЗ «Об акционерных обществах» от 26.12.1995 [268]. Закон предусматривает, что акционер может продать свою долю другим акционерам или самому обществу, и расчет стоимости доли осуществляется исходя из балансовой или рыночной стоимости активов компании. Возможен расчет по действительной стоимости активов, если иное не предусмотрено уставом.

Порядок определения доли учредителя ООО при выходе из бизнеса рассмотрен в частности в [4, 20, 206]. Основным законодательным актом, определяющим порядок создания, управления и ликвидации общества, является Федеральный закон № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» от 08.02.1998 [267]. Раздел III закона регулирует порядок отчуждения долей, включая их продажу, выкуп обществом или передачу другим участникам, способы оценки долей при выходе или реорганизации общества [267]. Рассмотрим практическую ситуацию. Например, компания создана в 2000 году тремя учредителями. Предположим в момент создания предприятия, каждый из собственников внес в уставный капитал по 20 тыс. руб. На момент выхода одного собственника из бизнеса, капитал компании составляет 300 млн. руб. За время своего существования бизнес сумел создать хорошую репутацию на рынке, клиентскую базу, торговую марку, приобрести коммерческую недвижимость. Все

вышеизложенное создавалось при непосредственном участии всех собственников. Следовательно, будет несправедливо, если собственнику при выходе из бизнеса будет возвращен взнос в уставный капитал или его доля будет выкуплена в размере одной трети капитала на момент выхода. В данной ситуации цена покупки доли собственника должна быть рассчитана на основе рыночной добавочной стоимости на дату выхода из бизнеса.

Партнерства регулируются ГК РФ (гл. 55) [21] и включают полные товарищества и товарищества на вере. При выходе участника его доля определяется пропорционально вкладу и может быть выплачена деньгами или имуществом. Производственные кооперативы регулируются ГК РФ [21] и Федеральным законом № 41-ФЗ от 08.05.1996 [269]; пайщики вправе при выходе получить стоимость пая в денежной или имущественной форме.

При выходе участника из бизнеса в разных юридических формах расчет его доли основывается на правовых нормах, указанных в соответствующих федеральных законах. В ООО и товариществах расчет стоимости доли часто проводится исходя из стоимости чистых активов или по рыночной оценке. В ПАО расчет основывается на рыночной стоимости акций, а в производственных кооперативах – на стоимости пая.

Деятельность индивидуального предпринимателя регулируется ГК РФ [21] и Федеральным законом № 129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» от 08.08.2001 [266]**.** Поскольку ИП не является юридическим лицом и действует как физическое лицо, вопрос о выходе участника и распределении долей здесь не применим. При продаже бизнеса индивидуальным предпринимателем расчет стоимости осуществляется на основе договоренности с покупателем.

Вопрос оценки стоимости бизнеса исследован автором в [84, 85, 151]. Подробно механизм расчета рыночной стоимости бизнеса описан, в частности, в [23, 257, 258 и др.] и стандартах оценки [201].

Рассмотрим ситуации, требующие перерасчета капитала в связи с изменением структуры и состава собственников.

Ситуация 1. Собственники приняли решение об изменении пропорции деления прибыли. Гудвилл (рыночная добавочная стоимость) рассчитывается перед тем, как учесть изменения в пропорции деления прибыли между партнерами, так как в результате изменений одни партнеры получают выгоду, тогда как другие теряют в результате нового соглашения. Следовательно, собственники, которые получают выгоду от изменений, должны «купить» рыночную добавочную стоимость и права на увеличение доли в будущей прибыли (таблица 65).

Таблица 65 – Последовательность перераспределения партнерского капитала

Этапы	Итого	Партнер 1	Партнер 2	Партнер 3
1 этап. Исходное значение капитала	14,0	5,0	6,0	3,0
2 этап. Исходная (старая, прежняя) пропорция распределения прибыли	100%	33,3%	33,3%	33,3%
3 этап. Гудвилл бизнеса оценивается в размере 6 млн. руб.				
4 этап. Распределение гудвилла в прежней пропорции деления прибыли	6,00	2,0 = 6 × 33,3%		
		2,00	2,00	2,00
5 этап. Увеличение капитала на гудвилл	20	7,0 = 5+2	8,0 =6+2	5,0= 3+2
6 этап. Новая пропорция распределения прибыли	100%	55%	25%	20%
7 этап. Распределение гудвилла в новой пропорции деления прибыли	6,00	3,3 = 6 × 55%	1,5 = 6 × 25%	1,2 = 6 × 20%
8 этап. Новая величина капитала	14	3,7 = 7 – 3,3	6,5 = 8 – 1,5	3,8= 5 – 1,2

Источник: составлено автором

Пропорция распределения прибыли обычно изменяется, когда партнер снижает степень своего личного участия в бизнесе, но при этом желает продолжать получать доход от бизнеса. Поскольку теперь партнер оказывает меньшее влияние на принятие решений, влияющих на прибыль периода, будет справедливым «зафиксировать» его заслуги в развитии бизнеса путем увеличения капитала. Расчеты, приведенные в таблице 65, показывают, что партнер 1 «как бы заплатил» своим капиталом второму и третьему партнеру за рост доли в прибыли. В дальнейшем, когда партнеры будут проводить расчеты, процент на капитал будет рассчитываться от нового значения. В результате партнеры 2 и 3 будут получать

больше «пассивного» дохода от вложений и меньше зависеть от величины прибыли. Партнер 1 будет свой основной доход получать от доли в прибыли. Логично предположить, что партнер 1 имеет решающее влияние на принятие оперативных решений бизнеса, без данного фактора изменение пропорции деления прибыли бессмысленно.

Ниже представлены этапы корректировки стоимости капитала каждого из партнеров бизнеса на величину гудвилла при принятии решения об изменении пропорции деления прибыли:

* первый этап – расчет значения капитала, приходящего на каждого партнера, на момент изменения состава партнеров бизнеса;

* второй этап – подготовка информации о принятой пропорции распределения прибыли на момент изменения состава партнеров бизнеса;

* третий этап – расчет гудвилла, от рыночной стоимости бизнеса следует отнять справедливую стоимость чистых активов бизнеса;

* четвертый этап – распределение гудвилла между партнерами бизнеса в прежней пропорции распределения прибыли;

* пятый этап – увеличение капитала каждого из партнеров на величину распределенного гудвилла;

* шестой этап – принятие решения партнерами о новой пропорции распределения прибыли;

* седьмой этап – распределение гудвилла между партнерами бизнеса в новой пропорции распределения прибыли.

* восьмой этап – перераспределение капитала между партнерами, из величины капитала, рассчитанной на пятом этапе, следует отнять гудвилл, распределенный между партнерами в новой пропорции распределения прибыли.

Ситуация 2. В таблице 66 приведены этапы распределения величины капитала на каждого из партнеров при условии вступления нового партнера в бизнес.

* первый этап – фиксация величины собственного капитала, которая внесена каждым из партнеров в бизнес;

* второй этап – отражение информации о принятой пропорции распределения прибыли между партнерами.

Процент деления прибыли является предметом договоренности между партнерами, и он может отличаться от доли капитала партнера. Например, в таблице 66 данной статьи показано, что финансовые вложения в бизнес были произведены только партнером 1, при этом доля деления прибыли 50/50. Ситуация возможна, когда предприниматель, носитель идеи для бизнеса, привлекает для ее реализации партнера–инвестора. Пропорции деления прибыли приведены как пример, чтобы визуализировать методику расчета. Подробный пример расчета вознаграждений партнерам показан в таблице 64;

* третий этап – фиксация величины нераспределенной в виде дивидендов прибыли, которую бизнес заработал с момента основания до момента «трансформации партнерства». Данные о нераспределенной прибыли могут быть получены из бухгалтерского или управленческого учета. Если данных, в силу отсутствия ведения учета по различным причинам нет, расчет можно сделать, используя в качестве шаблона таблицу приложения 64.

Таблица 66 – Последовательность расчета капитала партнеров бизнеса

Этапы	Итого	Партнер 1	Партнер 2	Партнер 3
1 этап. Первоначальные вложения партнеров в бизнес	25,0	25,0	–	–
2 этап. Принятая пропорция распределения прибыли	100%	50%	50%	–
3 этап. Фиксация нераспределенной прибыли на момент расчета, 20 млн. руб.				
4 этап. Распределение нераспределенной прибыли между партнерами	20,0	10,0 = 20,0 × 50%	10,0 = 20,0 × 50%	
5 этап. Фиксация капитала собственников	45,0	35,0 = 25,0+10,	10,0	
6 этап. Переоценка чистых активов бизнеса оценивается в размере 15 млн. руб.				
7 этап. Распределение переоценки чистых активов между «старыми» партнерами	15,0	7,5	7,5	–
8 этап. Гудвилл бизнеса оценивается в размере 50 млн. руб.				
9 этап. Распределение гудвилла в прежней пропорции деления прибыли	50,0	25,0 = 50,0 × 50%		–
		25,0	25,0	–

Продолжение таблицы 66

10 этап. Увеличение капитала на величину переоценки активов и гудвилл	110,0	67,5 = 35+7,5+25	42,5 = 10+7,5+25	-
11 этап. Новая пропорция распределения прибыли	100%	35%	35%	30%
12 этап. Распределение гудвилла в новой пропорции деления прибыли	50,00	17,5 = 50 × 35%	17,5 = 50 × 35%	15,0 = 50 × 30%
13 этап. Внесение капитала новым партнером 40 млн. руб.				
14 этап. Новая величина капитала	100,0	50,0 = 67,5 – 17,5	25,0 = 42,5 – 17,5	25,0 = 40,0 – 15,0
15 этап. Проверка правильности расчета общей величины капитала 100,0 = 25,0 (1 этап) + 20,0 (3 этап) + 15,0 (6 этап) + 40,0 (13 этап)				

Источник: составлено автором

* четвертый этап – расчет величины нераспределенной прибыли для каждого партнера, согласно принятой пропорции распределения прибыли;

* пятый этап – фиксация капитала каждого из собственников бизнеса (сумма вложений партнеров в бизнес и нераспределенная прибыль) на дату «трансформации партнерства»;

* шестой этап – переоценка чистых активов бизнеса до их рыночной стоимости. Расчеты на данном и следующем этапе следует делать только тогда, когда значение нераспределенной прибыли (3 этап) берется из данных бухгалтерского учета. Если расчет нераспределенной прибыли был сделан как в приложении 54, то корректировку на переоценку активов делать не надо, она уже учтена в оценочной стоимости активов и обязательств. В таблице 66 суммы приведены для демонстрации методики расчета;

* седьмой этап – распределение величины переоценки чистых активов между партнерами в соответствии с принятой пропорцией распределения прибыли;

* восьмой этап: расчет гудвилла. При наличии финансового специалиста в команде или возможности пригласить квалифицированного консультанта, рекомендуется применять методику расчета гудвилла, описанную в [255].

Для примера из таблицы 66, изучение рынка и беседа с потенциальными инвесторами показали, что рассматриваемый бизнес можно продать за 95 млн. руб.,

чистые активы бизнеса (капитал) равны 45 млн. руб., следовательно, гудвилл равен 50 млн. руб.

* девятый этап – распределение гудвилла между партнерами бизнеса в принятой пропорции деления прибыли (таблица 65);

* десятый этап – увеличение капитала каждого из партнеров на величину переоценки активов и гудвилла;

* одиннадцатый этап – фиксация «старыми» и «новыми» партнерами пропорции деления прибыли;

* двенадцатый этап – распределение гудвилла между партнерами бизнеса согласно установленной на предыдущем этапе пропорции деления прибыли;

* тринадцатый этап – внесение денежных средств и/или других материальных и нематериальных активов новыми партнерами в бизнес;

* четырнадцатый этап – расчет величины капитала, приходящегося на каждого партнера. Для «старых» партнеров, из капитала, скорректированного на величину переоценки и гудвилла (десятый этап), следует отнять гудвилл, распределенный между партнерами на двенадцатом этапе. Для «новых» партнеров, из стоимости активов, внесенных в бизнес, следует отнять значение распределенного гудвилла.

* пятнадцатый этап – математическая проверка правильности расчета общей величины капитала, которая должна быть равна сумме первоначальных вложений партнеров в бизнес (1-й этап), заработанной нераспределенной прибыли (3-й этап), переоценки чистых активов до рыночной стоимости (6-й этап, если рыночная стоимость активов не была учтена на третьем этапе, в противном случае значение переоценки следует принять равным нулю), стоимости активов, внесенных «новыми» партнерами в бизнес.

Для справедливого распределения прибыли между собственниками, принимающими неравнозначное участие в бизнесе, обоснован подход, включающий: процент на вложенный капитал, вознаграждение за труд, проценты по займам (полученным и выданным) и долю в прибыли (таблица 67).

Таблица 67 – Последовательность перераспределения капитала собственников

Этап	Действие	Формула/Описание
1	Определение общей прибыли к распределению	Прибыль бизнеса за период × Доля прибыли, предназначенная к распределению
2	Вычисление процента на капитал	Вложенный капитал × Процентная ставка на капитал
3	Определение вознаграждения за управление	Устанавливается в зависимости от вклада в операционное управление
4	Начисление процентов по займам	Начисляются на займы, выданные и полученные собственниками
5	Расчет чистой прибыли к распределению	Общая прибыль – (Проценты на капитал + Вознаграждения + Проценты по займам)
6	Пропорциональное деление прибыли	Оставшаяся прибыль делится между собственниками согласно их долям
7	Корректировка капитала на гудвилл	Гудвилл = Рыночная стоимость бизнеса – Балансовая стоимость чистых активов
8	Расчет корректировки капитала при перераспределении гудвилла	Корректировка определяется как разница между долей гудвилла по прежней и новой структуре собственности. Общая сумма корректировок по всем собственникам равна нулю
9	Расчет итогового капитала собственников	Итоговый капитал собственника = Исходный капитал + Процент на капитал + Вознаграждение за управление + Проценты по займам + Доля в прибыли ± Корректировка при перераспределении гудвилла.

Источник: составлено автором

Гудвилл, который рассчитывается и распределяется между партнерами, не увеличивает стоимость капитала. Согласно пп. 48-50 МСФО (IAS) 38 [246] внутренне созданный гудвилл не признается в отчетности. Если увеличить капитал на гудвилл, придется увеличить и активы на неидентифицируемую от бизнеса величину, что противоречит экономической логике формирования отчетности. Гудвилл признается только при покупке бизнеса согласно требованиям МСФО (IFRS) 3 [255]. По мнению автора, требований МСФО **(**IAS) 38 и МСФО (IFRS) 3, следует придерживаться и при формировании управленческой (финансовой) отчетности. Рассчитанный гудвилл используется при перераспределении капитала между партнерами, но не признается в активах управленческого баланса.

Вывод. В параграфе впервые предложена методика использования расчетной величины гудвилла при перераспределении капитала между собственниками. Гудвилл рассматривается как рыночная добавочная стоимость, создаваемая в процессе развития бизнеса, и учитывается при трансформации партнерства,

изменении пропорций распределения прибыли или включении новых участников в состав собственников (таблица 68).

Таблица 68 – Рекомендуемая форма отчета о капитале собственников в партнерских бизнесах

Собственник	**Капитал до перераспределения**	**Процент на капитал**	**Вознаграждение за управление**	**Доля в чистой прибыли**	**Доля в гудвилле**	**Капитал после перераспределения**
Партнер 1 (предприниматель)	X руб.	Y руб.	Z руб.	A руб.	B руб.	X+Y+Z+A+B руб.
Партнер 2 (инвестор)	X руб.	Y руб.	–	A руб.	B руб.	X+Y+A+B руб.
Партнер 3 (оператор)	X руб.	–	Z руб.	A руб.	B руб.	X+Z+A+B руб.
Итого	**∑X руб.**	**∑Y руб.**	**∑Z руб.**	**∑A руб.**	**∑B руб.**	**∑(X+Y+Z+A+B) руб.**

Источник: составлено автором

В предлагаемой модели гудвилл используется как расчетный показатель при внутреннем перераспределении капитала партнерского бизнеса. В его величине отражается прирост стоимости, связанный с участием партнеров в управлении, развитием клиентской базы, деловой репутации и другими вкладами, не имеющими самостоятельной стоимостной оценки.

В расчете распределения прибыли между партнерами отдельно отражаются процент на вложенный капитал, вознаграждение за управление, проценты по займам, доля прибыли и доля гудвилла каждого собственника. Расчет применяется при изменении состава участников, их долей и функций в управлении. Методика может быть закреплена в уставе организации или нотариально удостоверенном партнерском соглашении. Ее применение не противоречит ст. 28 Федерального закона № 14-ФЗ и возможно при добровольном согласии всех участников партнерства.

ГЛАВА 5. МЕТОДИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ФОРМИРОВАНИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОЙ (ФИНАНСОВОЙ) ОТЧЕТНОСТИ В ОРГАНИЗАЦИЯХ, ВЕДУЩИХ УЧЕТ МЕТОДОМ ПРОСТОЙ ЗАПИСИ

5.1 Теоретические и практические аспекты формирования управленческой (финансовой) отчетности на этапе становления бизнеса

При создании бизнеса предприниматели не всегда уделяют достаточное внимание организации бухгалтерского и управленческого учета. Индивидуальные предприниматели и самозанятые не обязаны составлять бухгалтерскую (финансовую) отчетность, а юридические лица, относящиеся к малому бизнесу, при соблюдении установленных условий вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета и составлять упрощенную отчетность по итогам года. Законодательство не предусматривает обязательного составления управленческого вступительного баланса на дату начала деятельности. Необходимость его подготовки определяется самим предпринимателем исходя из потребности в информации об имуществе, обязательствах и вложенных средствах. Основные положения параграфа опубликованы автором в [108, 126].

Практика консультирования показывает, что при открытии бизнеса предприниматели нередко ограничиваются сведениями о вложенных денежных средствах и задолженности перед кредиторами, поставщиками и подрядчиками, не фиксируя полный состав активов и обязательств. По мере развития деятельности возникает потребность в управленческом балансе, отчете о финансовых результатах и отчете о движении денежных средств. Для формирования взаимосвязанных показателей этих форм необходимо знать финансовое положение бизнеса на начало деятельности. При отсутствии вступительного баланса приходится восстанавливать первоначальные остатки активов и обязательств по документам прошлых периодов, часть которых может быть утрачена. Составление вступительного баланса при открытии бизнеса позволяет зафиксировать первоначальные вложения, имущество и обязательства, а в дальнейшем проследить изменения финансового положения и капитала предпринимателя.

Следует разграничивать **вступительный** и **инвентаризационный** балансы как инструменты, выполняющие разные задачи в системе учета. Вступительный баланс – это управленческая форма отчетности, составляемая на момент открытия бизнеса в точке перехода проекта от инвестиционной стадии к стадии операционной деятельности. Он отражает исходное финансовое состояние организации, включая структуру вложенных активов, источников финансирования, обязательств перед кредиторами, поставщиками и контрагентами. Баланс формируется на основе совокупности управленческих отчетов: отчета о движении денежных средств, реестра непогашенных обязательств, сведений о предоплатах и приобретенных, но не оплаченных активах. Поскольку вступительный баланс не предусмотрен законодательством как обязательный, его составление осуществляется по инициативе собственника или финансового специалиста и направлено на внутренние цели – планирование, контроль, расчет капитала и последующее формирование управленческой отчетности.

Инвентаризационный баланс – это инструмент контроля фактической проверки имущества и обязательств. Он необходим для обеспечения достоверности бухгалтерского учета, особенно перед составлением годовой отчетности, при смене материально ответственных лиц, реорганизации или иных событиях, предусмотренных нормативными документами. Составление инвентаризационного баланса регламентируется Федеральным стандартом бухгалтерского учета ФСБУ 28/2023 «Инвентаризация» [274]**,** ФСБУ 4/2023 [275]**,** методическими рекомендациями Минфина [171]**.** В научной литературе [5, 43, 64 и др.] он рассматривается как результат документальной сверки, подтверждающий соответствие между учетными и фактическими данными на конкретную дату. Документ основывается на инвентаризационных актах, подписанных комиссией, и обладает юридической значимостью в системе финансовой отчетности.

Ключевое различие между вступительным и инвентаризационным балансами заключается не только в назначении, но и в подходе к формированию: в первом случае информация агрегируется и анализируется для фиксации стартовой модели бизнеса, во втором – проверяется и подтверждается фактическое наличие

имущества. Вступительный баланс играет роль стартовой точки управленческого учета, тогда как инвентаризационный – механизмом контроля и соблюдения принципа достоверности в рамках бухгалтерского регулирования. Оба документа могут сосуществовать в практике компании, но используются для разных целей и ориентированы на разные категории пользователей (таблица 69).

Таблица 69 – Сравнение вступительного и инвентаризационного баланса

Критерий	Вступительный баланс	Инвентаризационный баланс
Цель составления	Отражение стартовой финансовой позиции бизнеса	Подтверждение фактического наличия имущества и обязательств
Момент составления	На момент начала деятельности	На дату проведения инвентаризации
Источник информации	Управленческие отчеты, включая отчет о движении денежных средств и сведения об обязательствах	Инвентаризационные описи и акты, подтверждающие фактическое наличие имущества
Правовое регулирование	Не регламентирован, используется в управленческих целях	Регламентирован ФСБУ 28/2023, ПБУ 4/99 и др.
Кто составляет	Предприниматель, собственник или финансист	Бухгалтер и инвентаризационная комиссия
Статус отчетности	Внутренний управленческий документ	Официальный подтверждающий документ
Особенность	Отражает объем вложенных ресурсов и возникающих обязательств на старте деятельности	Отражает объем вложенных ресурсов и возникающих обязательств на старте деятельности

Источник: составлено автором

Сравнительный анализ показал, что вступительный баланс – это не просто набор показателей на момент открытия бизнеса, а инструмент моделирования экономической ситуации, в которой предприятие начинает деятельность. Его методологическое значение заключается в том, что он фиксирует управленческое представление о финансовой структуре бизнеса в условиях отсутствия официальной отчетности. В отличие от инвентаризационного баланса, который отражает результат физической проверки и служит элементом контрольных процедур, вступительный баланс инициирует формирование учетной системы, выстраивая логику оценки активов, обязательств и капитала с учетом будущих потребностей анализа. Во вступительном балансе на дату запуска фиксируются

первоначальные активы, обязательства и капитал бизнеса. Показатели переносятся в отчетность следующих периодов, поэтому изменения финансового положения прослеживаются на всех этапах развития проекта. На инвестиционной стадии основное внимание уделяется источникам финансирования и направлениям вложений, после начала операционной деятельности – доходам, расходам, денежным потокам и финансовому результату (таблица 70).

Таблица 70 – Рекомендации по подготовке управленческих отчетов на стадиях жизненного цикла проекта по открытию бизнеса

Стадии жизненного цикла проекта	Рекомендуемые действия
до момента открытия бизнеса	
Прединвестиционная	Формирование отчетов: * о движении денежных средств, в котором следует отразить денежные потоки по инвестиционной и финансовой деятельности, и рассчитать остаток денег на момент завершения инвестиционной стадии; * о произведенных, но не оплаченных расходах; * об активах, приобретенных на условиях отсрочки платежа; * об основных средствах, взятых в аренду на срок более года; * о задолженности поставщикам, подрядчикам и кредиторам; * о вложениях собственников в бизнес.
инвестиционная	
на момент открытия бизнеса	
переход из инвестиционной в эксплуатационную стадию	* закрытие всех ранее составленных отчетов; * расчет остатка денежных средств; * подготовка **вступительного баланса** на основании информации всех ранее составленных отчетов.
после открытия бизнеса	
эксплуатационная стадия	* формирование промежуточных и итоговых (финансовых) управленческих отчетов: баланс, отчет о финансовых результатах, отчет о движении денежных средств и др.

Источник: составлено автором

Вступительный баланс формируется на момент открытия бизнеса, в точке перехода проекта из инвестиционной в эксплуатационную стадию. Как правило, данный момент характеризуется получением первой выручки от клиентов. Основной информационной базой вступительного баланса является отчет о движении денежных средств, отражающий денежные потоки на первых двух стадиях проекта (таблица 71).

Таблица 71 – Структура вступительного отчета о движении денежных средств

№	Статья движения средств	Пояснение	Сумма, тыс. руб.	Раздел баланса
Денежные потоки по инвестиционной деятельности				
1	Капитальные вложения	Материальные и нематериальные ресурсы сроком более 12 мес.	–	Внеоборотные активы
2	Ресурсы краткосрочного использования	Материалы, упаковка, хозяйственные товары, спецодежда	–	Оборотные активы: запасы
3	Запасы	Товары для перепродажи, сырье, материалы	–	
4	Авансы поставщикам и подрядчикам	Аренда, реклама, консалтинг, оплата услуг вперед	–	Оборотные активы: предоплата поставщикам и предоплаченные расходы
5	Временно капитализируемые расходы	Затраты на запуск проекта	–	Оборотные активы: прочие активы (списываются на расходы) в первый отчетный период
Денежные потоки по финансовой деятельности				
6	Вложения собственника	Личные денежные средства предпринимателя	–	Собственный капитал
7	Вложения инвесторов	Прямые инвестиции	–	Собственный капитал
8	Привлеченные займы и кредиты	Поступления от банков, частных лиц, организаций	–	Обязательства (долгосрочные или краткосрочные)
9	Авансы от клиентов	Предоплата до начала оказания услуг	–	Обязательства (авансы полученные)
Итого чистый денежный поток до момента открытия бизнеса				
	Остаток денежных средств на момент открытия бизнеса	Поступления минус платежи	–	Оборотные активы /

Источник: составлено автором

Отчет включает денежные потоки по инвестиционной и финансовой деятельности, поскольку в рассматриваемый период операции, относящиеся к операционной деятельности, еще не осуществляются. На инвестиционной стадии бизнес иногда получает средства от потенциальных клиентов. Например, при недостатке инвестиций предприниматель продает сертификаты на будущие товары

или услуги. Полученные суммы представляют собой предоплату клиентов и включаются в финансовые потоки как источник финансирования проекта.

Рекомендуемая форма управленческого отчета о движении денежных средств, разработанная для документирования всех денежных поступлений и расходов, связанных с инвестиционной и финансовой подготовкой бизнеса до начала операционной деятельности, представлена в таблице 71. Формат таблицы адаптирован под логику управленческой (финансовой) отчетности и предназначен для практического применения в условиях отсутствия формализованной бухгалтерской системы. Разработанные автором методические рекомендации по заполнению таблицы, правила классификации фактов хозяйственной жизни и порядок переноса данных в вступительный баланс изложены в приложении 55: *Методические рекомендации по составлению управленческого отчета о движении денежных средств, предшествующего началу операционной деятельности, для формирования вступительного баланса*.

В ряде случаев предприниматель может получить активы или воспользоваться услугами без их немедленной оплаты, на условиях отсрочки, предоставленных контрагентами. Для обеспечения прозрачности учета и корректного формирования вступительного баланса такие операции требуют отдельной фиксации. В частности, рекомендуется составлять следующие управленческие отчеты: о произведенных, но не оплаченных расходах; об активах, приобретенных на условиях отсрочки платежа. Наименование статей в этих отчетах желательно согласовывать с соответствующими статьями управленческого отчета о ДДС, что обеспечивает сопоставимость данных и упрощает их последующую классификацию при составлении баланса.

Для стоимостной оценки таких ресурсов следует использовать либо фактические затраты, подтвержденные документами (счета, договоры, накладные), либо справедливую стоимость, если иное не указано в условиях передачи. Если активы или услуги предоставлены безвозмездно собственниками бизнеса, их стоимость одновременно отражается в составе собственного капитала. В случае, если ресурсы поступили от сторонних лиц на условиях отсрочки платежа, они

формируют соответствующую кредиторскую задолженность, заем или прочие обязательства в структуре пассива вступительного баланса.

Активы вступительного баланса формируются на основе анализа денежных потоков по инвестиционной деятельности, данных о еще не оплаченных, но уже потребленных услугах. Во вступительном балансе в составе активов следует отразить все потраченные ресурсы на открытие бизнеса. Критерии признания активов в балансе отражены в [60]. Критерии разделения на внеоборотные и оборотные в [239]. Основное правило, вытекающее из требований [239], если ресурс будет приносить экономические выгоды более одного года, – это внеоборотный актив, если ресурс будет потреблен в первом году эксплуатационной стадии проекта, то это оборотный актив. Группировка статей активов представлена в приложении 56. Во вступительном балансе предлагается выделять отдельную статью для первоначальных затрат, подлежащих списанию в течение первого года операционной деятельности. К ним относятся разовые организационные расходы, затраты на подготовку бизнеса к работе, а также стоимость приобретенных основных средств и нематериальных активов, не превышающая установленного для управленческой отчетности лимита признания. Указанные затраты не отвечают принятым критериям капитализации, однако для целей вступительного управленческого баланса предлагается временно отражать их отдельно от остальных активов. Например, предприниматель вложил в открытие мастерской 1 млн руб. Из них 700 тыс. руб. составила стоимость оборудования, включая задолженность поставщику 200 тыс. руб., 100 тыс. руб. израсходовано на первоначальную рекламу и подготовку работников, 50 тыс. руб. – на приобретение малоценного инвентаря. Остаток денежных средств на дату открытия составляет 350 тыс. руб. Во вступительном управленческом балансе отражаются оборудование стоимостью 700 тыс. руб., денежные средства – 350 тыс. руб. и первоначальные затраты, подлежащие списанию, – 150 тыс. руб. Обязательства перед поставщиком составляют 200 тыс. руб., капитал предпринимателя – 1 млн руб. В течение первого года работы первоначальные затраты в размере 150 тыс. руб. списываются на расходы и уменьшают финансовый результат и капитал.

Раздел «Обязательства» вступительного баланса формируется по сведениям о привлеченных кредитах, займах и непогашенной задолженности перед поставщиками и подрядчиками. Для определения первоначального капитала используются данные о вложениях собственника, полученном финансировании и обязательствах, возникших до начала операционной деятельности.

Вывод. Предложенный в параграфе подход предусматривает составление управленческого отчета о движении денежных средств за период подготовки бизнеса к началу операционной деятельности. На основании его данных и сведений об имеющихся активах и обязательствах формируется вступительный баланс, отражающий финансовое положение бизнеса на дату начала работы. Порядок составления этих форм изложен в Методических рекомендациях по составлению управленческого отчета о движении денежных средств, предшествующего началу операционной деятельности, для формирования вступительного баланса (приложение 55).

5.2 Последовательность формирования управленческой (финансовой) отчетности в условиях применения простой записи

Согласно письму Департамента регулирования бухгалтерского учета от 26.02.2024 г. [181, п. 2.2, п 4.1], микропредприятия и некоммерческие организации вправе вести бухгалтерский учет по упрощенной системе, не применяя двойную запись. В соответствии с пунктом 6.1 ПБУ 1/2008 таким субъектам разрешено организовать учет по простой системе, то есть без корреспонденции счетов, фиксируя операции в Книге учета фактов хозяйственной деятельности, которая выполняет функции как аналитического, так и синтетического учета [189, п. 6.1]. Результатом ведения учета организаций, применяющих простую запись, выступает бухгалтерская (финансовая) отчетность, позволяющая оценить деятельность за отчетный период.

Несмотря на нормативную допустимость простой записи, методология формирования управленческой (финансовой) отчетности пока не разработана. Не определены формы отчетности и единые подходы к отражению доходов, расходов, движения денежных средств и структурированию итоговых отчетов. Прикладная

ценность отчетности вследствие этого ограничена, а ее использование для анализа и принятия управленческих решений затруднено.

В ряде организаций, прежде всего в малом бизнесе и бизнес-партнерствах, при подготовке управленческой (финансовой) отчетности применяется простая или неполная запись. Простая или неполная запись предполагает фиксацию фактов хозяйственной жизни в электронных таблицах или специализированных программах без разноски по дебету и кредиту счетов. Стремление сократить расходы на ведение учета и содержание бухгалтерской функции нередко определяет выбор учета фактов хозяйственной жизни без использования двойной записи. Фиксация и обработка информации возлагаются на собственников или менеджеров, отражающих операции, необходимые для контроля денежных потоков и оценки результатов деятельности.

В соответствии с Федеральным законом № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» индивидуальные предприниматели вправе не вести бухгалтерский учет при соблюдении установленных законом условий [264]. Поэтому в бизнес-партнерствах, объединяющих юридические лица и индивидуальных предпринимателей, учет может быть организован по-разному. Организации используют двойную запись и составляют бухгалтерскую (финансовую) отчетность, тогда как индивидуальные предприниматели могут ограничиваться регистрацией поступлений и платежей, учетом имущества и обязательств. Для формирования управленческой (финансовой) отчетности бизнес-структуры необходимо привести сведения всех участников к сопоставимому виду.

При использовании простой записи отсутствует контроль равенства дебетовых и кредитовых оборотов, предусмотренный системой двойной записи. Регистрация денежных поступлений и выплат сама по себе не позволяет определить финансовый результат и составить баланс. Например, предприниматель может получить значительный аванс за изготовление оборудования, которое будет передано заказчику только в следующем году. Денежные средства уже поступили, но доход еще не заработан, поскольку обязательство перед заказчиком не исполнено. Аналогичная ситуация возникает

при закупке материалов: оплата поставщику уменьшает остаток денежных средств, хотя приобретенные материалы продолжают находиться в составе запасов. Если все поступления считать доходами, а выплаты – расходами, финансовый результат будет искажен.

Для организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих простую запись, предложена последовательность составления трех взаимосвязанных форм управленческой (финансовой) отчетности. Сначала на основании зарегистрированных поступлений и выплат формируется отчет о движении денежных средств с распределением потоков по операционной, инвестиционной и финансовой деятельности. Затем проводится инвентаризация активов и обязательств, по результатам которой составляется управленческий баланс. Сопоставление остатков активов и обязательств на начало и конец периода с данными о денежных потоках позволяет определить необходимые корректировки, включая начисление амортизации, и рассчитать доходы и расходы по методу начисления для составления отчета о финансовых результатах (приложение 57). На завершающем этапе проверяется согласованность показателей трех форм отчетности. Основные положения параграфа опубликованы автором в [104, 108].

Рассмотрим пример индивидуального предпринимателя, занимающегося изготовлением музейных экспозиций. За год от заказчиков поступило 1,6 млн руб., в том числе 200 тыс. руб. в погашение задолженности за работы прошлого года и 350 тыс. руб. аванса за экспозицию, изготовление которой запланировано на следующий год. Одновременно на конец года остаются неоплаченными выполненные заказы стоимостью 450 тыс. руб. Для расчета выручки из поступивших 1,6 млн руб. необходимо исключить 200 тыс. руб. за прошлогодние работы и 350 тыс. руб. полученного аванса, а затем прибавить 450 тыс. руб. дебиторской задолженности за выполненные заказы. Выручка отчетного года составит 1,5 млн руб. При расчете предполагается, что на начало года полученных авансов не было, а суммы рассматриваются без НДС.

Расходы определяются аналогичным образом, но с учетом движения запасов и расчетов с поставщиками. Предположим, за год предприниматель перечислил поставщикам материалов 600 тыс. руб., еще 180 тыс. руб. остался должен за полученные материалы. По результатам инвентаризации стоимость неиспользованных материалов составила 260 тыс. руб. При отсутствии начальных запасов и задолженности поставщикам стоимость материалов, израсходованных на выполненные заказы, составляет 520 тыс. руб. (600 + 180 – 260). Таким образом, в отчете о движении денежных средств отражаются выплаты поставщикам в размере 600 тыс. руб., в балансе – запасы 260 тыс. руб. и кредиторская задолженность 180 тыс. руб., а в отчете о финансовых результатах – материальные расходы 520 тыс. руб. Остальные расходы, в том числе оплату труда и амортизацию, необходимо учитывать отдельно.

При объединении отчетности участников бизнес-партнерства требуется учитывать и внутренние операции. Например, ООО, организующее выставки, перечислило индивидуальному предпринимателю 300 тыс. руб. за изготовление стендов для мероприятия следующего года. У ООО перечисленная сумма отражается как выданный аванс, а у предпринимателя – как поступление денежных средств и обязательство выполнить заказ. При составлении комбинированной управленческой (финансовой) отчетности взаимные расчеты и движение денежных средств между участниками исключаются. При этом сведения о заказе и его стоимости сохраняются в индивидуальной отчетности для контроля исполнения обязательств и оценки деятельности предпринимателя.

Последовательность формирования управленческой (финансовой) отчетности на основе простой записи представлена ниже.

1. Формирование шаблонов отчетности. Формирование управленческой (финансовой) отчетности на основе простой записи требует предварительной разработки шаблонов трех ключевых форм**:** управленческого баланса, отчета о финансовых результатах и отчета о движении денежных средств. Формы отчетов должны отражать отраслевую специфику деятельности организации, быть приближены к структуре, рекомендованной в стандартах МСФО IFRS 18 [254] и

IAS 7 [249] и ФСБУ 4/2023 [275]. Формы отчетности должны быть пригодны для ведения в электронных таблицах, поскольку для малого бизнеса это часто наиболее доступный способ организации управленческой (финансовой) отчетности. Их структура должна включать основные разделы: активы, обязательства, собственный капитал, доходы, расходы и денежные потоки, предусматривать место для пояснительных примечаний. В третьем разделе исследования предложены формы управленческой (финансовой) отчетности, которые могут использоваться субъектами малого бизнеса и предпринимателями при построении индивидуальной системы отчетности с учетом масштаба деятельности, состава операций и потребностей пользователей.

2. Формирование отчета о движении денежных средств. В условиях простой записи отчет о движении денежных средств становится исходной формой для подготовки управленческой (финансовой) отчетности. Поскольку операции не отражаются через корреспонденцию счетов, данные о поступлениях и выплатах должны сразу группироваться так, чтобы их можно было использовать не только для анализа денежных потоков, но и для последующего формирования управленческого баланса и отчета о финансовых результатах.

В основу группировки денежных потоков может быть положена логика МСФО (IAS) 7 [249], предусматривающая разделение потоков на операционные, инвестиционные и финансовые. К операционной деятельности относятся поступления от покупателей, выплаты поставщикам, арендные платежи, расчеты с персоналом и налоги. Инвестиционная деятельность включает приобретение и продажу долгосрочных активов, например оборудования, нематериальных активов или вложений в развитие бизнеса. Финансовая деятельность отражает получение и возврат заемных средств, вложения собственников, выплату процентов и дивидендов.

Для простой записи важно не только разделить денежные потоки по видам деятельности, но и определить статьи отчета так, чтобы они были связаны со статьями баланса и отчета о финансовых результатах. Например, платежи поставщикам должны быть разделены так, чтобы было понятно, относятся они к

закупке товаров, материалов, услуг подрядчиков или приобретению оборудования. Поступления от покупателей должны отделяться от авансов, возврата задолженности и прочих поступлений. Наименования расходов должны быть согласованы в отчете о движении денежных средств, отчете о финансовых результатах и соответствующих статьях задолженности в балансе. Данные отчета о движении денежных средств используются как основа для предварительного отчета о финансовых результатах. Поступления от покупателей отражаются как доходы, а выплаты как расходы. Затем по результатам инвентаризации и стоимостной оценки активов и обязательств данные пересчитываются в начисленные доходы и расходы.

Пример формирования управленческого баланса, отчета о финансовых результатах и отчета о движении денежных средств на основе простой записи представлен в приложении 58 на кейсе бизнеса по продаже и установке готовых домокомплектов. В приложении показана детализация статей отчета о движении денежных средств, необходимая для последующего формирования баланса и отчета о финансовых результатах.

3. Формирование вступительного баланса. Для составления управленческой (финансовой) отчетности необходимо знать состав и стоимость активов, величину обязательств и капитала на начало периода. При открытии бизнеса эти сведения отражаются во вступительном балансе, порядок подготовки которого рассмотрен в предыдущем параграфе. Если предприниматель работает уже несколько лет, но ранее не составлял отчетность, исходные данные устанавливаются по результатам инвентаризации активов и обязательств. Например, индивидуальный предприниматель несколько лет занимается прокатом сценического оборудования, учитывая преимущественно поступления от клиентов и платежи поставщикам. В конце 2024 года он принимает решение составлять управленческую (финансовую) отчетность. Для подготовки баланса необходимо установить стоимость оборудования, в том числе находящегося у клиентов, проверить задолженность за его приобретение и ремонт, полученные авансы за будущие мероприятия и другие обязательства. По результатам инвентаризации на

31 декабря 2024 года составляется баланс. Однако для расчета прибыли за 2024 год нужны сведения и на 1 января. В частности, поступления от клиентов могли включать оплату услуг прошлого года, а часть оборудования была приобретена еще до начала рассматриваемого периода.

Если восстановить достоверные данные на 1 января 2024 года невозможно, за прошедший год можно составить отчет о движении денежных средств по банковским выпискам, кассовым документам и другим имеющимся сведениям. Инвентаризационный баланс на 31 декабря 2024 года станет исходным для отчетности за 2025 год. В дальнейшем сопоставление данных балансов на начало и конец периода с денежными поступлениями, выплатами и необходимыми корректировками позволит рассчитывать доходы и расходы по методу начисления.

При первоначальном составлении управленческого баланса в качестве методического ориентира могут использоваться отдельные положения МСФО (IFRS) 1, касающиеся признания и оценки активов и обязательств при формировании начального отчета о финансовом положении [251].

4. Проведение инвентаризации активов, обязательств, доходов и расходов. Согласно положениям ФСБУ 28/2023 «Инвентаризация» [274], процедура включает сопоставление фактического наличия имущества и обязательств с данными учета, оформление актов инвентаризации, фиксацию расхождений и документальное подтверждение состояния активов на отчетную дату. Проведение такой процедуры рекомендовано как для организаций, ведущих полноценный бухгалтерский учет, так и для субъектов, использующих упрощенные формы фиксации фактов хозяйственной жизни. В результате инвентаризации должны быть оформлены акты, подтверждающие:

– физическое наличие основных средств, товарно–материальных запасов;

– затраты на незавершенные товары/услуги;

– остаток денежных средств;

– реальную к взысканию дебиторскую задолженность;

– наличие просроченной дебиторской и кредиторской задолженности;

– задолженность по заемным средствам;

– затраты на нематериальные активы;

– выручку и расходы бизнеса.

Инвентаризация подтверждает фактическое наличие активов и обязательств, сведения о которых включаются в итоговые формы управленческой (финансовой) отчетности.

5. **Сверка информации об объектах отчетности в актах инвентаризации и учетных записях**. Для формирования достоверной управленческой (финансовой) отчетности требуется сопоставление данных учетной системы с результатами фактической проверки, оформленной актами инвентаризации. Обязательным элементом такой сверки является подтверждение выручки по актам оказанных услуг или выполненных работ, сопоставление остатков денежных средств по программе с банковскими выписками и кассовыми документами. Практика автора показывает, что расхождения могут возникать даже при автоматической интеграции банковских данных в систему, в том числе из-за ошибок пользователей, сбоев выгрузки или вмешательства в настройки.

На этапе подготовки инвентаризационного баланса финансовые специалисты должны быть уверены, что сведения об активах и обязательствах, отраженные в учетной программе, подтверждаются документами. Если данные учетной программы расходятся с результатами инвентаризации или подтверждающими документами, в учетные таблицы вносятся корректировки. После этого уточненные данные используются для составления управленческой (финансовой) отчетности.

6. Уточнение значения отдельных статей отчетности по результатам инвентаризации. На данном этапе результаты инвентаризации используются для пересчета денежных поступлений и выплат в доходы и расходы отчетного периода. В предварительном отчете о финансовых результатах, составленном на основе денежных потоков, необходимо разграничить доходы и расходы отчетного периода и суммы, относящиеся к предыдущим или будущим периодам. При этом учитываются операции, которые должны быть признаны независимо от фактической оплаты. Денежные поступления и выплаты сопоставляются с изменениями дебиторской и кредиторской задолженности, полученных и

выданных авансов, запасов и незавершенных объектов на начало и конец периода. Отдельно учитываются неденежные корректировки: начисление амортизации, изменение резервов и другие корректировки, предусмотренные учетной политикой. Приобретение долгосрочных активов, получение и погашение кредитов, вложения и выплаты собственникам не включаются непосредственно в доходы и расходы отчетного периода, поскольку изменяют величину активов, обязательств или капитала. Пример корректировки статей данных отчетности представлен в таблицах 72, 73, 74. В приложениях 59, 60 уточняется и корректируется стоимостная оценка объектов отчетности для примера, начатого в приложении 58.

При пересчете денежных поступлений в выручку используются акты сверки расчетов с покупателями и заказчиками. По результатам сверки уточняются суммы полученных авансов, погашенной и непогашенной дебиторской задолженности. С учетом договоров и документов, подтверждающих реализацию товаров, выполнение работ и оказание услуг, определяется выручка отчетного периода. Поступления в погашение задолженности прошлых периодов и авансы за еще не исполненные заказы исключаются из предварительно рассчитанной выручки, а стоимость выполненных, но не оплаченных заказов включается в доходы. Например, предприниматель получил предоплату 600 тыс. руб. за домокомплект, который будет передан покупателю в следующем году. По результатам сверки указанная сумма исключается из выручки текущего периода и отражается в балансе как обязательство перед покупателем. В то же время по другому договору в декабре завершены и приняты заказчиком работы по сборке домокомплекта стоимостью 450 тыс. руб., но оплата не поступила. Стоимость выполненных работ включается в выручку, а в балансе признается дебиторская задолженность.

Подтвержденная актом сверки дебиторская задолженность подлежит оценке с учетом возможности ее погашения. Резерв по сомнительным долгам рассчитывается в соответствии с регламентом, закрепленным в учетной политике. В нем устанавливаются признаки сомнительной задолженности, источники информации о платежеспособности покупателей, методика расчета резерва и

порядок пересмотра его величины. Например, просрочка оплаты на 120 дней сама по себе не означает, что резерв следует создавать на всю сумму задолженности. Если покупатель продолжает частично погашать долг, риск неполучения денежных средств может быть ниже, чем в случае прекращения им деятельности. Порядок разработки регламентов рассмотрен в параграфе 2.4, пример расчета резерва приведен в приложении 47.

Расчет резерва по сомнительным долгам и его влияние на показатели отчетности представлены в приложении 62. Увеличение резерва уменьшает балансовую стоимость дебиторской задолженности и признается расходом отчетного периода. При уменьшении ранее созданного резерва финансовый результат, напротив, увеличивается.

В рассматриваемом примере на конец 20X1 года дебиторская задолженность покупателей составляла 3 800 тыс. руб., резерв по сомнительным долгам – 950 тыс. руб. В управленческом балансе задолженность отражена за вычетом резерва в размере 2 850 тыс. руб. На конец 20X2 года задолженность покупателей увеличилась до 4 500 тыс. руб. По результатам оценки, проведенной в соответствии с регламентом учетной политики, величина резерва составила 650 тыс. руб. Его уменьшение на 300 тыс. руб. отражено в отчете о финансовых результатах как положительная корректировка, увеличивающая прибыль. Балансовая стоимость дебиторской задолженности составила 3 850 тыс. руб. (4 500 – 650). За год балансовая стоимость дебиторской задолженности увеличилась с 2 850 до 3 850 тыс. руб. Рост на 1 000 тыс. руб. связан с увеличением задолженности покупателей на 700 тыс. руб. и уменьшением резерва по сомнительным долгам на 300 тыс. руб. Расчеты приведены в приложениях 62 и 64.

Порядок отражения рассмотренных корректировок в управленческом балансе и отчете о финансовых результатах представлен в таблице 72.

Таблица 72 – Корректировки на основании акта сверки расчетов с покупателями

Действия при инвентаризации	корректировка статей	
	баланса	отчета о финансовых результатах, сформированного кассовым методом на основе отчета о ДДС
Уточнена сумма авансов, полученных от покупателей	Авансы клиентов, раздел краткосрочные обязательства	Уменьшение выручки, так как первоначально вся сумма, полученная от клиентов, была отражена в составе выручки
Уточнена сумма дебиторской задолженности покупателей.	Валовая дебиторская задолженность, раздел оборотные активы	Увеличение выручки в отчете о прибылях и убытках
Определена сумма просроченной задолженности, клиенты не отказываются от оплаты. На сумму задолженности решено сформировать резерв по сомнительным долгам.	Резерв по сомнительным долгам. уменьшение дебиторской задолженности, раздел оборотные активы	Отражение корректировки резерва по сомнительным долгам

Источник: составлено автором

Себестоимость реализованных товаров и оказанных услуг рассчитывается на основании сведений о приобретенных и использованных ресурсах. По результатам сверки расчетов с поставщиками определяются суммы задолженности за полученные товары и перечисленных авансов. Данные инвентаризации позволяют установить стоимость запасов и незавершенных работ на отчетную дату. Сопоставление полученных сведений с денежными выплатами, поступлением и реализацией товаров позволяет рассчитать себестоимость по методу начисления. Для выполнения расчетов в учетной политике должны быть установлены способы оценки запасов, порядок определения стоимости незавершенных работ, состав затрат, включаемых в себестоимость, и правила их распределения между выполненными и незавершенными заказами. Отдельного внимания требуют запасы, утратившие первоначальные свойства или не находящие сбыта. Например, домокомплект, изготовленный по индивидуальному проекту, после отказа заказчика может оказаться непригодным для продажи по первоначальной цене. В

таком случае необходимо оценить возможность его дальнейшей реализации и при необходимости скорректировать стоимость в управленческом балансе.

Например, в бизнесе по продаже и сборке домокомплектов часть приобретенных комплектов может оставаться на складе, другая – находиться на строительных площадках в ожидании монтажа. По отдельным заказам работы уже ведутся, но еще не завершены. При определении себестоимости необходимо разграничить стоимость реализованных домокомплектов, непроданных товаров и затраты на незавершенные работы. При этом товары, полученные от поставщиков, но еще не оплаченные, учитываются независимо от наличия денежного платежа, а перечисленные авансы за неполученные еще товарно-материальные ценности не включаются в стоимость запасов. В расчетном примере приложения 61 выплаты поставщику домокомплектов составили 50 000 тыс. руб., а себестоимость реализованных товаров – 57 600 тыс. руб. Разница связана с изменением задолженности, авансов и стоимости запасов. В таблице 73 представлены корректировки соответствующих статей баланса и отчета о финансовых результатах.

Таблица 73 – Корректировки статей отчетности по результатам инвентаризации запасов, незавершенных работ и сверки расчетов с поставщиками

Действия при инвентаризации	**корректировка статей**	
	баланса	**отчет о финансовых результатах**
Уточнена стоимость продукции или услуги, находящиеся в процессе изготовления/оказания	Затраты на незавершенные объекты, раздел оборотные активы	Уменьшение себестоимости услуг
Уточнена стоимость пригодных к реализации запасов на конец периода, находящихся на складе	Запасы, раздел оборотные активы	Уменьшение себестоимости реализованных товаров
Уточнена стоимость предоплат поставщикам в счет будущих поставок товаров	Авансы, выданные поставщикам раздел оборотные активы	Уменьшение себестоимости реализованных товаров
Уточнена сумма задолженности поставщикам за товары	Кредиторская задолженность, краткосрочные обязательства	Увеличение себестоимости реализованных товаров

Источник: составлено автором

Расходы на оплату труда, аренду, страхование, охрану, техническое обслуживание оборудования и другие работы и услуги не всегда совпадают по времени с денежными выплатами. На основании договоров, актов выполненных работ, расчетных ведомостей и результатов сверки с исполнителями устанавливаются суммы расходов отчетного периода, выданных авансов и непогашенной задолженности. Полученные сведения используются при пересчете денежных выплат в расходы по методу начисления. Например, предприниматель оплатил годовой договор страхования оборудования, действие которого начинается с октября. На конец декабря расходы должны включать стоимость страхования только за три месяца, а оставшаяся сумма отражается в активах. Иная ситуация возникает, если подрядчик завершил ремонт оборудования в декабре, но оплата предусмотрена в январе. Стоимость выполненных работ признается расходом декабря при условии, что ремонт не относится к затратам, подлежащим включению в стоимость актива.

Порядок распределения расходов между отчетными периодами закрепляется в учетной политике. Стоимость услуг, оказываемых непрерывно, признается по мере их предоставления, а расходы на работы, объем которых меняется, – по фактически выполненным и принятым работам. Например, договор технического обслуживания оборудования может предусматривать фиксированную ежемесячную плату или оплату отдельных работ. В зависимости от условий договора расходы определяются за период обслуживания либо по стоимости принятых работ. В приложении 62 приведен расчет расходов на аренду. За отчетный год перечислено 10 000 тыс. руб., однако после учета авансов и задолженности арендодателю расходы составили 9 600 тыс. руб. Аналогичный пересчет необходим по другим видам услуг, если даты оплаты и признания расходов не совпадают.

Отдельный порядок расчета предусмотрен по основным средствам. Приобретение оборудования отражается в отчете о движении денежных средств в сумме фактических инвестиционных платежей, а стоимость полученных объектов включается в состав активов управленческого баланса. Оборудование может

использоваться в течение нескольких лет, поэтому затраты на его приобретение не относятся полностью на расходы периода, в котором произведена оплата. По мере использования объекта начисляется амортизация, которая включается в отчет о финансовых результатах и уменьшает его балансовую стоимость. Срок полезного использования, способ начисления амортизации, ликвидационная стоимость и порядок пересмотра принятых оценок устанавливаются в учетной политике.

В предлагаемой методике стоимость основных средств на конец периода рассчитывается на основании их стоимости на начало периода с учетом поступления и выбытия объектов, начисленной амортизации и других изменений оценки. Денежные выплаты на приобретение оборудования сопоставляются со стоимостью фактически полученных объектов. По результатам сверки расчетов с поставщиками учитываются перечисленные авансы и непогашенная задолженность. Например, если оборудование получено, но оплачено частично, в управленческом балансе отражаются его полная стоимость и задолженность перед поставщиком, а в отчете о движении денежных средств – только фактически перечисленная сумма. Рассчитанная стоимость основных средств на конец периода сопоставляется с результатами инвентаризации. При выявлении расхождений проверяются сведения о приобретении, выбытии, амортизации и изменении стоимости объектов.

При продаже оборудования денежные поступления необходимо разграничить с финансовым результатом от выбытия. По данным об объекте определяется его остаточная стоимость с учетом начисленной амортизации. В расчетном примере приложения 62 поступления от продажи основного средства составили 1 600 тыс. руб., а его остаточная стоимость – 900 тыс. руб. Прибыль от выбытия равна 700 тыс. руб. В отчете о движении денежных средств отражается поступление 1 600 тыс. руб., в отчете о финансовых результатах – прибыль 700 тыс. руб., а из управленческого баланса исключается остаточная стоимость выбывшего объекта в размере 900 тыс. руб.

По кредитам и займам необходимо разграничивать погашение основной суммы долга и расходы на проценты. Возврат заемных средств уменьшает

обязательства, но не включается в расходы отчетного периода. Проценты признаются за период пользования заемными средствами независимо от даты их уплаты. В предлагаемой методике расчет задолженности по кредитам и займам производится на основании договоров, графиков погашения и данных о движении денежных средств. К сумме задолженности на начало периода прибавляются полученные кредиты и займы, из полученной величины вычитаются платежи в погашение основного долга. Если в банковской выписке погашение кредита и уплата процентов отражены одной суммой, ее необходимо разделить по данным графика обслуживания долга. Начисленные, но не уплаченные проценты учитываются при определении расходов и соответствующих обязательств. Рассчитанная задолженность на конец периода сверяется с данными кредиторов.

В частности, в расчетном примере задолженность по краткосрочному кредиту на начало года составляла 550 тыс. руб., получено еще 2 400 тыс. руб. Из перечисленных банку 2 800 тыс. руб. на погашение основного долга пришлось 2 350 тыс. руб., на уплату процентов – 450 тыс. руб. Следовательно, задолженность по основной сумме кредита на конец года составляет 600 тыс. руб. (550 + 2 400 – 2 350). В отчете о финансовых результатах проценты отражаются в сумме, начисленной за отчетный период, которая может отличаться от фактически уплаченных 450 тыс. руб. Разграничение полученных средств, погашенного долга и процентов позволяет согласовать показатели отчета о движении денежных средств с обязательствами в балансе и расходами в отчете о финансовых результатах. Порядок соответствующих корректировок представлен в таблице 74.

Результаты пересчета денежных поступлений и выплат в доходы и расходы отчетного периода рассмотрим на примере бизнеса по продаже домокомплектов и оказанию услуг по их сборке. Исходные данные о денежных потоках, задолженности, авансах и запасах представлены в приложениях 58–60. В таблице 75 раскрыт порядок расчета отдельных показателей отчета о финансовых результатах за 20X2 год.

Таблица 74 – Прочие корректировки по данным инвентаризации

Действия при инвентаризации	**корректировка статей**	
	баланса	**отчет о финансовых результатах**
Расчеты с поставщиками услуг		
Уточнена сумма предоплаченных расходов	Авансовые платежи за расходы, раздел оборотные активы	Уменьшение соответствующей статьи расходов
Рассчитана сумма задолженности поставщикам услуг	Кредиторская задолженность прочая, краткосрочные обязательства	Увеличение соответствующей статьи расходов
Основные средства		
Рассчитана амортизация основных средств и нематериальных активов	Увеличение накопленной амортизации, и как следствие уменьшение стоимости основных средств	Расходы на амортизацию
Уточнена первоначальная стоимость реализованных основных средств	Уменьшение балансовой стоимости основных средств	расчет прибыли от реализации основных средств: поступления от продажи минус остаточная стоимость
Рассчитана накопленная амортизация реализованных основных средств		
Проценты по кредиту (расчет делается на основании графика обслуживания долга)		
Рассчитаны проценты по долгосрочным кредитам	Увеличение обязательств по кредиту	Отражение расходов по процентам
Рассчитаны проценты по краткосрочным кредитам		

Источник: составлено автором

В таблице 75 приведены расчеты, показывающие различия между денежными потоками и доходами и расходами отчетного периода. За услуги по сборке домокомплектов получено 105 000 тыс. руб. После учета изменения задолженности и авансов заказчиков выручка составила 102 700 тыс. руб. Заводу-изготовителю перечислено 50 000 тыс. руб. Себестоимость реализованных домокомплектов с учетом расчетов с поставщиком, транспортных затрат и изменения стоимости запасов составила 57 600 тыс. руб.

Финансовый результат зависит не только от пересчета денежных поступлений и выплат, но и от изменений стоимостной оценки активов. В

рассматриваемом примере резерв по сомнительным долгам уменьшился с 950 до 650 тыс. руб., что привело к увеличению прибыли на 300 тыс. руб. Начисленная за год амортизация в размере 6 700 тыс. руб., напротив, уменьшила финансовый результат и балансовую стоимость основных средств. Отдельно рассчитана прибыль от продажи оборудования: при поступлении денежных средств в размере 1 600 тыс. руб. и остаточной стоимости объекта 900 тыс. руб. она составила 700 тыс. руб. Порядок расчетов приведен в приложениях 61 и 62.

Таблица 75 – Расчет отдельных показателей отчета о финансовых результатах на основе денежных потоков и результатов инвентаризации, тыс. руб.

Показатель и составляющие расчета	Источник данных	20X2 год
1. Выручка от оказания услуг по сборке домокомплектов		
Денежные поступления от заказчиков за услуги по сборке	Отчет о движении денежных средств	105 000
Дебиторская задолженность заказчиков на конец периода	Данные сверки расчетов, баланс	4 500
Дебиторская задолженность заказчиков на начало периода	Баланс на начало периода	(3 800)
Авансы заказчиков на начало периода	Баланс на начало периода	12 000
Авансы заказчиков на конец периода	Данные сверки расчетов, баланс	(15 000)
Выручка от оказания услуг	Отчет о финансовых результатах	102 700
2. Себестоимость оказанных услуг по сборке домокомплектов		
Материальные затраты на сборку домокомплектов	Отчет о движении денежных средств	12 000
Оплата труда сборщиков	Отчет о движении денежных средств	25 000
Стоимость незавершенных работ на начало периода	Баланс на начало периода	5 800
Стоимость незавершенных работ на конец периода	Результаты инвентаризации, баланс	(4 300)
Себестоимость оказанных услуг	Отчет о финансовых результатах	38 500
3. Себестоимость реализованных домокомплектов		
Выплаты заводу-изготовителю за домокомплекты	Отчет о движении денежных средств	50 000
Задолженность перед поставщиком на конец периода	Данные сверки расчетов, баланс	9 000
Задолженность перед поставщиком на начало периода	Баланс на начало периода	(7 000)
Авансы, выданные поставщику на начало периода	Баланс на начало периода	10 500
Авансы, выданные поставщику на конец периода	Данные сверки расчетов, баланс	(8 500)
Стоимость приобретенных товаров без доставки	Промежуточный расчет*	54 000

Продолжение таблицы 75

Транспортные расходы по доставке домокомплектов до склада	Отчет о движении денежных средств	4 500
Стоимость приобретенных товаров с учетом доставки	Промежуточный расчет	58 500
Стоимость запасов товаров на начало периода	Баланс на начало периода	4 700
Стоимость запасов товаров на конец периода	Результаты инвентаризации, баланс	(5 600)
Себестоимость реализованных домокомплектов	Отчет о финансовых результатах	57 600
4. Расходы на аренду офисных помещений		
Денежные средства, перечисленные арендодателям	Отчет о движении денежных средств	10 000
Задолженность перед арендодателями на конец периода	Данные сверки расчетов, баланс	850
Задолженность перед арендодателями на начало периода	Баланс на начало периода	(750)
Предоплата аренды на начало периода	Баланс на начало периода	2 000
Предоплата аренды на конец периода	Данные сверки расчетов, баланс	(2 500)
Расходы на аренду офисных помещений	Отчет о финансовых результатах	9 600

* Промежуточные итоги в расчете себестоимости реализованных домокомплектов приведены для пояснения последовательности вычислений и повторно при суммировании не учитываются.

Источник: составлено автором по данным приложений 58-62.

Завершающим расчетом при переходе от денежных потоков к показателям отчетности является определение нераспределенной прибыли на конец периода. В отличие от отдельных статей активов и обязательств, ее величина не устанавливается непосредственно по результатам инвентаризации, а рассчитывается на основании финансового результата отчетного периода и операций, связанных с распределением прибыли собственникам. Расчет выполняется после определения всех доходов, расходов и оценочных корректировок, влияющих на прибыль.

Нераспределенная прибыль на начало периода принимается по вступительному балансу либо балансу предыдущего периода. Финансовый результат определяется по итогам пересчета денежных поступлений и выплат в доходы и расходы по методу начисления. Суммы распределенной прибыли устанавливаются на основании решений собственников и условий партнерских

соглашений. Если в бизнесе участвуют несколько собственников, учитывается порядок распределения доходов между участниками, рассмотренный в параграфе 4.3.

Фактические выплаты собственникам отражаются в разделе финансовой деятельности отчета о движении денежных средств. Их сопоставление с документами о распределении прибыли позволяет установить, какая часть начисленных сумм выплачена, а какая остается задолженностью на конец периода. Невыплаченная часть распределенной прибыли уменьшает нераспределенную прибыль и включается в обязательства управленческого баланса. Последующая выплата погашает задолженность перед собственниками без повторного уменьшения нераспределенной прибыли. Возврат ранее вложенных собственниками средств учитывается отдельно как уменьшение вложенного капитала. В рассматриваемом примере нераспределенная прибыль на начало 20X2 года составляла 7 250 тыс. руб. Прибыль отчетного периода после выполнения всех корректировок определена в размере 13 970 тыс. руб. Выплаты собственникам в сумме 12 000 тыс. руб. относятся к распределению прибыли. Других операций, изменяющих нераспределенную прибыль, в примере не предусмотрено. Ее величина на конец года составляет: 7 250 + 13 970 – 12 000 = 9 220 тыс. руб. Расчет приведен в приложении 62, финансовый результат – в приложении 65. Полученная сумма включается в состав капитала управленческого баланса (приложение 64).

Правильность расчета проверяется сопоставлением показателей, полученных из разных источников. Сначала уточняется финансовый результат по отчету о финансовых результатах. В рассматриваемом примере прибыль до вычета амортизации, процентов и налогообложения составляет 23 900 тыс. руб. После вычета амортизации 6 700 тыс. руб., процентов по кредитам 730 тыс. руб. и налогов 2 500 тыс. руб. прибыль отчетного периода составляет 13 970 тыс. руб. Далее определяется величина капитала на конец периода по данным о вложениях собственников и рассчитанной нераспределенной прибыли. Вложения собственников в течение года не изменялись и составляли 12 000 тыс. руб. Общая величина капитала равна: 12 000 + 9 220 = 21 220 тыс. руб.

Независимо от указанного расчета величина капитала определяется как разница между активами и обязательствами, стоимость которых установлена по результатам инвентаризации, сверки расчетов и выполненных корректировок. По данным приложения 64 оборотные активы на конец 20X2 года составляют 33 750 тыс. руб., основные средства – 20 900 тыс. руб., краткосрочные обязательства – 25 450 тыс. руб., долгосрочные кредиты – 7 980 тыс. руб. Расчет чистых активов: 33 750 + 20 900 – 25 450 – 7 980 = 21 220 тыс. руб.

Оба расчета дали одинаковый результат – 21 220 тыс. руб. Следовательно, финансовый результат и распределение прибыли согласуются с изменением стоимости активов и обязательств, установленным по данным простой записи и результатам инвентаризации.

Дополнительно проверяется согласованность баланса с отчетом о движении денежных средств. В 20X2 году денежный поток от операционной деятельности составил 26 900 тыс. руб., от инвестиционной деятельности – минус 6 200 тыс. руб., от финансовой деятельности – минус 13 700 тыс. руб. Увеличение денежных средств равно: 26 900 – 6 200 – 13 700 = 7 000 тыс. руб. При остатке денежных средств на начало года 2 000 тыс. руб. их величина на конец периода должна составлять 9 000 тыс. руб. Полученная сумма совпадает с соответствующей статьей управленческого баланса.

Проверка не ограничивается совпадением итоговых сумм. Изменения дебиторской и кредиторской задолженности сопоставляются с результатами сверки расчетов, стоимость запасов и незавершенных объектов – с результатами инвентаризации, стоимость основных средств – с данными об их поступлении, выбытии и амортизации. При выявлении расхождения проверяются исходные суммы и корректировки по соответствующим статьям. Нераспределенная прибыль не должна изменяться произвольно ради достижения балансового равенства.

Совпадение контрольных показателей подтверждает согласованность расчетов, но не заменяет проверки полноты и достоверности исходных данных. После выполнения указанных процедур определенные показатели используются для составления итоговых форм управленческой (финансовой) отчетности.

7. Формирование управленческого баланса и отчета о финансовых результатах. После уточнения стоимости активов и обязательств и пересчета денежных потоков в доходы и расходы составляются управленческий баланс и отчет о финансовых результатах. Исходными данными служат отчет о движении денежных средств, показатели баланса на начало периода, результаты инвентаризации, сверки расчетов и выполненные корректировки. В приложениях 64 и 65 представлены итоговые формы отчетности, составленные на основании данных и расчетов приложений 58–63.

В отчете о финансовых результатах доходы и расходы распределяются по статьям, предусмотренным выбранной структурой отчетности. По каждому направлению деятельности определяются выручка, относящаяся к ней себестоимость и промежуточные финансовые результаты. Остальные расходы включаются в отчет с учетом установленных в учетной политике правил классификации и распределения. При расчете прибыли учитываются начисленная амортизация, проценты по кредитам, изменения оценочных резервов и результаты выбытия активов. Платежи на приобретение долгосрочных активов, погашение основной суммы кредитов и выплаты собственникам за счет капитала не признаются расходами отчетного периода. В рассматриваемом бизнесе продажа домокомплектов и оказание услуг по их сборке представляют два направления деятельности. По данным приложения 65 валовая прибыль от продажи домокомплектов за 20X2 год составила 27 400 тыс. руб., от оказания услуг по сборке – 64 200 тыс. руб. Раздельное представление выручки и себестоимости позволяет определить вклад каждого направления в формирование финансового результата. При объединении всех денежных поступлений и выплат в одном показателе установить результаты продажи товаров и оказания услуг невозможно.

В расчетном примере для упрощения вычислений по отдельным статьям расходы приняты равными денежным выплатам. Порядок пересчета подробно показан на примере аренды офисных помещений (приложение 62, расчет 4). При практическом применении методики проверяются все статьи расходов, по которым возможны различия между датами оплаты и признания расходов. Учитываются

перечисленные авансы, непогашенная задолженность и суммы, относящиеся к другим отчетным периодам. Если оплата соответствует расходам периода и отсутствуют изменения связанных с ними активов и обязательств, корректировка не производится.

Управленческий баланс составляется по данным об активах и обязательствах, уточненных в ходе инвентаризации и сверки расчетов. Предлагаемая форма предусматривает представление показателей на дату начала деятельности, промежуточную отчетную дату и конец периода. При заполнении каждой статьи сохраняется связь между ее величиной на начало периода и изменениями, произошедшими в течение года. Например, стоимость основных средств на конец периода определяется с учетом приобретенных и выбывших объектов, начисленной амортизации и изменений оценки, предусмотренных учетной политикой. Рассчитанная величина сопоставляется с результатами инвентаризации. Порядок расчета представлен в приложении 63.

Задолженность по кредитам и займам отражается в балансе в сумме непогашенных обязательств на отчетную дату. Получение заемных средств увеличивает обязательства, погашение основной суммы долга уменьшает их, а начисленные проценты учитываются в расходах соответствующего периода. Разделение указанных операций производится по условиям кредитных договоров, графикам обслуживания долга и сведениям о фактических платежах. Рассчитанные остатки задолженности сопоставляются с данными кредиторов.

В разделе «Капитал» разграничиваются вложения собственников и накопленный финансовый результат. Дополнительные взносы увеличивают вложенный капитал, возврат ранее внесенных средств уменьшает его, а распределение полученной прибыли отражается как изменение нераспределенной прибыли и соответствующих обязательств перед собственниками. Величина нераспределенной прибыли на конец периода определяется по расчету, выполненному на шестом этапе методики, и включается в соответствующую статью управленческого баланса. По данным приложения 64 общая величина капитала на конец 20X2 года составляет 21 220 тыс. руб.

Сформированные показатели проверяются на согласованность с отчетом о движении денежных средств и расчетами, выполненными на предыдущих этапах. Величина денежных средств в управленческом балансе должна совпадать с конечным остатком отчета о движении денежных средств, стоимость чистых активов – с общей величиной капитала, а изменение нераспределенной прибыли должно соответствовать финансовому результату с учетом распределения прибыли собственникам и других изменений. Числовые примеры проверки приведены в предыдущем пункте методики.

При использовании простой записи отсутствует контроль равенства дебетовых и кредитовых оборотов. Поэтому проверка отчетности не может ограничиваться установлением балансового равенства. Например, если приобретенные, но не оплаченные товары не включены ни в состав активов, ни в кредиторскую задолженность, равенство активов и обязательств с капиталом сохранится, хотя показатели баланса будут занижены. Для выявления подобных ошибок сопоставляются не только итоговые суммы, но и отдельные статьи отчетности с результатами инвентаризации, сверки расчетов, договорами и расчетами корректировок. Обнаруженное расхождение требует проверки исходных данных и последовательности их преобразования в отчетные показатели.

В приложениях 58-65 последовательно представлены исходные сведения, расчеты корректировок и итоговые формы управленческой (финансовой) отчетности. Переход от простой записи к показателям, рассчитанным по методу начисления, осуществляется без восстановления корреспонденции счетов. Доходы и расходы определяются по данным о денежных потоках с учетом изменения активов и обязательств, а их стоимость уточняется на основании результатов инвентаризации и правил оценки, закрепленных в учетной политике.

Практическая реализация предложенной методики осуществлена в разработанной и зарегистрированной автором программе для ЭВМ «Автоматизированное формирование управленческой (финансовой) отчетности методом простой записи (SimpleEntryReport)» [214]. Программа обрабатывает сведения о денежных поступлениях и выплатах, начальных остатках, результатах

инвентаризации активов и обязательств. На основании исходных данных рассчитываются корректировки задолженности покупателей и поставщиков, полученных и выданных авансов, запасов, незавершенных объектов, оценочных резервов и амортизации. Полученные показатели используются при составлении управленческого баланса и отчета о финансовых результатах, согласованных с отчетом о движении денежных средств. Согласованность трех форм контролируется посредством проверки балансового равенства, изменения остатков денежных средств и взаимосвязи нераспределенной прибыли с финансовым результатом и операциями собственников. Выявленные расхождения требуют уточнения исходных данных и выполненных расчетов, а не произвольного изменения отдельных статей отчетности. Разработка SimpleEntryReport подтверждает возможность применения предложенной методики в цифровой среде для формирования взаимосвязанных форм управленческой (финансовой) отчетности организаций, применяющих простую запись.

5.3 Формирование управленческой (финансовой) отчетности в некоммерческих корпоративных организациях

Предложенный в параграфе 5.2 подход к формированию управленческой (финансовой) отчетности для коммерческих организаций, применяющих простую запись может быть адаптирован для некоммерческих организаций. Все НКО в соответствии с ГК РФ [21, ст.65.1] подразделяются на две категории:

* некоммерческие корпоративные организации (НКО) – это членские организации, работающие ради обеспечения интересов участников сообщества. Учредители (участники) НКО обладают правом участия (членства) в организации, формируют высший орган. Основной задачей НКО является обеспечение членов организации услугами, льготами. К таким организациям относятся потребительские кооперативы, общественные организации, товарищества собственников недвижимости, ассоциации (союзы) и другие некоммерческие организации, основанные на членстве. Производственные кооперативы являются коммерческими корпоративными организациями и в настоящем параграфе не рассматриваются;

* некоммерческие унитарные организации – организации, учредители которых не становятся участниками и не приобретают прав членства. К ним относятся фонды, учреждения, автономные некоммерческие организации, религиозные организации, государственные корпорации, публично-правовые компании и личные фонды. Государственные и муниципальные унитарные предприятия являются коммерческими организациями. Некоммерческие унитарные организации в настоящем исследовании не рассматриваются.

Применение простой записи для подготовки управленческой отчетности представляет интерес для небольших некоммерческих организаций, в которых бухгалтер не работает на постоянной основе. Например, в спортивном клубе администратор ведет таблицу поступлений членских взносов, платежей за аренду площадок, приобретения инвентаря и оплаты услуг тренеров. Бухгалтерское обслуживание может осуществляться привлеченным специалистом, а текущие управленческие записи ведутся непосредственно работниками клуба. Если в таблице фиксируются только денежные операции, по ней можно определить остаток денежных средств, но нельзя установить полную величину доходов и расходов периода, задолженности участников по взносам, обязательств перед поставщиками и стоимости имущества.

Адаптация методики для некоммерческих корпоративных организаций связана с особенностями представления финансового результата и источников финансирования. Превышение доходов над расходами определяется как излишек, превышение расходов над доходами – как дефицит. Полученный результат не распределяется между участниками, а учитывается при расчете накопленного фонда. Поступления от членов организации разграничиваются по их назначению: вступительные взносы спортивного клуба формируют накопленный фонд, а периодические членские взносы, предназначенные для финансирования текущей деятельности, включаются в доходы соответствующего периода. Сравнение показателей управленческой (финансовой) отчетности коммерческих и некоммерческих корпоративных организаций приведено в таблице 76. Методика формирования отчетности для НКО опубликована автором в работе [105].

Таблица 76 – Сравнительная характеристика показателей отчетности коммерческой и некоммерческой корпоративной организаций

Параметры сравнения	**Некоммерческая корпоративная организация**	**Коммерческая организация**
Отражение объектов отчетности	Признание и оценка активов, обязательств, доходов, расходов совпадают	
Расчет финансового результата	Доходы «–» Расходы	
Финансовый результат торгового отчета	Валовый излишек / дефицит	Валовая прибыль / убыток
Финансовый результат	Излишек / дефицит	Прибыль / убыток периода
Распределение прибыли между участниками / собственниками	Не предусмотрено	Предусмотрено, согласно дивидендной политике
Балансовое равенство	Активы «=» Обязательства «+» Накопленный фонд «+» Доходы «–» Расходы	Активы «=» Обязательства «+» Капитал «+» Доходы «–» Расходы
Капитал собственников / накопленный фонд участников	Накопленный фонд «=» Накопленные вступительные взносы участников «+» Вступительные взносы новых участников за период «+/–» Накопленный излишек (дефицит) «+/–» Излишек (дефицит) периода	Капитал «=» Вложения собственников «+» Накопленная нераспределенная прибыль «+/–» Прибыль (убыток) периода «–» Дивиденды собственникам

Источник: составлено автором

В таблице 76 сопоставлены показатели отчетности некоммерческих и коммерческих организаций. Накопленный фонд НКО функционально соответствует капиталу коммерческой организации, а излишек доходов над расходами – прибыли отчетного периода. При превышении доходов над расходами в отчетности НКО отражается излишек (профицит), при превышении расходов над доходами – дефицит.

Виды поступлений, включая вступительные и текущие членские взносы, спонсорскую помощь, и порядок их отражения в отчетности систематизированы в таблице 77. Для отражения спонсорских поступлений, предназначенных для приобретения активов, возможно применение по аналогии положений стандарта МСФО (IAS) 20 [241], регулирующего учет государственных субсидий. При наличии соответствующих условий предоставления средств их можно

первоначально отражать как доходы будущих периодов с последующим признанием в составе доходов в течение срока полезного использования приобретенных активов. Применение данного порядка закрепляется в учетной политике НКО.

Таблица 77 – Краткая характеристика и месторасположение источников финансирования в отчетности некоммерческой корпоративной организации

Источники	Характеристика
Капитальные доходы, Баланс, раздел Накопленный фонд	
Вступительные членские взносы	Взносы, которые платят потенциальные участники за право стать членами организации. Организация получает вступительные взносы, когда участники впервые вступают в сообщество. Накопленные вступительные членские взносы – это аналог уставного/акционерного капитала коммерческой организации.
Накопленный излишек	Формируется за счет излишков периодов, начиная с первого года работы. В неблагоприятный финансовый год накопленный излишек может быть уменьшен на дефицит периода. Накопленный излишек – это аналог той части накопленной нераспределенной прибыли коммерческой организации, которую решено оставить для развития организации и не распределять среди собственников бизнеса.
Капитальные доходы, Баланс, раздел Обязательства	
Спонсорские взносы на формирование активов	Денежные средства, полученные на приобретение основных средств, нематериальных активов, или оценочная стоимость подаренного организации имущества. Являются аналогом государственных субсидий в коммерческих организациях.
Кредиты	Заемные средства, полученные на покрытие конкретных расходов или организацию мероприятий на условиях срочности, возвратности, платности.
Текущие доходы, Отчет о доходах и расходах	
Периодические членские взносы	Взносы, которые на периодической, как правило, ежегодной основе, платят участники. Благодаря этому они продолжают оставаться членами организации, продолжают пользоваться привилегиями и услугами. Являются аналогом получаемой ренты или лицензионного дохода коммерческой организации.
Спонсорские взносы на покрытие расходов	Денежные средства, полученные на покрытие конкретных текущих расходов. Являются текущим доходом организации, компенсирующим расходы.

Источник: составлено автором

В приложениях 66-71 представлен пример формирования управленческих (финансовых) отчетов: баланса, отчета о финансовых результатах и отчета о движении денежных средств для некоммерческой корпоративной организации. В качестве НКО выступает спортивный клуб любителей игровых видов спорта с

мячом и ракеткой (настольного тенниса, сквоша). Организация предоставляет возможность тренироваться членам клуба на арендованных площадках с использованием оборудования клуба, имеет фитнес-бар, продающий товары членам клуба и всем желающим, организует турниры, спонсирует поездки на соревнования членам клуба, финансирует детскую сборную клуба. Постоянными сотрудниками клуба являются администраторы, тренеры детской сборной.

Ниже представлены методические пояснения к формированию управленческой (финансовой) отчетности НКО, применяющих простую запись.

1. Структурирование денежных потоков и формирование отчета о движении денежных средств. Денежные потоки группируются по двум направлениям: поступления и платежи. В приложении 66 намеренно показан пример неудачной группировки денежных потоков. При таком формате отчета о движении денежных средств (ДДС) для получения релевантной информации пользователю потребуется дополнительно делать расчеты.

Для повышения аналитичности отчета денежные потоки рекомендуется группировать по категориям расходов и источникам их финансирования, рассчитывать промежуточные денежные потоки по видам деятельности организации; отдельно следует выделять собственные денежные потоки НКО и спонсорскую поддержку. Представление данных как в приложении 67, в отличие от приложения 66, обеспечивает полезность информации о целевом использовании денежных средств по каждому направлению расходов. Видно, что средства клуба покрывают все операционные расходы и понятно, куда потрачена спонсорская помощь. В таком формате отчет о движении денежных средств является еще и отчетом об их целевом использовании.

2. Инвентаризация активов и обязательств на начало и конец отчетного периода, формирование баланса. В конце каждого финансового года проводится инвентаризация активов и обязательств, составляются акты, подтверждающие:

– физическое наличие материальных ресурсов;

– остатки денежных средств в кассе, на расчетных и депозитных счетах;

– сверку расчетов с поставщиками товаров и услуг;

– сверку расчетов с участниками сообщества по оплате членских взносов;

– реестр основных средств, пример представлен в приложении 68.

На основании собранной информации составляется баланс на конец периода, пример представлен в приложении 69.

3. Формирование торгового отчета. НКО могут заниматься торговой деятельностью, полученный излишек от которой затем становится источником финансирования организации. К видам торговой деятельности относятся:

– продажа инвентаря, вид которого зависит от специфики организации;

– организация бара или торговой точки;

– организация благотворительных ужинов.

Торговый отчет НКО идентичен по содержанию и форме отчету, составленному коммерческой организацией. Разница лишь в итоговой статье отчета, вместо термина валовая прибыль/убыток, корректнее употреблять термин валовой излишек/дефицит. Пример торгового отчета показан в приложении 70.

Данные в торговом отчете представлены по характеру расходов, формат представления рассмотрен в параграфе 3.2 исследования.

4. Отчет о доходах и расходах за период составляется на основе информации отчета о движении денежных средств, баланса, торгового счета, расчетных таблиц (приложение 71); пример отчета представлен в приложении 70.

Таблицы пересчета денежных потоков в доходы и расходы периода, с корректировкой на балансовое сальдо активов и обязательств, аналогичны таблицам, используемым для коммерческих организаций. Для НКО уместно добавить таблицу расчета членских взносов периода, в приложении 71 расчет 1. Периодические членские взносы – это текущий доход, такой же как излишек от торговой и операционной деятельности НКО. Примеры расчета пересчета платежей в расходы с учетом корректировки на предоплату и кредиторскую задолженность представлены в приложении 71 расчет 2.

5. Расчет накопленного фонда. Для проверки корректности данных рекомендуется рассчитывать накопленный фонд на конец финансового года с учетом излишка/дефицита периода и вступительных взносов новых членов

некоммерческой корпоративной организации, пример в приложении 71 расчет 3. Расчет накопленного фонда производится после формирования отчета о доходах и расходах, технически – это завершающий расчет при формировании отчетности НКО методом простой записи. В приведенном примере в приложениях 67-71 учтены все взаимосвязи между объектами трех форм отчетности: баланса, отчета о доходах и расходах, отчета о движении денежных средств, итоговые статьи приложений 69 и 71 совпадают.

Для подтверждения практической реализации предложенного подхода к формированию отчетности в рамках исследования разработана и зарегистрирована программа для ЭВМ «Управленческая отчетность для НКО» (свидетельство о государственной регистрации № 2025695804) [213]. Программа предназначена для формирования управленческой (финансовой) отчетности некоммерческих корпоративных организаций, применяющих простую запись и реализует предложенную в работе логику трансформации данных о движении денежных средств и результатах инвентаризации во взаимосвязанный комплекс отчетных форм. Программа рассчитывает показатели итоговых форм управленческой отчетности и автоматически проверяет их согласованность.

В пятой главе разработана методика формирования управленческой (финансовой) отчетности для организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих простую запись. В ее основу положено использование сведений о движении денежных средств в сочетании с результатами инвентаризации активов и обязательств, сверки расчетов и оценочных корректировок. Предложенный порядок позволяет составлять управленческий баланс и отчет о финансовых результатах по методу начисления без применения корреспонденции счетов. Методика включает семь последовательных этапов, содержание которых представлено в таблице 78.

Особенность методики заключается в последовательном преобразовании исходных учетных данных в показатели трех взаимосвязанных форм отчетности. Денежные поступления и выплаты пересчитываются в доходы и расходы соответствующего периода, стоимость активов и обязательств уточняется по

результатам инвентаризации и установленным правилам оценки. Проверка согласованности предусматривает сопоставление рассчитанного финансового результата с изменением капитала, стоимости чистых активов с величиной капитала, а остатков денежных средств – с данными об их движении. Совпадение итоговых величин дополняется проверкой отдельных статей по исходным документам и результатам расчетов.

Таблица 78 – Последовательность формирования управленческой (финансовой) отчетности методом для организаций, применяющих простую запись

№	Этап формирования отчетности	Краткое содержание
1	Формирование шаблонов отчетности	Определение состава и структуры управленческого баланса, отчета о финансовых результатах и отчета о движении денежных средств с учетом особенностей деятельности и требований заинтересованных сторон.
2	Формирование отчета о движении денежных средств	Группировка денежных поступлений и выплат по операционной, инвестиционной и финансовой деятельности. Определение денежных потоков и остатков денежных средств.
3	Формирование вступительного баланса	Определение начальной стоимости активов, величины обязательств и капитала по имеющимся сведениям. При отсутствии достоверных данных за прошлые периоды – составление инвентаризационного баланса на дату, по состоянию на которую возможно подтвердить исходные показатели.
4	Проведение инвентаризации активов, обязательств, доходов и расходов	Установление фактического наличия и стоимости имущества, величины задолженности, авансов и других объектов отчетности. Подготовка актов инвентаризации и сверки расчетов с контрагентами.
5	Сверка информации об объектах отчетности в актах инвентаризации и учетных записях	Сопоставление результатов инвентаризации с данными простой записи. Выявление расхождений, определение причин их возникновения и подготовка сведений для корректировки показателей.
6	Уточнение значения отдельных статей отчетности по результатам инвентаризации	Пересчет денежных поступлений и выплат в доходы и расходы по методу начисления. Корректировка стоимости активов и обязательств, расчет амортизации и резервов, определение финансового результата и нераспределенной прибыли.
7	Формирование управленческого баланса и отчета о финансовых результатах	Распределение рассчитанных показателей по статьям отчетных форм. Проверка согласованности баланса, отчета о финансовых результатах и отчета о движении денежных средств.

Источник: составлено автором

При применении методики в некоммерческих корпоративных организациях учитываются особенности признания членских и целевых поступлений, порядок их использования и формирования накопленного фонда. Вместо нераспределенной прибыли рассчитывается накопленный излишек или дефицит с учетом вступительных взносов и других изменений источников финансирования. Пример соответствующих расчетов представлен в приложениях 66-71.

Предложенные расчетные процедуры могут применяться при подготовке управленческой (финансовой) отчетности отдельных организаций и бизнес-структур, использующих простую запись. Отдельные положения методики могут быть использованы при составлении прогнозной отчетности, проверке согласованности финансовых показателей в ходе анализа и аудита, а в учебном процессе – для изучения взаимосвязей между балансом, отчетом о финансовых результатах и отчетом о движении денежных средств.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В диссертации решена научная проблема формирования управленческой (финансовой) отчетности в условиях единой системы учета. Разработанная методология предусматривает однократную регистрацию фактов хозяйственной жизни и последующее преобразование учетных данных в показатели различных видов отчетности с учетом их назначения и требований заинтересованных сторон.

Разграничение финансового и управленческого учета исторически сложилось под влиянием различий в назначении отчетной информации и способах ее обработки. Современные информационные системы позволяют использовать единые исходные данные при составлении бухгалтерской (финансовой), консолидированной финансовой и управленческой (финансовой) отчетности. В диссертации обоснован перенос разграничения с видов учета на назначение отчетности и предложена трактовка учета как единого процесса регистрации, накопления и преобразования информации о фактах хозяйственной жизни. В единой системе учета разграничиваются текущие операции и корректирующие записи, выполняемые при подготовке разных видов регламентированной и управленческой отчетности.

Переход к единой системе учета рассматривается как инвестиционное решение, результаты которого оцениваются в экономическом и информационном аспектах. Экономическая оценка основана на расчете добавочного денежного потока с учетом изменения затрат на персонал, программное обеспечение, сопровождение учетных процессов, исправление ошибок и первоначальных вложений. Информационный эффект определяется по изменению интегрального показателя качества управленческой (финансовой) отчетности, включающего качественные характеристики, предусмотренные Концептуальными основами финансовой отчетности (уместность, достоверное представление, сопоставимость, проверяемость, своевременность и понятность), и дополнительные характеристики, учитывающие особенности управленческой отчетности, – гибкость и глубину аналитики.

Порядок формирования различных видов отчетности в единой системе учета предлагается закреплять в учетной политике. Ее структура предусматривает определение назначения отчетных форм, состава заинтересованных сторон, способов признания и оценки активов и обязательств, правил выполнения корректирующих записей и проверки отчетных показателей. В плане счетов предложено разграничить текущие и корректирующие счета. Текущие счета являются общими для всех видов отчетности, а корректирующие счета выделяются в самостоятельные группы для каждого вида отчетности. Предложенное разграничение позволяет на основе единой учетной базы формировать бухгалтерскую (финансовую), консолидированную финансовую и управленческую (финансовую) отчетность с учетом различий в правилах признания и оценки активов и обязательств. Для бухгалтерской (финансовой) отчетности корректировки определяются требованиями ФСБУ, для консолидированной финансовой – стандартами МСФО, для управленческой (финансовой) – положениями учетной политики с учетом требований заинтересованных сторон. Порядок расчета и отражения корректировок закрепляется в разработанных регламентах.

Маршрутная карта распределения данных по аналитическим счетам определяет порядок использования информации о фактах хозяйственной жизни при формировании различных видов отчетности. Для каждого факта, зарегистрированного однократно, устанавливаются аналитические признаки, правила распределения данных по счетам и их включения в соответствующие статьи регламентированной и управленческой отчетности.

Вывод. Повышение аналитической ценности управленческой (финансовой) отчетности связано с определением состава показателей с учетом информационных потребностей заинтересованных сторон, расширением аналитических возможностей основных отчетных форм и раскрытием взаимосвязей между ними. Методика выявления и согласования требований позволяет определить необходимую информацию еще до начала автоматизации с учетом особенностей бизнес-модели и задач управления. Практическая апробация методики выявления

и согласования требований к управленческой (финансовой) отчетности осуществлена при создании автором цифрового конструктора «ФинФормы» [152]. В программе реализованы выбор состава и детализации отчетных форм с учетом отраслевых особенностей бизнеса, формирование аналитических показателей, предварительный просмотр отчетности и проверка взаимосвязей между ее формами. Конструктор позволяет определить структуру будущей отчетности и требования к исходным данным до автоматизации учетных процессов. Разработка программы подтвердила возможность практического применения предложенных методических решений в цифровой среде.

Для согласования показателей управленческого баланса, отчета о финансовых результатах и отчета о движении денежных средств предложен комплекс пояснительных таблиц. В них раскрываются причины различий между показателями, сформированными по методу начисления и на основе движения денежных средств, в том числе вследствие различного порядка отражения НДС. Например, выручка в отчете о финансовых результатах представляется без НДС, тогда как поступления от покупателей могут включать НДС. При согласовании показателей учитываются изменения дебиторской и кредиторской задолженности, движение авансов, запасов и оценочных резервов. На примерах выручки, себестоимости, арендных расходов и операций с основными средствами показан порядок перехода от показателей одной отчетной формы к другой. Пояснительные таблицы позволяют не только проверить согласованность отчетности, но и объяснить заинтересованным сторонам причины расхождений между финансовым результатом, денежными потоками и изменениями активов и обязательств.

Обоснован подход к формированию управленческой (финансовой) отчетности бизнес-структуры как единого экономического объекта независимо от количества входящих в нее юридических лиц и индивидуальных предпринимателей. В исследовании предложены способы формирования комбинированной отчетности с учетом стадии развития бизнеса и организации учетных процессов. При ведении учета по отдельным участникам предусматривается исключение внутренних оборотов и взаимных расчетов, не

изменяющих результаты деятельности бизнес-структуры в целом. При этом сохраняется возможность анализа результатов отдельных бизнес-единиц.

Разработаны формы управленческой (финансовой) отчетности управляющей компании бизнес-структуры, отражающие результаты ее инвестиционной, управленческой, кредитной и арендной деятельности. В отчете о финансовом положении предусмотрено отдельное раскрытие инвестиций в бизнес-единицы, предоставленных займов, задолженности и обязательств управляющей организации. Предложена аналитическая форма оценки инвестиций, содержащая сведения о вложениях, предоставленных займах, доле в нераспределенном финансовом результате и состоянии расчетов с участниками бизнес-структуры. Разработанные формы позволяют сопоставлять результаты управления и инвестирования, оценивать изменения вложенного капитала и финансовое положение управляющей организации.

Предложена модель распределения дохода и капитала между собственниками бизнес-партнерств. В составе дохода выделены процент на вложенный капитал, вознаграждение за участие в управлении, проценты по займам и остаточная доля прибыли. При изменении состава собственников и пропорций распределения прибыли разработана последовательность перераспределения капитала с использованием гудвилла как показателя рыночной добавочной стоимости бизнеса.

Разработана методика формирования управленческой (финансовой) отчетности организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих простую запись. Методика предусматривает составление управленческого баланса, отчета о финансовых результатах и отчета о движении денежных средств на основе сведений о денежных потоках, результатов инвентаризации активов и обязательств, сверки расчетов и корректировок. Переход к показателям, рассчитанным по методу начисления, осуществляется без восстановления корреспонденции счетов. Согласованность отчетности проверяется сопоставлением стоимости чистых активов с капиталом, финансового результата с

изменением нераспределенной прибыли и остатков денежных средств с данными об их движении.

Методика адаптирована к некоммерческим корпоративным организациям с учетом особенностей источников финансирования, признания членских взносов, определения излишка или дефицита и формирования накопленного фонда. Практическая реализация предложенных расчетов осуществлена в зарегистрированных программах для ЭВМ «Автоматизированное формирование управленческой (финансовой) отчетности методом простой записи (SimpleEntryReport)» и «Управленческая отчетность для НКО». Разработанные программы подтверждают возможность формирования взаимосвязанных отчетных форм на основе простой записи в цифровой среде.

Теоретическое значение исследования заключается в развитии методологии формирования управленческой (финансовой) отчетности в условиях единой системы учета. Практическое значение определяется возможностью применения разработанных положений при совершенствовании учетной политики, рабочих планов счетов, внутренних регламентов и отчетных форм, а также при создании и доработке информационных систем. Результаты исследования апробированы в консультационной и образовательной практике, их применение подтверждено справками о внедрении. Основные научные результаты опубликованы в научных изданиях и представлены на всероссийских и международных конференциях.

Поставленная цель исследования достигнута. Разработанная методология позволяет формировать управленческую (финансовую) отчетность на основе единой системы учета, определять состав и аналитическую детализацию показателей с учетом потребностей заинтересованных сторон и проверять согласованность отчетных форм. Полученные результаты создают основу для совершенствования действующих информационных систем и разработки новых программных продуктов.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Абдиев, М. Ж. Совершенствование форм финансовой отчетности и повышение их аналитичности для внешних пользователей / М. Ж. Абдиев, К. А. Мамашов // Актуальные вопросы современной экономики. – 2020. – № 9. – С. 324-331. – DOI 10.34755/IROK.2020.39.89.044. – EDN WCYIEZ.
2. Аверина, О. И. Интеграция системы бухгалтерского учета для внедрения принципов производства мирового класса (WCM) / О. И. Аверина, Н. Ф. Колесник, Л. М. Макарова // Европейский научно–исследовательский журнал. - 2016. – Том 19, № 3А. – С. 53-69. – EDN XFLCXP.
3. Агеева, О. А. Совершенствование российского плана счетов в условиях цифровой экономики / О. А. Агеева // Вестник университета. – 2020. – № 4. – С. 115-118. – DOI 10.26425/1816-4277-2020-4-115-118. – EDN THLEBN.
4. Алгоритм, который очень вам пригодится, если понадобится оформить выход участника из ООО // Главбух. – URL: https://clck.su/NivrL (дата обращения: 29.11.2024)
5. Алтухова, Н. В. Инвентаризация товарно–материальных ценностей как инструмент аудита финансовой отчетности / Н. В. Алтухова, И. Н. Кулинич // Финансовый менеджмент. – 2021. – № 5. – С. 86-96. – EDN ESUFBI.
6. Альджанова, А. Понятие и специфика корпораций и корпоративных структур – URL: https://clck.su/FhaWO (дата обращения: 25.05.2021)
7. Апчерч, А. Управленческий учет: принципы и практика / пер. с англ. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 952 с.
8. Аткинсон, Э. Управленческий учет / Э. Аткинсон, Р. Банкер, Р. Каплан, М. Янг; пер. с англ. – 3–е изд. – М.: Издательский дом «Вилямс», 2005. – 890 с.
9. Белоусов, К. Ю. Эволюция взглядов на роль управления заинтересованными сторонами в системе устойчивого развития компании: проблема идентификации стейкхолдеров / К. Ю. Белоусов // Проблемы современной экономики. – 2013. – № 4(48). – С. 418-422. – EDN SAZOC.
10. Благов, Ю. Е. Р. Эдвард Фримен и концепция заинтересованных сторон (предисловие к разделу) / Ю. Е. Благов // Вестник Санкт-Петербургского университета. Менеджмент. – 2012. – № 1. – С. 109-116. – EDN OXQQBT.
11. Богатая, И. Н. Исследование эволюции методических подходов к бухгалтерскому учету и аудиту оценочных значений в условиях цифровизации / И. Н. Богатая, Е. М. Евстафьева // Учет. Анализ. Аудит. – 2020. – Т. 7, № 6. – С. 64-74. – DOI 10.26794/2408-9303-2020-7-6-64-74. – EDN KWWJPO.
12. Богатая, И. Н. Методические подходы к формированию цифровой информационной экосистемы экономических субъектов / И. Н. Богатая, Р. П. Булыга, Е. М. Евстафьева // Учет и статистика. – 2025. – Т. 22, № 1. – С. 29–42. – DOI 10.54220/1994-0874.2025.65.72.001. – EDN AZTZMM.
13. Бодяко, А. В. Перспективы улучшения функционирования механизма идентификации информации для целей бухгалтерского и управленческого учета / А. В. Бодяко, С. В. Пономарева, Т. М. Рогуленко // Экономика и

управление: проблемы, решения. – 2022. – Т. 2, № 5(125). – С. 41-46. – DOI 10.36871/ek.up.p.r.2022.05.02.005. – EDN JMWDBT.
14. Бухгалтерская (финансовая) отчетность: прошлое, настоящее, будущее / М. А. Осипов, Ж. Г. Леонтьева, Е. В. Заугарова [и др.]. – Санкт-Петербург : Санкт-Петербургский государственный экономический университет, 2024. – 215 с. – ISBN 978-5-7310-6598-6. – EDN SIZBQZ.
15. Бычкова, С. М. Бухгалтерская отчетность. Возможности моделирования для принятия правильных управленческих решений. / Бычкова, С. М., Янданова Ц. Н. – М.: Эксмо, 2009. – 140 с. – ISBN 978-5-699-25088-2.
16. Варпаева, И. А. Предпосылки разработки интегрированной процессно ориентированной учетной системы / И. А. Варпаева // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – № 34(328). – С. 45-57. – EDN SNYCST.
17. Вахрушина, М. А. Бухгалтерский управленческий учет [Электронный ресурс] : учебник / М. А. Вахрушина. – Москва : КноРус, 2019. – 392 с. – ISBN 978-5-406-06205-0. – URL: https://book.ru/book/931509 (дата обращения: 29.11.2024).
18. Вахрушина, М. А. Финансовый и управленческий учет : учебник / М. А. Вахрушина, В. А. Ситникова. – Москва : КноРус, 2025. – 313 с. – ISBN 978-5-406-14698-9. – URL: https://book.ru/book/957709 (дата обращения: 09.03.2026). – Текст : электронный.
19. Все про управленческий учет: основные методы, этапы создания и необходимость его автоматизации в 1С // RDV IT. [Электронный ресурс]. – URL: https://clck.su/PMqCU (дата обращения: 27.05.2025).
20. Выход участника из ООО. Номинальная и действительная части его доли // Клерк. Ru. – URL: https://clck.su/PoRKk (дата обращения: 29.11.2024).
21. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 № 51-ФЗ (ред. от 8.08.2024) ГК РФ Статья 50. Коммерческие и некоммерческие организации [Электронный ресурс] // URL: https://clck.su/foaXs (дата обращения: 27.05.2025)
22. Гурьева, Е. Н. Корректирующие бухгалтерские проводки в отечественной и международной практике / Е. Н. Гурьева // Экономика и эффективность организации производства. – 2010. – № 12. – С. 174-178. – EDN TWUMOH.
23. Дамодаран А. Инвестиционная оценка. Инструменты и методы любых активов – М.: Альпина Паблишер, 2018. – 1316 с.
24. Дмитриева, И. М., Малицкая В. Б., Харакоз Ю. К. Бухгалтерский финансовый учет : учебник для вузов / под ред. И. М. Дмитриевой, В. Б. Малицкой, Ю. К. Харакоз. – 6–е изд., перераб. и доп. – Москва : Издательство Юрайт, 2024. – 524 с. – ISBN 978-5-534-16575-3.
25. Дружиловская, Т. Ю. Применение методики трансформации для ретроспективного отражения изменений в учетной политике / Т. Ю. Дружиловская // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – № 46(340). – С. 38–49. – EDN TIJIBT.
26. Дружиловская, Т. Ю. Проблемы трансформации отчетности как способа формирования информации в системе заданных стандартов / Т. Ю.

Дружиловская // Бухучет в строительных организациях. – 2023. – № 2. – С. 5–13. – EDN XQZAQG.
27. Дружиловская, Т. Ю. Теоретические и практические аспекты трансформации финансовой отчетности / Т. Ю. Дружиловская // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2019. – № 13(469). – С. 2-10. – EDN HNXIAA.
28. Дружиловская, Т. Ю. Цифровизация и искусственный интеллект в бухгалтерском учете: достижения и перспективы / Т. Ю. Дружиловская // Международный бухгалтерский учет. – 2023. – Т. 26, № 5(503). – С. 500-521. – DOI 10.24891/ia.26.5.500. – EDN ZUSOMY.
29. Дружиловская, Э. С. События после отчетного периода в учете и отчетности по МСФО / Э. С. Дружиловская // Бухгалтерский учет. – 2021. – № 11. – С. 15-21. – EDN IJAGKL.
30. Друри К. Управленческий учет для бизнес–решений: Учебник / Пер. с англ. – М.: ЮНИТИ–ДАНА, 2017. – 655 с.
31. Друри, К. Управленческий и производственный учет: учебный комплекс для вузов / пер. с англ. В. Н. Егорова – М.: ЮНИТИ–ДАНА, 2017. – 1423 с.
32. Дуболазова, Ю. А. Интеграция бухгалтерского и управленческого учета в условиях цифровизации экономики / Ю. А. Дуболазова, А. А. Непомнящих // Естественно-гуманитарные исследования. – 2026. – № 3(65). – С. 162-166. – EDN LDDMTA.
33. Дунганова, Н. Ж. Актуальные вопросы при составлении финансовой отчетности – процесс корректировки / Н. Ж. Дунганова // М. Рыскулбеков атындагы Кыргыз экономикалык университетинин кабарлары. – 2022. – № 2(55). – С. 125–127. – EDN EVONPT.
34. Евстафьева, Е. М. Проблемы интеграции отчетности в области устойчивого развития в систему учетно-аналитического обеспечения управления компаниями / Е. М. Евстафьева, К. В. Гурьев // Интеллект. Инновации. Инвестиции. – 2025. – № 4. – С. 37–48. – DOI 10.25198/2077-7175-2025-4-37. – EDN YAAAJI.
35. Егорова, И. С. Выявление и оценка событий после отчетной даты в учете и аудите / И. С. Егорова // Экономика и управление: проблемы, решения. – 2021. – Т. 3, № 5(113). – С. 135-154. – DOI 10.36871/ek.up.p.r.2021.05.03.022. – EDN DUVXYT.
36. Единый налоговый счет. Информация на сайте ФНС РФ [Электронный ресурс]. – URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/ens/ (дата обращения: 12.12.2022).
37. Ефимова, О. В. Комплексный подход к анализу денежных потоков в условиях высокой неопределенности / О. В. Ефимова // Вестник Воронежского государственного университета. Серия: Экономика и управление. – 2022. – № 3. – С. 5-18. – DOI 10.17308/econ.2022.3/9985. – EDN HUUHCS.
38. Ефимова, О. В. Отчет о движении денежных средств: формирование и развитие в интересах пользователей / О. В. Ефимова // Аудит. – 2025. – № 3(195). – С. 36-40. – EDN CUQDAO.

39. Ефимова, О. В. Отчетность об устойчивом развитии: требования, разработка, анализ / О. В. Ефимова // Аудит. – 2024. – № 3(191). – С. 50-54. – EDN VKHHDR.
40. Ефимова, О. В. Проектирование системы ключевых показателей эффективности для принятия стратегических решений / О. В. Ефимова // Современная экономика: проблемы и решения. – 2025. – № 7(187). – С. 98-113. – DOI 10.17308/meps/2078-9017/2025/7/98-113. – EDN UKIMLE.
41. Ефимова, О. В. Современная финансовая отчетность и финансовый анализ: сегодня и завтра / О. В. Ефимова, О. В. Рожнова // Пятый международный экономический симпозиум – 2021 : Материалы международных научных конференций: VIII Международной научно–практической конференции памяти профессора В.Т. Рязанова, Международной научной конференции по бухгалтерскому учету и финансовому анализу памяти профессора В.В. Ковалева, XVIII Международной конференции, посвященной 120–летию со дня рождения профессора С.И. Тюльпанова, XXVII Международной научно–практической конференции, Санкт-Петербург, 14-17 апреля 2021 года / Редколлегия: О.Л. Маргания, С.А. Белозеров [и др.]. – Санкт-Петербург: ООО "Скифия–принт", 2021. – С. 594-599. – EDN GSGMIB.
42. Ивашкевич, В. Б. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник / В.Б. Ивашкевич. – 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Магистр: НИЦ ИНФРА–М, 2019. – 448 с. – ISBN 978-5-9776-0362-1. – Текст : электронный. – URL: https://znanium.ru/catalog/product/987793 (дата обращения: 09.03.2026).
43. Инвентаризация активов и обязательств в соответствии с ФСБУ 28/2023 «Инвентаризация» / Р. А. Алборов, Г. Н. Ардашева, Г. Р. Алборов, В. И. Хоружий // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2024. – № 2. – С. 85-93. – DOI 10.33920/sel-11-2402-02. – EDN PCIKTO.
44. Каверина О. Д**.** Управленческий учет: учебник и практикум для вузов. – 4–е изд., перераб. и доп. – Москва : Издательство Юрайт, 2023. – 428 с. – ISBN 978–5–534–15968–4.
45. Камилова, Р. Ш. Влияние на финансовую отчетность событий после отчетной даты, оценки по справедливой стоимости и автоматизации учета по МСФО / Р. Ш. Камилова, К. М. К. Муртилова // Управленческий учет. – 2022. – № 10-1. – С. 11-17. – DOI 10.25806/uu10-1202211-17. – EDN TLNTCV.
46. Камордженова, Н. А. Интегрированная отчетность: история, верификация, перспективы / Н. А. Камордженова, Е. В. Саталкина, А. А. Саввинова // Интеллект. Инновации. Инвестиции. – 2023. – № 5. – С. 33-44. – DOI 10.25198/2077-7175-2023-5-33. – EDN PDFOWA.
47. Камордженова, Н. А. Организация стратегического управленческого учета: профессиональное суждение бухгалтера / Н. А. Камордженова, Е. В. Саталкина, Н. Д. Федорова // Интеллект. Инновации. Инвестиции. – 2024. – № 6. – С. 40-52. – DOI 10.25198/2077-7175-2024-6-40. – EDN VKMXCC.
48. Камордженова, Н. А. Развитие интегрированной системы учета и отчетности: Методология и практика / Н. А. Камордженова, С. В. Пономарева, Т. М. Коноплянник [и др.]. – Москва : Издательство Проспект, 2015. – 192 с. – ISBN 978-5-392-18836-9. – EDN USWKAT.

49. Каплан, Р.С. Сбалансированная система показателей. От стратегии к действию / Р.С. Каплан, Д.П. Нортон; пер. с англ. – 2-е изд. – М.: ЗАО «Олимп–Бизнес», 2004. – 320 с.
50. Каячев, Г. Ф. Особенности формирования финансовой информации групп непубличных компаний / Г. Ф. Каячев, И. Е. Андреева // Вестник Томского государственного университета. Экономика. – 2016. – № 1(33). – С. 159-171. – DOI 10.17223/19988648/33/13. – EDN VVNGGH.
51. Ключевые показатели деятельности ПАО «Магнит» [Электронный ресурс]. – URL: https://www.magnit.com/ru/shareholders-and-investors/results-and-reports/ (дата обращения: 28.05.2024).
52. Ключевые показатели деятельности X5Group. [Электронный ресурс]. – URL: https://www.x5.ru/ru/investors/ (дата обращения: 28.05.2024).
53. Ковалев, А. Е. Концепция интерактивной бухгалтерской отчетности / А. Е. Ковалев // Учет и контроль. – 2019. – № 5(43). – С. 14-26. – EDN WVLFDK.
54. Ковалев, А. Е. Метод консолидированного учета и отчетности в среде многомерного бухгалтерского учета / А. Е. Ковалев // Актуальные проблемы экономики и бухгалтерского учета : Сборник научных статей IV Всероссийской научно-практической конференции, Нижний Новгород, 22 ноября 2021 года / Редколлегия: О.В. Трофимов, И.Е. Мизиковский, Э.С. Дружиловская, Т.В. Савицкая, В.Г. Фролов. – Нижний Новгород: Национальный исследовательский Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского, 2022. – С. 90-96. – EDN UFIGPJ.
55. Ковалев, А. Е. Многомерный бухгалтерский учет: теория, методология, инструментарий : специальность 08.00.12 "Бухгалтерский учет, статистика" : диссертация на соискание ученой степени доктора экономических наук / Ковалев Алексей Евгеньевич. – Новосибирск, 2022. – 366 с. – EDN LBSXFX.
56. Кондорова, Т. И. Проблемы учета и аудита событий после отчетной даты / Т. И. Кондорова, Л. Ф. Лукьяненко // Известия Института систем управления СГЭУ. – 2013. – № 2(8). – С. 42-50. – EDN SOBIGR.
57. Кондраков, Н. П. Бухгалтерский учет (финансовый и управленческий) : учебник / Н.П. Кондраков. – 5–е изд., перераб. и доп. – Москва : Инфра-М, 2025. – 584 с. – ISBN 978–5–16–020234–1.
58. Кондратенко, О. Н. Предпосылки, факторы и результаты интеграции финансового и управленческого учета / О. Н. Кондратенко // Молодой ученый. – 2016. – № 11(115). – С. 782-785. – EDN WGGRAX.
59. Консолидированная версия стандартов МСФО [Электронный ресурс]. – URL: https://minfin.gov.ru/ru/perfomance/accounting/mej_standart_fo/sfo/standard/kons_msfo/ (дата обращения: 24.09.2026).
60. Концептуальные основы представления финансовых отчетов [Электронный ресурс]. – URL: https://minfin.gov.ru/ru/perfomance/accounting/mej_standart_fo/standard/conceptual/ (дата обращения: 24.02.2023).
61. Королева, Н. А. Пути интеграции финансового, управленческого и налогового учета в дорожно-строительных организациях : специальность

08.00.12 "Бухгалтерский учет, статистика" : диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук / Королева Наталья Александровна. – Белгород, 2009. – 177 с. – EDN QEJEFL.
62. 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. – ISBN 978-5-406-08891-3. – EDN EZVKPJ.
63. Корякин, К. Н. Вопросы интеграции финансового и управленческого учета / К. Н. Корякин // Вестник СамГУПС. – 2012. – № 1(15). – С. 43-47. – EDN PBNFUF.
64. Костюкова, Е. И. Совершенствование учетной политики для повышения эффективности управления активами торговых организаций / Е. И. Костюкова, В. С. Яковенко // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – № 46(244). – С. 11–18. – EDN PJBBWL.
65. Котельникова, Н. В. Актуальные вопросы управления денежными средствами бизнеса / Н. В. Котельникова, О. А. Морозов // Вестник Санкт-Петербургского государственного университета технологии и дизайна. Серия 3: Экономические, гуманитарные и общественные науки. – 2020. – № 2. – С. 24-29. – DOI 10.46418/2079-8210_2020_2_4. – EDN MNLVUO.
66. Котельникова, Н. В. Аналитические аспекты формирования финансовой отчетности на основе закрытия счетов бухгалтерского учета / Н. В. Котельникова // Управленческий учет. – 2022. – № 10-3. – С. 577-585. – DOI 10.25806/uu10-32022577-585. – EDN QGWUZI.
67. Котельникова, Н. В. Бриф как инструмент прототипирования финансовой (управленческой) отчетности / Н. В. Котельникова // Экономика и управление: проблемы, решения. – 2025. – Т. 5, № 2(155). – С. 139-148. – DOI 10.36871/ek.up.p.r.2025.02.05.015. – EDN ZRLLIE.
68. Котельникова, Н. В. Бухгалтерский и управленческий учет. Часть 1: Практикум / Н. В. Котельникова. – СПб.: ВШТЭ СПбГУПТД, 2024. – 79 с.
69. Котельникова, Н. В. Бухгалтерский и управленческий учет. Часть 2: Практикум / Н. В. Котельникова. – СПб.: ВШТЭ СПбГУПТД, 2024. – 79 с.
70. Котельникова, Н. В. Влияние взаимосвязи структуры расходов, ставок НДС и УСН на рентабельность продаж бизнеса / Н. В. Котельникова // Финансовый менеджмент. – 2024. – № 10. – С. 104-112. – DOI 10.25806/fm-10-2024-104-112. – EDN AUOBKU.
71. Котельникова, Н. В. Влияние гарантийных обязательств на финансовую отчетность бизнеса / Н. В. Котельникова // Экономика и бизнес: теория и практика. – 2023. – № 10-2(104). – С. 6-9. – DOI 10.24412/2411-0450-2023-10-2-6-9. – EDN HCKUGE.
72. Котельникова, Н. В. Влияние методики преподавания бухгалтерского учета на формирование пригодной для анализа финансовой отчетности / Н. В. Котельникова // Вестник научных конференций. – 2021. – № 1-2(65). – С. 80-81. – EDN FGYNOE.
73. Котельникова, Н. В. Влияние программ лояльности клиентов на финансовую отчетность бизнеса / Н. В. Котельникова // Экономика и бизнес: теория и

практика. – 2023. – № 9(103). – С. 103-106. – DOI 10.24412/2411-0450-2023-9-103-106. – EDN MPLKGY.
74. Котельникова, Н. В. Влияние просроченной задолженности клиентов на финансовую отчетность бизнеса / Н. В. Котельникова // Экономика и бизнес: теория и практика. – 2023. – № 8(102). – С. 95-98. – DOI 10.24412/2411-0450-2023-8-95-98. – EDN QCGFXX.
75. Котельникова, Н. В. Влияние событий после конца отчетного периода на финансовую отчетность бизнеса / Н. В. Котельникова // Инновационная экономика: перспективы развития и совершенствования. – 2023. – № 5(71). – С. 63-68. – DOI 10.47581/2023/IE-05/Kotelnikova-01. – EDN ZUZVUV.
76. Котельникова, Н. В. Влияние способа оценки статей отчетности на показатели деятельности бизнеса / Н. В. Котельникова // Инновационная экономика: перспективы развития и совершенствования. – 2021. – № 3(53). – С. 47-54. – DOI 10.47581/2021/FA-09/IE/53/03.009. – EDN UJWBKP.
77. Котельникова, Н. В. Влияние стадии развития бизнеса на способ формирования комбинированной финансовой отчетности / Н. В. Котельникова // Инновационная экономика: перспективы развития и совершенствования. – 2023. – № 4(70). – С. 59-64. – DOI 10.47581/2023/IE-04/Kotelnikova.01. – EDN HLVXKB.
78. Котельникова, Н. В. Востребованность финансовых специалистов на разных стадиях жизненного цикла бизнеса / Н. В. Котельникова // Экономика и бизнес: теория и практика. – 2023. – № 10-2(104). – С. 10-14. – DOI 10.24412/2411-0450-2023-10-2-10-14. – EDN STQTZL.
79. Котельникова, Н. В. Выявление информационных запросов заинтересованных сторон для определения необходимых видов отчетности бизнеса / Н. В. Котельникова // Финансовый менеджмент. – 2024. – № 6. – С. 54-63. – EDN RPFICA.
80. Котельникова, Н. В. Единая система учета и корректирующие проводки: подход к формированию отчетности / Н. В. Котельникова // Экономика и управление: проблемы, решения. – 2025. – Т. 9, № 1(154). – С. 135-144. – DOI 10.36871/ek.up.p.r.2025.01.09.016. – EDN NZUCVP.
81. Котельникова, Н. В. Использование Бостонской матрицы для перераспределения денежных потоков в группе компаний / Н. В. Котельникова // Вестник научных конференций. – 2015. – № 2-1(2). – С. 71-73. – EDN VBSQSP.
82. Котельникова, Н. В. Использование бухгалтерской отчетности при оценке налоговых рисков / Н. В. Котельникова // Экономика и бизнес: теория и практика. – 2021. – № 10-2(80). – С. 5-8. – DOI 10.24412/2411-0450-2021-10-2-5-8. – EDN NPPRZT.
83. Котельникова, Н. В. Использование принципов подготовки финансовой отчетности по международным стандартам для целей управленческого учета / Н. В. Котельникова // Теоретические и прикладные вопросы науки и образования : сборник научных трудов по материалам Международной научно-практической конференции: в 16 частях, Тамбов, 31 января 2015 года.

Том Часть 1. – Тамбов: ООО "Консалтинговая компания Юком", 2015. – С. 86-87. – EDN TKDQGF.
84. Котельникова, Н. В. Использование финансовой отчетности для оценки стоимости бизнеса методом мультипликаторов / Н. В. Котельникова // Управленческий учет. – 2021. – № 12-1. – С. 106-115. – DOI 10.25806/uu12-12021106-115. – EDN USEJML.
85. Котельникова, Н. В. Использование финансовой отчетности для оценки стоимости бизнеса методом капитализации / Н. В. Котельникова // Управленческий учет. – 2021. – № 12-4. – С. 943-951. – DOI 10.25806/uu12-42021943-951. – EDN YQYYFP.
86. Котельникова, Н. В. К вопросу о взаимосвязи плана счетов бухгалтерского учета и финансовых отчетов / Н. В. Котельникова // Архитектура финансов: устойчивое развитие и ответственное финансирование в эпоху глобальных изменений : Сборник материалов XII Международной научно-практической конференции, Санкт-Петербург, 15–17 ноября 2022 года. – Санкт-Петербург: Санкт-Петербургский государственный экономический университет, 2022. – С. 72-75. – EDN KUOCTX.
87. Котельникова, Н. В. К вопросу о манипулировании данными финансовой отчетности / Н. В. Котельникова // Инновационная экономика: перспективы развития и совершенствования. – 2023. – № 6(72). – С. 58-64. – DOI 10.47581/2023/IE-06/Kotelnikova-01. – EDN HMCQZS.
88. Котельникова, Н. В. К вопросу о раскрытии финансовой отчетности бизнеса / Н. В. Котельникова // Теория и практика экономики и предпринимательства : труды XVIII Всероссийской с международным участием научно-практической конференции, Симферополь-Гурзуф, 27–29 апреля 2021 года. – Симферополь: Крымский федеральный университет им. В.И. Вернадского, 2021. – С. 360-362. – EDN OVCJGE.
89. Котельникова, Н. В. К вопросу о целесообразности анализа бухгалтерской отчетности юридического лица в учебных целях / Н. В. Котельникова // Экономические и управленческие технологии XXI века: теория и практика, подготовка специалистов : Материалы Всероссийской методической и научно-практической конференции имени доктора экономических наук, профессора Т.Р. Терешкиной Санкт-Петербург, 24 ноября 2022 года / Под редакцией Л.В. Войновой, отв. редактор С.Ю. Ившин. Том Часть II. – Санкт-Петербург: Санкт-Петербургский государственный университет промышленных технологий и дизайна, 2022. – С. 79-83. – EDN BLOYZE.
90. Котельникова, Н. В. К вопросу о целесообразности использования ставки дисконтирования денежных потоков / Н. В. Котельникова // Экономика и бизнес: теория и практика. – 2022. – № 7(89). – С. 99-103. – DOI 10.24412/2411-0450-2022-7-99-103. – EDN CLJAEE.
91. Котельникова, Н. В. Как должен мыслить бухгалтер при подготовке управленческой отчетности / Н. В. Котельникова // Перспективы развития науки и образования : сборник научных трудов по материалам Международной научно-практической конференции: в 13 частях, Тамбов, 28

февраля 2015 года. Том Часть 4. – Тамбов: ООО "Консалтинговая компания Юком", 2015. – С. 57-58. – EDN TMSYYH.
92. Котельникова, Н. В. Компетенции менеджеров в области управленческого учета для принятия решений / Н. В. Котельникова // Экономика и бизнес: теория и практика. – 2025. – № 1-2(119). – С. 126-130. – DOI 10.24412/2411-0450-2025-1-2-126-130. – EDN XNQVYE.
93. Котельникова, Н. В. Комплексный учет макроэкономических и микроэкономических факторов при прогнозировании финансовой отчетности бизнеса / Н. В. Котельникова // Инновационная экономика: перспективы развития и совершенствования. – 2024. – № 2(76). – С. 41-49. – DOI 10.47581/2024.IE-02.Kotelnikova-03. – EDN YQBZTS.
94. Котельникова, Н. В. Концепция управленческого учета как элемента системы управления организацией / Н. В. Котельникова, В. А. Бескровная // Экономика и управление. – 2024. – Т. 30, № 11. – С. 1352-1362. – DOI 10.35854/1998-1627-2024-11-1352-1362. – EDN CVXVSB.
95. Котельникова, Н. В. Корпоративная структура как форма объединения бизнесов / Н. В. Котельникова // Социально-экономическое развитие России: проблемы, тенденции, перспективы : Сборник научных статей участников 20-й Международной научно-практической конференции в рамках III Московского академического экономического форума, Курск, 25 мая 2021 года. – Курск: Курский филиал Федерального государственного образовательного бюджетного учреждения высшего образования "Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации", 2021. – С. 124-127. – EDN ISXNMB.
96. Котельникова, Н. В. Критерии определения стадии жизненного цикла организации / Н. В. Котельникова // Экономика и менеджмент систем управления. – 2014. – № 3-1(13). – С. 134-140. – EDN SNNSEN.
97. Котельникова, Н. В. Методические аспекты анализа выручки бизнеса / Н. В. Котельникова // Управленческий учет. – 2021. – № 10-3. – С. 642-649. – DOI 10.25806/uu10-32021642-649. – EDN EIROWK.
98. Котельникова, Н. В. Методические аспекты анализа структуры бизнеса по данным финансовой отчетности / Н. В. Котельникова // Управленческий учет. – 2022. – № 3-3. – С. 536-542. – DOI 10.25806/uu3-32022536-542. – EDN LWPYAK.
99. Котельникова, Н. В. Методические аспекты отражения капитальных и текущих затрат в финансовой отчетности бизнеса / Н. В. Котельникова // Управленческий учет. – 2023. – № 2. – С. 89-96. – DOI 10.25806/uu2202389-96. – EDN NJYBBF.
100. Котельникова, Н. В. Методические аспекты разработки аналитического плана счетов управленческого учета / Н. В. Котельникова // Финансовый менеджмент. – 2024. – № 9. – С. 110-121. – EDN BMLCYM.
101. Котельникова, Н. В. Методические аспекты разработки форм финансовой отчетности / Н. В. Котельникова // Экономика и бизнес: теория и практика. – 2022. – № 4-1(86). – С. 230-234. – DOI 10.24412/2411-0450-2022-4-1-230-234. – EDN NQXHBS.

102. Котельникова, Н. В. Методические аспекты формирования структуры отчета о движении денежных средств / Н. В. Котельникова // Управленческий учет. – 2022. – № 11-1. – С. 79-86. – DOI 10.25806/uu11-1202279-86. – EDN ARJPHD.
103. Котельникова, Н. В. Методические аспекты формирования структуры отчета о финансовых результатах / Н. В. Котельникова // Управленческий учет. – 2022. – № 12-4. – С. 1067-1075. – DOI 10.25806/uu12-420221067-1075. – EDN FYCUSN.
104. Котельникова, Н. В. Методические аспекты формирования финансовой отчетности на основе простой записи / Н. В. Котельникова // Управленческий учет. – 2022. – № 6-1. – С. 25-33. – DOI 10.25806/uu6-1202225-33. – EDN XFORVX.
105. Котельникова, Н. В. Методические аспекты формирования финансовых отчетов для некоммерческих корпоративных организаций / Н. В. Котельникова // Управленческий учет. – 2022. – № 10-1. – С. 210-219. – DOI 10.25806/uu10-12022210-219. – EDN DCTIUW.
106. Котельникова, Н. В. Методологические основы построения маршрутной карты распределения данных как инструмента формирования единой системы учета / Н. В. Котельникова // Экономика и управление: проблемы, решения. – 2025. – Т. 8, № 10(163). – С. 205-213. – DOI 10.36871/ek.up.p.r.2025.10.08.022. – EDN DSINPA.
107. Котельникова, Н. В. Методологические подходы к подготовке специалистов и методологов в области управленческого учета / Н. В. Котельникова // Финансовый менеджмент. – 2025. – № 1. – С. 95-105. – EDN EDNGUF.
108. Котельникова, Н. В. Методология формирования управленческой (финансовой) отчетности на основе простой записи / Н. В. Котельникова. – Санкт-Петербург : Высшая школа технологии и энергетики СПбГУПТД, 2025. – 161 с. – ISBN 978-5-91646-457-3.
109. Котельникова, Н. В. От проводки к управленческой аналитике: роль мэппинга в построении единой учетной системы / Н. В. Котельникова // Девятый международный экономический симпозиум, посвященный 85-летию Экономического факультета СПбГУ : Материалы международных научных конференций: XII Международной научно-практической конференции, Международной конференции, XXXI Международной научно-практической конференции, IX Международной научной конференции Соколовские чтения, Международной конференции молодых ученых-экономистов, Санкт-Петербург, 16–20 апреля 2025 года. – Санкт-Петербург: ООО «Скифия-принт», 2025. – С. 902-906. – EDN FYBDAS.
110. Котельникова, Н. В. Оценка совпадения интересов заемщиков и кредиторов (на примере банков и предприятий рыбной отрасли Приморского края) / Н. В. Котельникова // Вестник Дальневосточной государственной академии экономики и управления. – 2002. – № 1(21). – С. 38-44. – EDN YMUYRH.

111. Котельникова, Н. В. Оценка эффективности деятельности автомобилестроительных холдингов РФ в 2014 году / Н. В. Котельникова // Экономика и предпринимательство. – 2015. – № 10-2(63). – С. 58-61. – EDN UXCGHB.
112. Котельникова, Н. В. Оценка эффективности организаций на основе подхода заинтересованных сторон (на примере автомобильной отрасли РФ) / Н. В. Котельникова // Экономика и предпринимательство. – 2014. – № 10(51). – С. 517-520. – EDN SYAJWL.
113. Котельникова, Н. В. Параметры сравнения российских федеральных стандартов бухгалтерского учета и международных стандартов финансовой отчетности / Н. В. Котельникова, О. А. Морозов // Вестник Санкт-Петербургского государственного университета технологии и дизайна. Серия 3: Экономические, гуманитарные и общественные науки. – 2021. – № 2. – С. 47-51. – DOI 10.46418/2079-8210_2021_2_8. – EDN HWHNPO.
114. Котельникова, Н. В. Повышение аналитичности форм бухгалтерской (финансовой) отчетности / Н. В. Котельникова // Стратегии развития предпринимательства в современных условиях: сборник научных трудов VI Международной научно–практической конференции, Санкт-Петербург, 11 марта 2022 года / Под редакцией Е.В. Ялунер, Е.А. Чернышевой. – Санкт-Петербург: Санкт-Петербургский государственный экономический университет, 2022. – С. 134–138. – EDN JEZYGX.
115. Котельникова, Н. В. Повышение аналитичности формы отчета о движении денежных средств / Н. В. Котельникова // Бухгалтерский учет, анализ и аудит: история, современность и перспективы развития : материалы XVII международной научной конференции, Санкт-Петербург, 21 октября 2022 года. – Санкт-Петербург.: Санкт-Петербургский государственный экономический университет, 2023. – С. 124-130. – EDN HZGMNP.
116. Котельникова, Н. В. Подготовка информации для анализа финансовой отчетности / Н. В. Котельникова // Тренды развития современного общества: управленческие, правовые, экономические и социальные аспекты : Сборник научных статей 11-й Всероссийской научно-практической конференции, Курск, 23–24 сентября 2021 года. – Курск: Юго-Западный государственный университет, 2021. – С. 98-101. – EDN BDQTNG.
117. Котельникова, Н. В. Подход к анализу влияния управленческих решений на финансовые отчеты / Н. В. Котельникова // Управленческий учет. – 2022. – № 8-3. – С. 371-378. – DOI 10.25806/uu8-32022371-378. – EDN DAHDRG.
118. Котельникова, Н. В. Подход к анализу финансовых рисков бизнеса с использованием отчетности в формате МСФО / Н. В. Котельникова // Инновационная экономика: перспективы развития и совершенствования. – 2021. – № 5(55). – С. 79-86. – DOI 10.47581/2021/PS92/IE.5.55.12. – EDN JPVVJI.
119. Котельникова, Н. В. Подход к изучению программных продуктов при подготовке специалистов финансового профиля / Н. В. Котельникова // Экономические и управленческие технологии XXI века: теория и практика,

подготовка специалистов : Материалы Международной методической и научно-практической конференции имени доктора экономических наук, профессора Т.Р. Терешкиной, Санкт-Петербург, 23 ноября 2023 года. – Санкт-Петербург: Санкт-Петербургский государственный университет промышленных технологий и дизайна, 2023. – С. 248-253. – EDN PEGISA.
120. Котельникова, Н. В. Подход к использованию группировки затрат при расчете финансового результата / Н. В. Котельникова // Экономика и бизнес: теория и практика. – 2023. – № 2(96). – С. 194-197. – DOI 10.24412/2411-0450-2023-2-194-197. – EDN IVSKPN.
121. Котельникова, Н. В. Подход к определению бухгалтерских оценок при подготовке финансовой отчетности / Н. В. Котельникова // Инновационная экономика: перспективы развития и совершенствования. – 2024. – № 1(75). – С. 94-101. – DOI 10.47581/2024.IE-01.Kotelnikova-02. – EDN NHXKHM.
122. Котельникова, Н. В. Подход к подготовке специалистов по налоговому и управленческому учету / Н. В. Котельникова // Экономика и бизнес: теория и практика. – 2024. – № 9-2(115). – С. 79-83. – DOI 10.24412/2411-0450-2024-9-2-79-83. – EDN DMHABM.
123. Котельникова, Н. В. Подход к принятию инвестиционных решений на основе анализа управленческой (финансовой) отчетности : монография / Н. В. Котельникова. – Санкт-Петербург: Санкт-Петербургский государственный университет промышленных технологий и дизайна, 2026. – 160 с. – ISBN 978–5–91646–493–1. – 10 п.л.
124. Котельникова, Н. В. Подход к разработке регламентов корректирующих записей для достоверной финансовой отчетности / Н. В. Котельникова // Экономика и управление: проблемы, решения. – 2025. – Т. 8, № 1(154). – С. 120-129. – DOI 10.36871/ek.up.p.r.2025.01.08.014. – EDN NOSYYC.
125. Котельникова, Н. В. Подход к формированию бухгалтерских проводок на основе расширенного балансового равенства / Н. В. Котельникова // Управленческий учет. – 2022. – № 9-3. – С. 288-295. – DOI 10.25806/uu9-32022288-295. – EDN LUROZT.
126. Котельникова, Н. В. Подход к формированию вступительного баланса на момент открытия бизнеса / Н. В. Котельникова // Экономика и бизнес: теория и практика. – 2022. – № 8(90). – С. 134-138. – DOI 10.24412/2411-0450-2022-8-134-138. – EDN QMKYLO.
127. Котельникова, Н. В. Построение сбалансированной системы показателей на основе концепции заинтересованных сторон / Н. В. Котельникова // Тенденции экономического развития в XXI веке : Материалы III Международной научной конференции, Минск, 01 марта 2021 года. – Минск: Белорусский государственный университет, 2021. – С. 666-669. – EDN ICVXHV.
128. Котельникова, Н. В. Построение системы внутреннего информационного обеспечения компании / Н. В. Котельникова // Экономический анализ: теория и практика. – 2004. – № 8 (23). – С. 47–52.

129. Котельникова, Н. В. Пояснительные таблицы как средство проверки и анализа взаимосвязей между формами финансовой отчетности / Н. В. Котельникова // Экономика и управление: проблемы, решения. – 2025. – Т. 9, № 8(161). – С. 167-176. – DOI 10.36871/ek.up.p.r.2025.08.09.020. – EDN VJPLNR.
130. Котельникова, Н. В. Практические аспекты применения показателя точки безубыточности при формировании структуры затрат / Н. В. Котельникова // Экономика и бизнес: теория и практика. – 2022. – № 11-1(93). – С. 215-219. – DOI 10.24412/2411-0450-2022-11-1-215-219. – EDN WEHMBP.
131. Котельникова, Н. В. Практические аспекты расчета и анализа отклонений в управленческом учете / Н. В. Котельникова // Экономика и бизнес: теория и практика. – 2024. – № 3-1(109). – С. 172-176. – DOI 10.24412/2411-0450-2024-3-1-172-176. – EDN GYJEMD.
132. Котельникова, Н. В. Прибыль на акцию: способы расчета и анализ показателя / Н. В. Котельникова // Инновационная экономика: перспективы развития и совершенствования. – 2021. – № 6(56). – С. 46-53. – DOI 10.47581/2021/IU-01/IE.6.56.08. – EDN YUPUQW.
133. Котельникова, Н. В. Применение МСФО как фактор повышения инвестиционной привлекательности российских компаний / Н. В. Котельникова // Инновационная экономика: перспективы развития и совершенствования. – 2021. – № 2(52). – С. 77-82. – EDN NORWZE.
134. Котельникова, Н. В. Причины, препятствующие формированию и использованию интегрированной отчетности в РФ / Н. В. Котельникова // Вестник научных конференций. – 2015. – № 2-1(2). – С. 73-75. – EDN VBSQSZ.
135. Котельникова, Н. В. Причины, снижающие информативность бухгалтерской отчетности для оценки деятельности бизнеса и пути их устранения / Н. В. Котельникова // Инновационная экономика: перспективы развития и совершенствования. – 2021. – № 1(51). – С. 87-92. – DOI 10.47581/2021/FA-07/IE/51/01.013. – EDN NYWLTU.
136. Котельникова, Н. В. Проблема влияния нереализованного финансового результата на финансовую отчетность бизнеса / Н. В. Котельникова // Инновационная экономика: перспективы развития и совершенствования. – 2024. – № 1(75). – С. 86-93. – DOI 10.47581/2024.IE-01.Kotelnikova-01. – EDN VFFZDS.
137. Котельникова, Н. В. Проверяемость финансовых отчетов - один из признаков их достоверности / Н. В. Котельникова // Научный альманах. – 2016. – № 4-1(18). – С. 124-126. – DOI 10.17117/na.2016.04.01.124. – EDN WAEJKT.
138. Котельникова, Н. В. Прогнозирование финансовой отчетности / Н. В. Котельникова // Экономический анализ: теория и практика. – 2005. – № 17(50). – С. 28-35. – EDN HYIKKF.
139. Котельникова, Н. В. Развитие методологии учетной политики для представления управленческой (финансовой) отчетности : монография / Н. В. Котельникова. – Санкт-Петербург : Санкт-Петербургский

государственный университет промышленных технологий и дизайна, 2025. – 171 с. – ISBN 978-5-91646-435-1.
140. Котельникова, Н. В. Раздел 1.4. Повышение аналитичности форм финансовой отчетности корпоративных структур // Актуальные методы формирования, анализа и контроля отчетности системообразующих корпоративных структур / Н. А. Каморджанова, И. Н. Богатая, Г. Г. Дерзаева [и др.]. – Москва : Общество с ограниченной ответственностью «Русайнс», 2024. – 280 с.
141. Котельникова, Н. В. Разработка и внедрение системы управленческого учета в организации / Н. В. Котельникова // Экономика и менеджмент систем управления. – 2015. – № 1-3(15). – С. 337-342. – EDN TLRVQF.
142. Котельникова, Н. В. Самозанятые как новая категория заинтересованных сторон в деятельности бизнеса / Н. В. Котельникова // Теория и практика экономики и предпринимательства : труды XVIII Всероссийской с международным участием научно-практической конференции, Симферополь-Гурзуф, 27–29 апреля 2021 года. – Симферополь: Крымский федеральный университет им. В.И. Вернадского, 2021. – С. 358-360. – EDN RPRALH.
143. Котельникова, Н. В. Система показателей бизнеса, отражающая цели групп заинтересованных сторон / Н. В. Котельникова // Инновационная экономика: перспективы развития и совершенствования. – 2021. – № 4(54). – С. 52-59. – EDN XSQWKN.
144. Котельникова, Н. В. Систематизация данных управленческого учета для принятия решений заинтересованными сторонами / Н. В. Котельникова // Экономика и бизнес: теория и практика. – 2024. – № 10-1(116). – С. 221-225. – DOI 10.24412/2411-0450-2024-10-1-221-225. – EDN HBRRRY.
145. Котельникова, Н. В. Составление прогнозных финансовых отчетов: практические аспекты и значение / Н. В. Котельникова // Финансовый менеджмент. – 2024. – № 4. – С. 69-78. – EDN FGLAWB.
146. Котельникова, Н. В. Сравнительный анализ учета событий после отчетного периода в МСФО и ФСБУ: влияние различий на финансовую отчетность / Н. В. Котельникова // Инновационная экономика: перспективы развития и совершенствования. – 2025. – № 1(83). – С. 33-41. – DOI 10.47581/2025.IE-1-2025.Kotelnikova-01. – EDN HKSDLS.
147. Котельникова, Н. В. Структурированный подход к изучению информации финансовой отчетности / Н. В. Котельникова // Управленческий учет. – 2022. – № 1-2. – С. 250-258. – DOI 10.25806/uu1-22022250-258. – EDN PBEWII.
148. Котельникова, Н. В. Управленческий учет как инструмент информационного обеспечения внутренних и внешних стейкхолдеров / Н. В. Котельникова // Финансовый менеджмент. – 2024. – № 8. – С. 59-70. – EDN RTFSDA.
149. Котельникова, Н. В. Учет интересов заинтересованных сторон при формировании отчетности бизнеса / Н. В. Котельникова // Научный альманах. – 2021. – № 1-1(75). – С. 25-28. – EDN LOXDWR.

150. Котельникова, Н. В. Учетная политика как основа формирования релевантной информации в системе управленческого учета / Н. В. Котельникова // Финансовый менеджмент. – 2024. – № 7. – С. 59-70. – EDN QVAMXL.
151. Котельникова, Н. В. Финансы и управленческий учет : учебное пособие : учебное пособие для студентов экономических специальностей вузов региона / Н. В. Котельникова ; Надежда Котельникова ; М-во образования и науки Российской Федерации, Владивостокский гос. ун-т экономики и сервиса. – 2-е изд., испр. и доп. – Владивосток : Изд-во ВГУЭС, 2012. – 266 с. – ISBN 978-5-9736-0212-3. – EDN QVEPTT.
152. Котельникова, Н. В. ФинФормы: конструктор форм управленческой (финансовой) отчетности / Н. В. Котельникова. – URL: https://finformy.ru/ (дата обращения: 31.10.2026). – Электронная программа : электронная.
153. Котельникова, Н. В. Формирование кадрового потенциала в области управленческого учета: роли специалиста и методолога / Н. В. Котельникова // Финансовый менеджмент. – 2024. – № 12-2. – С. 444-452. – EDN IKPVEE.
154. Котельникова, Н. В. Формы финансовой отчетности управляющей компании как инструмент анализа деятельности бизнеса / Н. В. Котельникова // Бизнес. Образование. Экономика : сборник статей Международной научно-практической конференции, Минск, 07–08 апреля 2022 года. – Минск: Государственное учреждение образования "Институт бизнеса Белорусского государственного университета", 2022. – С. 62-67. – EDN WAELJH.
155. Котельникова, Н. В. Цель и практическая значимость классификации заинтересованных сторон организации / Н. В. Котельникова // Экономика и менеджмент систем управления. – 2015. – № 1-1(15). – С. 150-155. – EDN TIAHDR.
156. Кудаков А.С. Корпоративные структуры и их влияние на экономическое и социальное развитие российских регионов // Проблемы современной экономики. 2004 г. №3 (11) [Электронный ресурс]. – URL: https://m-economy.ru/art.php?nArtId=501 (дата обращения: 25.05.2021).
157. Куликова, Л. И. Научный вклад «плехановцев» в развитие теории бухгалтерского учета: историческая ретроспектива / Л. И. Куликова // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2025. – № 6(594). – С. 26–34. – EDN VUHFMB.
158. Куликова, Л. И. Происхождение двойной бухгалтерии: гипотезы и факты / Л. И. Куликова // Международный бухгалтерский учет. – 2023. – Т. 26, № 7(505). – С. 812–826. – DOI 10.24891/ia.26.7.812. – EDN WMTSYJ.
159. Куликова, Л. И. Развитие финансовой отчетности в условиях цифровизации / Л. И. Куликова, Р. З. Мухаметзянов // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2025. – № 7(595). – С. 23–34. – EDN KSGZKQ.
160. Куликова, Л. И. Формирование финансовой отчетности в условиях цифровой экономики / Л. И. Куликова, Р. З. Мухаметзянов. – Москва : Общество с ограниченной ответственностью "Русайнс", 2023. – 226 с. – ISBN 978–5–466–04092–0. – EDN TXWHQK.

161. Кучерова, Е. В. Роль МСФО в процессе интеграции систем внутреннего (управленческого) и внешнего (финансового) учета / Е. В. Кучерова, С. В. Духанин // Вестник Кузбасского государственного технического университета. – 2006. – № 2(53). – С. 110–114. – EDN KXGRLH.
162. Лабынцев, Н. Т. Особенности формирования электронной информационной системы управленческого учета / Н. Т. Лабынцев, О. В. Чухрова // Учет и статистика. – 2025. – Т. 22, № 3. – С. 83–92. – DOI 10.54220/1994-0874.2025.10.34.007. – EDN OBBZTS.
163. Лабынцев, Н. Т. Развитие бухгалтерского учета в условиях внедрения современных информационных технологий / Н. Т. Лабынцев, О. В. Чухрова // Учет и статистика. – 2024. – Т. 21, № 2. – С. 68–77. – DOI 10.54220/1552.2024.52.93.007. – EDN YVXZEV.
164. Лабынцев, Н. Т. Развитие управленческого учета в условиях цифровой экономики / Н. Т. Лабынцев, О. В. Чухрова // Учет и статистика. – 2023. – Т. 20, № 3. – С. 67–75. – DOI 10.54220/3514.2023.85.73.008. – EDN MDHNDT.
165. Лабынцев, Н. Т. Трансформация управленческого учета в условиях устойчивого развития: учетно-информационный аспект / Н. Т. Лабынцев, О. В. Чухрова // Экономический суверенитет России: стратегии обеспечения устойчивого роста : в 2 томах. Т. 2. – Ростов-на-Дону : Ростовский государственный экономический университет «РИНХ», 2026. – С. 379–389. – EDN PLIRQB.
166. Лабынцев, Н. Т. Цифровизация системы бухгалтерского учета хозяйствующего субъекта / Н. Т. Лабынцев, О. В. Чухрова // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2024. – № 5. – С. 21–27. – DOI 10.51760/2308-9407_2024_5_21. – EDN UTDYUY.
167. Ломизе С. Л. Внедрение информационных систем: проблемы и перспективы объединения финансового и управленческого учета // Связь бухгалтерского и управленческого учета или как совместить несовместимое. [Электронный ресурс]. – URL: https://clck.su/PRquE (дата обращения: 22.05.2025)
168. Малицкая, В. Б. Совершенствование российского учета событий после отчетной даты в соответствии с МСФО / В. Б. Малицкая, М. Б. Чиркова, И. В. Кузнецова // Вестник Воронежского государственного аграрного университета. – 2018. – № 3(58). – С. 190-196. – DOI 10.17238/issn2071-2243.2018.3.190. – EDN YOINHF.
169. Малявко, А. Б. Интеграция видов учета в информационной учетной системе коммерческой организации : специальность 08.00.12 "Бухгалтерский учет, статистика" : диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук / Малявко Александр Борисович. – Волгоград, 2009. – 171 с. – EDN QEJPFZ.
170. Международный стандарт по интегрированной отчетности [Электронный ресурс]. – URL: https://inveb-docs.ru/attachments/article/sd-library/08-2020-5/Mezhdunarodniy-standart-io.pdf. (дата обращения: 30.04.2025).

171. Методические рекомендации по применению Общих требований к организации инвентаризации активов и обязательств, установленных СГС «Учетная политика» (утв. письмом Минфина России от 01.07.2024 № 02–06–06/61122) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: https://clck.su/eDAXj (дата обращения: 30.09.2025)
172. Методология развития и формирования отчетности коммерческих организаций в условиях цифровой трансформации / Н. А. Каморджанова, К. В. Гульпенко, Н. В. Тумашик [и др.]. – Москва: Общество с ограниченной ответственностью «Русайнс», 2021. – 566 с.
173. Молчанов, С. С. Управленческий учет за 14 дней: экспресс–курс: [учеб. пособие] / С. С. Молчанов. – 5–е изд., перераб. и доп. – Санкт-Петербург: Питер, 2019. – 496 с.
174. Моргунова, Р. Анализ развития концепций классификации и мэппинга стейкхолдеров крупных промышленных предприятий / Р. Моргунова // Предпринимательство. – 2009. – № 7. – С. 61-65. – EDN LASYRT.
175. Мустафин, И. Система финансового и управленческого учета // Мое дело. –. [Электронный ресурс]. – URL: https://clck.su/Psufnt (дата обращения: 24.09.2026)
176. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117–ФЗ // СПС «Консультант Плюс» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165/ (дата обращения: 09.04.2025)
177. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146–ФЗ (ред. от 28.11.2025) // СПС «Консультант Плюс» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/ (дата обращения: 09.10.2025)
178. Наринский, А. С. Бухгалтерский учет в условиях внутрипостроечного хозрасчета [Текст]. – Ленинград : ЛДНТП, 1978. – 26 с.
179. Наринский, А. С. Повышать оперативность и аналитичность бухгалтерского учета // Бухгалтерский учет. – 1979. – № 1. – С. 39–42.
180. НДС. Налоговые поступления в консолидированный бюджет РФ // Аналитический портал ФНС России. [Электронный ресурс]. URL: https://analytic.nalog.gov.ru (дата обращения: 30.06.2025).
181. Об упрощенной системе бухгалтерского учета, включая бухгалтерскую (финансовую) отчетность: письмо Департамента регулирования бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудиторской деятельности ПЗ–3/2024 от 26.02.2024 г. – М., 2024.
182. Определения: бухгалтерский учет, бухгалтерская отчетность Официальный сайт Минфина. Раздел Деятельность. Бухгалтерский учет и отчетность [Электронный ресурс]. – URL: https://minfin.gov.ru/ru/perfomance/accounting/ (дата обращения: 24.06.2024).
183. Основные направления государственной политики в сфере бухгалтерского учета, финансовой отчетности и аудиторской деятельности до 2030 года / Утверждено распоряжением Правительства РФ от 22 ноября

2024 г. № 3386-р. – Официальный сайт Минфина. – [Электронный ресурс]. – URL: https://minfin.gov.ru/ru/perfomance/accounting/ (дата обращения: 10.01.2025).
184. Палий, В. Ф. Классификация счетов бухгалтерского учета / В. Ф. Палий // Бухгалтерский учет. – 2005. – № 5. – С. 53.
185. Панков, Д. А. Информационная теория учета: теоретико–методологические аспекты / Д. А. Панков, А. В. Утовка // Бухгалтерский учет и анализ. – 2025. – № 4(340). – С. 11–20. – EDN SBTLCQ.
186. Панков, Д. А. Синергия бухгалтерского учета и искусственного интеллекта / Д. А. Панков, В. В. Мякинькая // Архитектура финансов: поиск баланса стабильности и роста : Сборник материалов XIV Международной научно–практической конференции, Санкт-Петербург, 19-21 марта 2025 года. – Санкт-Петербург: Санкт-Петербургский государственный экономический университет, 2025. – С. 335-339. – EDN MYQSDQ.
187. Панков, Д. А. Учет затрат и калькулирование рисков / Д. А. Панков, В. Н. Познякевич // Бухгалтерский учет и анализ. – 2026. – № 1(349). – С. 23-36. – EDN VJOBTG.
188. Пачоли Л. Трактат о счетах и записях [Электронный ресурс]: научное электронное издание / перевод и редакция проф. М.И. Кутера – Электрон. дан. (325 Мб) – Майкоп: ЭлИТ, 2015 [Электронный ресурс]. – URL: https://clck.su/niTWx (дата обращения: 30.09.2025).
189. ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» [Электронный ресурс]. – URL: https://minfin.gov.ru/ru/document?id_4=2260 (дата обращения: 30.09.2025).
190. ПБУ 10/99 «Расходы организации»**:** утв. приказом Минфина РФ от 06.05.1999 № 33н [Электронный ресурс]. – URL: https://minfin.gov.ru/ru/document?id_4=2269 (дата обращения: 17.08.2025)
191. ПБУ 23/2011 «Отчет о движении денежных средств» [Электронный ресурс]. – URL: https://minfin.gov.ru/ru/document?id_4=12405 (дата обращения: 30.04.2025).
192. ПБУ 7/98 «События после отчетной даты» [Электронный ресурс]. – URL: https://minfin.gov.ru/ru/document?id_4=2266 (дата обращения: 30.09.2025)
193. Пименова, А. Л. Особенности применения искусственного интеллекта в системе бухгалтерского учета и аудита / А. Л. Пименова, А. Ш. Аншакова // Проблемы современной экономики. – 2024. – № 4(92). – С. 121-125. – EDN ZSJTBB.
194. Пономарева, С. В. Искусственный интеллект в бухгалтерском учете: новые возможности и угрозы / С. В. Пономарева // Архитектура финансов: трансформация в условиях новой многополярности : Сборник материалов XIII Международной научно–практической конференции, Санкт-Петербург, 10–13 апреля 2024 года. – Санкт-Петербург: Санкт-Петербургский государственный экономический университет, 2024. – С. 348-351. – EDN RSLDSP.

195. Пономарева, С. В. Преимущества и недостатки применения "цифровой" отчетности в формате XBRL / С. В. Пономарева, Т. М. Рогуленко // Бухгалтерский учет, анализ и аудит: история, современность и перспективы развития : Материалы XVI международной научной конференции., Санкт-Петербург, 27 октября 2021 года / Санкт-Петербургский государственный экономический университет. – Санкт-Петербург: Санкт-Петербургский государственный экономический университет, 2021. – С. 127-131. – EDN DBLYOT.
196. Пономарева, С. В. Принципы повышения информационности системы единого информационного комплекса / С. В. Пономарева, А. В. Бодяко // Актуальные проблемы учета, экономического анализа и финансово–хозяйственного контроля деятельности организации : Материалы VIII Международной научно–практической конференции: в 2 частях, Воронеж, 10 декабря 2020 года. Том Часть I. – Воронеж: Воронежский государственный университет, 2021. – С. 180-183. – EDN RANICJ.
197. Пономарева, С. В. Тенденции раскрытия информации бухгалтерской отчетности крупными компаниями / С. В. Пономарева, А. П. Богатова, А. Н. Карташова // Бухгалтерский учет, анализ и аудит: история, современность и перспективы развития : Сборник материалов XIX международной научной конференции, Санкт-Петербург, 16 октября 2024 года. – Санкт-Петербург: Санкт-Петербургский государственный экономический университет, 2024. – С. 166–172. – EDN PKMRMO.
198. Попов, А. Ю. Учет событий после отчетной даты в российской и международной практике / А. Ю. Попов, С. В. Поведишникова, Т. Ю. Девятова // Экономика и предпринимательство. – 2017. – № 9-1(86). – С. 1118-1121. – EDN ZUIKSD.
199. Приказ Минфина России от 02.07.2010 № 66н (ред. от 19.04.2019) "О формах бухгалтерской отчетности организаций" (Зарегистрировано в Минюсте России 02.08.2010 № 18023) (с изм. и доп., вступ. в силу с отчетности за 2020 год) [Электронный ресурс]. – URL: https://clck.su/ggXRL (дата обращения: 09.08.2024).
200. Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н (ред. от 08.11.2010) «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово–хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению» [Электронный ресурс]. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_29165/ (дата обращения: 17.02.2024).
201. Приказ Минэкономразвития России от 01.06.2015 N 326 (ред. от 14.04.2022) Об утверждении Федерального стандарта оценки «Оценка бизнеса» (ФСО № 8) [Электронный ресурс] – URL: https://docs.cntd.ru/document/420279952?ysclid=m2n5tira28874778910 (дата обращения: 17.02.2024)
202. Пухаева, А. А. Типовые корректировки при составлении отчетности по МСФО / А. А. Пухаева // Корпоративная финансовая отчетность. Международные стандарты. – 2013. – № 9(77). – С. 68-76. – EDN RDXODT.

203. Пятов, М. Л. Бухгалтерский учет всего как наше информационное будущее / М. Л. Пятов // Вестник ИПБ (Вестник профессиональных бухгалтеров). – 2023. – № 1. – С. 2-7. – EDN SMJGJR.
204. Пятов, М. Л. Вероятное технологическое «завтра» бухгалтерского учета: по мотивам Всемирного Конгресса бухгалтеров в г. Сиднее (WCOA 2018) / М. Л. Пятов // Бухгалтерский учет в XXI веке. – Санкт-Петербург : ООО "Скифия–принт", 2021. – С. 34-75. – EDN TMBSUB.
205. Пятов, М. Л. Принципы русской бухгалтерии и принципы отечественного экономического мышления / М. Л. Пятов // Бухгалтерский учет, анализ и аудит: история, современность и перспективы развития : Сборник материалов XX международной научной конференции, Санкт-Петербург, 20–22 октября 2025 года. – Санкт-Петербург: Санкт-Петербургский государственный экономический университет, 2025. – С. 5–10. – EDN FTZEVD.
206. Разгулин, С.В. Выход участника, учредителя из ООО, проводки, расчет доли, уплата НДФЛ [Электронный ресурс] – URL: https://glavbuh-info.ru/index.php/zakon/11756-2014-04-14-19-30-39 (дата обращения: 17.02.2026)
207. Распределение дивидендов между учредителями //Бухгалтерия.ru: [Электронный ресурс] – URL: http://www.buhgalteria.ru/article/n126780/ (дата обращения: 17.09.2025)
208. Распределение прибыли общества между участниками общества // статья 28 Федеральный закон от 08.02.1998 № 14-ФЗ (ред. от 04.08.2026) «Об обществах с ограниченной ответственностью»: [Электронный ресурс] – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_17819/c8b3b99f7c3c314e196c7a7bc75326022b73ad71/ (дата обращения: 17.09.2025)
209. Рожнова, О. В. Бухгалтерский учет в эпоху ИИ: переосмысление ролей и границ / О. В. Рожнова // Аудит. – 2025. – № 3(195). – С. 26-31. – EDN PXIEWE.
210. Рожнова, О. В. Направления развития современной корпоративной отчетности и ее стандартизации / О. В. Рожнова // Современная экономика: проблемы и решения. – 2025. – № 8(188). – С. 109-121. – DOI 10.17308/meps/2078-9017/2025/8/109-121. – EDN DZYMXA.
211. Рыночные мультипликаторы: как оценить бизнес и выбрать акции. БКС. Блог [Электронный ресурс] – URL: https://clck.su/drAtJ (дата обращения: 30.11.2021)
212. Сайт Российской региональной сети по интегрированной отчетности [Электронный ресурс]. – URL: http://ir.org.ru (дата обращения: 30.04.2025).
213. Свидетельство о государственной регистрации программы для ЭВМ № 2025695804 Российская Федерация. Управленческая отчетность для НКО : заявл. 03.12.2025 : опубл. 15.12.2025 / Н. В. Котельникова, Е. А. Котельникова. – EDN MNAQZC.
214. Свидетельство о государственной регистрации программы для ЭВМ № 2025695902 Российская Федерация. Автоматизированное формирование управленческой (финансовой) отчетности методом простой записи

(SimpleEntryReport) : заявл. 03.12.2025 : опубл. 16.12.2025 / Н. В. Котельникова, Е. А. Котельникова. – EDN GIRJFY.
215. Свободный денежный поток: FCFF и FCFE // Энциклопедия Альт–Инвест [Электронный ресурс] – URL: https://www.alt-invest.ru/lib/fcff_vs_fcfe/ (дата обращения: 09.05.2025)
216. Селянина Е. Н. Распределение прибыли между участниками: нестандартные ситуации // «Справочник экономиста» № 4 2012 [Электронный ресурс] – URL: https://www.profiz.ru/se/4_2012/raspredelenie_pribyli/ (дата обращения: 09.05.2025)
217. Серебрякова, Т. Ю. Управленческий учет информации по сегментам как часть интегрированного учета / Т. Ю. Серебрякова, О. Р. Кондрашова // Международный бухгалтерский учет. – 2015. – № 8(350). – С. 2-16. – EDN TPLAMH.
218. Синькина, О. Н. Роль прогнозной финансовой информации при расчете оценочных значений отдельных статей финансовой отчетности компании и специфика ее проверки / О. Н. Синькина // Аудит. – 2020. – № 9. – С. 17-24. – EDN ONPAKG.
219. Слободняк, И. А. Возможность тотальной автоматизации налогового контроля в части налога на прибыль / И. А. Слободняк // Совершенствование налогового администрирования : Материалы седьмой Международной научно–практической конференции, Уфа, 20 декабря 2022 года / Отв. редактор М.С. Зуева. – Уфа: Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования "Уфимский университет науки и технологий", 2023. – С. 55-56. – EDN PTWVPL.
220. Слободняк, И. А. Использование некоторых концепций финансового менеджмента при оценке объектов финансового учета / И. А. Слободняк // Известия Байкальского государственного университета. – 2023. – Т. 33, № 3. – С. 459-465. – DOI 10.17150/2500-2759.2023.33(3).459-465. – EDN TUNXOC.
221. Слободняк, И. А. К вопросу об изменении оценочных значений в бухгалтерском учете / И. А. Слободняк // Бухгалтерский учет, анализ и аудит: прошлое, настоящее, будущее : Сборник научных статей по материалам Всероссийской научно–практической конференции (с международным участием), Новосибирск, 07-08 декабря 2022 года / Под редакцией Т.М. Кузьминой. – Новосибирск: Новосибирский государственный университет экономики и управления "НИНХ", 2023. – С. 18-20. – EDN BRWCDZ.
222. Слободняк, И. А. Отдаление бухгалтерского (финансового) от налогового учета в связи с утверждением новых федеральных стандартов бухгалтерского учета / И. А. Слободняк // Совершенствование налогового администрирования : Материалы VI Республиканской научно–практической конференции, Уфа, 23 декабря 2021 года. – Уфа: Уфимский государственный авиационный технический университет, 2022. – С. 206-208. – EDN GNRHJA.
223. Соколов Я. В. Бухгалтерский учет и аудит: современная теория и практика. – М.: Экономика, 2010. – 440 с.

224. Соколов Я. В., Соколов В.Я., История бухгалтерского учета: учебник. –3–е изд., перераб. и доп. / Я. В. Соколов, В.Я. Соколов //–М.: Магистр, 2017. –287 с.
225. Соколов, В. Я. Влияние дуалистической природы оценок на классификацию изменений в балансе / В. Я. Соколов // Бухучет в сельском хозяйстве. – 2008. – № 6. – С. 42-46. – EDN XZFYNV.
226. Соколов, В. Я. Задачи бухгалтерии 21 века в России / В. Я. Соколов // Бухгалтерский учет в XXI веке. – Санкт-Петербург : ООО "Скифия-принт", 2021. – С. 76-94. – EDN BLTVZD.
227. Соколов, В. Я. Роль бухгалтерского учета как гаранта устойчивого развития бизнеса в системе корпоративного управления / В. Я. Соколов // Архитектура финансов: устойчивое развитие и ответственное финансирование в эпоху глобальных изменений : Сборник материалов XII Международной научно-практической конференции, Санкт-Петербург, 15-17 ноября 2022 года. – Санкт-Петербург: Санкт-Петербургский государственный экономический университет, 2022. – С. 82-84. – EDN KSZHGN.
228. Соколов, В. Я. Теоретические начала двойной бухгалтерии : специальность 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» : диссертация на соискание ученой степени доктора экономических наук / Соколов Вячеслав Ярославович. – Санкт-Петербург, 2007. – 420 с. – EDN NOXEBT.
229. Соколов, В. Я. Теоретические начала двойной бухгалтерии : специальность 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» : автореферат диссертации на соискание ученой степени доктора экономических наук / Соколов Вячеслав Ярославович. – Санкт-Петербург, 2007. – 40 с. – EDN NIYPBN.
230. Соколов, В. Я. Теория учета перед лицом вызова современности / В. Я. Соколов // Развитие учетно-аналитической и контрольной системы в условиях новых стратегий хозяйствования : сборник научных статей, Пермь, 30 сентября 2022 года. Том Выпуск 13. – Пермь: Пермский государственный национальный исследовательский университет, 2022. – С. 176-182. – EDN YGHYJD.
231. Соколов, В. Я. Эволюция бухгалтерского образования в России и задачи современного этапа / В. Я. Соколов // Архитектура университетского образования: современные университеты в условиях единого информационного пространства : сборник трудов III Национальной научно-методической конференции с международным участием, Санкт-Петербург, 31 января – 01 2019 года / Под редакцией И.А. Максимцева, В.Г. Шубаевой, Л.А. Миэринь. Том Часть II. – Санкт-Петербург: Санкт-Петербургский государственный экономический университет, 2019. – С. 114-121. – EDN QGHKTG.
232. Соколов, В.Я., Котельникова Н.В. Необходимость пересмотра терминологии бухгалтерского учета в условиях автоматизации и интеграции учетных систем / В. Я. Соколов, Н. В. Котельникова // Международный

бухгалтерский учет. – 2026. – Т. 29, № 5. – С. 4-22. – DOI 10.24891/iqpaig. – EDN IQPAIG.
233. Соколов, В.Я., Котельникова Н.В. Оценка экономической и информационной эффективности перехода к формированию управленческой (финансовой) отчетности в единой системе учета / В. Я. Соколов, Н. В. Котельникова // Международный бухгалтерский учет. – 2026. – Т. 29, № 2. – С. 4-19. – DOI 10.24891/wcdbab. – EDN WCDBAB.
234. Соколов, В.Я., Котельникова Н.В. Применение корректирующих проводок при формировании финансовой отчетности в ФСБУ и МСФО / В. Я. Соколов, Н. В. Котельникова // Международный бухгалтерский учет. – 2025. – Т. 28, № 7. – С. 33-49. – DOI 10.24891/wylhzd. – EDN WYLHZD.
235. Соколов, В.Я., Котельникова Н.В. Эволюция научных взглядов на разграничение и интеграцию финансового и управленческого учета / В. Я. Соколов, Н. В. Котельникова // Международный бухгалтерский учет. – 2025. – Т. 28, № 11. – С. 4-18. – DOI 10.24891/swvnaj. – EDN SWVNAJ.
236. Соколов, В.Я., Котельникова, Н.В. Методологическое обоснование применения ФСБУ и МСФО при формировании учетной политики управленческой отчетности / В. Я. Соколов, Н. В. Котельникова // Международный бухгалтерский учет. – 2025. – Т. 28, № 5. – С. 32–48. – DOI 10.24891/lfbauk. – EDN LFBAUK.
237. Соколов, Я. В. Финансово-распределительные счета: отражение доходов и расходов по отчетным периодам / Я. В. Соколов, В. В. Патров, В. А. Быков // Бухгалтерский учет. – 2007. – № 6. – С. 46-52. – EDN HZFLYR.
238. Солодухин, К. С. Проблемы применения теории заинтересованных сторон в стратегическом управлении организацией / К. С. Солодухин // Проблемы современной экономики. – 2007. – № 4(24). – С. 152-156. – EDN KZGTKT.
239. Стандарт МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» [Электронный ресурс]. – URL: https://www.minfin.ru/common/upload/library/2017/01/main/MSFO_IAS_1.pdf (дата обращения: 09.08.2024).
240. Стандарт МСФО (IAS) 10 «События после отчетного периода» [Электронный ресурс]. – URL: https://minfin.gov.ru/common/upload/library/2017/01/main/MSFO_IAS_10.pdf (дата обращения: 30.09.2023).
241. Стандарт МСФО (IAS) 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи» [Электронный ресурс]. – URL: https://minfin.gov.ru/common/upload/library/2017/01/main/MSFO_IAS_20.pdf (дата обращения: 30.04.2025).
242. Стандарт МСФО (IAS) 27 «Отдельная финансовая отчетность» [Электронный ресурс]. – URL: https://minfin.gov.ru/common/upload/library/2017/01/main/MSFO_IAS_27.pdf (дата обращения: 30.04.2025).

243. Стандарт МСФО (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные и совместные организации» [Электронный ресурс]. – URL: https://minfin.gov.ru/common/upload/library/2017/01/main/MSFO_IAS_28.pdf (дата обращения: 30.04.2025).
244. Стандарт МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» [Электронный ресурс]. – URL: https://minfin.gov.ru/common/upload/library/2017/01/main/MSFO_IAS_36.pdf (дата обращения: 30.09.2023).
245. Стандарт МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» [Электронный ресурс]. – URL: https://minfin.gov.ru/common/upload/library/2017/01/main/MSFO_IAS_37.pdf (дата обращения: 30.10.2023).
246. Стандарт МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы» [Электронный ресурс]. – URL: https://minfin.gov.ru/common/upload/library/2017/01/main/MSFO_IAS_38.pdf (дата обращения: 30.01.2023).
247. Стандарт МСФО (IAS) 40 «Инвестиционная недвижимость» [Электронный ресурс]. – URL: https://minfin.gov.ru/common/upload/library/2017/01/main/MSFO_IAS_40.pdf (дата обращения: 22.02.2024)
248. Стандарт МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство» [Электронный ресурс]. – URL: https://minfin.gov.ru/common/upload/library/2017/01/main/MSFO_IAS_41.pdf (дата обращения: 22.02.2024).
249. Стандарт МСФО (IAS) 7 «Отчет о движении денежных средств» [Электронный ресурс]. – URL: https://minfin.gov.ru/common/upload/library/2017/01/main/MSFO_IAS_7.pdf (дата обращения: 28.05.2024).
250. Стандарт МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» – URL: https://minfin.gov.ru/common/upload/library/2017/01/main/MSFO_IAS_8.pdf (дата обращения: 28.05.2024).
251. Стандарт МСФО (IFRS) 1 «Первое применение МСФО» [Электронный ресурс]. – URL: https://www.minfin.ru/common/upload/library/2017/01/main/MSFO_IFRS_1.pdf (дата обращения: 30.04.2025).
252. Стандарт МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность» [Электронный ресурс]. – URL: https://www.minfin.ru/common/upload/library/2017/01/main/MSFO_IFRS_10.pdf (дата обращения: 30.04.2025).
253. Стандарт МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» [Электронный ресурс]. – URL: https://minfin.gov.ru/ru/document/?id_4=117320 (дата обращения: 20.10.2021).
254. Стандарт МСФО (IFRS) 18 «Представление и раскрытие информации в финансовой отчетности» [Электронный ресурс]. – URL:

https://minfin.gov.ru/ru/document?id_4=316025-mezhdunarodnyi_standart_finansovoi_otchetnosti_ifrs_18_predstavlenie_i_raskrytie_informatsii_v_finansovoi_otchetnosti (дата обращения: 31.03.2026)
255. Стандарт МСФО (IFRS) 3 «Объединение бизнеса» [Электронный ресурс]. – URL: https://www.minfin.ru/common/upload/library/2017/01/main/MSFO_IFRS_3.pdf (дата обращения: 27.10.2022).
256. Стандарт МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты» документ [Электронный ресурс]. – URL: https://minfin.gov.ru/common/upload/library/2017/02/main/MSFO_IFRS_9_1.pdf (дата обращения: 27.01.2022).
257. Томас Л. Уэст, Джеффри Д. Джонс Пособие по оценке бизнеса– Издательство: Квинто–Консалтинг, 2003. – 746 с.
258. Тонких А.С. Управление рыночной стоимостью: новый взгляд / А.С. Тонких, А.В. Ионов // Вестник Финансовой академии. – 2010. № 7(55). – С. 44-52. EDN VHVNPR.
259. Унифицированный стандарт управленческих показателей для индустрии разработки программного обеспечения. Официальный сайт компании Positive Technologies. [Электронный ресурс]. – URL: https://clck.su/SQZzN (дата обращения: 10.03.2026).
260. Управленческий учет в интегрированных структурах / Л. И. Хоружий, Ю. Н. Катков, А. А. Романова [и др.]. – Москва : Общество с ограниченной ответственностью "Научный консультант", 2023. – 186 с. – ISBN 978-5-907692-63-3. – EDN JJSKTR.
261. Управляющая компания для бизнеса: возможности, варианты, риски [Электронный ресурс]. – URL: https://clck.su/pAuEq (дата обращения: 28.05.2024).
262. Управляющие компании как модель управления группой компаний. [Электронный ресурс]. – URL: https://vitvet.com/articles/upravlyayuwie_kompanii/ (дата обращения: 28.05.2025).
263. Федеральные стандарты бухгалтерского учета [Электронный ресурс]. – URL: https://minfin.gov.ru/ru/perfomance/accounting/accounting/standart/ (дата обращения: 28.05.2024).
264. Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» [Электронный ресурс]. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/ (дата обращения: 09.05.2025).
265. Федеральный закон от 27.07.2010 № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности» [Электронный ресурс]. – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_103021/ (дата обращения: 10.05.2025).
266. Федеральный закон № 129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» от 08.08.2001

[Электронный ресурс]. – URL: https://clck.su/pDLdP (дата обращения: 10.10.2024).
267. Федеральный закон № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» (Об ООО) от 08.02.1998 № 14-ФЗ ст. 21, 28 [Электронный ресурс]. – URL: http://www.consultant.ru/popular/ooo/ (дата обращения: 10.10.2024).
268. Федеральный закон № 208-ФЗ «Об акционерных обществах» от 26.12.1995 (ред. от 08.08.2024) [Электронный ресурс]. – URL: https://clck.su/wtUyI (дата обращения: 15.09.2024).
269. Федеральный закон № 41-ФЗ «О производственных кооперативах» от 08.05.1996 [Электронный ресурс]. – URL: https://clck.su/RFDWY (дата обращения: 15.09.2024).
270. Финансовый учет : учебник / под ред. проф. В.Г. Гетьмана. – 6-е изд., перераб. и доп. – Москва : ИНФРА-М, 2023. – 622 с. + Доп. материалы [Электронный ресурс]. – (Высшее образование: Бакалавриат). – DOI 10.12737/24378. – ISBN 978-5-16-012347-9. – Текст : электронный. – URL: https://znanium.ru/catalog/product/1900719 (дата обращения: 09.03.2026).
271. Формирование единой информационной базы контрольно–аналитического обеспечения управления экономическими субъектами в условиях цифровизации / О. В. Рожнова, Т. В. Лесина, Т. В. Пальгуева [и др.]. – Москва : Общество с ограниченной ответственностью "Издательство "КноРус", 2021. – 160 с. – ISBN 978-5-406-08875-3. – EDN RNMNZX.
272. Фриман, Р. Э. Стратегическое управление: концепция заинтересованных сторон / Р. Э. Фриман. – М.: Альпина Паблишер, 2010. – 352 с.
273. ФСБУ 27/2021 «Документы и документооборот в бухгалтерском учете» [Электронный ресурс]. – URL: https://minfin.gov.ru/ru/document?id_4=133493 (дата обращения: 30.04.2025).
274. ФСБУ 28/2023 «Инвентаризация» [Электронный ресурс]. – URL: https://minfin.gov.ru/ru/document?id_4=301717 (дата обращения: 30.04.2025).
275. ФСБУ 4/2023 «Бухгалтерская (финансовая) отчетность» [Электронный ресурс]. – URL: https://minfin.gov.ru/ru/document?id_4=306759 (дата обращения: 30.04.2025).
276. Фурта, С. Д. Карта заинтересованных сторон - инструмент анализа окружения бизнеса / С. Д. Фурта, Т. Б. Соломатина // Инициативы XXI века. – 2010. – № 1. – С. 22-27. – EDN MCLHBL.
277. Хахонова, Н. Н. Бухгалтерский учет: направления развития в контексте вызовов современности / Н. Н. Хахонова // Актуальные вопросы учета и управления в условиях информационной экономики. – 2023. – № 5. – С. 56–63. – EDN MQXDXG.
278. Хорнгрен, Ч. Т. Бухгалтерский учет: управленческий аспект / Ч. Т. Хорнгрен, Дж. Фостер; пер. с англ. под ред. Я. В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 416 с.
279. Хорнгрен, Ч. Управленческий учет. – 10–е изд. / Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер, Ш. Датпар; пер. с англ. – СПб.: Питер, 2005. – 1008 с.

280. Чайковская, Л. А. Корпоративная отчетность и ее роль в управлении бизнесом / Л. А. Чайковская // Учет. Анализ. Аудит. – 2023. – Т. 10, № 1. – С. 28-35. – DOI 10.26794/2408-9303-2023-10-1-28-35. – EDN AXABTA.
281. Чайковская, Л. А. Оценочные и условные обязательства и условные активы и их отражение в отчетности организации / Л. А. Чайковская // Актуальные вопросы экономики промышленности: поиск и выбор решений : Сборник материалов IV Национальной научно-практической конференции в ФГБОУ ВО «РЭУ им. Г.В. Плеханова», Москва, 19 декабря 2024 года. – Москва: Общество с ограниченной ответственностью «Русайнс», 2025. – С. 248–256. – EDN XSEFJL.
282. Чайковская, Л. А. Составление бухгалтерской (финансовой) отчетности по новым правилам / Л. А. Чайковская, А. В. Курц // Бухучет в здравоохранении. – 2026. – № 1(289). – С. 44-56. – DOI 10.33920/med-17-2601-04. – EDN IXROJZ.
283. Чая, В. Т. Корректирующие проводки при переходе на международные стандарты финансовой отчетности: проблемы и решения / В. Т. Чая // Международный бухгалтерский учет. – 2005. – № 1. – С. 4-9. – EDN HYQAVB.
284. Чиличеркина, М. П. Роль специалиста по управленческому учету в управлении организацией / М. П. Чиличеркина, Л. В. Юрьева // Весенние дни науки ИнЭУ : Сборник докладов международной конференции студентов и молодых ученых, Екатеринбург, 17–20 апреля 2024 года. – Екатеринбург: ООО Издательский Дом «Ажур», 2024. – С. 198-203. – EDN JJOLZR.
285. Чувашлова, М. В. Методика оценки экономической эффективности внедрения информационных систем класса ERP / М. В. Чувашлова, И. В. Дементьев // Управленческий учет. – 2025. – № 10. – С. 209-214. – EDN XVCQXW.
286. Шалимов, И. П. Выбор вариантов оценки эффективности внедрения ERP–систем / И. П. Шалимов, М. С. Кувшинов // Human Progress. – 2023. – Т. 9, № 2. – С. 22. – DOI 10.34709/IM.192.22. – EDN CUOIPR.
287. Шароватова, Е. А. Многовекторный аспект современного бухгалтерского учета в условиях цифровой экономики / Е. А. Шароватова // Развитие учетно–аналитической и контрольной системы в условиях новых стратегий хозяйствования : Сборник научных статей, Пермь, 29 сентября 2023 года. – Пермь: Пермский государственный национальный исследовательский университет, 2023. – С. 154-167. – EDN UDTPEF.
288. Шароватова, Е. А. Эволюция плана счетов в российской практике: бухгалтерский и управленческий аспекты / Е. А. Шароватова // Интеллект. Инновации. Инвестиции. – 2022. – № 6. – С. 40-52. – DOI 10.25198/2077-7175-2022-6-40. – EDN TORUSK.
289. Шеремет А. Д., Николаева О. Е., Полякова С. И**.** Управленческий учет : учебник / под ред. А. Д. Шеремета. – 4–е изд., перераб. и доп. – Москва: ИНФРА–М, 2009. – 429 с. – ISBN 978-5-16-003451-5.

290. Широбоков, В. Г. Финансовая отчетность как информационная база управления собственным капиталом / В. Г. Широбоков, Ю. В. Ткачева, А. А. Иванов // Финансовый вестник. – 2022. – № 4(59). – С. 13-21. – EDN OPYZED.
291. Шнейдман Л. З. Финансовая отчетность как фактор экономических решений: выступление на Юбилейном конгрессе ИПБ России, 12 дек. 2022 г. // Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России. [Электронный ресурс]. – URL: https://www.ipbr.org/about/news/2022/12/12/congress/ (дата обращения: 30.04.2025).
292. Abad-Segura, E. Blockchain technology for secure accounting management: Research trends analysis / E. Abad-Segura, A. Infante-Moro, M. D. González-Zamar, E. López-Meneses // Mathematics. – 2021. – Vol. 9, No. 14. – DOI 10.3390/math9141631. – EDN SYZGGK.
293. Anthony, R. N., Management Control Systems / R. N. Anthony, V. Govindarajan. – 12th ed. – New Delhi : Tata McGraw-Hill Publishing Company Limited, 2007. – 768 p. – ISBN 978-0-07-063583-8.
294. Bose, S. Big Data, Data Analytics and Artificial Intelligence in Accounting: An Overview / S. Bose, S. K. Dey, S. Bhattacharjee // Handbook of Big Data Research Methods / ed. by S. Akter, S. F. Wamba. – Cheltenham : Edward Elgar Publishing, 2023. – P. 32-51. – DOI 10.4337/9781800888555.00007.
295. Capron, M. Les normes comptables internationales, instruments du capitalisme financier / sous la direction de M. Capron ; È. Chiapello, B. Colasse, M. Mangenot, J. Richard. – Paris : La Découverte, 2005. – 188 p. – ISBN 978-2-7071-4758-5. – URL: https://www.editionsladecouverte.fr/les_normes_comptables_internationales_instruments_du_capitalisme_financier-9782707147585 (дата обращения: 25.10.2025)
296. Chatfield, M. A History of Accounting Thought / M. Chatfield. – Rev. ed. – Huntington, N. Y. : R. E. Krieger Publishing Company, 1977. – VI, 316 p. – ISBN 0-88275-469-6. – URL: https://archive.org/details/historyofaccount0000chat (дата обращения: 27.02.2026).
297. Cordoş, A. M. Controversies on Integrated Accounting System / A. M. Cordoş, H. T. Andreica, L. M. Rof // Annales Universitatis Apulensis. Series Oeconomica. – 2010. – Vol. 12, No. 1. – P. 88–94. – DOI 10.29302/oeconomica.2010.12.1.8.
298. Delone, W. H. The DeLone and McLean model of information systems success: A ten-year update / W. H. Delone, E. R. Mclean // Journal of Management Information Systems. – 2003. – Vol. 19, No. 4. – P. 9. – EDN DVTLHB.
299. Dumarchey, J. La comptabilité moderne : essai de constitution rationnelle d'une discipline comptable au triple point de vue philosophique, scientifique et technique / J. Dumarchey. – Paris : Gauthier-Villars et Cie, [1925]. – IX, 372 p.
300. Dumarchey, J. Théorie positive de la comptabilité / J. Dumarchey ; préface de Em. Cohendy. – Lyon : A. Rey, Imprimeur-Éditeur, 1914. – VII, 306 p. – URL: https://catalog.hathitrust.org/Record/006566625 (дата обращения: 30.09.2025)

301. Enhancing ERP Responsiveness Through Big Data Technologies: An Empirical Investigation / F. Bandara, U. Jayawickrama, M. Subasinghage [et al.] // Information Systems Frontiers. – 2024. – Vol. 26, No. 1. – P. 251-275. – DOI 10.1007/s10796-023-10374-w. – EDN POHIUB.
302. Expanded Accounting Equation / CFI Team // Corporate Finance Institute. – 2020. – URL: https://corporatefinanceinstitute.com/resources/accounting/expanded-accounting-equation/ (дата обращения: 22.05.2025).
303. Gao, Q. Research on the Application of Accounting Tools of Integrated Management of Business Finance under the Background of Supply-Side Reform / Q. Gao // Proceedings of the 2018 International Conference on Management, Economics, Education and Social Sciences (MEESS 2018). – Atlantis Press, 2018. – (Advances in Social Science, Education and Humanities Research ; Vol. 236). – P. 532–536. – DOI 10.2991/meess-18.2018.99.
304. Garnier, J. Traité de finances / J. Garnier. – 2e éd., considérablement augmentée. – Paris : Garnier Frères : Guillaumin et Cie, 1862. – VIII, 472 p. – URL: https://gallica.bnf.fr/ark:/12148/bpt6k3054833b (дата обращения: 30.09.2025)
305. Grant Thornton International Ltd. IFRS News. Special Edition: A revised 'Conceptual Framework for Financial Reporting'. – June 2018. – 12 p. – URL: https://www.grantthornton.ie/globalassets/1.-member-firms/ireland/insights/publications/grant-thornton----ifrs-news-se-june-2018.pdf (дата обращения: 19.12.2025)
306. Hayes, A. Understand the Expanded Accounting Equation: Detailed Definition & Formula / A. Hayes // Investopedia. – URL: https://www.investopedia.com/terms/e/expanded-accounting-equation.asp (дата обращения: 22.05.2025)
307. HighRadius. A Simple Guide to Understanding Adjusted and Unadjusted Trial Balances // HighRadius. – URL: https://www.highradius.com/resources/Blog/adjusted-vs-unadjusted-trial-balance/ (дата обращения: 30.09.2025)
308. Holzer, H. P. Origins and Developments of French Costing Systems (as Reflected in Published Literature) / H. P. Holzer, W. Rogers // The Accounting Historians Journal. – 1990. – Vol. 17, No. 2. – P. 57–71. – URL: https://egrove.olemiss.edu/aah_journal/vol17/iss2/4/ (дата обращения: 09.05.2025).
309. Horngren, C. T. Introduction to Management Accounting, Global Edition / C. T. Horngren, G. L. Sundem, W. O. Stratton, D. Burgstahler, J. O. Schatzberg. – 17th ed. – Harlow : Pearson, 2022. – 864 p. – ISBN 978-1-292-41256-6. – URL: https://www.pearson.com/en-gb/subject-catalog/p/introduction-to-management-accounting-global-edition/P200000007153 (дата обращения: 06.03.2025).
310. International Federation of Accountants. Evaluating and Improving Costing in Organizations: International Good Practice Guidance. – New York: IFAC, 2009. – 41 p. – ISBN 978-1-60815-037-3. – URL: https://clck.su/tzxDW (дата обращения: 09.05.2025)

311. Jeyaraj, A. DeLone & McLean models of information system success: Critical meta-review and research directions / A. Jeyaraj // International Journal of Information Management. – 2020. – Vol. 54. – P. 102139. – DOI 10.1016/j.ijinfomgt.2020.102139. – EDN SUMMUL.
312. Léautey, E. La science des comptes mise à la portée de tous : traité théorique et pratique de comptabilité domestique, commerciale, industrielle, financière et agricole / E. Léautey, A. Guilbault. – Paris : Librairie comptable et administrative, 1889. – XVIII, 502 p.
313. Léautey, E. Principes généraux de comptabilité / E. Léautey, A. Guilbault. – 2e éd. – Paris: Berger-Levrault et Cie, 1903. – URL: https://gallica.bnf.fr/ark:/12148/bpt6k312642c (дата обращения: 30.09.2026).
314. Les premiers travaux d'Eugène Léautey, théoricien comptable à la charnière du 19e et du 20e siècle / J.-G. Degos // Comptabilités, économie et société : 32e Congrès de l'AFC. – Montpellier, France, 2011. – URL: https://hal.science/hal-00647604 (дата обращения: 30.09.2026).
315. Lexema. Организация единой системы для бухгалтерского и управленческого учета в транспортной компании // Lexema-ERP. – URL: https://lexema.ru/organization-of-a-unified-system-for-accounting/ (дата обращения: 19.12.2025).
316. Liu, Ju. Analysis on the Integrated Accounting System of Enterprise Accounting and Statistics in the Big Data Era / Ju. Liu // MATEC Web of Conferences. – 2022. – Vol. 359. – P. 01032. – DOI 10.1051/matecconf/202235901032. – EDN XLIIDE.
317. Love, P.E.D. An Exploratory Study of Information Technology Evaluation and Benefits Management Practices of SMEs in the Construction Industry / P. E. D. Love, Z. Irani // Information & Management. – 2004. – Vol. 42, No. 1. – P. 227–242. – DOI 10.1016/j.im.2003.12.011. – URL: https://doi.org/10.1016/j.im.2003.12.011 (дата обращения: 19.12.2025).
318. Mehta, D. Integrated and Non-Integrated Accounting Systems – Part 1 / D. Mehta // Analytix. – 2022. – 6 September. – URL: https://www.analytix.com/blog/integrated-and-non-integrated-accounting-systems-part-1 (дата обращения: 22.05.2025).
319. Modell, S. Is Institutional Research on Management Accounting Degenerating or Progressing? A Lakatosian Analysis* / S. Modell // Contemporary Accounting Research. – 2022. – Vol. 39, No. 4. – P. 2560-2595. – DOI 10.1111/1911-3846.12792. – EDN YHWAIC.
320. Otengo, E. B. Effect of Integrated Financial Accounting Systems on the Financial Performance of Chai Stores in Kisii County, Kenya / E. B. Otengo, O. Oluoch, V. A. Mogwambo // Reviewed Journal of International Financial Management. – 2023. – Vol. 4, No. 1. – P. 1–20. – URL: https://www.reviewedjournals.com/index.php/Finance/article/view/79 (дата обращения: 27.05.2025).
321. Peppard, J. Managing the Realization of Business Benefits from IT Investments / J. Peppard, J. Ward, E. Daniel // MIS Quarterly Executive. – 2007. –

Vol. 6, No. 1. – P. 1–11. – URL: https://aisel.aisnet.org/misqe/vol6/iss1/3/ (дата обращения: 19.12.2025).
322. Revelwood. Modern Accounting: Adjusting Journal Entries // Revelwood. – 2022. – 8 December. – URL: https://revelwood.com/modern-accounting-adjusting-journal-entries/ (дата обращения: 09.05.2025).
323. Rom, A. Management Accounting and Integrated Information Systems: A Literature Review / A. Rom, C. Rohde // International Journal of Accounting Information Systems. – 2007. – Vol. 8, No. 1. – P. 40–68. – DOI 10.1016/j.accinf.2006.12.003. 3 (дата обращения: 09.05.2025).
324. Ross, S. Financial Accounting vs. Managerial Accounting: What's the Difference? / S. Ross // Investopedia. – URL: https://www.investopedia.com/ask/answers/041015/how-does-financial-accounting-differ-managerial-accounting.asp (дата обращения: 27.05.2025).
325. Salman, K. R. History of Management Accounting and New Insight of Islamic Balanced Scorecard / K. R. Salman // Academic Journal of Accounting and Economic Researches. – 2022. – Vol. 11, No. 1. – P. 1–11. – URL: https://eprints.perbanas.ac.id/10216/ (дата обращения: 09.05.2025).
326. Schubert, P. A Framework for Identifying and Understanding Enterprise Systems Benefits / P. Schubert, S. P. Williams // Business Process Management Journal. – 2011. – Vol. 17, No. 5. – P. 808–828. – DOI 10.1108/14637151111166196. (дата обращения: 19.12.2025).
327. Shang, S. Assessing and Managing the Benefits of Enterprise Systems: The Business Manager's Perspective / S. Shang, P. B. Seddon // Information Systems Journal. – 2002. – Vol. 12, No. 4. – P. 271–299. – DOI 10.1046/j.1365-2575.2002.00132.x. – URL: https://doi.org/10.1046/j.1365-2575.2002.00132.x (дата обращения: 19.12.2025).
328. Shotter, M. The Origin and Development of Management Accounting / M. Shotter // Meditari Accountancy Research. – 1999. – Vol. 7. – P. 209–235. – URL: https://repository.up.ac.za/server/api/core/bitstreams/2fe11b78-e733-4902-8868-93ef21315ba3/content (дата обращения: 09.05.2025).
329. Van Beest, F. Quality of Financial Reporting: Measuring Qualitative Characteristics / F. van Beest, G. Braam, S. Boelens. – Nijmegen : Nijmegen Center for Economics (NiCE), Radboud University Nijmegen, 2009. – (NiCE Working Paper ; No. 09-108). – URL: https://hdl.handle.net/2066/74896 (дата обращения: 19.12.2025).
330. Weißenberger, B. E. Integration of Financial and Management Accounting Systems: The Mediating Influence of a Unified Financial Language on Controllership Effectiveness / B. E. Weißenberger, H. Angelkort. – Giessen : Justus Liebig University Giessen, 2009. – 43 p. – DOI 10.22029/jlupub-7628. – URL: https://jlupub.ub.uni-giessen.de/items/f8af74a8-0ac6-4a48-86cd-36e5012f2e02 (дата обращения: 09.05.2025).
331. What Is an Integrated Accounting System? // NetSuite. – URL: https://www.netsuite.co.uk/portal/uk/resource/articles/accounting/integrated-accounting-system.shtml (дата обращения: 09.05.2025).

ПРИЛОЖЕНИЯ

Приложение 1. Единый учет и корректировки для формирования отчетности

Критерий	Единый учет в автоматизированной системе	Корректирующие проводки для формирования отчетности
Цель	Сбор и регистрация всех фактов хозяйственной жизни в единой базе данных для формирования различных видов отчетности	Адаптация данных учета под требования стандартов (МСФО, ФСБУ, НК РФ) или конкретной группы заинтересованных сторон
Принцип работы	Первичные данные вводятся один раз и классифицируются в соответствии с учетной политикой компании, создавая универсальную базу данных	Корректирующие проводки вносятся для приведения данных в соответствие с требованиями отчетных стандартов
Обработка данных	Учетные данные классифицируются и обрабатываются по единым стандартам учетной политики компании	Данные корректируются и преобразуются для отражения специфики стандартов и потребностей заинтересованных сторон
Основной процесс	Сбор, обработка и хранение данных о всех операциях компании, например, ввод счетов–фактур, накладных, актов выполненных работ	Внесение корректировок, таких как переоценка активов, начисление и корректировка активных резервов и оценочных обязательств
Регламентация	Определяется учетной политикой компании, основанной на применяемых стандартах (ФСБУ, МСФО)	Регламентируется стандартами: МСФО (для финансовой отчетности), ФСБУ (для бухгалтерской отчетности), НК РФ (для налоговой отчетности)
Пользователи данных	Все подразделения компании: бухгалтерия, менеджеры, налоговые отделы, аналитики	Налоговые органы, инвесторы, аудиторы, руководители компании
Частота выполнения	Выполняется постоянно, данные обновляются в реальном времени	Выполняется периодически, чаще всего ежемесячно, ежеквартально или ежегодно
Инструменты	Комплексные системы автоматизации, объединяющие учетные данные в единую базу	Специализированные модули формирования отчетности, позволяющие применять шаблоны и фильтры для корректировок
Примеры	Покупка материалов: фиксация затрат, расчет НДС, увеличение активов, все денежные операции	Исключение стоимости сертификатов и бонусов из выручки, полное обесценение активов
Результат	Универсальная база данных, доступная для анализа и подготовки отчетности	Различные виды отчетности: налоговая декларация (НК РФ), бухгалтерский баланс (ФСБУ), финансовая отчетность по стандартам МСФО

Источник: составлено автором

Приложение 2. Преимущества и результат ведения учета в единой информационной базе

Описание	Результат	Преимущества
Единая база данных		
Автоматизация объединяет данные всех видов учета (налогового, бухгалтерского, управленческого) в одной базе. Первичная информация вводится один раз и используется для всех отчетов	Данные о закупке или продаже автоматически отражаются в налоговом учете, бухгалтерских регистрах и для анализа затрат	– Устранение дублирования данных – Снижение ошибок – Ускорение обработки информации
Автоматическое формирование отчетности		
Программное обеспечение преобразует учетные данные в отчетность по стандартам	Быстрая подготовка налоговой декларации, бухгалтерского баланса и управленческих отчетов по затратам	– Сокращение времени на составление отчетности – Единообразие и стандартизация данных
Снижение трудозатрат и ошибок		
Автоматизированный перенос данных исключает повторный ввод информации.	Данные синхронизируются между налоговыми регистрами, бухгалтерскими счетами и управленческими таблицами	– Минимизация человеческого фактора – Экономия ресурсов
Прозрачность и аналитическая ценность		
Объединение данных из различных учетных систем в аналитические отчеты для всех уровней управления	Создаются сводные отчеты для анализа прибыльности, налоговой нагрузки и эффективности затрат	– Повышение аналитической ценности – Гибкость представления данных – Поддержка управленческих решений
Использование искусственного интеллекта		
Автоматическое внесение первичных данных и применение искусственного интеллекта для анализа данных	Например, автоматическое прогнозирование денежных потоков и сверка платежных документов	– Повышение точности данных – Оптимизация процессов
Интеграция данных в реальном времени		
Данные доступны всем подразделениям в режиме реального времени благодаря облачным технологиям.	Например, информация о продажах моментально обновляется во всех учетных модулях.	– Ускорение процессов управления – Удобство доступа к актуальным данным

Источник: составлено автором

Приложение 3. Последствия автоматизации неформализованного управленческого учета

Негативные последствия	Комментарии с примерами
Несогласованность действий персонала при ведении учета	Разные сотрудники могут использовать различные методики распределения косвенных расходов, что приведет к расхождениям в расчетах себестоимости. Возможны ситуации дублирования ввода первичных данных из-за отсутствия регламентов документооборота
Риск ошибочной настройки программного обеспечения	Если в учетной политике не зафиксированы выбранные методы оценки затрат и статей отчетности, то при настройке можно ошибочно внедрить неподходящую для компании методику
Сложности с организацией документооборота	Первичные документы могут задерживаться в подразделениях из-за отсутствия регламента их своевременного внесения в программный продукт или передачи в финансовый отдел
Некорректная группировка и детализация данных	Если учетная политика не определяет принципы группировки данных по центрам ответственности, то в системе могут создаваться произвольные аналитические отчеты с нерелевантной информацией
Несоответствие управленческой отчетности потребностям заинтересованных сторон	В отсутствие установленных учетной политикой форм, содержания и периодичности отчетов они могут формироваться с запозданием или в неудобном для заинтересованных сторон виде
Проблемы с распределением прав доступа и ответственности	Нечеткое разграничение полномочий между персоналом может привести к дублированию функций или ситуациям, когда определенные операции никем не выполняются
Нарушение принципов преемственности при смене персонала	При увольнении ключевого сотрудника новый работник будет испытывать сложности с пониманием логики ведения управленческого учета из-за отсутствия формализованных правил
Риск несовместимости программных продуктов	Если используется несколько систем без единой методологической базы, то их интеграция и обмен данными может быть затруднен или невозможен

Источник: составлено автором

Приложение 4. Признание активов: нормативная база и применимость в управленческой отчетности

Категория актива	Стандарты МСФО [59] ФСБУ [263]	Применимость в управленческой отчетности
Нематериальные активы	ФСБУ 14/2022 ПБУ 17/02, МСФО **(**IAS) 38	Используются при анализе инновационной и интеллектуальной составляющей деятельности, расчете управленческой амортизации, планировании затрат на НИОКР.
Основные средства	ФСБУ 6/2020, ФСБУ 26/2020 МСФО **(**IAS) 16	Данные помогают рассчитать капитальные вложения по центрам финансовой ответственности, проследить изменения в составе активов и оценить инвестиционную активность компании.
Инвестиционная недвижимость	ФСБУ 6/2020 (частично), МСФО **(**IAS) 40	Актуальны для холдингов и девелоперских структур при формировании управленческой доходности и классификации доходов по активам.
Право пользования активом (аренда)	ФСБУ 25/2018, МСФО (IFRS) 16	В расчетах отдельно учитываются офисы, оборудование и автомобили, используемые бизнесом, но принадлежащие другим участникам или сторонним собственникам. Расходы на аренду, содержание и эксплуатацию такого имущества соотносятся с фактическим использованием без включения его стоимости в состав собственных активов**.**
Запасы	ФСБУ 5/2019 МСФО **(**IAS) 2	Используются в расчетах оборачиваемости, учете по складам, проектам, стадиям производства. Актуальны для формирования управленческой себестоимости.
Финансовые вложения	ПБУ 19/02 МСФО (IFRS) 9	Необходимы для управления портфелем вложений, ликвидностью и анализа инвестиционной доходности.
Денежные средства и эквиваленты	ПБУ 23/2011 МСФО **(**IAS) 7	Являются основой для управленческого отчета о движении денежных средств, расчета кассовых разрывов и ликвидности по сценариям.
Отложенные налоговые активы	ПБУ 18/02 МСФО **(**IAS) 12	Используются в сценарном моделировании финансового результата и управлении налоговой нагрузкой в долгосрочной перспективе.
Торговая дебиторская задолженность	– , МСФО (IFRS) 15, МСФО (IFRS) 9	Подразумевает детализацию по срокам, клиентам, условиям контрактов. Важна для оценки кредитной политики, выявления проблемной задолженности.

Источник: [236]

Приложение 5. Обязательства: нормативная база и применимость в управленческой отчетности

Категория обязательств	**Стандарты МСФО [59] ФСБУ [263]**	**Применимость в управленческой отчетности**
Кредиты и займы, аренда	ФСБУ 25/2018, ПБУ 15/2008, МСФО (IFRS) 9, МСФО (IFRS)16	Используются для расчета управленческой долговой нагрузки, оценки финансового рычага и структуры финансирования.
Пенсионные и социальные обязательства	– , МСФО **(**IAS) 19	Необходимы при моделировании долгосрочных обязательств, расчете экономической стоимости персонала, управлении кадровыми рисками.
Кредиторская задолженность	– , МСФО (IFRS) 9	Показатель отражается отдельно по поставщикам, срокам оплаты и условиям контрактов. Данные используются для оценки эффективности расчетов с поставщиками и анализа операционного цикла.
Налог на прибыль (текущий и отложенный)	ПБУ 18/02, МСФО (IAS) 12	Используется в управлении налоговой нагрузкой и поиска вариантов легитимной оптимизации.
Государственные субсидии	ПБУ 13/2000, МСФО **(**IAS) 20	Отражают влияние государственной поддержки на расходы и инвестиционные программы.
Оценочные обязательства	ПБУ 8/2010, МСФО **(**IAS) 37	Ключевой элемент управленческого анализа рисков: судебные споры, гарантийные обязательства, резервы на реструктуризацию.
Доходы будущих периодов	– , МСФО (IFRS) 15	Необходимы для корректного отражения доходов по методу начисления, что важно в проектах с длинным циклом исполнения.

Источник: [236]

Приложение 6. Капитал: нормативная база и применимость в управленческой отчетности

Категория капитала	**Стандарты МСФО [59] ФСБУ [263]**	**Применимость в управленческой отчетности**
Уставный и акционерный капитал	– , МСФО (IAS) 32	Применим при анализе структуры капитала, расчете рентабельности собственного капитала, управлении стоимостью компании.
Эмиссионный доход, дополнительные взносы	–	Отражается при моделировании корпоративных инвестиций, управлении долевыми инструментами.
Резервы переоценки активов	МСФО (IAS)16, МСФО (IAS) 38, МСФО (IFRS) 9	Используются для оценки прироста стоимости активов и корректировки капитала в отчетности холдингов или ГК.
Резервы по финансовым инструментам	МСФО (IFRS) 9	Обеспечивают отражение колебаний справедливой стоимости активов и обязательств в составе капитала.
Выплаты на основе долевых инструментов	МСФО (IFRS) 2	Актуальны при мотивационных программах и оценке их влияния на капитал и затраты по подразделениям.
Эффект курсовых разниц	МСФО (IAS) 21	Важно для расчета корректировок при трансляции отчетности, анализа валютных рисков.
Неконтролирующая доля участия	МСФО (IFRS) 3, МСФО (IFRS) 10	Применяется в консолидированной управленческой отчетности в многоуровневых структурах.

Источник: [236]

Приложение 7. Доходы и расходы: нормативная база и применимость в управленческой отчетности

Объект	**Стандарты МСФО [59] ФСБУ [263]**	**Применимость в управленческой отчетности**
Выручка от продажи товаров	МСФО (IFRS) 15, ПБУ 9/99, ПБУ 2/2008	Определяют порядок признания выручки по этапам исполнения, что дает возможность детализировать доходы в управленческом учете и соотносить их с данными официальной отчетности.
Себестоимость реализованных товаров	IAS 2, ПБУ 10/99, ФСБУ 5/2019	Расходы, признанные при выбытии запасов, используются для расчета валовой прибыли и анализа рентабельности направлений.
Коммерческие и управленческие расходы	ПБУ 10/99, ФСБУ 5/2019; в МСФО – не выделяются отдельно	В управленческом учете важна детализация этих расходов для оценки центров ответственности и оперативного планирования.
Убытки от обесценения активов	МСФО (IAS) 36	Используются для оценки ликвидности активов, возврата инвестиций и прогнозирования инвестиционного убытка.
Доля в прибыли (убытке) ассоциированных компаний и СП	МСФО (IAS) 28	Управленческий учет может учитывать долевое участие в бизнесах для оценки общей рентабельности и интеграции отчетности.
Финансовые доходы / расходы	МСФО (IFRS) 9, МСФО (IAS) 23, ПБУ 15/2008	Требуют отражения при оценке стоимости капитала, и расчете финансовой устойчивости.
Курсовые разницы	МСФО (IAS) 21, ПБУ 3/2006	Оценивают влияние валютной составляющей на финансовый результат и риск.
Амортизация ОС, НМА, активов по аренде	МСФО (IAS) 16, МСФО (IAS) 38, МСФО (IFRS) 16, ФСБУ 25/2018	Является основой для расчета полных затрат, контроля износа и оценки эффективности использования активов.
Расходы по налогу на прибыль	МСФО (IAS) 12, ПБУ 18/02	Управленческая отчетность может включать расчеты налога на прибыль для оценки чистого результата и планирования налоговой нагрузки.
Результаты от прекращенной деятельности	МСФО (IFRS) 5, ПБУ 16/02	Исключают влияние прекращенной деятельности на эффективность бизнеса.
Базовая и разводненная прибыль на акцию	МСФО (IAS) 33	Используется при подготовке управленческой отчетности для инвесторов и оценки стоимости капитала.

Источник: [236]

Приложение 8. Этапы формирования учетной политики

Действия	Комментарии
1. Организационный этап – подготовка к формированию учетной политики	
Определение целей и задач управленческой отчетности	Важно четко сформулировать, какая информация и для каких целей требуется заинтересованным сторонам
Анализ специфики бизнеса и информационных потребностей	Следует изучить организационную структуру, бизнес-процессы, продуктовый портфель и выявить соответствующие информационные запросы
Формирование рабочей группы	В разработку, кроме главного бухгалтера и финансового директора, должны быть вовлечены ключевые сотрудники разных подразделений, собственник/и или его/их представитель, приглашенный эксперт/консультант
2. Этап разработки учетной политики	
Выбор методологической базы	Следует определиться с концептуальными подходами к ведению управленческого учета. Наилучшим вариантом является использование международных стандартов финансовой отчетности
Разработка положений учетной политики	Детально проработать все основные элементы учетной политики в соответствии с выбранной методологией
Организация документооборота и технологических процессов	Важно регламентировать порядок сбора, обработки и передачи учетной информации, определить ответственных и наладить взаимодействие подразделений
3. Этап внедрения учетной политики	
Апробация и доработка учетной политики	Следует провести пилотное внедрение разработанной учетной политики в автоматизированную учетную систему бизнеса для выявления и устранения недочетов
Утверждение учетной политики руководством	Завершающим этапом является официальное утверждение учетной политики руководством компании
Обучение и информирование персонала	Провести обучение сотрудников и разъяснить основные положения новой учетной политики. Объяснить влияние учетной политики на цифры итоговых управленческих отчетов
4. Этап пересмотра и совершенствования учетной политики	
Непрерывное совершенствование	Учетная политика должна периодически пересматриваться с учетом изменений бизнес-процессов, ситуации на рынке, информационных потребностей заинтересованных сторон

Источник: составлено автором

Приложение 9. Сравнение бухгалтерского и налогового учета

Параметры сравнения	Характеристики	
	бухгалтерского	налогового
Нормативная база	Федеральный закон № 402–ФЗ «О бухгалтерском учете» [264], ФСБУ [263]	Налоговый кодекс РФ [176**,** 177]
Цель учета	Подготовка документов по объектам учета и составление на их основе бухгалтерской (финансовой) отчетности.	Сбор информации, ее обобщение с целью определения налоговой базы для расчета налогов
Объект бухгалтерского учета / налогообложения	Факты хозяйственной жизни, активы, обязательства, источники финансирования его деятельности, доходы, расходы, иные объекты в случае, если это предусмотрено ФСБУ.	Реализация товаров, доход, имущество или иное событие, выраженное в стоимостной или количественной форме, при наступлении которого у налогоплательщика возникает обязанность уплатить налог
Отчетность	Бухгалтерский баланс, отчет о финансовых результатах и приложения к ним	Налоговые декларации по различным видам налога (н-р, декларация по УСН, НДС, декларация по НДФЛ)
Цель при расчете прибыли	Базовые принципы бухгалтерского учета требуют полного признания расходов и обязательств для избегания завышения прибыли и введения заинтересованных сторон в заблуждение.	Формирование налоговой базы и расчета налога на прибыль в соответствии с требованиями НК РФ. Доходы и расходы признаются по правилам и ограничениям, установленным налоговым законодательством.

Источник: составлено автором

Приложение 10. Цели взаимодействия бизнеса с заинтересованными сторонами

Группы заинтересованных сторон	Цели бизнеса при взаимодействии с заинтересованными сторонами	Пример
Поставщики капитала		
Инвесторы, акционеры публичных компаний	Получение капитала и финансовых ресурсов для развития бизнеса	Привлечь через IPO акционерный капитал в сумме 10 млрд руб.
Инвесторы, собственники частных компаний		Добиться ежегодного роста стоимости бизнеса на 15% для реинвестиций
Кредитные организации	Получение заемных средств на приемлемых условиях, возможность реструктуризации долга	Договориться с банками об общем кредитном лимите 5 млрд руб. под 7% годовых
Государство, в части предоставления субсидий	Получение субсидий, грантов, налоговых льгот на законных основаниях	Получить субсидию в 250 млн руб. на развитие нового производства
Поставщики ресурсов и услуг		
Подрядчики и поставщики	Приобретение ресурсов и услуг с приемлемым соотношением цена/качество	Заключить долгосрочные контракты с 5 ключевыми поставщиками
Самозанятые	Качественное получение заказанных разовых услуг в установленные сроки	Сформировать базу надежных исполнителей разовых проектов
Сотрудники	Высокая производительность труда и выполнение функциональных обязанностей	Повысить уровень вовлеченности персонала с 60% до 75%
Получатели результатов деятельности бизнеса		
Клиенты	Приобретение продуктов/услуг компании, лояльность, повторные покупки	Достичь, чтобы 50% клиентов совершали повторные покупки
Государство, в части налогов	Понятное налоговое законодательство и прозрачные условия проверок бизнеса	Отсутствие претензий и существенных штрафов со стороны налоговой и контролирующих органов
Общество	Принятие деятельности компании, отсутствие социальных конфликтов и протестов	Получить положительную общественную оценку деятельности бизнеса в регионе присутствия

Источник: составлено автором

Приложение 11. Изучение информационных потребностей поставщиков капитала

Методы изучения ожиданий	Способы реализации
Инвесторы, акционеры публичных компаний	
Опросы акционеров	Онлайн–анкетирование Личные интервью с крупными акционерами
Анализ запросов аналитиков и агентств	Изучение аналитических отчетов и рейтингов Мониторинг публичных заявлений акционеров
Фокус–группы	Очные групповые дискуссии с акционерами
Прямые коммуникации	Общение на собраниях акционеров Участие в инвестиционных конференциях и роуд–шоу
Инвесторы, собственники частных компаний	
Личные интервью	Индивидуальные встречи с инвесторами
Совместное планирование	Совместные стратегические сессии Рабочие группы с участием инвесторов
Опросы инвесторов	Конфиденциальное анкетирование
Анализ запросов	Изучение запрашиваемых инвесторами данных
Кредитные организации	
Анализ кредитных договоров	Изучение требований к залогу и финансовым показателям
Опросы кредитных аналитиков	Встречи и интервью с аналитиками банков
Консультации риск–менеджеров	Совместные рабочие группы по риск–менеджменту
Государство, в части предоставления субсидий	
Анализ нормативных актов	Изучение законов, правил, регламентов
Опросы представителей ведомств	Консультации с профильными органами Совместные рабочие группы

Источник: составлено автором

Приложение 12. Изучение информационных потребностей поставщиков ресурсов и получателей результатов деятельности бизнеса

Методы изучения требований	Способы
Подрядчики и поставщики	
Опросы и анкетирование	Регулярные опросники обратной связи Анкеты по удовлетворенности
Личные коммуникации	Встречи с ключевыми поставщиками Взаимодействие через отделы закупок
Самозанятые	
Личные коммуникации	Прямые переговоры Встречи по оценке потребностей
Обратная связь	Опросы после завершения работ Отзывы на специализированных площадках
Сотрудники	
Регулярные опросы	Анкетирование сотрудников Оценка вовлеченности
Обратная связь	Собрания трудового коллектива Диалог через профсоюзы
Клиенты	
Опросы клиентов	Анкетирование после покупок Регулярные исследования удовлетворенности
Анализ обратной связи	Анализ отзывов в различных каналах Работа с обращениями в службу поддержки
Государство, в части налогов	
Анализ налогового законодательства	Отслеживание изменений в налоговом кодексе и разъяснений
Консультации с налоговыми органами	Возможно направление запросов в ФНС
Общество	
Опросы общественного мнения	Исследования в регионах присутствия
Взаимодействие с местными сообществами	Встречи с представителями общественных организаций Участие в публичных слушаниях

Источник: составлено автором

Приложение 13. Виды информационных материалов для поставщиков капитала

Категория	Виды удовлетворения информационных потребностей
Инвесторы, акционеры публичных компаний	
Отчетность	Ежегодные и квартальные финансовые и операционные отчеты Отчеты по сегментам бизнеса, регионам, продуктам
Материалы для инвесторов	Презентации результатов для инвестиционного сообщества Специализированные отчеты для инвесторов и аналитиков
Нефинансовая отчетность	Отчеты об устойчивом развитии, корпоративной социальной ответственности Раскрытие информации по ESG–факторам (экологическое, социальное, корпоративное управление)
Веб–ресурсы	Раздел для акционеров/инвесторов на сайте Вебкасты, видео– и стенограммы мероприятий
Прямые коммуникации	Взаимодействие на собраниях, роуд–шоу, конференциях Ответы на запросы аналитиков, СМИ, крупных инвесторов
Раскрытие информации	Пресс–релизы о важных событиях и решениях Оповещения о существенных изменениях
Инвесторы, собственники частных компаний	
Финансовая отчетность	Ежегодные финансовые отчеты Управленческая отчетность по запросу
Операционная отчетность	Отчеты по ключевым показателям эффективности Отчеты по проектам/направлениям
Планы развития	Бизнес–планы Стратегические планы Планы капитальных вложений
Прямые коммуникации	Личные встречи/совещания Презентации для инвесторов Ответы на запросы инвесторов
Кредитные организации	
Финансовая отчетность	Финансовая (управленческая) отчетность Бухгалтерская отчетность
График погашения долга	Отчеты по обслуживанию кредитов
Кредитные риски	Отчеты об обеспечении (залогах) Оценка кредитоспособности и рисков
Прямая отчетность	Предоставление отчетности по запросам кредиторов Отчеты о существенных изменениях
Государство, в части предоставления субсидий	
Социально–экономическое влияние	Отчеты о создании рабочих мест Отчеты об объемах производства/оказания услуг
Налоговая отчетность	Отчеты по налоговым льготам
Отчетность по субсидиям	Отчеты по использованию субсидий Отчеты о выполнении условий субсидирования

Источник: составлено автором

Приложение 14. Виды информационных материалов для поставщиков ресурсов и услуг, и для получателей результатов деятельности бизнеса

Категория	Виды информационного обеспечения
Подрядчики и поставщики	
Контрактная документация	Договоры, спецификации, ТЗ Графики поставок/оказания услуг
Обратная связь	Отзывы о качестве, сроках Запросы на изменения планов
Прогнозы потребностей	Планы закупок Перспективные потребности в ресурсах/услугах
Самозанятые	
Проектная документация	Техническое задание Требования и спецификации
Административная	График работ Правила оплаты и отчетности
Сотрудники	
Трудовые отношения	Трудовые договоры Внутренние политики и инструкции
Обучение и развитие	Программы обучения Возможности карьерного роста
Вознаграждение	Система оплаты труда Компенсации и льготы
Клиенты	
Продуктовая информация	Описания товаров/услуг Инструкции, ответы на часто задаваемые вопросы
Обслуживание	Правила гарантий Каналы поддержки
Обратная связь	Отзывы и рейтинги Результаты опросов удовлетворенности
Государство, в части налогов	
Налоговая	Налоговые декларации по всем налогам
Общество	
Социально–экономическое влияние	Отчеты о деятельности и проектах в регионе Отчеты по созданию рабочих мест
Корпоративная социальная ответственность	Отчеты об участии в благотворительных акциях Информация об экологических программах

Источник: составлено автором

Приложение 15. Цели взаимодействия групп заинтересованных сторон с бизнесом, составлено по статье автора [143]

Группы заинтересованных сторон	**Цели взаимодействия с бизнесом**	**Возможные действия заинтересованных сторон, если бизнес не оправдывает их ожидания**
Поставщики капитала		
Инвесторы, акционеры публичных компаний	Получать дивиденды Заработать при продаже акций от роста их стоимости Иметь акции растущих компаний, как фактор благосостояния	Будут продавать акции недружественным инвесторам и тем самым способствовать поглощению бизнеса
Инвесторы, собственники частных компаний	Получать дивиденды Заработать доход от продажи стоимости бизнеса или его доли	Будут стремиться продавать доли, делить бизнес, принимать противоречивые решения
Кредитные организации	Заработать проценты и получить назад основную сумму займа в установленные сроки	Откажут в реструктуризации долга и заберут залог, который является значимым основным средством для бизнеса
Государство, в части предоставления субсидий	Получить экономический эффект в виде налогов в результате развития бизнеса (НДС, налог на прибыль, имущество и т.д.) и/или создания рабочих мест в регионе (рост страховых взносов)	Откажут в предоставлении субсидии или льготы по налогам, в пользу конкурентов
Поставщики ресурсов и услуг		
Подрядчики и поставщики	Продавать бизнесу товары/работы/услуги за рыночную стоимость на долгосрочной основе	Могут задерживать поставки товаров, время выполнения работ/услуг, выполнять контракты по остаточному принципу по сравнению с другими клиентами
Самозанятые	Получать вознаграждение за оказанные услуги в соответствии с утвержденным техническим заданием в установленные сроки	Профессионалы будут отказываться взаимодействовать. Как результат, бизнес будет вынужден обращаться к некомпетентным исполнителям
Сотрудники	Получать своевременно заработную плату и социальный пакет, иметь возможность карьерного и/или профессионального роста	Будут действовать так же, как самозанятые. Плюс будут приходить отсиживать время и получать заработную плату, а не зарабатывать деньги для бизнеса

окончание приложения 15

Получатели результатов деятельности бизнеса		
Группы заинтересованных сторон **в**	**Цели взаимодействия с бизнесом**	**Возможные действия заинтересованных сторон, если бизнес не оправдывает их ожидания**
Клиенты	Приобретать товары/слуги с оптимальным соотношением цена–качество, иметь возможность послепродажного обслуживания	Просто перестанут покупать товары/работы/услуги бизнеса
Государство, в части налогов	Получать своевременно налоговые платежи от бизнеса в объеме, установленном в налоговом кодексе	«Потопят» бизнес проверками, штрафами, судебными исками
Общество	Оплачиваемые рабочие места для поддержания уровня жизни в регионе. Польза от благотворительных проектов	Устроят пикеты против бизнеса за нарушение экологии, строительстве в неудобном для общества месте и т. д.

Источник: составлено автором

Приложение 16. Показатели, определяющие соответствие деятельности бизнеса целям и ожиданиям заинтересованных сторон

Группы заинтересованных сторон	Финансовые показатели	Нефинансовые показатели
Поставщики капитала		
Инвесторы публичных компаний	Рыночная стоимость ценных бумаг Коэффициент дивидендных выплат Норма процента по облигациям	Корпоративная прозрачность, публичность топ–менеджеров
Инвесторы, собственники частных компаний	Стоимость бизнеса Норма дивидендных выплат	Информационная открытость, публичность собственников–основателей
Кредитные организации	Коэффициенты: финансового рычага, покрытия процента, инвестирования Финансовая подушка безопасности	Хорошая кредитная история Наличие ликвидного залога
Государство, в части предоставления субсидий	Размер получаемых субсидий Величина субсидированной процентной ставки	Наличие деятельности, подходящей под субсидирование
Поставщики ресурсов и услуг		
Подрядчики и поставщики	Коэффициенты ликвидности Рост оборотного капитала Финансовая подушка безопасности на полгода покрытия обязательств	Соответствие критериям благонадежности контрагента
Самозанятые	Экономия налогов (страховых взносов)	Наличие грамотных технических заданий
Сотрудники	Доля расходов в выручке на выплату заработной платы Доля расходов в выручке на содержание сотрудников	Вертикальный и горизонтальный карьерный рост сотрудников
Получатели результатов деятельности бизнеса		
Клиенты	Рост выручки, маржинальной прибыли или объема продаваемого товара, увеличение среднего чека	Клиенториентированность сотрудников
Государство, в части налогов	Экономия на налогах в результате использования «белых способов» оптимизации налогообложения	Соблюдение критериев для налогоплательщиков, установленных ФНС
Общество	Доля расходов на благотворительность и благоустройство Резерв на компенсацию возможного экологического ущерба	Создание достойно оплачиваемых рабочих мест для поддержания уровня жизни в регионе Отсутствие вредных выбросов в окружающую среду

Источник: составлено автором

Приложение 17. Фрагмент учетной политики по отражению запасов (холодильное оборудование) в управленческой отчетности

Элемент учетной политики	Содержание
Признание и первоначальная оценка	Запасы (в том числе холодильное оборудование) отражаются при фактическом поступлении на склад на основании первичных документов (накладные, акты приемки). Первоначальная стоимость – фактическая цена приобретения без учета НДС, включая транспортные и иные затраты, непосредственно связанные с доставкой.
Оценка на отчетную дату	В управленческой отчетности запасы оцениваются по наименьшей из двух величин: фактической себестоимости (без НДС) или предполагаемой цене реализации за вычетом расходов на продажу. При снижении цен или утрате потребительской ценности создаются корректировки на обесценение.
Списание	Запасы списываются по методу ФИФО или по идентифицированной стоимости, в зависимости от аналитической цели. Оборудование, переданное в реализацию, списывается в день отгрузки на основании документов передачи.
Аналитика и детализация	Учет ведется с детализацией по: складам, товарным группам, срокам хранения и ответственным менеджерам. Отдельно отслеживаются: оборачиваемость, остатки по складам, наличие неликвидов. Эти показатели используются для контроля складской политики и оценки эффективности закупок.
Отражение в отчетности	В управленческом балансе запасы отражаются по текущей оценке. В аналитических формах – с разбивкой по складам, товарным категориям и срокам хранения. Отчеты используются службами логистики, снабжения и руководством для контроля излишков и своевременного обновления ассортимента.

Источник: составлено автором

Приложение 18. Фрагмент учетной политики по отражению выручки в управленческой отчетности

Элемент учетной политики	Содержание
Условия признания выручки	Выручка от продажи оборудования признается в момент перехода контроля к покупателю при отгрузке или передаче оборудования, на основании расходной накладной или универсального передаточного документа. Если продажа осуществляется с отсрочкой платежа, выручка признается полностью на дату передачи оборудования, при наличии всех договорных и расчетных документов.
Комплексные договоры (оборудование + сервис)	Выручка по договорам на техническое обслуживание, заключенным одновременно с продажей оборудования, распределяется на два элемента: – Основной товар (холодильное оборудование) выручка признается единовременно в момент передачи покупателю. – Услуга по техническому обслуживанию выручка признается равномерно в течение срока действия контракта (например, два года) по методу линейного начисления.
Раздельные договоры (только оборудование)	Если оборудование реализуется отдельно, без контракта на обслуживание, выручка отражается целиком по товарному направлению.
Методика распределения стоимости	В случае комплексной продажи (оборудование + сервис), совокупная цена договора распределяется между товарной и сервисной частью пропорционально их справедливой стоимости. Разбивка фиксируется в спецификации к договору и используется при управленческом планировании.
Отражение в отчетности	Выручка отражается в отчете о финансовых результатах, признается в управленческой отчетности без учета НДС.
Использование информации о выручке	Выручка включается в расчет ключевых показателей: рентабельности продаж, оборачиваемости активов, доли выручки по каналам, эффективности менеджеров. Агрегированная информация используется в отчете о доходах. Детализированная – в аналитических отчетах для службы продаж, финансового анализа и управленческого совета.

Источник: составлено автором

Приложение 19. Примеры бухгалтерских оценок

Оценка	Стандарт [59]	Комментарий
Оценочный резерв под ожидаемые кредитные убытки	МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты»	Резерв создается для покрытия ожидаемых кредитных убытков по финансовым активам, признаваемым по амортизированной стоимости или по справедливой стоимости через прочий совокупный доход
Чистая возможная цена продажи единицы запасов	МСФО (IAS) 2 «Запасы»	Оценка стоимости реализации запасов за вычетом предполагаемых затрат на их продажу
Справедливая стоимость актива или обязательства	МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости»	Цена, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства в рамках обычной операции между участниками рынка на дату оценки
Расход по амортизации объекта основных средств	МСФО (IAS) 16 «Основные средства»	Систематическое распределение амортизируемой стоимости актива на весь период его полезного использования
Оценочное обязательство в отношении гарантийных обязательств	МСФО (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы»	Оценка затрат на урегулирование текущего обязательства, возникающего в результате прошлых событий и гарантийных обязательств компании

Источник: составлено автором

Приложение 20. Принципы определения бухгалтерских оценок

Принцип	Комментарий	Как соблюсти принцип
Обоснованности	Оценки должны базироваться на актуальной и достоверной информации, реалистичных допущениях и суждениях	Использование надежной информационной базы и обоснованных предположений для получения точных оценок
Профессионального суждения	Применение квалифицированной экспертной оценки, учитывающей специфику бизнеса и отраслевой опыт	Привлечение компетентных специалистов для формирования корректных суждений при определении оценок
Непрерывного анализа	Регулярный пересмотр и актуализация оценок с учетом новых обстоятельств, информации и изменений в методологии	Обеспечение актуальности и точности оценок в условиях изменяющейся среды
Документированности	Надлежащее документирование процесса формирования оценок: исходных данных, допущений, методов и расчетов	Возможность проверки обоснованности оценок и прозрачность процесса
Прозрачности	Существенные оценки должны раскрываться в отчетности с пояснением методов, допущений и факторов неопределенности	Понятность процесса формирования оценок для пользователей отчетности
Единообразия	Применение аналогичных подходов к оценкам в рамках организации и отрасли	Обеспечение сопоставимости и последовательности при определении оценок
Надлежащей осмотрительности	При неопределенности избегать завышения активов и доходов, занижения обязательств и расходов	Осторожный и взвешенный подход к определению оценок для предотвращения искажений

Источник: составлено автором

Приложение 21. Бухгалтерские оценки: изменение значений и используемые допущения

Параметры и допущения	Комментарий
Применение изменений бухгалтерских оценок в финансовой отчетности	
Причина изменения	Изменение обстоятельств, новая информация, новые события или накопление опыта
Отношение к предыдущим периодам	Изменение оценки не имеет отношения к предыдущим периодам и не является исправлением ошибки
Влияние изменения исходных данных или метода оценки	Является изменением в бухгалтерских оценках, кроме случаев исправления ошибок предыдущих периодов
Изменение базы оценки	Считается изменением в учетной политике, а не в бухгалтерской оценке
Трудно отличить изменение учетной политики от оценки	Учитывается как изменение в бухгалтерской оценке
Применение изменений	Признается перспективно: в текущем периоде (если влияет только на текущий период) или в текущем и будущих периодах (если влияет на текущий и будущие периоды)
Влияние на активы, обязательства или капитал	Признается путем корректировки балансовой стоимости соответствующей статьи в периоде изменения
Перспективное признание	Изменение применяется к операциям, событиям и условиям с даты изменения
Влияние на текущий период	Признается как доход или расход в текущем периоде
Влияние на будущие периоды	Признается как доход или расход в будущих периодах
Примеры допущений, используемые при определении бухгалтерских оценок	
Суждения о будущих событиях и условиях	Допущения о темпах экономического роста, спросе, ценах на товары и услуги для оценки будущих денежных потоков
Оценочные суждения о вероятности наступления событий	Вероятность дефолта контрагента для оценки резерва под кредитные убытки
Суждения об использовании соответствующих исходных данных	Выбор репрезентативной рыночной информации или методов оценки для определения справедливой стоимости
Допущения об эффективности и сроке полезного использования активов	Расчет амортизации основных средств и нематериальных активов
Предположения о структуре и стоимости капитала	Оценка ценности использования при тесте активов на обесценение
Суждения о неопределенных будущих событий	Признание и оценка оценочных обязательств
Допущения о невозмещаемой стоимости запасов	Оценка чистой цены возможной продажи

Источник: составлено автором

Приложение 22. Параметры, влияющие на оценку статей баланса

Статьи	Параметры	Вид оценки статей
Активы		
Нематериальные активы Основные средства	Срок полезного использования Способ амортизации и переоценки Ликвидационная стоимость объекта	Первоначальная (переоцененная) стоимость минус накопленная амортизация и убытки от обесценения
Вложения в финансовые инструменты	Ожидаемые денежные потоки Бизнес–модель управления активом, выбранная менеджментом	Справедливая стоимость либо амортизированная стоимость
Запасы	Метод оценки и факторы, влияющие на резерв под обесценение и чистую цену продаж	Наименьшая стоимость из стоимости приобретения или чистой цены продажи
Торговая и прочая дебиторская задолженность	Вероятность задержки платежей Оценка дефолта клиентов Валютный курс, при долге клиентов в иностранной валюте	Амортизированная стоимость за вычетом резервов по сомнительным долгам и будущих кредитных убытков
Денежные средства	Курс валюты: при наличии у компании валютных счетов	Остаток денег в кассе и на счетах организации
Капитал		
Уставный / акционерный капитал	Индекс инфляции, если вложения на него корректируются Определение номинальной стоимости акции	Сумма средств, вложенная в компанию учредителями / совокупная номинальная стоимость размещенных акций
Эмиссионный доход	Спрос на акции в момент размещения	Сумма, полученная сверх номинальной стоимости акций при размещении
Переоценка активов	Способ переоценки активов: доходный, затратный, рыночный	Общая сумма накопленного резерва переоценки активов
Нераспределенная прибыль	Принятая дивидендная политика в компании	Дивиденды уменьшают нераспределенную прибыль
Чистая прибыль периода	Правильность решений менеджеров	Прибыль из отчета о прибылях и убытках данного периода
Долгосрочные и краткосрочные обязательства		
Кредиты и займы	Разница между эффективной и номинальной процентной ставкой Валютный курс для кредитов в иностранной валюте	Амортизированная стоимость долга
Кредиторская задолженность	Валютный курс, если долг в иностранной валюте	Долг контрагентам организации за поставленные товары / услуги на конец периода
Оценочные обязательства	Предполагаемый срок наступления обязательств Методика расчета процентной ставки Вероятность наступления событий	Стоимостная оценка резервов, то есть столько потребуется денег в будущем, чтобы покрыть обязательства, вызванные прошлыми событиями

Приложение 23. Примеры активов и обязательств, оцениваемых по справедливой стоимости

Статья актива	Комментарий	стандарт
Производные финансовые инструменты	Производные финансовые инструменты, такие как фьючерсы, опционы, свопы и т.д., оцениваются по справедливой стоимости с отражением изменений в прибыли /убытке	МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты»
Инвестиционная недвижимость	Объекты оцениваются по справедливой стоимости с отражением изменений в прибыли /убытке	МСФО (IAS) 40 «Инвестиционная недвижимость»
Биологические активы	Оцениваются по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу, с отражением изменений в прибыли /убытке	МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство»
Финансовые активы/обязательства, оцениваемые по справедливой стоимости	В зависимости от выбранной бизнес–модели финансовые активы/обязательства, оцениваются по справедливой стоимости с отражением изменений в прибыли /убытке или в прочем совокупном доходе	IFRS 9 «Финансовые инструменты»
Условное возмещение при объединении бизнесов	Условное возмещение, возникающее при объединении бизнесов, оценивается по справедливой стоимости на каждую отчетную дату	МСФО (IFRS) 3 «Объединение бизнесов»
Обязательства по вознаграждениям работникам	Некоторые виды вознаграждений работникам, такие как обязательства по выплатам на основе акций, оцениваются по справедливой стоимости	МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам» МСФО (IFRS) 2 «Выплаты на основе акций»

Источник: составлено автором

Приложение 24. Критерии разработки плана счетов в рамках единой системы учета

Критерий	План счетов	Пример реализации
Соответствие структуре финансовой отчетности	Должен отражать структуру разделов финансовых отчетов.	Статьи отчета о финансовом положении и отчета о прибылях и убытках напрямую соотносятся со счетами плана (например, счет «Выручка от продаж» → статья отчета «Выручка»).
Полнота и детализация информации	Должен обеспечивать возможность формирования операционных и итоговых регламентированных отчетов.	Доходы и расходы разделяются по проектам, регионам, направлениям, видам продукции.
Гибкость и адаптивность	Должен легко настраиваться под специфику бизнеса и адаптироваться к изменениям законодательства, стандартов и внутренних регламентов.	Внедрение новых статей отчетности, добавление дополнительных аналитик по ЦФО, продуктам, без пересмотра всей структуры.
Простота и понятность	Иерархия счетов должна быть логичной, доступной для восприятия, поддерживать обучение и использование в разных подразделениях.	Использование иерархической кодировки: например, 90 – выручка, 90.01 – по продуктам, 90.01.01 – регион А.
Унифицированность и стандартизация	План должен обеспечивать единство подходов к учету в пределах всей организации и группы компаний, особенно при консолидации.	Применение единой схемы кодировки во всех информационных системах холдинга.
Соответствие нормативным требованиям	План счетов должен поддерживать соответствие данным официальной отчетности и требованиям законодательства.	Соблюдение ФСБУ и НК РФ при отражении активов и обязательств.
Учет требований заинтересованных сторон	Детализация должна позволять формировать данные полезные для разных групп заинтересованных сторон.	Возможность формирования отчетности по маржинальной прибыли, по исполнению контрактов, для целей банковского анализа.
Контроль за движением ресурсов и обязательств	Наличие счетов, позволяющих отслеживать движение денежных средств, ресурсов и обязательств.	Счета контроля бюджета, исполнения контрактов, расчета фактических затрат по ЦФО.
Экономичность и эффективность	Должен обеспечивать достаточную детализацию для отчетности и анализа данных без избыточных трудозатрат и высокой стоимости сопровождения.	Умеренное количество аналитик, логичная иерархия, автоматическая трансформация данных через маршрутная карта распределения данных.

Источник: составлено автором

Приложение 25. Сравнительная характеристика постоянных и временных счетов

Критерий сравнения	Постоянные счета	Временные счета
Назначение	Учет активов, обязательств, компонентов капитала	Учет доходов и расходов
Закрытие счетов. Вопрос исследован автором в [66]	Не закрываются в конце периода, остатки по счету переносятся на следующий период	Закрываются в конце отчетного периода
Наличие сальдо на конец периода	Есть	Нет
Влияние на финансовую отчетность	Баланс/ отчет о финансовом положении	Отчет о финансовых результатах / отчет о прибылях и убытках
Наименование счетов	Постатейно объекты активов, обязательств, капитала, то есть статьи балансового отчета	Постатейно объекты доходов и расходов бизнеса, то есть статьи отчета о финансовых результатах
Примеры счетов	«Основные средства», «Запасы», «Кредиты и займы»	«Выручка», «Управленческие расходы», «Расходы по налогам»
Использование для оценки финансового состояния	Оценивают текущее финансовое состояние компании	Оценивают финансовые результаты за отчетный период
Составляющие баланса	Формируют активы, обязательства и капитал	Влияют на прибыль или убыток, перенесенные в баланс через счет нераспределенной прибыли

Источник: составлено автором

Приложение 26. Основные отличия между структурой действующего плана счетов [200] и предлагаемой структурой, представленной в таблице 27

Критерий сравнения	Недостатки действующего план счетов	Предлагаемый план счетов
Разделение счетов	Счета не разделены четко на постоянные и временные	Введено четкое разграничение постоянных и временных счетов: остатки постоянных счетов переносятся на следующий отчетный период, а временные счета закрываются с отнесением итоговой суммы на финансовый результат. Установленная последовательность сокращает риск ошибок при закрытии счетов и составлении отчетности.
Структура счетов	Не полностью соответствуют структуре отчетности	Соответствует структуре баланса и отчету о финансовых результатах
Название счетов	Не полностью соответствуют статьям отчетности	План счетов должен быть увязан со структурой баланса и отчета о финансовых результатах, чтобы обеспечивать формирование ключевых показателей деятельности и представлять целостную картину бизнеса для управленческих решений.
Учет резервов (корректирующие записи)	Резервы включены частично и не структурированы	Введены отдельные счета для активных резервов и оценочных обязательств, что повышает корректность отражения стоимостной оценки активов и обязательств
Наличие счетов, затрагивающих все объекты отчетности	Нет счетов, связанных с арендой, инвестиционной недвижимостью и др.	Предусмотрены счета «Арендованные объекты», «Обязательства по аренде», «Инвестиционная недвижимость», «Затраты на разведку и добычу полезных ископаемых»
Уровень детализации	Нет детализации финансовых инструментов	Предлагается открывать счета по категориям финансовых активов и обязательств

Источник: составлено автором

Приложение 27. Сравнительная характеристика аналитических счетов и маршрутной карты распределения данных

Критерий сравнения	**Аналитические счета в действующем плане счетов**	**Маршрутная карта распределения данных**
Назначение	Детализируют показатели бухгалтерского учета по объектам, контрагентам и статьям затрат.	Определяет правила распределения данных между бухгалтерским, налоговым и управленческим учетом.
Уровень применения	Используются при ведении официального бухгалтерского учета.	Применяется на уровне формирования отчетности: налоговой, финансовой и управленческой
Функциональная роль	Отражают факт хозяйственной операции и ее аналитические параметры.	Формирует порядок движения данных одной операции в разные отчетные форматы.
Методологическая сущность	Инструмент бухгалтерской аналитики.	Инструмент методологии формирования отчетности и унификации учетных процедур.
Результат применения	Получение детализированных оборотов и остатков по счетам.	Формирование согласованных показателей отчетности из единого информационного пространства.
Практическое значение	Детализация данных внутри единой системы учета.	Обеспечивает сопоставимость и интеграцию данных между всеми видами отчетности.

Источник: составлено автором

Приложение 28. Структура и содержание маршрутной карты распределения данных

Этап	Содержание элемента	Пример заполнения	Методологическое назначение
1. Фиксация операции (проводка)	Отражение хозяйственного факта в учетной системе	Дт 62.01 – Кт 90.01.1	Формирование исходной записи в единой базе данных (момент признания выручки)
2. Аналитические признаки	Привязка аналитики к проводке: продукт, клиент, договор, центр финансовой ответственности (ЦФО), проект	Продукт – «Оборудование», Клиент – ООО «Ф», Договор – № 45/2025, ЦФО – отдел продаж	Обеспечение детализации операции для последующего включения в различные виды отчетности
3. Правила распределения данных	Закрепление логики, по которой аналитика участвует в формировании конкретных отчетных форм	Для управленческой отчетности – «Продукт», «Клиент»; для МСФО – «Договор», «Этап исполнения»	Обеспечение автоматической маршрутизации данных без ручных корректировок
4. Отчетные форматы	Определение видов отчетности, в которых используется операция	Бухгалтерская (РСБУ), Налоговая, Управленческая, по стандартам МСФО	Формирование различных отчетных форм из единого массива данных
5. Корректирующие записи после конца отчетного периода	Корректировка стоимости объектов отчетности через резервы и обесценение	Создание резерва по сомнительным долгам**;** оценка ожидаемых кредитных убытков МСФО (IFRS) 9	Обеспечение соответствия данных требованиям ФСБУ и МСФО, фактическому наличию активов и обязательств по результатам инвентаризации.
6. Результат формирования отчетности	Расчет показателей для анализа и оценки эффективности деятельности бизнеса	Показатели оборачиваемости, финансовой устойчивости , рентабельности	Использование результатов анализа при принятии управленческих решений

Источник: составлено автором

Приложение 29. Пример заполнения маршрутной карты распределения данных

Показатель	Содержание
Хозяйственная операция	Реализация продукции клиенту ООО «Фреш»* по договору № 45/2025
Бухгалтерская проводка	Дт 62.01 – Кт 90.01.1 на сумму 3 000 000 руб. (в т. ч. НДС 500 000 руб.)
Аналитические признаки	Клиент – ООО «Фреш»; Договор – № 45/2025; Продукт – линия розлива 3 л; ЦФО – отдел продаж; Проект «Розлив 2025»; Статья доходов «Выручка от реализации продукции»; Ставка НДС 20%
Виды отчетности	РСБУ: Отчет о финансовых результатах (стр. 2110 «Выручка») Налоговая: Расчет налоговой базы и НДС по гл. 21 и 25 НК РФ Управленческая: Отчет по продажам, анализ маржинальности по продуктам и ЦФО МСФО: Доход по контрактам (IFRS 15)
Правила распределения данных	РСБУ: Выручка без НДС 2 500 000 руб. Налоговая: База 2 500 000 руб. Управленческая: Детализация по клиенту и ЦФО МСФО: Признание дохода по этапам исполнения контракта
Результат (показатель)	Выручка влияет на показатели оборачиваемости, рентабельности продаж, маржинальность

* название компании условное

Источник: составлено автором

Приложение 30. Пример заполнения маршрутной карты распределения данных (коммерческие расходы)

Показатель	Содержание
Хозяйственная операция	Проведение рекламной кампании по продвижению оборудования.
Бухгалтерская проводка	Дт 44 «Расходы на продажу» – Кт 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» на сумму 1 200 тыс. руб., в т. ч. НДС – 200 тыс. руб. (на основании договора и актов выполненных работ).
Аналитические признаки	Кампания: «Продвижение 2025»; Канал: интернет–реклама; Проект: «Линия промышленного оборудования»; Центр финансовой ответственности: отдел маркетинга; Статья затрат: реклама; Ставка НДС: 20%.
Виды отчетности	**Бухгалтерская отчетность (РСБУ):** Отчет о финансовых результатах (стр. 2210 «Коммерческие расходы»). **Налоговая отчетность:** Расходы на рекламу, нормируемые в пределах 1% выручки (ст. 264 НК РФ). **Управленческая отчетность:** Отчет по кампаниям и каналам продвижения (показатели: окупаемость маркетинга, стоимость привлечения одного обращения, стоимость клиента).
Правила распределения данных	**РСБУ:** Расходы признаются по дате оказания услуг (ПБУ 10/99)*. **НК РФ:** Расходы учитываются для целей налогообложения прибыли в пределах норматива 1% выручки (ненормируемые – по факту) [176]. **Управленческий учет:** Расходы распределяются между кампаниями и каналами на основании аналитических признаков; показатели эффективности рассчитываются по данным отчетов о продажах.
Результаты формирования отчетности	**Бухгалтерский учет:** Коммерческие расходы – 1 200 тыс. руб. **Налоговый учет:** Признано в пределах норматива – 800 тыс. руб., превышение – 400 тыс. руб. (не учитывается в расходах). **Управленческий учет:** Эффективность кампании – окупаемость маркетинга (ROMI) = (дополнительная выручка / затраты на маркетинг) × 100%; стоимость привлечения одного обращения (CPL) и клиента (CAC).

***** ПБУ 10/99 *«Расходы организации»* (п. 16, 18): расходы признаются в периоде их осуществления независимо от оплаты [190] Счет 44 из плана счетов [200] используется для отражения коммерческих расходов, включая рекламу и продвижение.
Источник: составлено автором

Приложение 31. Преимущества разработки унифицированных положений по корректирующим записям с примерами применения

Преимущество	Описание	Пример применения
Прозрачность учетного процесса	Унифицированные регламенты обеспечивают четкие правила для учета событий после отчетного периода	Компания вводит регламент, согласно которому события, подтверждающие условия на отчетную дату (например, банкротство дебитора), отражаются как убытки периода
Стандартизация методов оценки	Определение единых подходов к расчету корректировок, соответствующих требованиям стандартов учета	Для оценки обесценения запасов используется метод сравнения чистой возможной цены продажи с себестоимостью, закрепленный в регламенте компании
Упрощение проверки отчетности	Регламентирование процессов снижает вероятность ошибок и облегчает аудит	Аудиторы получают доступ к единой документации, описывающей процесс расчета резерва по сомнительным долгам, что ускоряет проверку отчетности
Снижение рисков ошибок	Единые правила снижают влияние субъективных решений и повышают точность учета	Регламент содержит порядок оценки вероятности исхода судебных исков, минимизирует субъективность оценочных обязательств
Улучшение качества отчетности	Регламенты устанавливают порядок выявления, оценки и отражения событий, влияющих на финансовые показатели. Соблюдение установленных процедур сокращает риск пропуска существенных фактов и искажения отчетных данных.	События, произошедшие после отчетного периода (например, корректировка стоимости активов), отражаются в отчетности в соответствии с регламентом
Повышение доверия заинтересованных сторон	Прозрачные процедуры учета укрепляют доверие инвесторов и кредиторов	Четкое раскрытие в пояснительных записках информации о резерве на гарантийные обязательства обеспечивает доверие инвесторов к финансовым данным
Сопоставимость данных	Стандартизированные подходы обеспечивают возможность анализа данных за несколько периодов	Компания вводит методику, по которой корректировки выручки от бонусных программ клиентов отражаются одинаково во всех отчетных периодах
Адаптация к требованиям стандартов	Регламенты помогают учесть различия между национальными и международными стандартами	Включение в регламент положения о раскрытии даты утверждения отчетности в соответствии с требованиями МСФО (IAS) 10

Источник: составлено автором

Приложение 32. Влияние корректировок стоимости активов на отчетность

№	Корректирующие записи	Влияние на отчет о финансовых результатах	Влияние на отчет о финансовом положении
Амортизация и обесценение основных средств и нематериальных активов			
1	Формирование резерва на амортизацию основных средств и нематериальных активов	Ежегодное отражение расходов по амортизации	Уменьшает первоначальную стоимость активов на величину резерва на амортизацию
2	Обесценение основных средств и нематериальных активов	Признание расходов	Снижает остаточную стоимость активов на величину обесценения
3	Восстановление убытка от обесценения	Признание дохода, но не более суммы ранее признанного обесценения	Увеличение балансовой стоимости активов
Обесценение дебиторской задолженности			
4	Безнадежный долг	Признается в составе прочих расходов	Уменьшает величину валовой дебиторской задолженности
5	Создание резерв по сомнительным долгам и кредитным убыткам	Признание прочих расходов	Используется для расчета величины чистой дебиторской задолженности, равной валовая дебиторская задолженность минус резерв по сомнительным долгам и кредитным убыткам
6	Корректировка резерва по сомнительным долгам и кредитным убыткам	Уменьшение резерва приводит к признанию дохода. Увеличение резерва приводит к признанию расхода	
Обесценение запасов			
7	Списание стоимости испорченных товаров	Признается в составе прочих расходов	Уменьшает величину товарно–материальных ценностей (ТМЦ)
8	Списание стоимости испорченных товаров на задолженность материально ответственных лиц (МОЛ)	—	Уменьшает величину ТМЦ и одновременно увеличивает задолженность МОЛ
9	Формирование резерва под обесценение запасов	Признание прочих расходов	Уменьшает валовую стоимость ТМЦ
10	Корректировка резерва под обесценение запасов	Уменьшение резерва приводит к признанию дохода. Увеличение резерва приводит к признанию расхода	Используется для расчета величины балансовой стоимости запасов, которая равна валовая стоимость запасов минус резерв под обесценение

Источник: составлено автором

Приложение 33. Влияние корректировок стоимости обязательств на отчетность

№	Корректирующие записи	Влияние на отчет о финансовых результатах	Влияние на отчет о финансовом положении
Оценочные обязательства			
1	Формирование резерва по оценочному обязательству	Увеличение коммерческих или административных расходов	Признание долгосрочного или краткосрочного обязательства
2	Корректировка резерва по оценочному обязательству	Уменьшение резерва приводит к признанию дохода. Увеличение резерва приводит к признанию расхода	Уменьшение/увеличение долгосрочного или краткосрочного обязательства
Бонусы клиентам			
3	Корректировка выручки на сумму бонусов	Уменьшение выручки от продаж	Признание доходов будущих периодов в составе обязательств
4	Признание выручки от продажи товаров/услуг заработанной за счет использования клиентами бонусных баллов	Увеличение выручки от продаж	Прекращение признания доходов будущих периодов в составе обязательств в сумме использованных баллов
5	Списание себестоимости реализованных товаров по бонусным баллам	Увеличение себестоимости реализованной продукции	Уменьшение стоимости проданных запасов
6	Списание невостребованных бонусных баллов на выручку от продаж	Увеличение выручки от продаж	Прекращение признания доходов будущих периодов в составе обязательств в сумме использованных баллов

Источник: составлено автором

Приложение 34. Примеры параметров расчета сумм корректировок и их характеристики

Корректирующее событие	Параметры для расчета	Характеристики и особенности применения
Банкротство дебитора	– Сумма задолженности на отчетную дату – Документы о признании банкротства – Ожидаемая сумма возмещения	Убыток рассчитывается как сумма задолженности за вычетом ожидаемого возмещения (например, через ликвидацию активов должника)
Обесценение запасов	– Балансовая стоимость запасов – Чистая возможная цена продажи (рыночная стоимость минус затраты на реализацию)	Запасы обесцениваются до чистой возможной цены продажи, если она ниже балансовой стоимости, на основании анализа текущего спроса
Обесценение основных средств	– Балансовая стоимость – Справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу – Будущие денежные потоки	Справедливая стоимость определяется через рыночную оценку или прогноз денежных потоков, дисконтированных на текущую дату
Резервы по сомнительным долгам	– Общая сумма дебиторской задолженности – Классификация задолженности по срокам просрочки – Вероятность погашения	Резервы рассчитываются на основе анализа исторической статистики дефолтов и платежеспособности контрагентов
Судебные иски	– Сумма исковых требований – Вероятность неблагоприятного исхода – Предполагаемая сумма убытков	Расчеты уточняются по мере поступления данных о ходе судебного разбирательства; обязательства отражаются только при высокой вероятности
Резервы под гарантийные обязательства	– Количество проданных товаров – Исторический процент возвратов – Средняя стоимость ремонта или замены	Оценка базируется на данных о возвратах за предыдущие периоды и учитывает текущие характеристики продукции
Уценка устаревших активов	– Балансовая стоимость – Рыночная стоимость аналогичных активов – Степень физического и морального износа	Активы корректируются до рыночной стоимости с учетом их состояния и возможности продажи или ликвидации
Программы лояльности клиентов	– Стоимость начисленных бонусов – Использованные бонусы – Остаток невостребованных бонусов	Начисленные бонусы учитываются как обязательства, использованные – как выручка текущего периода, а невостребованные – как доход будущих периодов

Источник: составлено автором

Приложение 35. Влияние корректировок стоимости активов и обязательств на отчет о финансовом положении

Внеоборотные активы	Знак при расчете
Балансовая стоимость основных средств и нематериальных активов	«=»
Первоначальная стоимость основных средств и нематериальных активов	«+»
Резерв на амортизацию основных средств и нематериальных активов (накопленная амортизация)	«–»
Накопленный убыток от обесценения основных средств и нематериальных активов	«–»
Восстановление убытка от обесценения	«+»
Оборотные активы	
Балансовая стоимость запасов ТМЦ	«=»
Валовая стоимость запасов	«+»
Резерв под обесценение запасов	«–»
Задолженность персонала по возмещению материального ущерба	«+»
Торговая дебиторская задолженность	«=»
Валовая (общая сумма) дебиторской задолженности	«+»
Резерв по сомнительным долгам и кредитным убыткам	«–»
«———»	
Обязательства	«=»
Оценочные обязательства со сроком погашения более одного года	«+»
Оценочные обязательства со сроком погашения менее одного года	«+»
Доходы будущих периодов (бонусы клиентов)	«+»

Источник: составлено автором

Приложение 36. Влияние корректировок стоимости активов и обязательств на отчет о финансовых результатах

Выручка от продаж	**Доход/Расход**
Выручка от продаж за бонусные баллы	доход
Стоимостная оценка бонусных баллов на которые клиенты могут купить товар в следующем периоде	расход
Себестоимость реализованных товаров	
Себестоимость реализованных товаров по бонусным баллам	расход
Расходы	
Увеличение оценочного обязательства	расход
Снижение стоимости оценочного обязательства	доход
Списание стоимости неиспользованного оценочного обязательства	доход
Расходы по безнадежным долгам	расход
Увеличение резерва по сомнительным долгам и кредитным убыткам	расход
Уменьшение резерва по сомнительным долгам и кредитным убыткам	доход
Списание испорченных запасов без установления вины МОЛ	расход
Увеличение резерва под обесценение запасов	расход
Уменьшение резерва под обесценение запасов	доход
Обесценение основных средств и нематериальных активов	расход
Восстановление убытка от обесценения	доход
Амортизация основных средств и нематериальных активов	расход

Источник: составлено автором

Приложение 37. Корректирующие записи при полном обесценении активов

№	Описание	Дебет*	Кредит*	Влияние на отчет о финансовых результатах	Влияние на отчет о финансовом положении
1	Списание безнадежных долгов	91.2	62	Признание прочих расходов	Уменьшение дебиторской задолженности
2	Начисление амортизации	20, 25, 26, 44	02 /04	Увеличение расходов	Уменьшение остаточной стоимости активов через накопленную амортизацию
3	Списание испорченных товаров	94	41,10	–	Признание факта недостачи и Уменьшение товарно–материальных ценностей (ТМЦ)
4	Списание порчи на расходы	91.2	94	Признание прочих расходов	Уточнение стоимости активов
5	Списание порчи на виновное лицо	73.2	94	–	Одновременное уменьшение ТМЦ и рост дебиторской задолженности сотрудников

* План счетов бухгалтерского учета финансово–хозяйственной деятельности организаций [200]

Источник: составлено автором

Приложение 38. Нормативные основания корректировок при полном обесценении активов

Операция	**Стандарты МСФО [59]**	**ФСБУ [263]**
Списание безнадежных долгов	МСФО (IFRS) 9, п. 5.4.4 – организация должна списывать финансовый актив, если отсутствуют обоснованные ожидания получения всех или части договорных денежных потоков. Это положение распространяется на случаи, когда дебиторская задолженность признана невозвратной.	ПБУ 21/2008, п. 3 – величина резерва по сомнительным долгам относится к оценочным значениям. ПБУ 10/99, п. 11 – убытки от списания активов признаются в составе прочих расходов.
Начисление амортизации	МСФО (IAS) 16, п. 50-62 – амортизация основных средств начисляется систематически в течение срока полезного использования. Метод амортизации должен отражать способ потребления экономических выгод. МСФО (IAS) 38, п. 97-98 – аналогичные положения для нематериальных активов с определенным сроком. МСФО (IFRS) 16, п. 31-35 – актив в виде права пользования арендуемым имуществом подлежит амортизации на протяжении срока аренды.	ФСБУ 6/2020, п. 35-40 – устанавливают порядок начисления амортизации по ОС, включая допустимые методы (линейный, уменьшаемого остатка и др.), срок и прекращение начисления. ФСБУ 14/2022 п. 30-44 – содержит аналогичный порядок для нематериальных активов. ФСБУ 25/2018 п. 17 – в случае аренды актив в форме права пользования амортизируется на протяжении срока действия договора.
Списание испорченных товаров	МСФО (IAS) 2, п. 34 – если чистая стоимость реализации запасов становится ниже себестоимости, то их стоимость подлежит уценке. Обесценение признается в составе расходов периода. Это распространяется на испорченные, устаревшие или утратившие ликвидность запасы.	ФСБУ 5/2019, п. 29-31 – организация обязана производить переоценку запасов, если их фактическое состояние (включая порчу, устаревание или изменение рыночной цены) приводит к снижению стоимости ниже себестоимости. В этом случае признается убыток и выполняется списание.

Источник: составлено автором

Приложение 39. Корректирующие записи при обесценении с возможностью восстановления

№	Корректирующее событие	Дебет*	Кредит*	Влияние на отчет о финансовых результатах	Влияние на отчет о финансовом положении
1	Признание убытка от обесценения основных средств / нематериальных активов	91.2	02, 04	Признание расходов	Снижение остаточной стоимости основных средств, нематериальных активов
2	Восстановление ранее признанного убытка от обесценения	02, 04	91.1	Признание дохода (не выше ранее признанного убытка)	Увеличение остаточной стоимости основных средств, нематериальных активов
3	Формирование / увеличение резерва по сомнительным долгам (РСД) / кредитным убыткам	91.2	63	Признание расходов	Уменьшение дебиторской задолженности
4	Уменьшение РСД (восстановление) / кредитным убыткам	63	91.1	Признание дохода	Увеличение дебиторской задолженности
5	Формирование / увеличение резерва под обесценение запасов	91.2	14	Признание расходов	Уменьшение балансовой стоимости запасов
6	Уменьшение резерва под обесценение запасов (восстановление)	14	91.1	Признание дохода	Увеличение балансовой стоимости запасов

* План счетов бухгалтерского учета финансово–хозяйственной деятельности организаций [200]

Источник: составлено автором

Приложение 40. Нормативные основания: обесценение активов с возможностью восстановления

Операция	**Стандарты МСФО [59]**	**ФСБУ [263]**
Обесценение активов с возможностью восстановления	МСФО (IAS) 36, п. 59–63 – порядок признания убытка при превышении балансовой стоимости над возмещаемой (выбирается максимум из справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу и ценности использования). МСФО (IAS) 36, п. 110-117 – восстановление ранее признанных убытков (за исключением гудвилла), если повысилась возмещаемая стоимость.	ФСБУ 6/2020, п. 38 – обесценение основных средств определяется по правилам IAS 36. ФСБУ 14/2022, п. 43 – аналогично для нематериальных активов. ПБУ 21/2008, пп. 3-6 – допускает пересмотр оценок, включая восстановление, при наличии объективных оснований.
Корректировка стоимости активов на величину резервов	МСФО (IFRS) 9, п. 5.5.17-5.5.25 – создание резерва по ожидаемым кредитным убыткам (на основе вероятностной модели с учетом кредитного риска). МСФО (IAS) 2, п. 28-33 – списание запасов до чистой стоимости реализации при снижении цен или порче. МСФО (IAS) 16, п. 30 – корректировка стоимости ОС через обесценение или переоценку.	ФСБУ 5/2019, пп. 29-31 – уценка запасов при снижении их стоимости, на основе инвентаризации и оценки. ФСБУ 6/2020, пп. 39, ФСБУ 14/2022 п. 44 – корректировка стоимости ОС и НМА при признаках обесценения. ПБУ 21/2008, пп. 3-6 – изменение величины резерва по сомнительным долгам как оценочного значения.

Источник: составлено автором

Приложение 41. Корректирующие проводки по переоценке и справедливой стоимости

№	Корректирующее событие	Дебет*	Кредит*	Влияние на отчет о фин. результатах	Влияние на отчет о фин. положении
1	Дооценка основных средств до переоцененной стоимости	01	83	Не влияет (увеличение капитала через прочий совокупный доход)	Увеличение внеоборотных активов и капитала
2	Дооценка нематериальных активов при наличии активного рынка	04	83		Рост нематериальных активов и капитала
3	Переоценка инвестиционной недвижимости до справедливой стоимости	91.1	91.2	Увеличение прибыли до налогообложения	Увеличение стоимости инвестиционной недвижимости
4	Изменение справедливой стоимости финансовых активов	58	91.1 или 84	Увеличение прибыли (или изменение капитала, зависит от классификации актива)	Изменение стоимости финансовых вложений
5	Изменение справедливой стоимости биологических активов	11	91.1	Увеличение прибыли от операционной деятельности	Рост стоимости биологических активов

* План счетов бухгалтерского учета финансово–хозяйственной деятельности организаций [200]

Источник: составлено автором

Приложение 42. Нормативные основания корректировок при переоценке и справедливой оценке активов

Корректировка	**Стандарты МСФО [59]**	**ФСБУ [263]**
Переоценка стоимости основных средств	МСФО (IAS) 16, пп. 31–42 – допускается переоценка до справедливой стоимости. Разницы по дооценке отражаются через капитал (резерв переоценки).	ФСБУ 6/2020, пп. 15-20 – предусматривает модель переоценки, изменение стоимости актива и резерва отражается аналогично МСФО.
Переоценка нематериальных активов	МСФО (IAS) 38 – разрешает переоценку НМА только при наличии активного рынка.	ФСБУ 14/2022, пп. 46-50 – аналогично: переоценка допустима только при наличии активного рынка.
Справедливая стоимость инвестиционной недвижимости	МСФО (IAS) 40 – изменение справедливой стоимости отражается напрямую в прибыли или убытках отчетного периода.	ФСБУ 6/2020, п. 21 – переоценка инвестиционной недвижимости влияет на финансовый результат (прибыль/убыток).
Справедливая стоимость финансовых активов	МСФО (IFRS) 9 – текущая справедливая стоимость влияет на прибыль или прочий совокупный доход в зависимости от категории актива.	ПБУ 19/2002, п. 20 – требует оценки по рыночной (текущей) стоимости с отнесением разниц на финансовый результат.
Справедливая стоимость биологических активов	МСФО (IAS) 41 – биологические активы подлежат оценке по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу; изменения отражаются в прибыли.	(регулирование в российской практике отсутствует)

Источник: составлено автором

Приложение 43. Корректирующие записи при формировании оценочных обязательств

№	Корректирующее событие	Дебет*	Кредит*	Влияние на отчет о финансовых результатах	Влияние на отчет о финансовом положении
1	Формирование резерва по гарантийному ремонту	44	96	Признание расходов	Увеличение обязательств
2	Фактические затраты на гарантийный ремонт	96	60	–	Уменьшение оценочных обязательств и увеличение кредиторской задолженности
3	Уменьшение ранее созданного резерва (восстановление)	96	44	Признание дохода	Уменьшение обязательств
4	Увеличение суммы резерва	44	96	Признание дополнительных расходов	Увеличение обязательств

* План счетов бухгалтерского учета финансово–хозяйственной деятельности организаций [200]

Источник: составлено автором

Приложение 44. Нормативные основания корректировок при формировании оценочных обязательств

Операция	**Стандарты МСФО [59]**	**ФСБУ/ ПБУ [263]**
Формирование оценочных обязательств	МСФО (IAS) 37, пп. 14-26 – определяют условия признания оценочного обязательства: наличие текущего обязательства, возникшего в результате прошлых событий, и высокая вероятность оттока ресурсов. Оценка производится на основе наилучшей достоверной оценки. МСФО (IAS) 37, пп. 36-52 – описывают методы оценки, в том числе с использованием вероятностных подходов (ожидаемое значение, индивидуальные сценарии). МСФО (IAS) 37, п. 59-62– допускает корректировку обязательств в случае изменения оценки.	ПБУ 8/2010, п. 6-9 – устанавливают критерии признания оценочных обязательств: наличие обязанностей, высокая вероятность их исполнения, возможность надежной оценки. ПБУ 8/2010, п. 17 – допускает корректировку ранее признанных обязательств, если изменилась оценка или вероятность наступления события. ПБУ 8/2010, п. 25 – регулирует порядок раскрытия информации об оценочных обязательствах в отчетности.
Примеры применения	– гарантийные обязательства, рекультивация, судебные иски, расходы на демонтаж, обязательства по восстановлению среды	– те же случаи с обязательной регламентацией в учетной политике и документацией расчетов

Источник: составлено автором

Приложение 45. Корректирующие записи, связанные с программами лояльности и бонусными соглашениями с контрагентами

№	Корректирующее событие	Дебет*	Кредит*	Влияние на отчет о финансовых результатах	Влияние на отчет о финансовом положении
1	Начисление обязательства по бонусам	90.1	62, 76	Уменьшение выручки	Рост обязательств
2	Получение скидок бонусов, связанных с приобретением товарно-материальных ценностей	60 (76)	41,10		Уменьшение товарно-материальных ценностей и кредиторской задолженности
3	Получение компенсаций, не связанных напрямую с закупкой товарно-материальных ценностей	60 (76)	91.1	Признание прочих доходов	Уменьшение кредиторской задолженности поставщиков

* План счетов бухгалтерского учета финансово–хозяйственной деятельности организаций [200]

Источник: составлено автором

Приложение 46. Нормативные основания корректировок выручки по обязательствам перед клиентами

Операция	**Стандарты МСФО [59, 253]**	**ФСБУ [263]**
Корректировки выручки по обязательствам перед клиентами	МСФО (IFRS) 15, п. 22-30 – выручка признается по мере выполнения обязательств, а не в момент получения денежных средств. При наличии обязательства передать товар или услугу в будущем, сумма оплаты отражается как обязательство. МСФО (IFRS) 15, п. 50-54 – определяют порядок признания переменной выручки: скидки, бонусы, возвраты, программы лояльности. МСФО (IFRS) 15, п. 105-110 – раскрытие информации о неисполненных обязательствах.	ФСБУ 9/2025, п. 12 – регулируют признание выручки по договорам, включающим элементы обязательств
Получение скидок бонусов, связанных с приобретением запасов	МСФО (IAS) 2, п. 11 – «Скидки, уступки и аналогичные вычеты уменьшают стоимость запасов»	ФСБУ 5/2019, п. 12 – стоимость запасов уменьшается на величину скидок, уступок и компенсаций от поставщиков
Получение компенсаций, не связанных напрямую с закупкой ТМЦ	МСФО (IFRS) 15 Поставщика следует рассматривать как покупателя услуг.	ПБУ 9/99, п. 7 – прочий доход; ФСБУ 9/2025, п. 6, раздел 3 – доходы, не связанные с продажей продукции, включаются в состав прочих доходов

Источник: составлено автором

Приложение 47. Примеры регламентов по признанию и расчету корректирующих записей в учетной политике

Регламент 1: Резерв по сомнительным долгам

Параметр	Содержание
Цель	Отразить снижение ожидаемых поступлений от дебиторов, если существует риск невозврата средств
Условия признания	Дебиторская задолженность просрочена более 90 дней, должник не выходит на связь, известны факты проблем с платежеспособностью
Факторы расчета	1. Данные из учетной системы по просроченной задолженности 2. Информация из отдела продаж/службы взыскания 3. Кредитная история, судебные споры
Методика расчета	1. Формирование отчета по просроченной задолженности по контрагентам 2. Оценка риска невозврата (например, 50%, 100%) 3. Начисление резерва на всю сумму или ее часть по доле вероятности
Пример расчета	Задолженность ООО «Клиент» – 400 000 руб., просрочка 120 дней. Данных о контактах нет. Принято решение признать 100% сомнительной. Резерв = 400 000 руб.

Регламент 2: Оценочное обязательство по гарантийному обслуживанию

Параметр	Содержание
Цель	Сформировать обязательство по будущим затратам на гарантийный ремонт или замену продукции
Условия признания	Гарантия прописана в договоре/прайсе, есть история обращений по ремонту/возврату, расходы на устранение дефектов несет компания
Факторы расчета	1. Выгрузка данных о проданных товарах с гарантийным сроком за год 2. Статистика возвратов и затрат на гарантию (сервисный отдел) 3. Расходы на единицу обслуживания
Методика расчета	1. Рассчитать % обращений по гарантии за прошлый год 2. Умножить на количество проданных единиц 3. Умножить на среднюю стоимость одного случая
Пример расчета	Продано 10 000 единиц техники, 3% вернулись по гарантии, средняя стоимость ремонта – 1 200 руб. Резерв: 10 000 × 0,03 × 1 200 = 360 000 руб.

Регламент 3: Обязательства по бонусным программам клиентов

Параметр	Содержание
Цель	Отразить в управленческой (финансовой) отчетности обязательства компании по неиспользованным бонусам, предоставленным клиентам в рамках программ лояльности
Условия признания	Бонусы начислены клиентам на дату окончания отчетного периода, действуют в будущем периоде, могут быть использованы на оплату товаров/услуг или обменены
Факторы расчета	1. Данные CRM–системы или программы лояльности: количество начисленных бонусов 2. Историческая статистика использования бонусов (за 6–12 месяцев) 3. Срок действия бонусов и срок реализации товара/услуг, на которые применимы бонусы
Методика расчета	1. Определить сумму начисленных бонусов по состоянию на отчетную дату из отчета по программе лояльности 2. Рассчитать долю бонусов, которые будут использованы, на основе статистики за предыдущие периоды 3. Умножить начисленную сумму на ожидаемый % использования 4. Учесть в составе краткосрочных обязательств
Пример расчета	Из CRM выгружена информация: начислено 1 200 000 бонусов, номинал 1 бонус = 1 рубль. Статистика показывает, что используется 75% бонусов. Обязательство = 1 200 000 × 0,75 = 900 000 руб.

Регламент 4: Резерв под обесценение запасов

Параметр	Содержание
Цель	Отразить снижение стоимости запасов в учетной системе, если их рыночная цена на отчетную дату ниже балансовой или если есть признаки устаревания
Условия признания	Запасы на отчетную дату не реализуются в течение длительного срока, срок хранения превышен, имеются повреждения, зафиксировано снижение рыночной цены
Факторы расчета	1. Складской отчет по нереализуемым или залежалым товарам 2. Информация из 1С/ERP: дата поступления, количество, цена 3. Рыночная цена по данным маркетинга или внешних площадок (Wildberries, Ozon, закупочные цены)
Методика расчета	1. Выгрузка остатков по складам с датой поступления 2. Сравнение балансовой стоимости с текущей рыночной (по каждой позиции) 3. Разница между ними – сумма резерва, при условии, что товар не списан и не реализуется
Пример расчета	Товар «А» закуплен по 1 000 руб., остаток – 100 шт. На маркетплейсе цена – 800 руб. Снижение на 200 руб. × 100 = резерв 20 000 руб.

Источник: составлено автором

Приложение 48. Пример группировки разделов в балансе

1 вариант		2 вариант	
Статьи	Руб.	Статьи	Руб.
Внеоборотные активы	120	Оборотные активы	130
Оборотные активы	130	Краткосрочные обязательства	90
Итого активы	250	Чистые оборотные активы (оборотный капитал)	130 – 90 = 40
Долгосрочные обязательства	100	Внеоборотные активы	120
Краткосрочные обязательства	90	Долгосрочные обязательства	100
Итого обязательства	190	Чистые активы	40+120– 100 = 60
Капитал	60	Капитал	60
Уставный капитал	10	Уставный капитал	10
Прочие компоненты капитала	5	Прочие компоненты капитала	5
Нераспределенная прибыль		Нераспределенная прибыль: Плюс/ Минус Нераспределенная прибыль (убыток) на начало периода: Плюс/ Минус Прибыль (убыток) периода: Минус Выплаченные дивиденды и прочие вознаграждения собственникам	45 20 35 (10)
Итого капитал и обязательства	250	Финансирование чистых активов (капитал)	60
Балансирующая величина			
Активы = Обязательства + Капитал	250=250	Чистые активы = Капитал	60 = 60

Источник: составлено автором

Приложение 49. Принципы представления информации в отчете о финансовых результатах

Принцип	Пояснения
Взаимосвязь отчетных форм	Пользователь должен иметь возможность проследить взаимосвязь отчета о финансовых результатах с: – балансом через показатель чистая прибыль периода; – отчетом о движении денежных средств через пересчет доходов/расходов в соответствующие поступления/платежи. Реализация данного принципа подразумевает: – наличие у пользователя отчетности базовых знаний по формированию финансовой отчетности; – соблюдение составителем соответствия названия разделов и статей доходов/расходов в отчете о финансовых результатах и статей поступлений/платежей по операционной деятельности в отчете о движении денежных средств.
Сопоставимость показателей отчетности	Следует готовить отчетность придерживаясь тех же принципов учетной политики, что и ведущие публичные компании в отрасли. Принятая учетная политика не должна меняться без существенных на то причин
Релевантность для принятия конкретных управленческих решений	Степень детализации статей определяется задачами заинтересованной стороны. Для предварительной оценки стоимости бизнеса достаточно обобщенных данных о выручке, операционной прибыли, денежных потоках и долговой нагрузке. При анализе структуры доходов и расходов требуется расшифровка показателей по видам деятельности, направлениям бизнеса и статьям затрат.
Аналитичность, то есть возможность получения данных для анализа с минимальными затратами времени	Следует выделить различные уровни прибыли, используемые для расчета мультипликаторов и показателей рентабельности. Например, представить показатели EBITDA и EBIT. Информация по строчкам должна учитывать отраслевую специфику. Следует конкретизировать вид получаемой выручки и прямых расходов. Например: доход от фрахта и расходы на эксплуатацию судна, доход от аренды и расходы на содержание недвижимости и т. д.
Существенность	Расходы и доходы, составляющие менее установленного процента от выручки, должны быть агрегированы. Например, если «отрицательный гудвилл» является существенной величиной по отношению к выручке, то он показывается отдельно, если нет, то включается в прочие доходы

Источник: составлено автором

Приложение 50. Основные организационные характеристики бизнес-структур

Параметр	**Формализованные бизнес-структуры**	**Неформализованные бизнес-структуры**
Юридическое оформление	Строго формализовано; включает документы, устанавливающие владение и управление дочерними предприятиями	Минимальные юридические соглашения, не объединяющие компании формально
Стиль управления	Централизованное управление осуществляется через материнскую компанию	Отсутствие централизованного управления; участники бизнес-структуры принимают автономные решения, хотя собственники могут совместно решать стратегические вопросы
Владение активами и капиталом	Материнская компания владеет активами дочерних структур, обеспечивая централизованный контроль их использования	Активы каждого юридического лица и индивидуального предпринимателя учитываются обособленно. Решения об их использовании принимает соответствующий собственник в пределах заключенных договоров и партнерских соглашений; другие участники не вправе распоряжаться этим имуществом без предусмотренных договором полномочий.
Типы контрагентов и клиентов	Чаще работают с крупными «белыми» контрагентами, что требует прозрачности и формализации	Бизнес-партнерства могут объединять крупные и малые компании, а также индивидуальных предпринимателей с различными системами учета и объемом документооборота. Состав документов зависит от характера операций и применяемого режима, каждый факт хозяйственной жизни должен иметь надлежащее подтверждение. Для подготовки общей отчетности устанавливаются единые требования к передаче и обработке данных участников.
Подход к налогообложению	Используют стратегии налоговой оптимизации в соответствии с законодательством	Оптимизация налогообложения путем распределения доходов и затрат между участниками бизнес-структуры с учетом режима каждого участника; минимизируются налоговые обязательства для каждой компании или индивидуального предпринимателя

Источник: составлено автором

Приложение 51. Особенности формирования отчетности бизнес-структур

Характеристика	**Формализованные бизнес-структуры**	**Неформализованные бизнес-структуры**
Финансовая отчетность	Обязаны составлять консолидированную финансовую отчетность в соответствии со стандартами МСФО	Формируют комбинированную финансовую (управленческую) отчетность с суммированием данных всех участников бизнес-структуры, которая адаптируется под внутренние потребности и специфику бизнеса Отчетность чаще всего не является публичной
Использование стандартов отчетности	Полностью следуют стандартам финансовой отчетности МСФО или национальным стандартам	Могут частично адаптировать стандарты финансовой отчетности под потребности бизнеса, особенно в раскрытии примечаний и взаимных операций между участниками бизнес-структуры
Роль финансовой и управленческой службы	Включает полноценную финансовую и бухгалтерскую службу с четким распределением обязанностей и соблюдением законодательных требований для консолидации отчетности	Финансовые и бухгалтерские функции часто децентрализованы и передаются на аутсорсинг; основное внимание уделяется налоговому учету и подготовке комбинированной отчетности в электронных таблицах
Применение отчетности для анализа	Консолидированная отчетность используется для стратегического управления и оценки деятельности дочерних структур; обязательна для оценки и вознаграждения топ–менеджеров	Комбинированная отчетность в основном служит для общей оценки деятельности, но может не использоваться для оценки менеджмента; важна для контроля денежных потоков и анализа целесообразности различных бизнес-направлений

Источник: составлено автором

Приложение 52. Характеристики неформализованной бизнес-структуры, в которой целесообразно вести учет по каждому участнику

Характеристика	Описание и выводы
Стадия жизненного цикла	Бизнес на этапе формализации процессов: требуется детализированный контроль и управляемость через финансовую отчетность по каждой компании
Юридическая структура	Структура бизнеса создается прежде всего для правовой защиты активов и повышения управляемости, вследствие чего отдельные направления деятельности и взаимосвязанные бизнес-процессы могут распределяться между несколькими юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями.
Ведение управленческого учета	Раздельный учет по бизнес-направлениям закрепляет финансовую ответственность менеджеров и связывает размер их вознаграждения с результатами соответствующего направления.
Учет изменений в законодательстве	Важно следить за изменениями в бухгалтерском учете и законодательстве, так как они влияют на расчет прибыли и дивидендов, которые служат основным способом получения дохода собственников
Значимость корректного учета	Полное и последовательное ведение бухгалтерского учета формирует достоверные данные о финансовом положении и результатах деятельности. Руководство использует их при принятии управленческих решений, собственники – для оценки деятельности компании и определения прибыли, направляемой на выплату дивидендов, инвесторы и кредиторы – при анализе доходности, финансовой устойчивости и способности бизнеса выполнять обязательства.
Контроль собственников через финансовые показатели	Собственники отходят от оперативного управления и контролируют бизнес через финансовые показатели, включая прибыль и расходы по каждому направлению
Использование отчетности для оценки менеджмента	По данным управленческой и финансовой отчетности собственники сопоставляют плановые и фактические результаты, анализируют причины отклонений и оценивают вклад менеджеров в результаты деятельности. Полученные оценки учитываются при определении вознаграждений и ответственности руководителей отдельных направлений.

Источник: составлено автором

Приложение 53. Методы оценки стоимости доли собственников бизнеса

Метод оценки	Суть метода	Пример
Непубличное акционерное общество (НАО) статья 66.3 ГК РФ, акционеры		
Оценка по внутренней стоимости	Рассчитывается на основе балансовой стоимости активов компании за вычетом обязательств. Пропорционально доле акционера.	Балансовая стоимость активов 20 млн руб., обязательства 5 млн руб. У акционера 20% акций. Его доля = (20 млн – 5 млн) × 20% = 3 млн руб.
Рыночная оценка	Привлекается независимый оценщик, который оценивает рыночную стоимость компании на основе активов, доходности и рыночных условий.	Независимый оценщик оценил бизнес в 25 млн руб. У акционера 10% акций. Его доля = 25 млн × 10% = 2,5 млн руб.
Оценка по будущим денежным потокам	Оценка на основе ожидаемых будущих доходов компании, дисконтированных до текущей стоимости.	Ожидаемые доходы компании за 5 лет 30 млн руб. Приведенная стоимость = 20 млн руб. Акционер владеет 25% акций, его доля = 20 млн × 25% = 5 млн руб.
Публичное акционерное общество (ПАО), акционеры)		
Рыночная стоимость акций	Оценка производится по текущей рыночной цене акций на фондовой бирже, так как акции свободно торгуются.	Акции компании торгуются на бирже по 200 руб. за штуку. У акционера 1000 акций. Стоимость его доли = 1000 × 200 = 200 000 руб.
Оценка по котировкам на бирже	Стоимость акций определяется на основе средней цены акций за определенный период на бирже, чтобы сгладить колебания.	Средняя цена акций за последние 6 месяцев – 220 руб. У акционера 1000 акций. Его доля = 1000 × 220 = 220 000 руб.
Оценка на основе дивидендной доходности	Используется, если акции редко торгуются на бирже, и их рыночная стоимость трудно определима. Оценка производится по соотношению выплачиваемых дивидендов к рыночной доходности.	Дивиденды за год – 10 руб. на акцию, средняя рыночная доходность – 5%. Оценочная стоимость акции = 10 ÷ 5% = 200 руб. У акционера 1000 акций, его доля оценивается в 200 000 руб.
Общество с ограниченной ответственностью (ООО), учредители		
Балансовая стоимость	Рассчитывается на основе баланса компании: стоимость активов минус обязательства. Доля участника пропорциональна его вкладу в уставный капитал.	Балансовая стоимость активов – 10 млн руб., обязательства 3 млн руб. Уставный капитал млн руб., участник владеет 50%. Его доля = (10 млн – 3 млн) × 50% = 3,5 млн руб.
Рыночная стоимость бизнеса	Привлекается независимый оценщик, который оценивает рыночную стоимость компании на основе доходности, активов и рыночных условий.	Независимый оценщик оценил бизнес в 15 млн руб. Участник владеет 30%, его доля оценивается в 4,5 млн руб.

Оценка по договоренности	Стоимость доли устанавливается по соглашению сторон, исходя из их взаимных договоренностей или условий, указанных в уставе.	Участники договорились, что доля 30% будет продана за 4 млн руб., независимо от текущей рыночной стоимости компании.
Товарищество, партнеры		
Оценка по договоренности	Стоимость доли согласовывается между партнерами на основе взаимных договоренностей.	Партнеры договорились о продаже доли за 1,5 млн руб., несмотря на текущую стоимость активов компании.
Балансовая оценка	Рассчитывается на основе стоимости активов и обязательств товарищества по бухгалтерскому балансу.	Балансовая стоимость активов – 12 млн руб., обязательства – 4 млн руб. Доля партнера – 25%. Его доля = (12 млн – 4 млн) × 25% = 2 млн руб.
Рыночная оценка	Привлекается независимый оценщик, который оценивает бизнес на основе рыночных условий и перспектив компании.	Независимый оценщик оценил бизнес в 18 млн руб. Доля партнера – 30%. Его доля = 18 млн × 30% = 5,4 млн руб.
Производственный кооператив, пайщики		
Оценка по паевой стоимости	Рассчитывается на основе внесенного пая и прибыли кооператива. Может корректироваться в зависимости от финансовых результатов кооператива.	Внесенный пай – 200 тыс. руб., прибыль кооператива за год – 2 млн руб. Пропорциональная доля участника = 400 тыс. руб.
Оценка по договоренности	Пай выкупается по цене, согласованной между членами кооператива.	Члены кооператива договорились выкупить пай участника за 300 тыс. руб., несмотря на финансовые результаты кооператива.
Индивидуальный предприниматель (ИП)		
Оценка по остаточной стоимости активов	Рассчитывается как стоимость активов за вычетом обязательств.	У ИП активы на 7 млн руб., обязательства на 2 млн руб. Чистая стоимость бизнеса = 7 млн – 2 млн = 5 млн руб.
Доходный подход	Оценка основывается на ожидаемых доходах от бизнеса в будущем, дисконтированных до текущей стоимости.	Ожидаемый доход за год – 3 млн руб. Дисконтированная стоимость будущих доходов – 10 млн руб.
Договоренность между сторонами	Стоимость доли определяется по соглашению с покупателем или партнером.	Партнеры договорились продать бизнес за 6 млн руб., не обращаясь к независимой оценке.

Источник: составлено автором

Приложение 54. Расчет нераспределенной прибыли по балансу, составленному методом инвентаризации объектов активов и обязательств

Объекты	Инвентаризационная стоимость
Активы	
Основные средства	Рыночная стоимость, имеющихся в наличии объектов.
Нематериальные активы	
Товарно–материальные запасы	Цена приобретения товаров для перепродажи, имеющихся в наличии на складах бизнеса. Себестоимость изготовления готовой продукции, имеющихся в наличии на складах бизнеса.
Дебиторская задолженность	Реальная задолженность клиентов, подтвержденная актами инвентаризации.
Авансы выданные контрагентам	Сумма денежных средств, перечисленных поставщикам за товары и услуги, которые поступят в будущем.
Денежные средства	Сумма денежных средств на расчетных, валютных счетах, кассе.
Итого активы в условном примере равны 300 млн. руб.	
Обязательства	
Кредиты и займы	Остаток основной сумму долга к погашению по заемным средствам на дату расчета.
Задолженность контрагентам	Сумма денежных средств, которую бизнес должен поставщикам, сотрудникам за уже полученные товары и услуги. Сумма задолженности по налогам на дату расчета.
Итого обязательства в условном примере равны 255 млн. руб.	
Капитал собственников	Сумма денежных средств и/или стоимость имущество, внесенного собственниками в бизнес. Капитал равен 25 млн. руб.
Нераспределенная прибыль бизнеса на момент расчета 20 млн. руб. «=» активы 300 млн. руб. «–» обязательства 255 млн. руб. «–» капитал 25 млн. руб.	

Источник: составлено автором

Приложение 55. Методические рекомендации по составлению управленческого отчета о движении денежных средств, предшествующего началу операционной деятельности, для формирования вступительного баланса

Настоящие методические рекомендации посвящены вопросам формирования управленческого отчета о движении денежных средств, предшествующего началу операционной деятельности организации. Отчет предназначен для документальной фиксации всех денежных поступлений и платежей, связанных с инвестиционным этапом запуска бизнеса. По данным отчета составляется вступительный баланс.

В условиях отсутствия обязательного бухгалтерского учета на старте проекта управленческий ДДС обеспечивает прозрачность формирования активов, обязательств и капитала, позволяя структурировать исходные данные для дальнейшего ведения управленческой и финансовой отчетности. Методические подходы, изложенные в настоящем документе, ориентированы на практическое применение и адресованы предпринимателям, финансовым специалистам, разработчикам внутренних регламентов учета и планирования.

1. Целевое назначение ДДС заключается в фиксации всех денежных поступлений и расходов, имеющих отношение к инвестиционной и финансовой подготовке бизнеса. В отчет включаются факты хозяйственной жизни, произошедшие до получения первой выручки. В нем раскрываются источники формирования первоначальных ресурсов, объем привлеченного финансирования и направления его использования. При отсутствии бухгалтерского учета в отчете фиксируются вложения собственников, заемные средства, приобретенные активы и возникшие обязательства на дату начала операционной деятельности, суммы принимаются в качестве начальных показателей последующих отчетных периодов.

2. Классификация статей должна быть организована в соответствии с двумя основными разделами:

инвестиционная деятельность – включает расходы, связанные с формированием активов, необходимых для запуска бизнеса (например, покупка оборудования, мебели, запасов, оплата аренды и т.п.);

финансовая деятельность – отражает источники поступления денежных средств, включая вложения собственников, займы, кредиты, авансы, полученные от клиентов. Такое разделение необходимо для дальнейшей трансформации отчета в структуру баланса и анализа устойчивости стартовой модели.

Поскольку управленческий отчет о движении денежных средств составляется до начала операционной деятельности, в его структуре **отсутствует раздел «Операционная деятельность»**. На данном этапе бизнес еще не осуществляет продажу товаров, оказание услуг или выполнение работ, не получает выручку и не несет связанных с ней текущих расходов.

3. Принцип фактической оплаты предполагает включение в отчет только тех фактов хозяйственной жизни, которые были завершены денежным платежом. Это означает, что суммы по договорам, которые еще не оплачены, не подлежат отражению. Исключаются расчеты по бартеру, акты без оплаты, обещанные инвестиции, которые еще не поступили на счет. В отчете фиксируется только то, что уже прошло через кассу или расчетный счет предпринимателя.

4. Разграничение по сроку полезного использования При заполнении управленческого отчета о движении денежных средств необходимо отдельно указывать, для каких приобретенных ресурсов предполагается срок использования более одного года, а какие будут полностью израсходованы в течение первого года операционной деятельности.

Ресурсы с длительным сроком службы – такие как оборудование, мебель, оргтехника, программное обеспечение с бессрочной лицензией – следует классифицировать как капитальные вложения. В дальнейшем эти суммы переносятся в состав внеоборотных активов во вступительном балансе.

Все, что предполагается использовать или израсходовать в течение первого операционного года (например, канцелярские принадлежности, упаковка, хозяйственные товары, рекламные материалы, спецодежда), следует отражать в отдельной статье ДДС – как ресурсы краткосрочного использования. Затраты будут представлены в балансе как соответствующая категория запасов в оборотных активах. Данное разграничение обязательно к соблюдению, поскольку именно от

него зависит корректность распределения активов по срокам обращения в балансе. Ошибки на этом этапе (например, включение краткосрочных расходов в долгосрочные активы) искажают финансовую модель бизнеса и могут привести к нарушению принципов сопоставимости и осмотрительности.

5. **Документальная обоснованность каждого показателя**. Каждая сумма, отраженная в управленческом отчете о движении денежных средств, должна быть подтверждена соответствующими документами. Это необходимо для обеспечения достоверности отчета, формирования вступительного баланса, для демонстрации прозрачности инвестиций и расходов на этапе запуска бизнеса. Документы, подтверждающие факт поступления или использования денежных средств, должны быть приложены или зарегистрированы отдельно. К числу допустимых подтверждений относятся:

– платежные поручения и банковские выписки для безналичных операций;

– кассовые чеки, квитанции, приходные и расходные ордера – при наличных расчетах;

– договоры, счета, акты приема–передачи, товарные накладные – при приобретении товаров, оборудования, аренде или оказании услуг;

– расчетные ведомости, таблицы или письменные объяснительные в случаях, когда формальные внешние документы отсутствуют (например, вложение имущества от учредителя, личные средства предпринимателя, бартерные вложения).

Допускается использование **внутреннего акта** или **письменного заявления**, в котором должны быть указаны: дата, стороны, сумма и суть операции. Такие документы составляются в произвольной форме, но обязательно подписываются всеми участниками сделки.

Наличие документального подтверждения по каждой статье ДДС является не только требованием к достоверности отчета, но и важным инструментом защиты интересов предпринимателя – особенно в случаях смены собственника, привлечения партнеров, подготовки к аудиту или легализации управленческой отчетности в рамках дальнейшего формального учета.

6**.** Авансы от покупателей и авансы поставщикам. В управленческом отчете о движении денежных средств все авансы фактически перечисленные поставщикам или подрядчикам до начала операционной деятельности, фиксируются как расходные операции. В ДДС они указываются в разделе «Инвестиционная деятельность», в статье «авансы поставщикам». Это могут быть авансы по договорам аренды, маркетинга, логистики, консалтинга, поставки сырья и услуг.

На этапе подготовки вступительного баланса данные суммы, если соответствующие товары или услуги на дату составления баланса еще не получены, переносятся в структуру активов и классифицируются как:

– **авансы поставщикам**, если речь идет о возвратной предоплате или частичной оплате по договору поставки;

– **предоплаченные расходы**, если аванс связан с будущими регулярными расходами (например, арендные платежи).

Авансы, **полученные от клиентов** до начала основной деятельности, фиксируются в ДДС как **поступления денежных средств по финансовой деятельности**. При формировании вступительного баланса эти суммы отражаются в пассиве как **обязательства** (авансы, подлежащие исполнению), поскольку организация еще не оказала услугу и не имеет права признать доход.

Одна и та же операция отражается в отчете о движении денежных средств по сумме поступления или выплаты, а в балансе – по величине возникшего актива или обязательства. Сопоставление этих показателей раскрывает состояние расчетов с контрагентами и влияние операций на первоначальную структуру активов, обязательств и капитала бизнеса.

7. **Отражение временно капитализируемых затрат**. Некоторые расходы, понесенные до начала операционной деятельности, связаны с подготовкой бизнеса к запуску, но не формируют активы в классическом понимании. Они не могут быть признаны в составе внеоборотных или оборотных активов, поскольку не представляют собой имущество, запасы, денежные средства, задолженность или подтвержденный нематериальный актив. К таким расходам относятся государственные пошлины и регистрационные сборы, разовые консультационные

и юридические услуги, маркетинговые мероприятия, проведенные до запуска проекта, затраты на разработку логотипа, брендбука или сайта при отсутствии правового подтверждения нематериального актива. При составлении управленческого отчета о движении денежных средств платежи отражаются отдельной статьей «Затраты на запуск проекта» в разделе «Инвестиционная деятельность» в сумме фактической оплаты, подтвержденной документами.

Во вступительном управленческом балансе указанные суммы могут быть временно показаны в активе отдельной статьей «Организационные расходы» или «Прочие предоперационные расходы». Такое отражение используется для того, чтобы зафиксировать затраты, понесенные до начала операционной деятельности, и показать общий объем вложений, необходимых для запуска проекта. При этом данные суммы не рассматриваются как полноценные активы и не включаются в капитал, поскольку они не являются взносами собственников.

После начала операционной деятельности накопленные суммы признаются расходами первого отчетного периода и показываются отдельно от текущих операционных затрат. По этим данным собственники и потенциальные инвесторы видят, какая часть вложенных средств была направлена на запуск проекта и как ее списание повлияло на финансовый результат и величину капитала.

8. **Формирование остатка денежных средств как завершающий элемент структуры актива**. После отражения всех денежных поступлений и расходов, связанных с инвестиционной и финансовой подготовкой бизнеса, в управленческом отчете о движении денежных средств должна быть рассчитана остаточная сумма денежных средств, оставшаяся в распоряжении предпринимателя на дату составления вступительного баланса. Этот остаток отражается в отдельной статье ДДС «Остаток денежных средств» и рассчитывается как разница между всеми поступлениями и всеми произведенными платежами.

9. Применение пояснений и примечаний к нестандартным статьям. В тех случаях, когда характер платежа, источник поступления или юридическая форма сделки выходит за рамки типовых сценариев (например, покупка оборудования, аренда, кредит), необходимо добавить пояснение, раскрывающее экономический

смысл операции. Это особенно актуально для так называемых нестандартных статей, в отношении которых возможны различные варианты интерпретации или затруднения при переносе данных в структуру вступительного баланса. К таким ситуациям относятся, в частности:

– приобретение имущества, ранее принадлежавшего предпринимателю, с последующим внесением в бизнес;

– передача активов, купленных на личные средства, без надлежащего документального оформления;

– расчеты с физическими лицами без письменных договоров;

– получение средств от родственников или связанных лиц без оформления займа;

– покупка нематериальных активов с отложенным началом использования (например, услуги по подписке, доступ к платформам, обучение).

В таких случаях рекомендуется:

– внести краткое пояснение к статье в отчете о движении денежных средств или оформить отдельную пояснительную таблицу;

– указать, кто участвовал в операции, на каких условиях она была совершена и как предполагается классифицировать ее в балансе (актив, обязательство, капитал);

– приложить доступные подтверждающие документы, включая внутренние акты, заявления, протоколы решений и иные формы, отражающие суть сделки.

В пояснении к нестандартной операции указываются ее содержание, сумма, подтверждающие документы и статья баланса, в которой она должна быть отражена. При составлении баланса данные переносятся в указанную статью. Если организация впоследствии переходит к регламентированному бухгалтерскому учету, пояснение подтверждает основание для признания соответствующей суммы активом или обязательством.

10. Проверка сбалансированности итоговых данных. После завершения заполнения управленческого отчета о движении денежных средств необходимо проверить, сходятся ли суммарные показатели поступлений и расходов. При

проверке сумма поступлений и выплат сверяется с изменением остатка денежных средств, а величина активов вступительного баланса – с совокупной суммой обязательств и капитала. Выявленные расхождения указывают на пропущенные операции или ошибки в распределении показателей. Проверка включает два этапа:

Внутренний контроль структуры ДДС: просуммировать все поступления денежных средств (вложения собственников, заемные средства, авансы клиентов) и все произведенные платежи (капитальные вложения, ресурсы краткосрочного использования, авансы поставщикам, организационные расходы); рассчитать и перенести остаток денежных средств во вступительный баланс.

Сбалансированность итоговой структуры баланса на основе данных из ДДС, распределенных по соответствующим статьям (внеоборотные и оборотные активы, дебиторская задолженность, обязательства, капитал), составляется вступительный баланс, структура должна соответствовать базовому уравнению:

Активы = Обязательства + Капитал

Если равенство не выполняется, это может указывать на:

– пропущенные статьи (например, забыты вложения или остаток средств);

– ошибочную классификацию (например, путаницу между активами и обязательствами);

– несогласованные внутренние расчеты (например, отражен платеж, но не указано его назначение).

Проверка сбалансированности завершает составление отчета о движении денежных средств и вступительного баланса. Остаток денежных средств в отчете сверяется с соответствующей статьей баланса, а сумма активов – с совокупной величиной обязательств и капитала. Выявленные расхождения указывают на пропущенные операции, повторное отражение сумм или ошибки в классификации статей. После их устранения показатели используются для анализа структуры капитала, финансовой устойчивости проекта и потребности в привлечении финансирования.

11. Отражение безденежных вложений и ресурсов, приобретенных без оплаты. В ряде случаев предприниматель может получить имущество или

ресурсы, необходимые для запуска бизнеса, без фактического движения денежных средств**:**

– личное имущество, ранее приобретенное за счет собственных средств (например, техника, мебель, инвентарь);

– ресурсы, переданные в использование безвозмездно (например, от родственников, партнеров, спонсоров);

– бартерные соглашения без движения денежных средств, но с возникновением обязательств;

– активы, приобретенные в кредит или с отсрочкой платежа, без первоначального взноса.

Приобретение данных ресурсов не подлежит отражению в ДДС**,** поскольку в отчете фиксируются исключительно денежные потоки, но оно имеют значение для вступительного баланса, так как приобретенные товарно-материальные ценности фактически участвуют в формировании имущественной базы предприятия.

Для корректного учета таких фактов хозяйственной жизни рекомендуется:

– оформить внутренний акт о передаче имущества в бизнес с указанием наименования объекта, предполагаемой стоимости, даты и основания передачи;

– включить соответствующую статью в пояснительную таблицу к вступительному балансу, указав, что актив был получен без оплаты и отражен как вклад в капитал либо как прочее поступление;

– в случае приобретения с отсрочкой платежа отразить сумму как **обязательство** в балансе, а соответствующий актив по стоимости, подтвержденной документом (договор, счет, накладная).

Вышеприведенный подход обеспечивает: полноту отображения стартовых ресурсов; прозрачность структуры капитала; возможность документального подтверждения имущественного положения предприятия при отсутствии выручки и текущей деятельности.

Источник: составлено автором

Приложение 56. Пример обоснования отражения активов во вступительном управленческом балансе

Статьи расходов и затрат на активы	Комментарий	Раздел баланса
1. Разовые расходы, связанные с организацией бизнеса (например, маркетинговые, юридические и другие консультационные услуги, пожарная безопасность и т.д.)	Разовые расходы бизнеса на потребление услуг и операционные затраты, не соответствуют критериям капитализации активов. Временно фиксируются во вступительном балансе и затем полной суммой списываются в первый отчет о финансовых результатах.	Активы и затраты на услуги, подлежащие списанию на расходы всей суммой в первый отчетный период
2. Первоначальные операционные затраты (например, на аренду, заработную плату, рекламу до момента открытия бизнеса)		
3. Затраты на приобретение, транспортировку и подготовку к эксплуатации основных средств	Следует определить стоимостной критерий для капитализации затрат в соответствии с которым разделить затраты на: * основные средства/ нематериальные активы; и * основные средства/ нематериальные активы, подлежащие списанию в первый год работы.	Внеоборотные активы. Основные средства
4. Затраты на приобретение нематериальных активов		Внеоборотные активы. Нематериальные активы
5. Капитальные Затраты на ремонт арендованного помещения	Затраты следует капитализировать, а затем списывать на расходы в течение предполагаемого срока сохранения ремонта или аренды.	Внеоборотные активы. Основные средства
6. Авансовые платежи за аренду, поставщикам и другие расходы	Затраты следует капитализировать, а затем списывать на расходы по мере наступления периода или по мере получения услуг и товаров.	Оборотные активы. Предоплаченные расходы
7. Затраты на приобретение сырья и материалов для изготовления продукции, товаров для перепродажи	Подходят под определение актива, запасы следует капитализировать и списывать на расходы по мере реализации товаров/ продукции.	Оборотные активы. Запасы.
8. Инвентарь и хозяйственные материалы	Следует определить стоимостной критерий и перечень, подлежащих капитализации затрат в соответствии с которым разделить затраты на: * принадлежности для бизнеса; и * принадлежности для бизнеса, подлежащие списанию в первый год работы.	Оборотные активы. Запасы. Принадлежности для бизнеса

Источник: составлено автором

Приложение 57. Проверка взаимосвязи поступлений денежных средств от клиентов и доходов компании

Данные отчета о движении денежных средств	Корректировки на данные балансового отчета	Статьи отчета о прибылях и убытках
Пересчет поступлений в начисленные доходы		
Поступления от продажи товаров, продукции, работ, услуг	«–» Торговая дебиторская задолженность (без НДС) на начало периода «+» Торговая дебиторская задолженность (без НДС) на конец периода «+» Авансы покупателей (без НДС) на начало периода «–» Авансы покупателей (без НДС) на конец периода	«=» Выручка от продаж
Прочие поступления денежных средств	«–» Прочая дебиторская задолженность (без НДС) на начало периода «+» Прочая дебиторская задолженность (без НДС) на конец периода	«=» Прочие доходы
Пересчет платежей в начисленные расходы		
Оплата поставщикам за товары, работы, услуги	«–» Кредиторская задолженность поставщикам на начало периода «+» Кредиторская задолженность поставщикам на конец периода «+» Авансы поставщикам на начало периода «–»Авансы поставщикам на конец периода «+» Стоимость запасов на начало периода «-» Стоимость запасов на конец периода	«=» Себестоимость реализованных товаров, работ, услуг за период
Оплата расходов постатейно (например, оплата труда, аренда, рекламы, налогов и т.д.)	«–» Кредиторская задолженность на начало периода «+» Кредиторская задолженность на конец периода «+» Предоплата расходов на начало периода «–» Предоплата расходов на конец периода	«=» Расходы периода постатейно

Источник: составлено автором

Приложение 58. Пример детализации статей отчета о движении денежных средств для последующего формирования баланса, отчета о финансовых результатах, тыс. руб.

Показатели	20X2 год	20X1 год
1. Денежные потоки по операционной деятельности	26 900	14 400
Денежные потоки от продажи домокомплектов	30 500	26 500
Поступление от клиентов от продажи домокомплектов	85 000	65 000
Оплата заводу изготовителю за домокомплекты	(50 000)	(35 000)
Транспортные расходы по доставке домокомплектов до склада	(4 500)	(3 500)
Денежные потоки от оказания услуг по сборке	68 000	50 000
Поступление от оказания услуг по сборке домокомплектов	105 000	80 000
Расходы, связанные с установкой домокомплектов	(12 000)	(10 000)
Заработная плата сборщикам	(25 000)	(20 000)
Оплата косвенных расходов на строительство объектов	(11 100)	(10 200)
Аренда базы	(8 000)	(7 500)
Содержание и ремонт спецтехники	(3 100)	(2 700)
Оплата коммерческих расходов	(28 500)	(22 000)
Транспортные расходы по доставке домокомплектов до клиента	(2 500)	(2 000)
Заработная плата менеджерам по продажам	(15 000)	(12 000)
Реклама	(7 000)	(5 000)
Коммерческие расходы (прочие)	(4 000)	(3 000)
Оплата административных расходов	(29 500)	(27 900)
Заработная плата административному персоналу	(8 500)	(8 000)
Аренда офисных помещений	(10 000)	(10 000)
Административные расходы (прочие)	(11 000)	(9 900)
Оплата налогов	(2 500)	(2 000)
2. Денежные потоки по инвестиционной деятельности	(6 200)	(5 800)
Вложения в основные средства (приобретение спецтехники)	(7 800)	(5 800)
Поступления от реализации основных средств	1 600	
3. Денежные потоки по финансовой деятельности	(13 700)	(11 600)
Привлечение краткосрочного кредита	2 400	2 000
Возврат краткосрочного кредита с процентами	(2 800)	(2 300)
Возврат долгосрочного кредита с процентами	(1 300)	(1 300)
Дивиденды и другие вознаграждения собственников	(12 000)	(10 000)
Увеличение / (уменьшение) денежных средств	7 000	(3 000)
Денежные средства на начало периода	2 000	5 000
Денежные средства на конец периода	9 000	2 000

Приложение 59. Корректировка статей отчетности по результатам актов сверки с покупателями и поставщиками

Действия при инвентаризации	корректировка статей		год, тыс. руб.	
	баланса	отчета о финансовых результатах	20X2 год	20X1 год
1. Расчеты с покупателями				
Рассчитана сумма, полученная от клиентов в счет оплаты будущих услуг	Авансы клиентов, раздел краткосрочные обязательства	Уменьшение выручки, так как первоначально вся сумма, полученная от клиентов, была отражена в составе выручки	15 000	12 000
Рассчитана сумма задолженности клиентов по уже оказанным, но еще неоплаченным услугам.	Валовая дебиторская задолженность, раздел оборотные активы	Увеличение выручки в отчете о прибылях и убытках	4 500	3 800
На сумму просроченной задолженности дебиторской решено сформировать резерв по сомнительным долгам.	Резерв по сомнительным долгам. уменьшение дебиторской задолженности, раздел оборотные активы	Отражение корректировки резерва по сомнительным долгам	650	950
2. Расчеты с поставщиками и подрядчиками				
Рассчитана сумма денежных средств, которая была перечислена поставщикам в счет будущих поставок товаров	Предоплата поставщикам раздел оборотные активы	Уменьшение себестоимости реализованных товаров	8 500	10 500
Рассчитана сумма задолженности поставщикам за уже приобретенные, но еще не оплаченные товары	Кредиторская задолженность, краткосрочные обязательства	Увеличение себестоимости реализованных товаров	9 000	7 000
Рассчитана сумма предоплаты за аренду офисных помещений за квартал следующего года	Предоплата за расходы, раздел оборотные активы	Уменьшение расходов по аренде офисных помещений	2 500	2 000
Рассчитана сумма задолженности арендодателям за новое офисное помещение	Кредиторская задолженность по оплате расходов (аренда), краткосрочные обязательства	Увеличение расходов по аренде офисных помещений	850	750

Источник: составлено автором

Приложение 60. Прочие корректировки по данным инвентаризации

Действия при инвентаризации	корректировка статей		год, тыс. руб.	
	баланса	отчет о финансовых результатах	20X2 год	20X1 год
1. Запасы				
На основе аналитических данных рассчитана стоимость потраченных средств на домокомплекты, находящихся в процессе сборки	Затраты на незавершенные объекты, раздел оборотные активы	Уменьшение себестоимости услуг	4 300	5 800
Проведена инвентаризация товаров для перепродажи, на основании которой рассчитана стоимость запасов на конец периода	Запасы, раздел оборотные активы	Уменьшение себестоимости реализованных товаров	5 600	4 700
2. Основные средства				
Принято решение начислить амортизацию основных средств	Увеличение накопленной амортизации, и как следствие уменьшение стоимости основных средств	Расходы на амортизацию	6 700	5 100
Найдены записи о первоначальной стоимости реализованных основных средств	Уменьшение балансовой стоимости основных средств	расчет прибыли от реализации основных средств: поступления от продажи минус остаточная стоимость	3 000	–
Рассчитана накопленная амортизация реализованных основных средств			2 100	–
3. Проценты по кредиту (расчет делается на основании графика обслуживания долга)				
Рассчитаны проценты по долгосрочным кредитам	Увеличение обязательств по кредиту	Отражение расходов по процентам	280	300
Рассчитаны проценты по краткосрочным кредитам			450	350

Источник: составлено автором

Приложение 61. Расчет выручки и себестоимости при простой записи

Формы отчетности	Статьи отчетности	20X2 год	20X1 год
1. Пересчет затрат на оказание услуг в себестоимость оказанных услуг, тыс. руб.			
Отчет о движении денежных средств	«+» Материальные затраты на сборку домокомплектов за период	12 000	10 000
	«+» Заработная плата сборщикам	25 000	20 000
Баланс /Отчет о финансовом положении	«+» Затраты на незавершенные объекты на начало периода	5 800	1 500
	«–» Затраты на незавершенные объекты на конец периода	(4 300)	(5 800)
Отчет о прибылях и убытках	«=» Себестоимость оказанных услуг	38 500	25 700
2. Пересчет оплаты поставщикам в затраты на приобретение товаров и себестоимость реализованных товаров, тыс. руб.			
Отчет о движении денежных средств	Оплачено поставщикам за период (заводу изготовителю за домокомплекты)	50 000	35 000
Баланс / Отчет о финансовом положении	«+» Кредиторская задолженность поставщикам на конец	9 000	7 000
	«–» Кредиторская задолженность поставщикам на начало	(7 000)	
	«+» Предоплата поставщикам на начало	10 500	
	«–» Предоплата поставщикам на конец	(8 500)	(10 500)
Отчет о прибылях и убытках	«+» Транспортные расходы по доставке товаров до склада компании	4 500	3 500
	«=» Стоимость приобретенных товаров с учетом доставки	58 500	35 000
Баланс	«+» Запасы товаров на начало периода	4 700	1 000
	«–» Запасы товаров на конец периода	(5 600)	(4 700)
Отчет о прибылях и убытках	«=» Себестоимость реализованных товаров (домокомплектов)	57 600	31 300
3. Пересчет поступлений денежных средств в выручку от продаж, тыс. руб.			
Отчет о движении денежных средств	Поступление денежных средств от клиентов от оказания услуг по сборке и установке домокомплектов	105 000	80 000
Баланс /Отчет о финансовом положении	«+» Дебиторская задолженность на конец	4 500	3 800
	«–» Дебиторская задолженность на начало	(3 800)	(850)
	«+» Предоплата клиентов на начало	12 000	5 000
	«–» Предоплата клиентов на конец	(15 000	(12 000)
Отчет о прибылях и убытках	«=» Выручка от оказания услуг по сборке и установке домокомплектов	102 700	75 950

Приложение 62. Пример взаимосвязи отдельных статей отчетности

Форма отчетности	Статьи отчетности	20X2 год	20X1 год
1. Расчет корректировки резерва по сомнительным долгам, тыс. руб.			
Баланс	Резерв по сомнительным долгам на конец	(650)	(950)
Баланс	Резерв по сомнительным долгам на начало	(950)	(50)
Отчет о прибылях и убытках	Корректировка резерва по сомнительным долгам	300	(900)
2. Расчет остаточной стоимости основных средств, тыс. руб.			
Баланс	Остаточная стоимость на начало	20 700	20 000
Отчет о движении денежных средств	«+» Приобретение основных средств (приобретение спецтехники)	7 800	5 800
Отчет о прибылях и убытках	«–» Списание остаточной стоимости проданных основных средств	(900)	
	Расходы на амортизацию	(6 700)	(5 100)
Баланс	Остаточная стоимость на конец	20 900	20 700
3. Расчет финансового результата от реализации основных средств, тыс. руб.			
Отчет о движении денежных средств	Поступления от реализации основных средств	1 600	
Баланс	«–» Списание остаточной стоимости проданных основных средств	(900)	
Отчет о прибылях и убытках	Прибыль от реализации основных средств	700	
4. Пример пересчета платежей в расходы периода, тыс. руб.			
Отчет о движении денежных средств	Оплачено арендодателям за период	10 000	10 000
Баланс /Отчет о финансовом положении	«+» Кредиторская задолженность поставщикам на конец	850	750
	«–» Кредиторская задолженность поставщикам на начало	(750)	
	«+» Предоплата поставщикам на начало	2 000	
	«–» Предоплата поставщикам на конец	(2 500)	(2 000)
Отчет о прибылях и убытках	«=» Расходы по аренде офисных помещений	(9 600)	(8 750)
5. Пример взаимосвязи обязательств и платежей по заемным средствам, тыс. руб.			
Баланс	Краткосрочные кредиты на начало	550	500
	Долгосрочные кредиты на начало	9 000	10 000
Отчет о прибылях и убытках	Проценты за кредит (расчет делается на основании графика обслуживания долга)	730	650

	проценты по краткосрочным кредитам	450	350
	проценты по долгосрочным кредитам	280	300
Отчет о движении денежных средств,	Возврат краткосрочного кредита с процентами	(2 800)	(2 300)
	Возврат долгосрочного кредита с процентами	(1 300)	(1 300)
Баланс	Краткосрочные кредиты на конец	600	550
	Долгосрочные кредиты на конец	7 980	9 000
6. Пример расчета нераспределенной прибыли, тыс. руб.			
Баланс	Нераспределенная прибыль на начало	7 250	800
Отчет о прибылях и убытках	«+/–» Прибыль (убыток) периода	13 970	16 450
Отчет о движении денежных средств	«–» Выплаченные дивиденды и прочие вознаграждения собственникам)	(12 000)	(10 000)
Баланс	Нераспределенная прибыль на конец	9 220	7 250

Источник: составлено автором

Приложение 63. Статьи отчетности, связанные с движением основных средств и нематериальных активов

Расчет	Статьи отчетов
Основные средства или нематериальные активы на начало периода	Статьи внеоборотных активов балансового отчета
«+» основные средства, приобретенные по договору лизинга	Информация в примечаниях к финансовой отчетности
«–» выбывшие основные средства или нематериальные активы по остаточной стоимости	Информация в примечаниях к финансовой отчетности
«–» Амортизация за год	Начисленные расходы в отчете о прибылях и убытках
«+» Переоценка основных средств и нематериальных активов	Статья раздела капитал балансового отчета
«+» приобретенные основные средства или нематериальные активы	Статьи оплаты активов в отчете о движение денежных средств скорректированные на соответствующие статьи кредиторской и дебиторской задолженности в балансовом отчета
«=» Основные средства или нематериальные активы на конец периода	Статьи внеоборотных активов балансового отчета

Источник: составлено автором

Приложение 64. Пример представления балансового отчета, тыс. руб.

Статьи	31.12.20X2	31.12.20X1	вступительный
Оборотные активы	33 750	27 850	8 300
Запасы товаров	5 600	4 700	1 000
Затраты на незавершенные объекты	4 300	5 800	1 500
Дебиторская задолженность клиентов	3 850	2 850	800
общая сумма дебиторской задолженности	4 500	3 800	850
резерв по сомнительным долгам	(650)	(950)	(50)
Предоплата поставщикам	8 500	10 500	
Предоплата расходов	2 500	2 000	
Денежные средства	9 000	2 000	5 000
Краткосрочные обязательства	25 450	20 300	5 500
Кредиты и займы	600	550	500
Кредиторская задолженность	9 850	7 750	0
поставщикам и подрядчикам	9 000	7 000	–
по оплате расходов	850	750	–
Предоплата заказчиков	15 000	12 000	5 000
Оборотный капитал	8 300	7 550	2 800
«+» Основные средства	20 900	20 700	20 000
«–» Долгосрочные кредиты	7 980	9 000	10 000
Чистые активы	21 220	19 250	12 800
Капитал	21 220	19 250	12 800
Собственный капитал	12 000	12 000	12 000
Нераспределенная прибыль	9 220	7 250	800

Источник: составлено автором

Приложение 65. Представление отчета о финансовых результатах, тыс. руб.

Статьи отчета	20X2 год	20X1 год
Выручка от продажи домокомплектов (Приложение 61 расчет 3)	85 000	65 000
Себестоимость реализованных товаров (Приложение 61 расчет 2)	(57 600)	(31 300)
Валовая прибыль от продажи товаров	27 400	33 700
Выручка от оказания услуг (Приложение 61 расчет 3)	102 700	75 950
Себестоимость оказанных услуг (Приложение 61 расчет 1)	(38 500)	(25 700)
Валовая прибыль от оказания услуг	64 200	50 250
Производственные расходы (Приложение 58)	(11 100)	(10 200)
Аренда базы	(8 000)	(7 500)
Содержание и ремонт спецтехники	(3 100)	(2 700)
Коммерческие расходы (Приложение 58)	(28 500)	(22 000)
Транспортные расходы по доставке товаров до клиента	(2 500)	(2 000)
Заработная плата менеджерам по продажам	(15 000)	(12 000)
Реклама	(7 000)	(5 000)
Коммерческие расходы (прочие)	(4 000)	(3 000)
Корректировка резерва по сомнительным долгам (Приложение 62 расчет 1)	300	(900)
Административные расходы (Приложение 58	(29 100)	(26 650)
Заработная плата административному персоналу	(8 500)	(8 000)
Аренда офисных помещений (Приложение 62 расчет 4)	(9 600)	(8 750)
Административные расходы (прочие)	(11 000)	(9 900)
Прибыль от реализации основных средств (Приложение 62 расчет 3)	700	
Прибыль до налогообложения, выплаты процентов за кредит и амортизации (EBITDA)	23 900	24 200
Амортизация и обесценение активов (Приложение 60 расчет 2)	(6 700)	(5 100)
Прибыль до налогообложения, выплаты процентов за кредит (EBIT)	17 200	19 100
Проценты за кредит (Приложение 60 расчет 3)	(730)	(650)
Прибыль до налогообложения (EBT)	16 470	18 450
Налоги (Приложение 58)	(2 500)	(2 000)
Прибыль (убыток) периода	13 970	16 450

Источник: составлено автором

Приложение 66. Отчет о поступлениях и платежах за финансовый год, на примере клуба любителей спортивных игр, тыс. руб.

Поступления	Сумма	Платежи	Сумма
Итог	81840	Итог	(82 820)
Получено периодических членских взносов	3600	Аренда помещения клуба	(3 100)
Получено вступительных членских взносов	3000	Приобретение спортивного инвентаря	(10 500)
Поддержка спонсоров на компенсацию расходов на соревнования	10 000	Расходы на ремонт	(1 200)
		Оплата поездок на соревнования членам клуба	(15 980)
Поддержка спонсоров на покупку оборудования	10 000	Налоги	(1 500)
		Связь, интернет	(60)
		Коммунальные услуги	(1 400)
Выручка от продажи товаров фитнес бара	34 240	Заработная плата сотрудников бара	(4 400)
		Оплата поставщикам фитнес бара	(26 360)
Продажа билетов на турниры	21 000	Расходы на организацию турниров	(15 520)
		Заработная плата сотрудников клуба	(2 800)
Изменение денежных средств за период (980)			
Денежные средства на начало 4 500			
Денежные средства на конец 3 520			

Источник: составлено автором

Приложение 67. Группировка денежных потоков, на примере клуба любителей спортивных игр. Рекомендуемый формат отчета о движении денежных средств

Операционные денежные потоки	тыс. руб.
Поступления от продажи товаров фитнес-бара	34 240
Оплата поставщикам фитнес-бара	(26 360)
Заработная плата сотрудников фитнес-бара	(4 400)
Денежный поток от деятельности фитнес-бара	3 480
Продажа билетов на турниры	21 000
Расходы на организацию турниров	(15 520)
Денежный поток от организации турниров	5 480
Получено периодических членских взносов	3 600
Итого денежный поток для оплаты операционных расходов	12 560
Операционные (текущие) расходы	(10 060)
Аренда помещения клуба	(3 100)
Расходы на ремонт	(1 200)
Налоги	(1 500)
Связь, интернет	(60)
Коммунальные услуги	(1 400)
Заработная плата сотрудников клуба	(2 800)
Денежный поток после оплаты операционных расходов	2 500
Получено вступительных членских взносов от новых участников организации	3 000
Итого собственный денежный поток	5 500
Использование привлеченных от спонсора денежных средств	(6 480)
Поддержка спонсоров на покупку оборудования	10 000
Приобретение спортивного инвентаря	(10 500)
Поддержка спонсоров на компенсацию расходов на соревнования	10 000
Оплата поездок на соревнования членам клуба	(15 980)
Изменение денежных средств за период	(980)
Денежные средства на начало	4 500
Денежные средства на конец	3 520

Источник: составлено автором

Приложение 68. Реестр основных средств, на примере данных клуба любителей спортивных игр, тыс. руб.

Показатели	Итого	Спортивный инвентарь	Оборудование для площадок	Оборудование для клуба
Стоимость объектов, отражено в балансе на начало года, Приложение 69	11 000	4 000	5 000	2 000
Приобретение за период, отражено в отчете о движении денежных средств, Приложение 67	10 500		10 500	
в том числе за счет спонсоров *отражено в отчете о ДДС,* Приложение 67			10 000	
Средний срок службы		5 лет	10 лет	10 лет
Амортизация за период, расход, отражено в отчете о доходах и расходах, Приложение 70	(2 550)	(800)	(1 550)	(200)
в том числе за счет компенсации спонсоров, *доход, для отражения в отчете о доходах и расходах,* Приложение 70			1 000	
Остаточная стоимость объектов, для отражения в балансе на конец года, Приложение 69	18 950	3 200	13 950	1 800

Источник: составлено автором

Приложение 69. Баланс на примере клуба любителей спортивных игр

Показатели	Источник информации	тыс. руб.	
		Начало года	Конец года
Активы		19 800	26 930
Основные средства		11 000	18 950
Спортивный инвентарь для игроков	Реестр основных средств, Приложение 68	4 000	3 200
Оборудование для игровых площадок (столы, тренажеры и т.д.)		5 000	13 950
Оборудование для раздевалок и администрации клуба		2 000	1 800
Оборотные активы		8 800	7 980
Запасы фитнес бара	Акты инвентаризации	3 960	4 140
Задолженность членов сообщества по взносам		160	80
Предоплата за аренду (клуб и площадки)		180	240
Денежные средства в кассе и банке	Отчет о ДДС, приложение 67 Приложение 67	4 500	3 520
Обязательства		3 800	13 260
Задолженность поставщикам бара	Акты инвентаризации	2 880	3 160
Задолженность за коммунальные услуги		460	580
Взносы членов сообщества, полученные авансом		460	520
Поддержка спонсоров на покупку оборудования	* Расчет		9 000
Накопленный фонд	* * Расчет	16 000	13 670

*** расчет спонсорской помощи.** Исходная информация: поступила спонсорская помощь для приобретения оборудования 10 000 тыс. руб. (отражено в отчете о ДДС, приложение 67, срок амортизации приобретенного оборудования 10 лет, списано в текущие доходы в компенсацию расходов на амортизацию 1000 тыс. руб. (10 000 тыс. руб./10 лет). Спонсорская помощь, обязательства 9000 тыс. руб. (10 000 тыс. руб. «–» 1000 тыс. руб.);

**** расчет накопленного фонда.** Накопленный фонд = Активы – Обязательства, полученная величина должна совпадать с итогом расчета 3 приложения 71.

Источник: составлено автором

Приложение 70. Отчет о доходах и расходах за год, на примере клуба любителей спортивных игр

Показатели Доходы	Источник информации	тыс. руб.
Торговый отчет за финансовый год		
Выручка от продажи товаров фитнес–бара	Отчет о ДДС, Приложение 67	34 240
Себестоимость реализованных товаров		(26 460)
Запасы бара на начало периода	Баланс, Приложение 69	(3 960)
Плюс приобретение товаров для фитнес-бара	Расчет	(26 640)
Задолженность поставщикам бара на конец	Баланс, Приложение 69	(3 160)
Плюс оплата поставщикам бар	Отчет о ДДС, Приложение 67	(26 360)
Задолженность поставщикам бара на начало	Баланс, Приложение 69	2 880
Минус запасы бара на конец периода	Баланс, Приложение 69	4 140
Заработная плата сотрудников фитнес-бара	Отчет о ДДС, приложение 67	(4 400)
Излишек за торговлю фитнес–бара		3 380
Финансовый результат от реализации турниров		
Продажа билетов на турниры	Отчет о ДДС, Приложение 67	21 000
Расходы на организацию турниров		(15 520)
Излишек за турниры		5 480
Периодические членские взносы	Расчет 1, приложение 71	3 460
Итого доходы		12 320
Операционные расходы		(10 120)
Аренда помещения клуба	Расчет 2, приложение 71	(3 040)
Коммунальные услуги		(1 520)
Расходы на ремонт	Отчет о ДДС, Приложение 67	(1 200)
Налоги		(1 500)
Связь, интернет		(60)
Заработная плата сотрудников клуба		(2 800)
Расходы, частично компенсируемые спонсорами		(7 530)
Оплата поездок на соревнования членам клуба	Отчет о ДДС, Приложение 67	(15 980)
Поддержка спонсоров на компенсацию расходов на соревнования		10 000
Амортизация	Реестр основных средств, Приложение 68	(2550)
Компенсировано поддержкой спонсоров		1000
Излишек (дефицит) за период	Доходы минус Расходы	(5 330)

Приложение 71. Расчеты отдельных статей баланса, отчета о доходах и расходах

Показатели	Источник информации	тыс. руб.
1. Расчет периодических членских взносов		
Членские взносы, относящиеся к отчетному периоду		3 460
Получено периодических членских взносов	Отчет о ДДС, Приложение 67	3 600
Задолженность членов НКО по взносам на начало года	Баланс, раздел Оборотные активы, Приложение 69	(160)
Задолженность членов НКО по взносам на конец года		80
Взносы, полученные авансом на начало года	Баланс, раздел Обязательства, Приложение 69	460
Взносы членов НКО, полученные авансом на конец года		(520)
2. Пример расчета расходов для ситуации, когда периоды оплаты и начислений разные		
Расходы на аренду		(3 040)
Оплачена аренда помещения клуба за период	Отчет о ДДС, Приложение 67	(3 100)
Предоплата за аренду на начало года	Баланс, раздел Оборотные активы, Приложение 69	(180)
Предоплата за аренду на конец года		240
Расходы по коммунальным услугам		(1 520)
Оплачены коммунальные услуги за период	Отчет о ДДС, Приложение 67	(1 400)
Задолженность за коммунальные услуги на начало года	Баланс, раздел Обязательства, Приложение 69	460
Задолженность за коммунальные услуги на конец года		(580)
3. Пример расчета накопленного фонда		
Накопленный фонд на начало года	Баланс, итог, Приложение 69	16 000
Вступительные взносы членов клуба за период	Отчет о ДДС, Приложение 67	3 000
Излишек (дефицит) за период	Отчет о доходах и расходах, Приложение 70	(5 330)
Накопленный фонд на конец года	Расчет	13 670

Источник: составлено автором