

УЧЕТ И ОТРАЖЕНИЕ В ОТЧЕТНОСТИ ИНФОРМАЦИИ О СОЦИАЛЬНЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВАХ НА ОСНОВЕ ПРИМЕНЕНИЯ ЗАБАЛАНСОВОГО УЧЕТА

© 2018 Ярыш Анна Александровна

Департамент учета, анализа и аудита

Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации

125993, Москва, Ленинградский проспект, 49

E-mail: yarysh2013@yandex.ru

Статья посвящена развитию методики учета и формированию информации о социальной ответственности и социальных обязательствах в отчетности компаний. В рамках статьи предложены методические подходы с использованием инструментария бухгалтерского учета (в том числе забалансового учета) к организации группировки и движения информации. Выявлены ограничения и пути их преодоления при использовании методологии бухгалтерского учета в отражении социальных вложений и их финансовой интерпретации в бухгалтерской отчетности. Как ключевое направление развития представления информации о социальных обязательствах рассматривается установление связанного и взаимного движения информации между финансовой и социальной отчетностью экономического субъекта, что может быть использовано в нефинансовой отчетности для обеспечения полноценной информацией о социальной ответственности заинтересованных пользователей. Установлено, что бухгалтерская отчетность обладает существенным потенциалом для раскрытия такой информации и может служить дополнением, а также альтернативой нефинансовой в данной области.

Ключевые слова: социальная ответственность, социальные обязательства, бухгалтерская отчетность, социальная отчетность.

Актуальность исследований в области бухгалтерского учета социальных обязательств обуславливается необходимостью развития методов и инструментария учета и бухгалтерской отчетности с точки зрения представления информации по социальной ответственности бизнеса:

- потребностью в расширении инструментария формирования бухгалтерской отчетности;
- необходимостью отражения социальных обязательств на основе методологии МСФО и развития подходов, закрепленных в различных стандартах нефинансовой отчетности;
- необходимостью внедрения в российскую практику международного опыта формирования информации о социальных обязательствах экономического субъекта и активное развитие существующих методик в данной области.

На международном уровне нефинансовая отчетность, отражающая социальные инициативы компании, получила активное развитие в последнее десятилетие. Однако становление и внедрение данной отчетности имеет фрагментарный характер и присуще в основном крупному бизнесу как в международной практике, так и на территории Российской Федерации.

В нашей стране более 300 компаний составляют дополнительную нефинансовую отчетность на основе международных стандартов (AA1000, GRI, IIR и др.) и по данным 2016–2017 гг. более 70% представили специализированную социальную отчетность.

Тенденции повышения требований к бизнесу со стороны общественных институтов, государственных органов регулирования в рамках единой концепции социального государства, повышения социальной активности и развития социальной инициативы на уровне предпринимательской среды предъявляют новые требования к бухгалтерскому учету и отчетности в части отражения и раскрытия сведений о социальных обязательствах организации.

Социальная ответственность экономического субъекта — это ответственность за воздействие его решений и деятельности на общество и окружающую среду через прозрачное и этическое поведение, которое:

- содействует устойчивому развитию, включая здоровье и благосостояние общества;
- учитывает ожидания заинтересованных сторон;
- соответствует применяемому законода-

тельству и согласуется с международными нормами поведения;

- интегрировано в деятельность всего экономического субъекта и применяется в его взаимоотношениях.

В отечественной научной литературе присутствуют различные подходы к решению проблем учета социально-ориентированной деятельности.

Понятие «социальный учет» приводится в работах Е.Н. Харитоновой, при этом отмечается, что методы оценки активов и обязательств, правила документооборота и технология обработки учетной информации, а также порядок проведения контроля за хозяйственными операциями совпадают с аналогичными положениями бухгалтерского учета [7, с. 28]. По мнению Т.Н. Соловей социальный и бухгалтерский учет пересекаются в части признания фактов хозяйственной жизни, связанных с социальной активностью предприятия, при этом социальный учет трактуется как учет, расширяющий границы финансового учета финансово-неквантифицируемыми показателями (натуральными, трудовыми) [5, с. 52–53]. Автором рекомендуется осуществлять расширение, используя «пояснения» к бухгалтерской финансовой отчетности. В работах М.В. Вахрушиной, М.В. Красновой под социальным учетом понимается учет квантифицируемых нефинансовых показателей, необходимых для составления социальной отчетности [1, 3, 4].

Все же, что с точки зрения терминологии не корректно отождествление социального и бухгалтерского (финансового) учета прежде всего в части формирования бухгалтерской финансовой отчетности. Многочисленные работы в данной области, используя термин «социальный учет» обособляют его с точки зрения предмета и метода. При этом, с позиции метода учета, социальный учет не обладает расширенной методологией и остается в пределах бухгалтерского финансового и управленческого учета.

Формирование бухгалтерской отчетности является естественным результатом методологии и процедур бухгалтерского учета, в рамках которого подготавливается и представляется информация об экономических категориях. Социально — ориентированная деятельность экономического субъекта создает различные категории, которые могут носить измеримый и неизмеримый характер. При этом измерение может осуществляться в финансовых, натураль-

ных и трудовых показателях. Отражение социально-ориентированной деятельности в бухгалтерском учете и отчетности не выходит за рамки методологии бухгалтерского учета, каких-либо принципиально новых экономических категорий и объектов не возникает. Методы и инструменты учета социально-ориентированной деятельности соответствуют общепринятой в теории и нормативно-правовом регулировании бухгалтерского учета на практике. Таким образом, следует говорить о бухгалтерском учете социально-ориентированной деятельности экономического субъекта как совокупности фактов, приводящих к изменению социального состояния (статуса) самого экономического субъекта и/или социальной среды его функционирования. Объект социального учета может трактоваться аналогично. То есть, имеет место единство объекта социального и бухгалтерского учета при различии методологии и конечных целей.

В качестве направлений развития учета социальных обязательств предлагаются:

- разработка методики учета социальных обязательств на основе использования забалансовых счетов;
- разработка формата представления информации о социальных обязательствах в бухгалтерской финансовой отчетности;
- разработка и алгоритм трансфера учетной информации между финансовой и социальной отчетностью.

Важным является вопрос верификации факта хозяйственной деятельности и его соотношение критерию «социально-ориентированный». Целью социально-ориентированного бухгалтерского учета является создание такой информационной системы, которая позволит любой факт хозяйственной жизни экономического субъекта сопоставить с социальными потребностями общества [2]. Это в полной мере отражает идею подтверждения факта хозяйственной жизни и возможность его отнесения к объектам социально-ориентированной деятельности. Действием (фактом хозяйственной жизни) социально-ориентированной направленности можно считать действие, наиболее соответствующее (по степени приоритетности) потребностям общества. Достижение этого возможно, используя все инструменты и методы учета, доступные экономическому субъекту в рамках различных видов учета. Как отмечалось выше, объектом бухгалтерского учета социально-ориентирован-

ной деятельности является совокупность фактов хозяйственной жизни, приводящих к изменению социального состояния (статуса) и/или социальной среды функционирования компании. Методы бухгалтерского учета (денежное измерение, двойная запись, балансовое обобщение) позволяют создать «информационный срез» по объекту, прежде всего, с точки зрения участия и влияния в формировании финансового положения, финансовых результатов и денежных потоков. Одновременно, инструменты и методы управленческого учета (натуральные и трудовые измерители, униграфическая запись, математические инструменты анализа и др.) дают возможность формирования информационного среза социально-ориентированной деятельности по всем аспектам неограниченно (материально-техническим, технологическим, гуманитарным, этическим и т.д.)

Таким образом, социальные обязательства как экономическая категория формируются использованием денежного измерения социально-ориентированной деятельности и отражаются в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности согласно принятой методологии вместе со смежными экономическими категориями. Эта информация может быть заимствована как управленческим, так и социальным учетом в ее текущем облике или же с последующим преобразованием, а также расширена данными социальной ответственности, социального участия, результативности исполнения обязательств различного рода нефинансовыми показателями в зависимости от тех целей, которые стоят перед информационной системой: принятие управленческих решений, оценка качества социальной деятельности внешними пользователями информации, регулирование социальной деятельности органами контроля и иными социальными институтами общества.

В научной литературе имеет место исследование проблем признания экономических категорий, возникающих в процессе социально-ориентированной деятельности экономического субъекта. Е.Н. Харитоновой для отражения социальной репутации организации предложено введение дополнительного счета 85 «Социально-ответственная деятельность» и субсчета первого порядка «Социальная репутация» на счете 04 «Нематериальные активы», на котором будет часть расходов социально-ответственной деятельности экономических субъектов, реа-

лизованная за счет прибыли, оставшейся после социальной политики, превращаться в капитал [7, с. 28–29]. Думается, что представление социального инвестирования в рамках счета 04 и 01 является недостаточным и не отражает в полной мере экономический смысл социального инвестирования. Т.Н. Соловей предлагает выделять экономические категории социального назначения на существующих счетах капитальных вложений, оборотных активов и обязательств в качестве самостоятельного объекта учета без каких-либо изменений в методике учета [5]. Таким образом, присутствует акцент на ряде показателей социальной активности в существующей модели бухгалтерской отчетности, при этом полноценного отражения процесса признания социальных обязательств и результатов их реализации (урегулирования) не приводится.

По своему экономическому смыслу привлечение экономических ресурсов в социально-ориентированные проекты дает возвратный эффект. Ресурс, направленный на поддержание и развитие социального статуса (состояния) и социальной среды функционирования экономического субъекта имеет долгосрочный полезный характер. Его следует понимать как синергетический эффект создания добавленной ценности в форме материальных и нематериальных благ всех субъектов социально-экономических отношений. При этом подразделить его можно на прямой и косвенный:

- прямой полезный эффект — результат инвестиций в развитие гуманитарного ресурса, который может напрямую трансформироваться в дополнительные выгоды предприятия в перспективе;

- косвенный полезный эффект — возможность стабильной, эффективной предпринимательской деятельности, извлечение и рост потенциальных экономических выгод.

Социальные вложения представляются, как совокупность социальных проектов, осуществление которых происходит посредством принятия социальных обязательств, перенаправляющих экономические ресурсы из операционно-финансовой сферы в социальную.

Таким образом, социально — ориентированная деятельность может быть представлена как совокупность проектов социальных вложений, целью которых является изменение социального статуса и/или социальной среды предприятия. Источником социально-ориентированной дея-

тельности следует признавать аккумулируемый предприятием в ходе его операционно-финансовой деятельности экономический ресурс, посредством социального обязательства, направляемые на финансирование.

Исходя из вышесказанного, можно представить социальный проект как форму социальных вложений, характеризующих объем, качество и эффективность направления экономического ресурса на улучшение социального состояния (статуса) и/или социальной среды его функционирования в качестве самостоятельного объекта аналитического учета. Можно выделить следующие комплексные элементы проекта социального инвестирования:

- активы (расходы) на осуществление социального проекта;
- полезный социально — экономический эффект социального инвестирования;
- источник финансирования социального проекта предприятия.

Источник финансирования социального проекта это долгосрочное или краткосрочное социальное обязательство.

Следовательно, возникает самостоятельная экономическая подкатегория инвестиционного характера «Социальные вложения», которая может быть трактована как объект бухгалтерского учета и отражаться на основе предлагаемой ниже методики. Для целей синтетического учета рекомендуется использовать самостоятельный синтетический забалансовый счет «Социальные вложения», в разрезе социальных проектов:

00X «Социальные вложения»

00X.1 «Вмененные социальные вложения»:

1.1. Социальные вложения, связанные с участниками (корпоративной культурой) экономического субъекта.

1.2. Прочие социальные вложения, не связанные с участниками экономического субъекта.

00X.2 «Инициативные социальные вложения»:

2.1. Социальные вложения, связанные с участниками (корпоративной культурой) экономического субъекта.

2.2. Прочие социальные вложения, не связанные с участниками экономического субъекта.

По дебету данного счета рекомендуется отражать расходы, связанные с признанием и реализацией социальных обязательств. Подобным образом, организовывается забалансовый счет «Социальные обязательства».

00Y «Социальные обязательства»

00Y.1 «Вмененные социальные обязательства»:

1.1. Социальные обязательства, связанные с участниками (корпоративной культурой) экономического субъекта.

1.2. Прочие социальные обязательства, не связанные с участниками экономического субъекта.

00Y.2 «Инициативные социальные обязательства»:

2.1. Социальные обязательства, связанные с участниками (корпоративной культурой) экономического субъекта.

2.2. Прочие социальные обязательства, не связанные с участниками экономического субъекта.

Алгоритм бухгалтерского учета социальных инвестиций и соответствующих им социальных вложений будет следующий:

- при отражении на балансовых счетах текущих расходов в соответствии с обязательствами перед контрагентами одновременно делать запись об отражении социальных вложений по дебету забалансового счета 00X «Социальные вложения» по видам инвестиций и социальных проектов;

- при отражении на балансовых счетах обязательств перед контрагентами одновременно делать запись об отражении социальных обязательств по кредиту забалансового счета 00Y «Социальные обязательства» по видам обязательств и социальных проектов.

Традиционно для бухгалтерского учета методом двойной записи отражаются счета по признанию обязательств и расходов, связанные с социально-ориентированной деятельностью:

Дт Текущие расходы и/или Долгосрочные (20, 25, 26, 44, 01, 04 и т.д.)

Кт Обязательства (70, 60, 69, 68 и т.д.), связанные с социально-ориентированной деятельностью, и параллельно осуществляются записи на счетах забалансового учета:

Дт 00X «Социальные вложения» — (дебет счетов 20, 25, 26, 44, 01, 04 и т.д.) расцениваемые как вложения в социально-ориентированную деятельность. Таким образом, сумма накоплений будет характеризовать совокупные вложения социального характера.

Кт 00Y «Социальные обязательства» — (кредит счетов 60, 69, 68, 70, 71 и т.д., которые связаны с социальной деятельностью предприятия).

Таблица 1. Формат пояснений к финансовой отчетности

Социальные вложения	Социальные обязательства
I. Текущие 1.1. <i>Вмененные социальные вложения</i> По видам вложений 1.2. <i>На основе социальной инициативы</i> По видам социальных вложений	I. Текущие 1.1. <i>Вмененные социальные обязательства</i> По видам обязательств 1.2. <i>На основе социальной инициативы</i> По видам социальных обязательств
II. Долгосрочные 1.1. <i>Вмененные социальные вложения</i> По видам обязательств 1.2. <i>На основе социальной инициативы</i> По видам социальных вложений	II. Долгосрочные 1.1. <i>Вмененные социальные обязательства</i> По видам обязательств 1.2. <i>На основе социальной инициативы</i> По видам социальных обязательств
ИТОГО	ИТОГО

Таким образом, сумма накоплений будет характеризовать совокупные обязательства социального характера.

Также, при представленном забалансовом учете социальные вложения и социальные обязательства на забалансовых счетах систематизируются согласно классификации на:

- обязательные;
- инициативные.

На основе вышеприведенной методики целесообразно предложить формат раскрытия информации по социальным обязательствам в отчетности (табл. 1).

Левая сторона показывает общую сумму накопленных вложений, реализуемых в исполнение социальных обязательств по направленности, виду и характеру, осуществляемых предприятием социальных проектов.

Правая сторона показывает сумму, принятых предприятием социальных обязательств по их направленности, виду и характеру.

Для оценки социальной активности и нагрузки целесообразно сопоставить нераспределенную прибыль и накопленные социальные обязательства.

Информация, представленная в табл. 2, пе-

редает взаимосвязь интенсивности социального поведения и принятых социальных обязательств, может быть рекомендована для раскрытия в нефинансовой (социальной) отчетности, также позволит выявить связь между интенсивностью социального поведения и принятых обязательств.

В итоге становится понятным, что принятые предприятием социальные обязательства, дают возможность переориентировать позволяет перенаправить экономические ресурсы из операционно-финансового вложения в социальное. А значит и отражение социального обязательства должно отличаться от отражения стандартного обязательства.

Таким образом, социальное обязательство может служить инструментом переориентировки экономических ресурсов, при использовании которого происходит не отток экономических выгод, а специфический вид социального вложения.

Описанный выше способ отражения социальных обязательств в бухгалтерском учете является универсальным, однозначным и отражающим в полной мере социально-ориентированную деятельность экономического субъекта.

Таблица 2. Показатели по социально-ориентированной деятельности

Показатель	31 декабря __	31 декабря __	31 декабря __
Социальные обязательства	X	X	X
Социальные вложения	X	X	X
Нераспределенная прибыль	X	X	X
Резервы на обеспечение социальных обязательств	X	X	X

Библиографический список

1. Вахрушина М.А. Раскрытие информации о вознаграждениях и социальном обеспечении работников в финансовой отчетности публичных компаний // Международный бухгалтерский учет. 2011. № 20. С. 2–14.
2. Косоногова Е.С., Ярыш А.А. Особенности информационной интерпретации социальных обязательств в отраслевой и социальной отчетности // Экономика и предпринимательство. 2017. № 9 (1). С. 697–700
3. Краснова М.В. Учетно-методический инструментарий формирования социальной отчетности публичных компаний: Дисс.к.э.н.— М., 2013.
4. Краснова М.В. Бухгалтерское обеспечение подготовки социальной отчетности//Международный бухгалтерский учет.2012. № 9. с. 39–44
5. Соловей Т.Н. Отражение социальной активности сельскохозяйственного предприятия в финансовой отчетности [Текст] / Т.Н. Соловей // Бухучет в сельском хозяйстве. 2014. № 1. С. 76–83
6. Харитонова Е.В. Понятие социальной ответственности в контексте диалога культур. [Электронный ресурс]. http://www.lihachev.ru/pic/site/files/lihcht/2011_Sbornik/Tom_1/003_Sekcia_3/012_HaritonovaEV.pdf
7. Харитонова Е.Н. Показатели социально ответственной деятельности промышленных предприятий //Управленческие науки.2012. № 2. с. 48–55
8. AA 1000 Stakeholders Engagement Standard. URL: <http://www.accountability.org/images/content.ru>.
9. About the equator principles. URL: <http://www.equator-principles.com/abouttheeps.shtml>.
10. Guidance on accounting in the area of sustainable development 2002. URL: http://www.globalreporting.org/NR/rdonlyres/A38EDB2C-270F-424D-B9CB-6A1AF2F4F3C3/0/2002_GuidelinesRUS.pdf.
11. Friedman M.A. The Social Responsibility of Business is to Increase its Profits // The New York Times Magazine. 1970, September 13.

Поступила в редакцию 15.03.2018 г