

УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКАЯ ИНФОРМАЦИЯ В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНИЯ ОРГАНИЗАЦИЕЙ

© 2013 М.Г. Миргородская

кандидат экономических наук

Поволжский государственный технологический университет, г. Йошкар-Ола

E-mail: nkc.yola@gmail.com

Представлена в порядке обсуждения логическая модель учетно-аналитической информации, используемой организациями в качестве обеспечения управленческих решений. Раскрыты проблемные вопросы действующего законодательства в области бухгалтерского учета.

Ключевые слова: управление предприятием, учетно-аналитическая информация, отчетность.

Под учетно-аналитической информацией предприятия (независимо от его формы собственности и организационно-правовой формы деятельности, от размера бизнеса) следует понимать сложную систему, включающую многие виды

информации, генерируемые в результате реализации функций управления (см. рисунок).

Основными элементами учетно-аналитической информации на рисунке представлены блок “Учет и отчетность” и блок “Анализ”. Оба блока

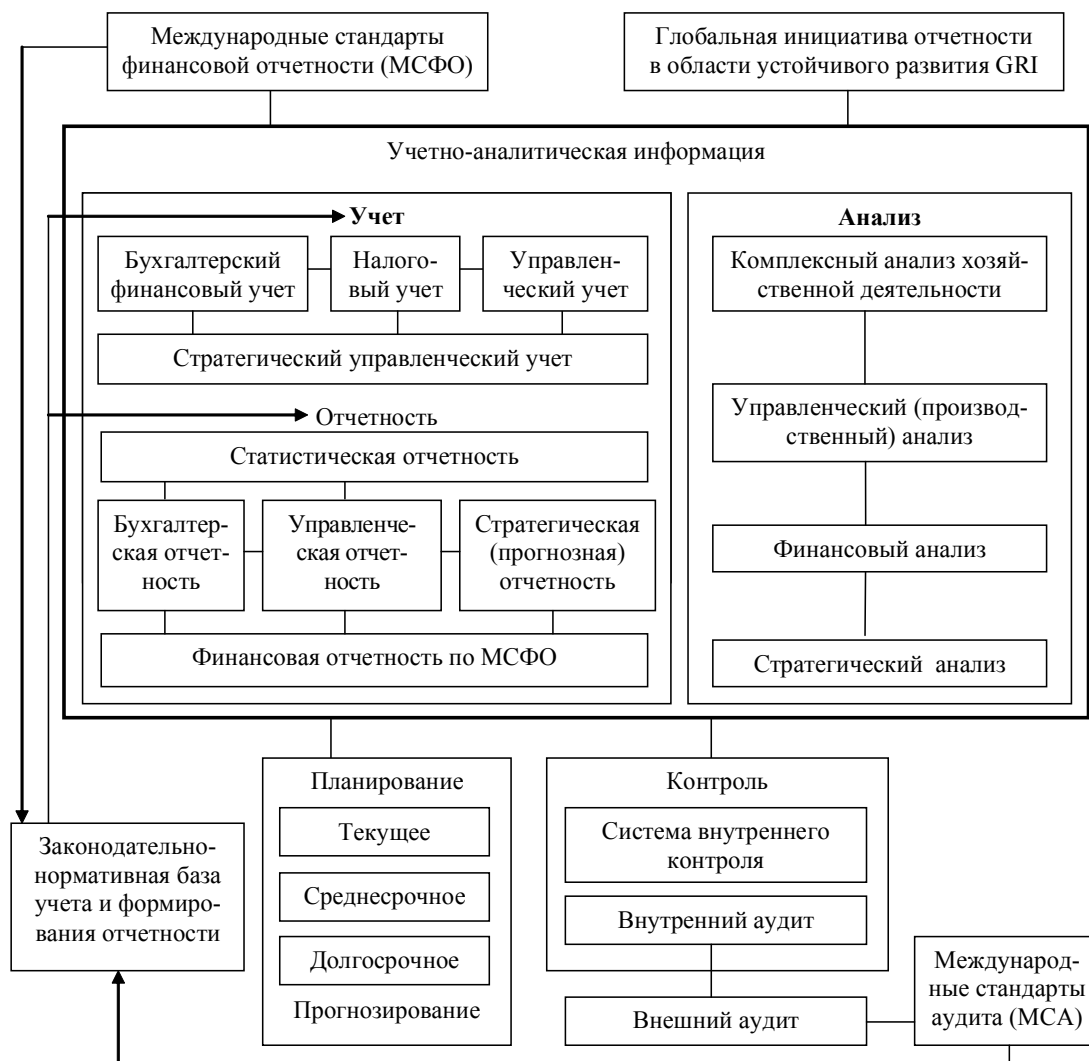


Рис. Учетно-аналитическая информация, формируемая в системе управления предприятием

включают в себя множество разных элементов, выделение и детализация которых полностью подчинены задачам управления. В первом блоке учет и отчетность, состоящие из разных видов, объединены в соответствии с нормами Федерального закона “О бухгалтерском учете” от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ. В общих положениях этого закона представлено определение бухгалтерского учета, объединяющее собственно учет с отчетностью: “Бухгалтерский учет - формирование документированной систематизированной информации об объектах, предусмотренных настоящим федеральным законом, в соответствии с требованиями, установленными настоящим федеральным законом, и составление на ее основе бухгалтерской (финансовой) отчетности”¹.

Следует заметить, что законодатель внес несправедливые коррективы в понятийный аппарат, используемый в законодательстве до введения в действие Федерального закона “О бухгалтерском учете” № 402-ФЗ. Это заключается: во-первых, в попытке объединить две существующие на практике самостоятельные системы учета и отчетности; во-вторых, в попытке свести в единое “объекты бухгалтерского учета” элементы отчетности (активы, обязательства, доходы, расходы), объекты учета (источники финансирования) и факты хозяйственной жизни. Международными стандартами финансовой отчетности в составе отчетности традиционно выделяется пять элементов: активы, обязательства, капитал, доходы и расходы. Эти элементы определяют построение основных форм отчетности: активы, обязательства и капитал - форму баланса, а доходы и расходы - отчет о прибылях и убытках.

Необходимо также отметить, что понятие бухгалтерской финансовой отчетности, трактуемое ст. 3 Закона как: “... информация о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период, систематизированная в соответствии с требованиями, установленными настоящим федеральным законом”, приведено в законе без расшифровки тех самых требований, за исключением сроков, состава отчетности, определения отчетного периода и особенностей составления при реорганизации и ликвидации юридических лиц. Требования в отношении систематизации информации в законе не содержится. Кроме того, системы федеральных стандартов бухгалтерского

учета, которую планируется формировать на основе международных стандартов финансовой отчетности, в настоящее время не существует, определен лишь порядок разработки этих стандартов и порядок участия в нем субъектов регулирования бухгалтерского учета.

Несмотря на вышеуказанные замечания к содержанию новой редакции закона, главной идеей остается то, что бухгалтерский учет “учит самому главному, тому, что нужно для успешного управления бизнесом - пониманию принципов организации, формирования и циркулирования денежных потоков в фирме”². Исторически это подтверждено многими поколениями ученых. Разработкой теоретических оснований бухгалтерского учета в России в послереволюционный период занимались А.П. Рудановский (1863-1934), Н.А. Кипарисов (1873-1958), Н.А. Блатов (1875-1942), Я.М. Гальперин (1894-1952) и многие другие, в работах которых идеология формирования отчетности и проблемы балансоведения рассматривались в большей степени с контрольно-аналитической позиции. По мере развития рыночных отношений в работах Я.В. Соколова, В.Ф. Палия, Л.З. Шнейдмана, А.С. Бакаева, М.И. Кутера, В.Д. Новодворского и многих других теоретические исследования преподносились в русле общемировых тенденций. Влияние на развитие теории бухгалтерского учета оказывали признанные научные школы и рыночная экономика.

С развитием фондового рынка за рубежом большее внимание уделялось отчетности. В странах с развитой экономикой, особенно в США, стали создаваться регулятивы в сфере ценных бумаг, коммерческих банков, что сказалось на требованиях к формированию отчетности предприятий, котирующих свои акции на фондовой бирже США (Нью-Йоркская фондовая биржа). Созданная в 1934 г. в США Комиссия по ценным бумагам и биржам обеспечивала мониторинг деятельности корпораций, котирующих ценные бумаги на фондовых биржах, регулирование их финансовой отчетности и общих принципов аудита. Проблема унификации бухгалтерского учета и отчетности решалась в разных странах путем применения стандартов и общепризнанных принципов.

Оставляя за бухгалтерским учетом и бухгалтерской отчетностью главенствующую роль в блоке учетно-аналитической информации, мы

выделили другие виды учета: налоговый, управленческий и стратегический, которые продиктованы требованиями управления и рынка, без которых развивать свой бизнес предприятие не может. При этом, рассматривая каждый вид учета, предполагаем, что его надо трактовать широко.

Под управленческим учетом традиционно понимается учет производства или производственной деятельности. Известные зарубежные экономисты А. Апчерч, К. Друри, Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер и их труды послужили основой для развития российского управленческого учета, который часто называют бухгалтерским управленческим учетом (В.Б. Ивашкевич, М.А. Вахрушина), но который по сути является учетом производственной деятельности. Главное место в этом учете отведено: учету затрат на производство, формированию себестоимости выпускаемой продукции, определению маржинальной прибыли на основе разнообразных методов классификации и учета затрат. Настало время внести соответствующие коррективы в понимание управленческого учета, разделить это понятие на возможные составляющие его понятия отдельных видов учета. Следует согласиться с позицией К. Друри, который в понимание управленческого учета ввел термин “производственный учет”. Этот термин правильно отражает сущность рассматриваемого вида учета, его, на наш взгляд, следует выделить основным. Тогда система управленческого учета будет включать: производственный учет и другие виды управленческого учета, к которым могут быть отнесены, например, социальный учет, экологический учет и т.д. Зарубежная практика и новые научные направления уже доказали необходимость ведения таких видов учета. Руководство по отчетности в области устойчивого развития (GRI) предусматривает использование такой отчетности в отношении экономических, экологических и социальных результатов деятельности организации. Заметим, что эта система “предназначена для использования организациями любого размера, отрасли и местоположения. Она учитывает особенности деятельности широкого круга организаций - от малых предприятий до многоотраслевых компаний, действующих в глобальном масштабе. Система отчетности GRI включает как общие, так и специфичные для отдельных отраслей материалы, которые широкий круг заинтересованных сторон во всем мире признал универсально применимым для подготовки

отчетности о результатах деятельности организации в области устойчивого развития”³.

Стратегический управленческий учет можно считать логическим завершением управленческого учета, и в то же время авторы стратегического учета, например Кит Уорд, считают стратегический учет самостоятельной системой управленческого учета, рассматриваемой в контексте стратегического менеджмента. С такой позицией можно согласиться, поскольку термин “учет” в данном случае тесно связан с планированием и прогнозированием ключевых показателей развития и данных отчетности. Поэтому мы видим значительную взаимообусловленность стратегического управленческого учета и стратегической отчетности, которую в то же время можно считать прогнозной отчетностью, поскольку ее данные могут быть получены при помощи методов прогнозирования на разные временные периоды.

В систему отчетности предприятия входят разные виды отчетности. Конечно, приоритетной и традиционной признается бухгалтерская отчетность, построенная на основе данных аналитического бухгалтерского учета и системы счетов. Такая отчетность всегда может характеризоваться глубиной информации, но при этом быть направленной в прошлое. Поэтому данная отчетность является основой для контроля и подтверждения правильности принятых в прошедшем отчетном периоде решений, используется для прогнозных расчетов на будущее. Но поскольку для текущего управления требуется информация для своевременных решений, предприятия формируют, чаще оперативным порядком, различные виды внутренней отчетности. Внутреннюю управленческую отчетность также можно представить системой, включающей разные виды отчетов разной направленности. Внутренняя производственная отчетность, отчетность, созданная на основе системы бюджетов, отчетность о результатах деятельности отдельных подразделений предприятия, сегментная отчетность и другие виды могут быть упорядочены в единую систему внутренней управленческой отчетности, для формирования которой потребуются данные разных учетных систем. На практике осуществить это сложно. Первые примеры формирования системы внутренней управленческой отчетности охарактеризованы достаточно подробно И.В. Аверчевым⁴. Стандартных форм управлен-

ческой отчетности не существует, это является прерогативой менеджмента каждого предприятия. Поскольку сфера управленческого учета гораздо шире сферы бухгалтерского учета, постольку и система внутренней управленческой отчетности является многоплановой и обширной.

“Управленческий учет - это процесс идентификации, измерения, накопления, анализа, подготовки, интерпретации и представления финансовой информации, используемой менеджментом в планировании, оценке и управлении в организации для обеспечения оптимального использования ресурсов предприятия и полноты их учета. Управленческий учет также включает в себя подготовку финансовых отчетов для неуправленческих групп внешних пользователей информации (акционеров, кредиторов, регулирующих органов и налоговых инспекций)”⁵. Управленческая отчетность тесно связана со стандартами управления качеством и системой менеджмента качества. Развитие отдельных направлений менеджмента качества может стать предпосылкой создания специальных отчетов, включаемых в систему внутренней управленческой отчетности предприятия. Правильное понимание назначения управленческого учета и отчетности, отличий от традиционных и законодательно регулируемых видов учета и отчетности является важным фактором для достижения стратегических приоритетов в развитии предприятия, поскольку его финансовая информация позволяет судить о причинах и последствиях совершения и фактических, и планируемых хозяйственных операций, сложившейся экономической ситуации, а также для оценки активов и обязательств и бизнеса в целом.

Отдельным элементом в системе отчетности может рассматриваться финансовая отчетность, сформированная по требованиям МСФО, если это является обязательным (например, для российских банков, акционерных компаний и др.) или продиктовано требованиями управления. Думается, что сформированная по требованиям нового закона “О бухгалтерском учете” система федеральных стандартов бухгалтерского учета позволит существенно сблизить бухгалтерскую отчетность с финансовой отчетностью по МСФО. Мы умышленно разделяем понятия бухгалтерской отчетности и финансовой отчетности, хотя законом предусмотрен единый термин - “бухгалтерская (финансовая) отчетность”. Для этого есть несколько причин:

- во-первых, существующие положения по бухгалтерскому учету (ПБУ) не соответствуют в полной мере всей системе международных стандартов финансовой отчетности (МСФО). Более того, существует ПБУ, например ПБУ 9/99 “Доходы организации” и ПБУ 10/99 “Расходы организации”, аналогов которым нет в системе МСФО. Понятийный аппарат бухгалтерского учета, его категорий все еще имеет расхождения с содержанием аналогичных понятий и категорий, используемых в системе МСФО;

- во-вторых, в системе бухгалтерской отчетности не используются рыночные оценки, которые бывают необходимы для представления данных отчетности, формируемой по требованиям МСФО. Это доказала финансовая отчетность российских коммерческих банков, правила составления которой по требованиям МСФО требуют учета инфляционных факторов при оценке ряда статей;

- в-третьих, показатели бухгалтерской отчетности российских организаций могут быть отличными от показателей финансовой отчетности, составленной по требованиям МСФО, в части: прибыли, отдельных видов активов и обязательств.

В данной связи отчетность, которая формируется российскими организациями по результатам деятельности за 2012 г. на основе требований ПБУ, - это есть бухгалтерская отчетность. Отчетность, которая формируется российскими организациями на основе требований МСФО, - это финансовая отчетность. И только идеальное сближение будущих федеральных стандартов по бухгалтерскому учету и МСФО позволит формировать бухгалтерскую (финансовую) отчетность. Такие подходы уже встречаются в экономической литературе. Например, Л.Ф. Шилова выявила различия в моделях бухгалтерской и финансовой отчетности⁶. Главное, что отличает данные модели, - это конечная цель формирования отчетности и ее предназначение для разных пользователей.

В составе блока учета и отчетности (см. рисунок) мы выделили, помимо перечисленных видов отчетности, статистическую. Не каждое предприятие формирует полный набор статистических форм отчетности для представления их в органы Росстата, но у каждого есть обязательные для представления формы. Данные для статистических форм могут формироваться разными

отделами и службами предприятия (плановыми, кадровыми, отделом материально-технического снабжения и другими), а также быть результатом учетной информации. Статистическая отчетность, по нашему мнению, несправедливо забыта, исключена из учебной и методической литературы по учету и отчетности. Бухгалтеры предприятий имеют непосредственное отношение к формированию большинства форм статистической отчетности и представляют их в органы Росстата вместе с бухгалтерской отчетностью. Кроме того, наша позиция основана на том, что для формирования прогнозов в рамках стратегически приоритетных областях деятельности предприятия важна не только бухгалтерская, но и другая, в том числе статистическая, информация. Надо также отметить, что через представленные в органы Росстата данные предприятий формируется статистическая информация по регионам, отраслям, значимым областям экономического развития. Это объясняет технически взаимообусловленность макро- и микропоказателей экономического развития государства.

Вторым блоком в составе учетно-аналитической информации мы показали анализ, который выступает системой разных видов анализа: комплексного анализа хозяйственной деятельности, управленческого анализа, финансового анализа, стратегического анализа. Можно говорить о детализации и выделении других видов анализа, если это необходимо для интерпретации информации учета и отчетности в управленческих целях.

Анализ, являясь общей функцией управления, как и бухгалтерский учет, имеет важное значение для любого предприятия. По мнению Й. Шумпетера, результаты и выводы любого экономического исследования должны формироваться с обязательным совместным использованием техники исторического, статистического, теоретического и социологического анализов⁷. Владение техникой анализа в области истории, по мнению автора, означает, что любое явление должно рассматриваться в процессе его становления и развития. Владение техникой анализа в области статистики необходимо для того, чтобы выводы и рекомендации были подкреплены количественными фактами и расчетами. Кроме того, современные методы статистического анализа требуются для корректного экономического исследования. Владение техникой анализа в области теории означает, что при проведении анализа необ-

ходимо факты подкреплять обобщающимися гипотезами, объясняющими их, считал Й. Шумпетер, упоминая первые теоретические обобщения в работах Платона и Аристотеля⁸. Владение техникой анализа в области экономической социологии предполагает, что любой анализ в экономике должен строиться с учетом человеческого фактора, поскольку сам экономический анализ исследует устойчивое поведения людей и его экономические последствия.

Не оспаривая вышеизложенные характеристики экономического анализа, приведем его определение как “обобщенной характеристики совокупности аналитических действий, оценок, выводов и теоретических обобщений в отношении развития экономики в целом”⁹. Соответствующий инструментарий анализа разрабатывается и применяется, по мнению автора, для построения и исследования моделей, описывающих такие категории, как: потребления, спрос, полезность, деньги, капитал, инфляция и др.

Экономический анализ в русле традиций советской экономической школы (С.К. Татур, С.Б. Барнгольц, М.И. Баканов, А.Д. Шеремет и др.) был основан на идее планового ведения хозяйства, главные акценты расставлялись на учет, контроль и анализ по схеме “план-факт”. Анализ хозяйственной деятельности в такой трактовке очень тесно корреспондировал с бухгалтерским учетом, хотя и был выделен в самостоятельное научное и практическое направление. Инструментарий анализа хозяйственной деятельности сводился к описанию методов факторного анализа с использованием жестко детерминированных моделей, с помощью которых делались схоластические расчеты степени влияния отдельных факторов (например, производительности труда, фондоотдачи, фондовооруженности) на результативные показатели. Пользовался популярностью интегральный метод, с помощью которого рассчитывались факторные разложения с более высокой точностью. Аналитическая наука в постсоветской России создала новое направление - финансовый анализ. Анализ хозяйственной деятельности используется не только как история, но и как основа интеграции с рыночными его направлениями.

Что касается общего понятия “экономический анализ”, то, представляя собой систематизированную совокупность аналитических процедур, он имеет целью получение заключений, выводов и рекомендаций экономического характе-

ра в отношении конкретных объектов: страны, рынка, предприятия, инвестиционного проекта, технологической линии, себестоимости, цены и т.п. В этой связи всю совокупность аналитических процедур в системе макроэкономики и микроэкономики называют макроэкономическим и микроэкономическим анализом. Макроэкономический анализ в большей степени оперирует инструментами финансового анализа в отношении рынков капитала, международных финансов, финансов государства, регионов и др. Микроэкономический анализ, как мы уже упоминали, является функцией управления предприятием. Разнородность и разноплановость управленческих действий в отношении деятельности предприятия позволяет выделить разные виды анализа: финансового анализа, производственного (в том числе технико-экономического) анализа, стратегического анализа и др.

Оба блока (учета и отчетности и анализа) взаимосвязаны между собой, поскольку учетно-отчетные данные представляют собой информационное обеспечение для анализа, в свою очередь, результаты анализа могут потребовать дополнительной учетной информации или ее корректировки в составе отчетности. Слабым местом этой взаимосвязи является то, что вся система учетной информации и данных отчетности обусловлена требованиями соответствующей законодательно-нормативной базы, регулируется государством, а система данных анализа не имеет регламентации на государственном уровне. В этой области никогда не разрабатывались стандарты по проведению того или иного вида анализа, нет общепринятых требований к формализации показателей, используемых в анализе, и к понятийному аппарату. Развитие анализа как научного направления имеет множество “ответвлений”, разновидностей анализа, продиктованных макро- и микрозадачами на разных уровнях управления.

В требованиях нового Федерального закона “О бухгалтерском учете” № 402-ФЗ содержится ст. 19 “Внутренний контроль”, согласно которой “экономический субъект обязан организовать и осуществлять внутренний контроль совершаемых фактов хозяйственной жизни”, а также “экономический субъект, бухгалтерская (финансовая) отчетность которого подлежит обязательному аудиту, обязан организовать и осуществлять внутренний контроль ведения бухгалтерского учета и

составления бухгалтерской (финансовой) отчетности (за исключением случаев, когда его руководитель принял обязанность ведения бухгалтерского учета на себя)”¹⁰. Позиция законодателя не вносит ясности, поскольку ст. 19 включена в главу закона, которая называется “Общие требования к бухгалтерскому учету”. Такой подход можно понимать как включение внутреннего контроля в систему учета и отчетности, с чем согласиться нельзя. Либо внутренний контроль следует рассматривать как деятельность бухгалтеров, и тогда следует вести речь о “бухгалтерском контроле”. Такие подходы встречаются в экономической литературе в публикациях ряда авторов. Исторически выполняя задачу сохранности имущества собственников, бухгалтерский учет и бухгалтеры выполняли функции бухгалтерского контроля, которые считались неотъемлемой деятельностью бухгалтеров.

Таким же значимым блоком, как контроль, является блок планирования и прогнозирования, отмеченный на рисунке. Информация, формируемая в системе планов и прогнозов, основана на фактических данных о деятельности предприятия и его системе управления, корректируется на базе проведенного анализа и выполненного контроля. В целом, это позволяет моделировать учетно-аналитическую информацию для определения стратегически значимых ориентиров деятельности и использовать ее в текущем управлении. Для текущего управления важную роль может играть мониторинг учетно-аналитической информации, организованной менеджментом предприятия.

¹ Федеральный закон “О бухгалтерском учете” : [от 6 дек. 2011 г. № 402-ФЗ].

² Ковалев В.В. Финансовый учет и анализ: концептуальные основы. М., 2004. С. 112.

³ Руководство в области устойчивого развития (GRI). 2000-2006.

⁴ Аверчев И.В. Управленческий учет и отчетность. Постановка и внедрение. М., 2011.

⁵ Там же. С. 18-19.

⁶ Шилова Л.Ф. Методология и инструментарий бухгалтерской отчетности организаций: монография. Йошкар-Ола, 2010. С. 86-87.

⁷ Шумпетер Й.А. История экономического анализа: в 3 т. / пер. с англ. под ред. В.С. Автономова. СПб., 2004. Т. 1. С. 14-25.

⁸ Там же. С. 163.

⁹ Ковалев В.В. Указ. соч. С. 70.

¹⁰ Федеральный закон “О бухгалтерском учете”...