

## КОНЦЕПЦИЯ РАЗВИТИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ

© 2015 Моторин Антон Леонидович

кандидат экономических наук, доцент кафедры бухгалтерского учета,  
налогов и экономической безопасности

Поволжский государственный технологический университет  
424000, Республика Марий Эл, г. Йошкар-Ола, пл. Ленина, д. 3  
E-mail: kbua@inbox.ru

Многообразие литературы в сфере методологии и организации управленческого учета и формирования отчетности имеет одну направленность - удовлетворение информационных запросов пользователей управленческой отчетности. Определяющие теоретические и методические положения для современного подхода к управленческому учету представлены в статье как авторская позиция. Рассмотрен вопрос сегментирования информации для более эффективного информационного обеспечения управленческих решений.

*Ключевые слова:* управленческий учет, отчетность, критерии и принципы, модули и сегменты, устойчивое развитие.

История развития управленческого учета в России берет свое начало с 30-х гг. прошлого столетия, когда русскими экономистами делались попытки построения управленческого учета на основе американской практики применения метода “стандарт-кост”. Этот учет в советский период получил название нормативного метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции и дополнил классификацию методов позаказного и попередельного учета, расширил возможности хозяйственного расчета.

Конец XX столетия, завершившийся переходом России к применению рыночных методов управления экономикой, расширил возможность использования инструментов управленческого учета, получивших признание за рубежом. Появилась первая учебная литература по бухгалтерскому управленческому учету, авторы которой (М.А. Вахрушина<sup>1</sup>, В.Б. Ивашкевич<sup>2</sup>) первоначально рассматривали управленческий учет как часть бухгалтерского. Их взгляды достаточно быстро претерпели изменения, система управленческого учета получила широкое трактование по сравнению с определением бухгалтерского учета. В состав управленческого учета многие авторы включали, кроме бухгалтерского учета: планирование и бюджетирование, анализ, контроль, мониторинг. Практическое внедрение управленческий учет получил в работах И.В. Аверчева<sup>3</sup> и Д.Л. Савенкова<sup>4</sup>. Современные исследователи рассматривают управленческий учет с позиции разных под-

ходов, дискутируют в отношении его этапизации, структуры, целей и принципов организации.

Наиболее удачное и полное определение управленческого учета, на наш взгляд, дано И.В. Аверчевым: “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 и полноты их учета. Управленческий учет включает в себя подготовку финансовых отчетов для неуправленческих групп внешних пользователей информации, таких как акционеры, кредиторы, регулирующие органы и налоговые инспекции”<sup>5</sup>. Автор полагает, что финансовая информация необходима для выявления причин и понимания последствий совершения хозяйственных операций, оценки активов и обязательств и экономической ситуации в целом. Надо отметить, что рекомендации по практическому внедрению управленческого учета в соответствии со своим видением автор дает во взаимосвязи со стандартами управления, стандартами финансовой отчетности, стандартами качества, а также со стандартами и соглашениями по описанию бизнес-процессов.

Я.В. Соколов рассматривает управленческий учет в широком и узком его понимании<sup>6</sup>. В широком смысле управленческий учет он относит к классическому (фундаментальному) учету, а в

узком - рассматривает как учетный модуль для ведения калькуляционного, оперативного учета, учета по требованиям МСФО или учета с использованием элементов бюджетирования. Управленческий учет в широком смысле многие авторы трактуют как интегрированную систему учета нормирования, планирования, контроля и анализа. Однако чаще всего в качестве объектов управленческого учета выбираются затраты и результаты деятельности организаций.

Следует согласиться с позицией тех авторов, которые видят в управленческом учете информационное поле для обеспечения эффективного управления и определяют с этих позиций цель управленческого учета. «Целью управленческого учета является подготовка существенной информации для эффективного управления предприятием, его подразделениями и сегментами бизнеса»<sup>77</sup>.

В информационном поле, формируемом управленческим учетом, можно выделять, по нашему мнению, разного рода информационные блоки, обеспечивающие принятие и реализацию конкретных управленческих решений, в первую очередь приоритетных. Для выделения таких информационных блоков нужна система критериев, которая тоже выступает предметом дискуссий многих авторов. Е.А. Шароватова для выявления сущности управления учета устанавливает три критерия:

- «*критерий функциональности*, позволяющий определить направление и функции учетного направления (информационного блока);
- *критерий принципов*, который лежит в основе методологии управленческого учета, определении его методического инструментария;
- *критерий результативности*, позволяющий обеспечить информацией оперативное, тактическое, стратегическое, структурное управление и все области принимаемых управленческих решений»<sup>78</sup>.

Взаимосвязанное применение системы критериев, по мнению автора, позволяет точнее идентифицировать сущностные характеристики управленческого учета, его цели, предмет, объекты и метод.

Выделение информационных модулей в рамках информационного поля управленческого учета тесно связано с сегментированием информации бухгалтерской (финансовой) отчетности, формируемой в соответствии с требованиями МСФО. Проводя взаимосвязь между понятиями инфор-

мационный «модуль» и «сегмент», можно, на наш взгляд, точнее определить содержание управленческой отчетности. Речь не идет только об операционных и географических сегментах, предусмотренных МСФО (IFRS) 8 «Операционные сегменты» и российским ПБУ 12/2000 «Информация по сегментам». Сегментирование, как метод выделения полезной и достоверной информации для управления устойчивым развитием организации, следует использовать для информационного обеспечения приоритетных видов деятельности и их результативности: экономической, социальной и экологической.

Такой подход отвечает международной практике формирования отчетности в области устойчивого развития организаций, продекларированной Руководством GRI еще в 2000 г.<sup>9</sup>, рассматриваемой для будущего применения и в России. Для формирования отчетности по принципам Руководства GRI требуется выделение классификационных групп показателей:

- показатели экономической результативности;
- показатели экологической результативности;
- показатели результативности подходов к организации труда;
- показатели результативности в области прав человека;
- показатели результативности взаимодействия с обществом;
- показатели результативности в области ответственности за продукцию.

Каждая группа показателей (общее число которых более 80) включает финансовую и нефинансовую информацию. В части показателей, рассчитанных на основе финансовой информации, могут быть определены границы форм управленческой отчетности. Что касается величин показателей, то их следует, как того требует управленческий учет, показывать в плановых (по возможности, нормативных), фактических величинах, а также в прогнозных данных на будущие периоды.

Приоритетность выделения сегментов управленческой отчетности может быть определена с учетом отраслевой специфики, видов деятельности организации, основных бизнес-процессов производства и управления и т.д. Как пример возможность применения многоуровневого сегментирования в управленческом учете Е.А. Шароватова приводит в последовательности выделения групп сегментов: *географический сегмент* → *операционный сегмент* → *товарные груп-*

ны продаж → покупатели и заказчики → центры ответственности → центры затрат<sup>10</sup>. Данный подход возможен для формирования управленческой отчетности небольшого предприятия, занимающегося продажей товаров (продукции). Для крупного предприятия выделение таких групп не позволит отразить в отчетности все многообразие видов деятельности и результативность этой деятельности не только в экономической (производственной) сфере, но и в социальной и экологической.

Большое значение для формирования информации управленческого учета имеет набор методических инструментов учета и оценки объектов. Кроме того, нельзя пренебрегать внутренней стандартизацией процедуры составления управленческой отчетности.

Все вышеохарактеризованные положения определяют платформу современной концепции управленческого учета и, безусловно, нуждаются в дальнейшем глубоком изучении. На рисунке представлена авторская модель управленческо-

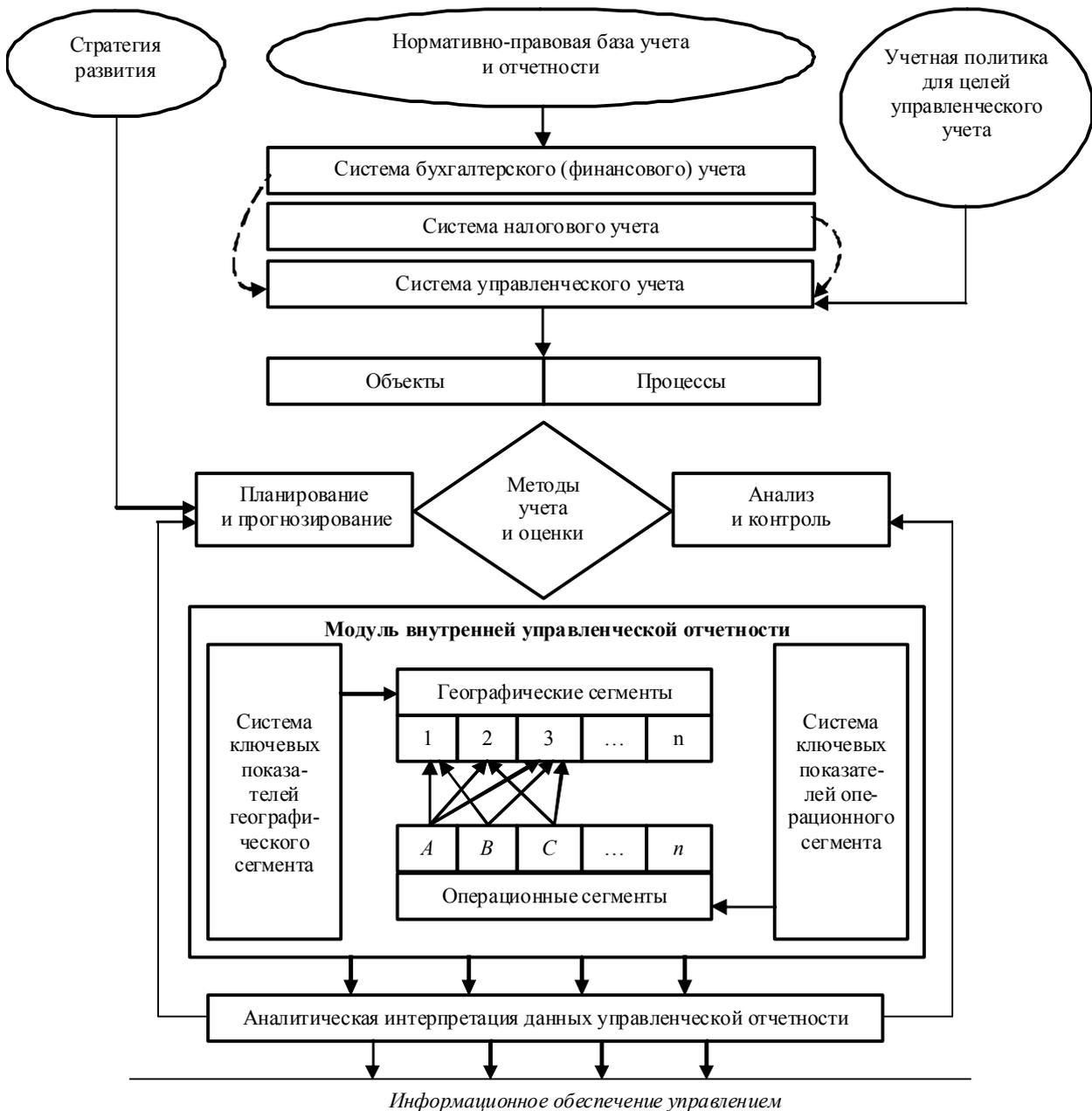


Рис. Концептуальная модель управленческого учета и отчетности

го учета, основанная на принципе сегментирования информации.

Представленную модель отличают следующие положения:

1. Система управленческого учета является самостоятельно организованной системой, функционирует на основе разработанной учетной политики для целей управленческого учета.

2. Между учетными системами (бухгалтерского финансового, налогового и управленческого учета) существует непрямая преемственность аналитической информации. Автор предполагает выборочное применение данных бухгалтерского аналитического и налогового учетов для их использования и формирования показателей в системе управленческого учета.

3. Система показателей управленческого учета поставлена в зависимость от целевых показателей стратегии развития, которые используются для разработки двух систем ключевых показателей: 1 - для представления и оценки географических сегментов; 2 - для представления и оценки операционных сегментов.

4. Существующая связь между географическими и операционными сегментами определяет окончательный набор ключевых показателей для формирования форм внутренней управленческой отчетности, включаемых в единый модуль.

5. Все управленческие функции (планирование и прогнозирование, анализ и контроль) используются в качестве инструментов воздействия и корректировки всей системы показателей, отражаемых во внутренней управленческой отчетности в зависимости от их стратегических приоритетов.

6. Методы управленческого учета и способы оценки показателей могут использоваться вариативно в зависимости от выделенной систе-

мы объектов управленческого учета и при необходимости группировки этих объектов в процессы. Каждая организация осуществляет свой подход к выбору методов учета.

7. Периодичность составления внутренней управленческой отчетности зависит от организации работы служб, которые ведут управленческий учет, от технических возможностей обработки информации, от конкретных задач управления. Аналитическая интерпретация данных управленческой отчетности должна быть поставлена в зависимость от управленческих задач для формирования надежного информационного обеспечения управленческих решений.

Такой подход, по нашему мнению, может быть адаптирован к работе любой коммерческой организации независимо от ее организационно-управленческой структуры и масштабов деятельности.

<sup>1</sup> Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет : учеб. для студ. вузов, обучающихся по экон. спец. 3-е изд., доп. и пер. Москва, 2005.

<sup>2</sup> Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет : учеб. для вузов. Москва, 2003.

<sup>3</sup> Аверчев И.В. Управленческий учет и отчетность. Постановка и внедрение. Москва, 2011.

<sup>4</sup> Савенков Д.Л. Практика внедрения "бережливого производства" на промышленных предприятиях машиностроительного комплекса России. Москва, 2006.

<sup>5</sup> Аверчев И.В. Указ. соч. С. 59.

<sup>6</sup> Управленческий учет : учеб. пособие (Бакалавриат) / под ред. проф. Я.В. Соколова. Москва, 2012.

<sup>7</sup> Там же. С. 13.

<sup>8</sup> Шароватова Е.А. Концепция современного развития управленческого учета: монография. Москва, 2011.

<sup>9</sup> URL: <https://www.globalreporting.org/resource/library/Russian-G4-Part-One.pdf>

<sup>10</sup> Шароватова Е.А. Указ. соч. С. 105-106.

Поступила в редакцию 06.11.2015 г.