

УДК 657

УПРАВЛЕНЧЕСКАЯ ОТЧЕТНОСТЬ: КРИТИЧЕСКИЙ АНАЛИЗ СУЩЕСТВУЮЩИХ ПОДХОДОВ И ОПРЕДЕЛЕНИЙ

Попов А.Н.

ФГБОУ ВПО «Ростовский государственный экономический университет (РИНХ)»,
Ростов-на-Дону, e-mail: salskpo@rambler.ru

Для успешного функционирования организаций в условиях мирового финансового кризиса от них требуется повышение эффективности финансово-хозяйственной деятельности на основе совершенствования управления производством, создания конкурентоспособной продукции и привлечения инвестиций. Чтобы обеспечить реализацию этих задач, управленческий персонал должен быть обеспечен качественной информацией, которая лежит в основе принятия обоснованных управленческих решений. Для этого подсистема бухгалтерского управленческого учета формирует свой продукт – бухгалтерскую управленческую отчетность. В настоящее время уделяется незначительное внимание вопросам развития теории и практического применения системы бухгалтерской управленческой отчетности. В статье представлены определения управленческой отчетности, данные различными специалистами, и изложен краткий критический анализ определений. Сделан главный акцент на то, что информация управленческой отчетности служит основой для принятия решений менеджментом организации. Сформулировано авторское определение бухгалтерской управленческой отчетности, целью составления которой является *принятие управленческих решений, не только текущего, но и стратегического характера.*

Ключевые слова: внутренняя бухгалтерская отчетность, управленческий учет, управленческие решения, контроль, учетно-аналитическая информация

MANAGEMENT ACCOUNTING: A CRITICAL ANALYSIS OF EXISTING APPROACHES AND DEFINITIONS

Popov A.N.

Rostov State University of Economics, Rostov-on-Don, e-mail: salskpo@rambler.ru

For the successful functioning of organizations in the global financial crisis, they are required to increase the efficiency of financial and economic activity through improved management of production, creation of competitive products and attraction of investment. To ensure the realization of these objectives management staff should be provided with quality information, which is the basis for making informed management decisions. For this sub-system of accounting management accounting forms its own product – an accounting management reporting. Currently, there is not enough attention paid to the development of theory and practical application of financial management reporting system. The article presents the definition of management accounting given by various specialists and the definitions of critical analysis are briefly set out. The fact that information management reporting provides the basis for management decision-making organization is emphasized. The author's definition of financial management reporting, which has the purpose of making management decisions, not only current but also strategic is formulated.

Keywords: internal accounting, management accounting, management decisions, monitoring, accounting and analytical information

В настоящее время большая часть организаций, помимо бухгалтерского финансового и налогового учета, осуществляет ведение бухгалтерского управленческого учета, основным продуктом которого является бухгалтерская управленческая отчетность. Однако, несмотря на то, что в последнее время вопросам организации и ведения бухгалтерского управленческого учета уделяется большое внимание, вопросы, связанные с бухгалтерской управленческой отчетностью, являются недостаточно разработанными как на теоретическом, так и на практическом уровне. Даже для обозначения этого вида отчетности применяются различные термины, в том числе «внутренняя отчетность», «внутрихозяйственная отчетность», «управленческая отчетность», «оперативная отчетность», «внутренняя бухгалтерская отчетность», «бухгалтерская управленческая отчетность».

Цель написания настоящей статьи – критический анализ существующих опре-

делений управленческой отчетности, данных различными специалистами, на основе которого автором предлагается собственное (уточненное) определение, в большей степени соответствующее современным рыночным реалиям.

На сегодняшний момент в экономической литературе существует несколько подходов к трактовке понятия бухгалтерской управленческой отчетности. Большая часть авторов, давая определение бухгалтерской управленческой отчетности, исходит из определения бухгалтерской отчетности в целом, добавляя в него некоторые особенности, присущие именно управленческой отчетности, главная из которых – это ориентация информации на управленческий персонал, т.е. не на внешних, а на внутренних пользователей информации.

Так, А.С. Бакаев указывает, что *внутренняя отчетность* – это используемая для нужд управления организации система сбора информации в денежном и натураль-

ном измерении о фактах ее хозяйственной деятельности, влияющих не только на финансовые, но и на производственные и технологические показатели организации [2, с. 14].

В.Ф. Палий указывает, что *внутренняя отчетность* – это совокупность упорядоченных показателей и другой информации. В ней дается интерпретация отклонений от целей, планов и смет, без чего управленческий учет остается формальным скоплением цифровых данных, не пригодных для целей внутреннего управления [8, с. 211].

Е.Э. Гусева рассматривает *управленческую отчетность* как систему взаимосвязанных показателей, которые характеризуют условия и результаты деятельности предприятия в целом или отдельных его частей за отчетный период [4, с. 18].

К. Друри рассматривает *управленческую отчетность* как комплекс взаимосвязанных данных и расчетных показателей, отражающих функционирование организации как субъекта хозяйственной деятельности, сгруппированных в целом по предприятию и его структурным подразделениям [5, с. 325]. В данном определении также указывается на единство данных о финансово-хозяйственной деятельности и расчетных показателей, что придает внутренней отчетности статус аналитического отчета.

Приведенные определения представляются нам не совсем верными в силу того, что в них отсутствует указание на целевую аудиторию, на основного потребителя информации бухгалтерской управленческой отчетности. Отчетность – это не столько сбор информации, сколько ее систематизация, представление в виде какой-либо системы показателей. В то же время в данных определениях сделан важный акцент на указание того, что информация бухгалтерской управленческой отчетности содержит сведения не только о финансовом положении организации, но и о ее производственных и технологических показателях.

Вторая группа авторов трактует данное понятие несколько шире.

С.В. Духанин понимает под *управленческой отчетностью*, прежде всего, ту *внутрифирменную* отчетность, которая подготавливается в сфере контроллинга и затем используется для принятия тех или иных управленческих решений на предприятии [6, с. 42].

В состав функций управления входит контроль, который связан с учетом. На наш взгляд, необходимо принять во внимание, что любой отчет в первую очередь выполняет информационную функцию.

О.Н. Коренева рассматривает *управленческую отчетность* как результат, продукт,

некоторый итог, вывод из учета или процесса формирования информации о финансово-хозяйственной деятельности или ситуации. Это представление информации с целью максимального облегчения и эффективности принятия управленческих решений. Анализ, как учет и контроль, выступает одним из инструментов формирования информации, а отчетность – это представление информации ее потребителю [7, с. 37].

Л.Н. Юдина считает, что *управленческую отчетность* можно определить как систему детальной и конкретной информации об имуществе, капитале, обязательствах, доходах и расходах организации, хозяйственных процессах и их результатах, о внутренних и внешних факторах, оказавших влияние на достигнутые результаты, необходимой управленческому персоналу для прогнозирования, планирования, организации, контроля и регулирования деятельности хозяйствующего субъекта [11, с. 18].

Г.А. Амучиева полагает, что *управленческая отчетность* – это комплекс взаимосвязанных данных и расчетных показателей, отражающих функционирование организации как субъекта хозяйственной деятельности и сгруппированных в целом по организации и в разрезе ее структурных подразделений [1, с. 18].

А.Ю. Соколов указывает, что *управленческая отчетность* – это, по сути, совокупность способов получения итоговых сведений для целей управления компанией. Другими словами, управленческая отчетность вторична, она зависит от организации бухгалтерского аналитического учета, от уровней детализации активов, обязательств, собственного капитала, доходов и расходов при составлении бюджетов и ограничена возможностями автоматизированной системы. Вместе с тем она многовариантна и более подвержена изменениям, чем, например, методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции [9, с. 13].

Н.А. Бреславцева и О.Ф. Сверчкова определяют, что управленческая отчетность – это совокупность отчетов, отвечающих определенным требованиям, которые являются информационной средой для принятия управленческих решений на стратегическом, тактическом и оперативном уровнях, направленных на «процветание» организации, а также для осуществления непрерывного контроля и изучения влияния финансовых, социальных, коммуникативных и других последствий принятых решений [3, с. 11].

По мнению Е.М. Сорокиной, управленческая отчетность содержит различные сведения о деятельности организации

(об объеме продаж, о запасах материалов, о движении денежных средств и т.п.) за короткие промежутки времени (сутки, пятидневку, декаду). Правила ее представления определяются каждой организацией самостоятельно [10].

И.А. Слободняк полагает, что бухгалтерская управленческая отчетность – это система учетно-аналитической информации, содержащаяся в формах отчетности, представленная в виде совокупности учетных и расчетных показателей в определенном формате, сформированная в соответствии с внутренними регламентами организации, характеризующая внутреннюю и внешнюю среду организации в целом и (или) ее сегментов и оперативно удовлетворяющая информационные потребности внутренних пользователей информации. Данное определение, на наш взгляд, является одним из наиболее удачных, но и оно имеет недостаток – ориентация на отражение информации исключительно оперативного характера, в то время как в существующих условиях без наличия прогнозной информации стратегического характера информационная полезность всей управленческой отчетности может ставиться под сомнение.

Данные определения отражают сразу несколько важных моментов, позволяющих понять суть и отличительные черты данного вида отчетности. Во-первых, указывает на то, что информация управленческой отчетности служит основой для принятия решений. Во-вторых, отмечается, что в состав управленческой отчетности включаются расчетные показатели и сведения не только о внутренней, но и о внешней среде организации. В то же время, на наш взгляд, неоправданным выглядит выделение на уровне определения отчетности ее структурной архитектуры – возможности ее составления как на уровне предприятия в целом, так и на уровне его структурных подразделений. При признании роли, которая отводится бухгалтерской управленческой отчетности, сомнительным является и то, что она должна составляться только за короткие промежутки времени и отражать текущее положение дел в организации.

Таким образом, все авторы считают целесообразным использование понятия «бухгалтерская управленческая отчетность», которое уже на уровне самого понятия включает важные признаки, позволяющие идентифицировать соответствующий вид отчетности среди всего массива информации, имеющейся в организации:

– бухгалтерская отчетность – указание на то, что отчетность формируется на основании данных бухгалтерского учета, кото-

рый включает в себя подсистему управленческого учета;

– управленческая отчетность – указание на цель, достижение которой должно обеспечить формирование учетно-аналитической информации бухгалтерской управленческой отчетности: информация должна использоваться менеджерами – внутренними пользователями – для принятия управленческих решений.

По итогам проведенного анализа существующих определений, представляется возможным сделать следующий обобщающий вывод – несмотря на наличие разнообразных подходов к трактовке и раскрытию сути данного определения, характеристике ее отличительных черт и достоинств (оперативность, информативность, ориентация на удовлетворение информационных потребностей внутренних пользователей) все вышеприведенные определения замыкаются на текущем временном интервале. Однако управление компанией, тем более в условиях ожидаемого нового «витка» мирового финансового кризиса, требует получения учетно-аналитической информации, необходимой для управления экономическими рисками, своевременной корректировки стратегических управленческих решений и от того, насколько полно она будет представлена, зависит эффективность, а в настоящее время и жизнеспособность компании. Опыт работы зарубежных компаний показал, что для решения собственных задач устойчивого развития было направлено по пути инициативного включения дополнительных сведений финансового и нефинансового характера в состав годовых отчетов. Эта информация рассматривается пользователями как существенно дополняющая и корректирующая бухгалтерские данные.

Бухгалтерская финансовая отчетность основана исключительно на исторических денежных оценках, в то время как основу управленческой отчетности образуют различные стоимостные оценки – дисконтированная стоимость, справедливая стоимость и др. Определение стоимости компании, ее активов и обязательств, неизбежно связано с неопределенностью оценок будущих событий финансового характера. Эта неопределенность практически преодолевается своевременным выявлением и учетом риск-факторов к условиям формирования будущих финансовых событий. Эти риск-факторы основаны на вероятностных оценках устойчивости значений прогнозных характеристик и на оценках возможности той или иной комбинации определяющих условий. Получение таких оценок возможно только в условиях знания ключевых денеж-

ных и неденежных показателей, раскрываемых в отчетности.

С учетом всего вышеизложенного нами предлагается следующее определение рассматриваемой отчетности: *бухгалтерская управленческая отчетность* – это систематизированная учетно-аналитическая информация в виде учетных и расчетных показателей, представленная по внутрифирменным формам и предназначенная для внутренних пользователей с целью принятия ими управленческих решений, не только текущего, но и стратегического характера.

Особенности определения данного термина состоят в следующем:

1. Бухгалтерская управленческая отчетность рассматривается как система форм, форматов этих форм и составляющих ее показателей – учетно-аналитической информации. Это предполагает, что бухгалтерская управленческая отчетность – определенная целостность, имеющая внутреннюю структуру. Каждая форма бухгалтерской управленческой отчетности предполагает систему форматов, каждый из которых раскрывает элемент, информация о котором приводится в соответствующей отчетной форме, с точки зрения какой-либо характеристики его состояния (структуры, движения, технического состояния и т.п.). Каждый формат содержит в себе систему показателей, с помощью которых раскрывается внутренняя структура соответствующего элемента отчетности и показывается его связи с другими элементами внутренней отчетности. Показатели сгруппированы в разделы отчетной формы.

Сформулированное определение бухгалтерской управленческой отчетности предполагает, что бухгалтерская управленческая отчетность включает в себя учетные показатели и расчетные показатели. В результате бухгалтерская управленческая отчетность References получает статус аналитического отчета, в котором не только отражается информация об имуществе, обязательствах и хозяйственных операциях экономического субъекта в количественном выражении, но и приводятся расчетные показатели, характеризующие финансово-хозяйственную деятельность организации и отдельные ее составляющие. Следовательно, внутреннюю бухгалтерскую отчетность можно рассматривать как систему учетно-аналитической информации. При этом показатели включаются в формы внутренней бухгалтерской отчетности не хаотично, а в соответствии с форматом, определенным в разработанном внутреннем регламенте.

2. Бухгалтерская управленческая отчетность должна оперативно удовлетворять информационные потребности менеджеров – внутренних пользователей не только оперативной, но и стратегически важной информации.

3. Бухгалтерская управленческая отчетность ориентирована на удовлетворение информационных потребностей менеджеров (внутренних пользователей). Соответственно, если информация о каком-либо объекте бухгалтерского учета не является необходимой для менеджеров конкретной организации, то она не должна включаться в состав показателей управленческой отчетности. Не может быть унифицированного формата бухгалтерской управленческой отчетности, поскольку у каждого менеджера будут свои информационные потребности, а соответственно, и свой набор показателей, удовлетворяющих эту потребность.

Также, необходимо отметить, что в каждом хозяйствующем субъекте управленческая отчетность формируется исходя из информационных нужд субъекта управления и для успешного функционирования организации ее руководству необходимо формировать отчетность, данные которой будут полезны при принятии управленческих решений.

Новое понимание содержания термина «управленческая отчетность» компаний позволяет нам адаптировать бухгалтерскую отчетность для решения управленческих задач, рассматриваемых на ближайшую и отдаленную перспективу в целях обеспечения стабильности и эффективности функционирования компании в условиях неопределенности.

Список литературы

1. Амучиева Г.А. Формирование внутренней управленческой отчетности // Бухучет в строительных организациях. – 2009. – № 12. – С. 18–20.
2. Бакаев А.С. Толковый бухгалтерский словарь. – М., 2006.
3. Бреславцева Н.А. Управленческий учет // Управленческая отчетность: классификация, идентификация и императивы. – 2010. – № 1.
4. Гусева Е.Э. Управленческая отчетность и ее использование для принятия управленческих решений // Современный бухучет. – 2005. – № 1. – С. 20–26.
5. Друри К. Управленческий учет для бизнес-решений: пер. с англ. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. – С. 655.
6. Духанин С.В. Взаимосвязь управленческой отчетности и финансовой отчетности по МСФО // Проблемы финансов и учета: прил. – 2007. – № 1. – С. 42–47.
7. Коренева О.Н. Управленческая отчетность коммерческого банка // Аудит и финансовый анализ. – 2006. – № 4. – С. 37–44.
8. Палий В.Ф. Управленческий учет издержек и доходов с элементами финансового учета. – М.: ИНФРА-М, 2006. – С. 279.

9. Соколов А.Ю. Управленческая отчетность промышленных предприятий // Все для бухгалтера. – 2006. – № 19(187). – С. 13–17.

10. Сорокина Е.М. Бухгалтерская и финансовая отчетность организаций: учеб. пособие. – 2-е изд. – М.: Финансы и статистика, 2008. – С. 192.

11. Юдина Л.Н. Управленческая отчетность организации // Экономический анализ. Теория и практика. – 2007. – № 15(96).

References

1. Amuchieva G.A. *Accounting in Construction Organizations*. 2009. no 12, pp. 18–20.

2. Bakaev A.S. *Tolkovyy buhgalterskiy slovar* [The Explanatory Dictionary of Accounting]. Moscow, 2006.

3. Breslavtseva N.A. *Upravlencheskiy uchet*. [Management Accounting. Management Reporting: Classification, Identification and Imperatives]. 2010. no1.

4. Guseva E. *Modern Accounting*. 2005. no 1, pp. 20–26.

5. Druri K. *Upravlencheskiy uchet dlya biznes resheniy*: [Management Accounting for Business Decisions: Translated from English]. Moscow: YUNITI-DANA, 2003, p. 655.

6. Dukhanin S.V. *Vzaimosvyaz upravlencheskoy otchetnosti i finansovoy otchetnosti po MSFO* [Management Accounting and Financial Reporting Relationship According to IFRS. Problems of Finance and Accounting: applic]. 2007. no 1, pp. 42–47.

7. Koreneva O.N.. *Audit and Financial Analysis*. 2006. no 4, pp. 37–44.

8. Paliy V.F. *Upravlencheskiy uchet izderzhek i dohodov s elementami finansovogo ucheta* [Management Accounting Costs and Revenue with the Elements of Financial Accounting] Moscow: INFRA-M, 2006, p. 279.

9. Sokolov A.YU. *Everything for the Accountant*. 2006. no 19(187), pp. 13–17.

10. Sorokina E.M. *Buhgalterskaya i finansovaya otchetnost organizatsiy: Ucheb. posobie. 2-e izd* [The Accounting and Financial Reporting of Organizations: A Manual. 2nd ed.]. Moscow: Finances and Statistics, 2008, p. 192.

11. Yudina L.N. *Upravlencheskaya otchetnost organizatsiy*. [Management Reporting of Organization] Economic Analysis. Theory and Practice. 2007. no 15(96).

Рецензенты:

Богатырев М.А., д.э.н., профессор кафедры налогообложения и бухгалтерского учета Южно-Российского института (филиал) академии народного хозяйства и государственной службы, г. Ростов-на-Дону;

Симионов Р.Ю., д.э.н., доцент, профессор кафедры управления и экономики таможенного дела Ростовского филиала Российской таможенной академии, г. Ростов-на-Дону.

Работа поступила в редакцию 30.03.2012.