

УДК 657.3
ББК 65.052.201.2

И.А. СЛОБОДНЯК
кандидат экономических наук, доцент
Байкальского государственного университета экономики и права,
г. Иркутск
e-mail: slob.irk@mail.ru

К ВОПРОСУ ОБ ОПРЕДЕЛЕНИИ ПОНЯТИЯ «БУХГАЛТЕРСКАЯ УПРАВЛЕНЧЕСКАЯ ОТЧЕТНОСТЬ»

В настоящее время большое внимание уделяется вопросам формирования бухгалтерской управленческой отчетности. В статье рассматриваются различные взгляды на понятие бухгалтерской управленческой отчетности, предлагается использование системного подхода к ее формированию.

Ключевые слова: внутренняя бухгалтерская отчетность, принципы формирования бухгалтерской отчетности, системный подход.

I.A. SLOBODNYAK
PhD in Economics, Associate Professor,
Baikal State University of Economics and Law,
Irkutsk
e-mail: slob.irk@mail.ru

ABOUT DEFINITION OF MANAGEMENT ACCOUNTING REPORTING

Nowadays much attention is paid to the problems of forming management accounting reporting. The article deals with different views on the concept of management accounting reporting; the author suggests using system approach to its formation.

Keywords: internal accounting reporting, principles of accounting reporting forming, system approach.

Основным продуктом бухгалтерского управленческого учета, важность которого для организаций на современном этапе общепризнанна, является бухгалтерская управленческая отчетность. Но, несмотря на то что теоретические основы управленческого учета разрабатываются уже на протяжении нескольких десятков лет, вопросы, связанные с управленческой отчетностью, все еще недостаточно разработаны 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». Представляется обоснованным 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, который 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.

Думается, что для получения качественного продукта необходимо представлять сущность конечного результата, что и определяет актуальность данного исследования. Так что же такое бухгалтерская управленческая отчетность? В настоящее время в экономической литературе приводятся определения 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. Например, А.С. Бакаев указывает, что *внутренняя отчетность* — это используемая для нужд управления организации система сбора информации в денежном и натуральном измерении о фактах ее хозяйственной деятельности, влияющих не только на финансовые, но и на производственные и технологические показатели организации [3, с. 14]. Приведенное толкование понятия представляется не совсем верным в силу того, что система сбора информации — это определение учета. Отчетность не только и не столько сбор информации, сколько ее систематизация, представление в виде системы показателей. В то же время в данном определении имеется важное указание на то, что информация бухгалтерской управленческой отчетности содержит сведения не только о финансовом положении организации, но и об ее производственных и технологических показателях.

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, непригодных для целей внутреннего управления [8, с. 211]. Важным в данном определении представляется то, что *внутренняя отчетность* трактуется не только как свод показателей, но и как их интерпретация.

Н. Адамов и Г. Адамова указывают, что «*управленческая отчетность* — это комп-

лекс взаимосвязанных данных и расчетных показателей, отражающих функционирование предприятия как субъекта хозяйственной деятельности и сгруппированных в целом по предприятию и в разрезе структурных подразделений. Отчетность является важнейшим источником информации для анализа и принятия решений» [1, с. 3]. Данное определение также указывает на то, что информация управленческой отчетности служит основой для принятия решений (хотя любая отчетность представляет собой основу для принятия решений, но различными группами пользователей информации). Неоправданным выглядит выделение на уровне определения отчетности того, что она составляется как на уровне предприятия в целом, выступающего в качестве субъекта хозяйствования, так и на уровне его структурных подразделений. На уровне определения не должны затрагиваться частные вопросы, а вопрос о том, в каком разрезе должна составляться бухгалтерская управленческая отчетность — на уровне предприятия в целом или на уровне структурного подразделения, — это частный вопрос, который для себя должна решать сама организация в зависимости от потребностей ее руководства.

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].

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]. Данное определение содержит в себе указание на системный подход к формированию информации бухгалтерской управленческой отчетности, что является его несомненным достоинством, однако в нем отсутствует указание на целевую аудиторию, на основного потребителя информации бухгалтерской управленческой отчетности.

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 [10, с. 18]. Данное определение содержит важную ссылку на то, что в информации бухгалтерской управленческой отчетности имеются сведения не только о *внутренней*, но и о *внешней* среде организации.

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 [2, с. 18]. Данное определение отражает сразу несколько важных моментов, позволяющих понять суть внутренней отчетности. Во-первых, указывается, что в состав управленческой отчетности включаются расчетные показатели. Во-вторых, акцентируется внимание, что управленческая отчетность составляется не только по хозяйствующему субъекту в целом, но и по отдельным структурным подразделениям.

А.Ю. Соколов указывает, что *управленческая отчетность* — это, по сути, совокупность способов получения итоговых сведений для целей управления компанией. В зависимости от запросов всегда можно получить сжатую или более развернутую информацию, т.е. изменить формы ее представления. 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]. Фактически данное определение представляет собой взгляд на управленческую отчетность со стороны потребителя ее информации, т.е. со стороны менеджера, для которого отчетность — это именно способ получения сведений.

Зарубежные специалисты подходят к определению бухгалтерской управленческой отчетности с аналогичных позиций. В частности, 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. При этом в зарубежной литературе широко используется понятие «система показателей». Под ней понимается упорядоченная совокупность показателей, которые состоят в связи между собой и полно информируют о состоянии того или иного объекта анализа [11, S. 506].

Мы полагаем, 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*.

Особенности предложенного определения 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. Прежде всего, это система отчетных форм, каждая из которых раскрывает информацию о каком-либо элементе отчетности. 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.

При этом *система* здесь выступает как *искусственно создаваемый комплекс элементов* (форм, форматов, разделов и показателей), предназначенный для решения задачи по *информационному обеспечению* менеджеров организации. С одной стороны, система показателей существует объективно, поскольку каждый показатель характеризует какой-либо реальный экономический процесс. С другой стороны, наблюдатель не только выделяет из среды систему (и ее отдельные части — показатели), но и создает, синтезирует ее, облакает в определенную форму. То есть система учетно-аналитической информации (форм, форматов, разделов и показателей, включенных в каждый раздел (формат, форму)) бухгалтерской управленческой отчетности является реальным объектом и одновременно абстрактным отображением связей действительности.

2. Понятие «показатель» при определении сущности бухгалтерской управленческой отчетности рассматривается нами с двух точек зрения:

– *показатель* как численная характеристика какого-либо свойства экономического объекта, процесса или решения — *учетный показатель*. Это объективно существующая величина, не зависящая от субъекта измере-

ния показателя, определяемая произошедшими событиями и оцениваемая в соответствии с правилами внутренних регламентов организации. Например, статья отчета о прибылях и убытках «Выручка от продажи продукции (работ, услуг)» отражает объективно существующий объект учета — доход от основной деятельности, сформированный в результате реализации продукции (работ, услуг), хотя и может существовать вариативность его оценки. Но сама статья отчетности представляет численное выражение конкретного хозяйственного процесса — продажи продукции;

– *показатель* как расчетная величина, характеризующая абстрактный объект, представляющая собой соотношение нескольких учетных показателей, — *расчетный* показатель. Примером расчетного показателя служит рентабельность продаж. Рентабельность — это расчетное значение, которое не является численным выражением какого-либо объективного процесса.

Сформулированное определение бухгалтерской управленческой отчетности как *системы показателей* предполагает, что бухгалтерская управленческая отчетность включает в себя учетные показатели и расчетные показатели. В этом состоит одно из важнейших отличий бухгалтерской управленческой отчетности от бухгалтерской финансовой отчетности, которая включает в основном учетные показатели, отражающие состояние объекта учета. В результате бухгалтерская управленческая отчетность 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*. Бухгалтерский управленческий учет не регулируется на государственном уровне,

однако организация самостоятельно разрабатывает соответствующие стандарты, согласно которым и будет формироваться информация внутренней бухгалтерской отчетности.

3. Бухгалтерская управленческая отчетность содержит в себе показатели, характеризующие не только *внутреннюю*, но и *внешнюю* среду организации. Традиционно составление бухгалтерской финансовой отчетности ориентировано только на внутреннюю среду предприятия. Но в случае с бухгалтерской управленческой отчетностью ограничение на приведение в отчетности показателей, характеризующих только внутреннюю среду, не является уместным, поскольку показатели, характеризующие *внешнюю* среду, оказывают в сочетании с показателями внутренней среды очень сильное влияние на принятие управленческих решений. Соответственно, только обеспечив менеджера определенной информацией о внешней среде (наряду с сохранением всего объема информации о внутренней среде организации), можно рассчитывать на качественные управленческие решения, которые способны привести к повышению эффективности функционирования организации. Кроме того, внутренняя бухгалтерская отчетность может и должна состояться не только по организации в целом, но и по ее отдельным сегментам, поскольку динамика показателей по организации может не соответствовать динамике показателей по ее отдельным частям (подразделениям, филиалам и т.п.).

4. Бухгалтерская управленческая отчетность должна *оперативно* удовлетворять информационные потребности менеджеров — внутренних пользователей информа-

ции¹. Тем самым уже на уровне определения выдвигается одно из основных требований к бухгалтерской управленческой отчетности — *оперативность*.

5. 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.

Таким образом, в данном случае бухгалтерская управленческая отчетность выступает здесь как *система*, в ее трактовке как *искусственно созданный комплекс элементов* (учетно-аналитической информации отчетности), предназначенная для решения организационной, экономической и технической задач — формирования информации, используемой менеджерами при управлении организацией. При этом система показателей отчетности является не только инструментом управления, но и прибором (индикатором), показывающим эффективность самого управления через набор параметров, фиксируемых в этой системе.

¹ В данном случае под внутренним пользователем информации понимается субъект, прямо связанный с конкретной организацией (хотя и не обязательно вступивший в трудовые отношения с хозяйствующим субъектом), который на основе предоставленной информации принимает решение, оказывающее непосредственное влияние на деятельность организации.

Список использованной литературы

1. Адамов Н., Адамова Г. Бухгалтерская управленческая отчетность: принципы, виды и методы составления // Финансовая газета: регион. вып. 2007. № 30. С. 3–8.
2. Амучиева Г.А. Формирование внутренней управленческой отчетности // Бухучет в строительных организациях. 2009. № 12. С. 18–20.
3. Бакаев А.С. Толковый бухгалтерский словарь. М., 2006.
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. М., 2003.
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., 2006.
9. Соколов А.Ю. Управленческая отчетность промышленных предприятий // Все для бухгалтера. 2006. № 19. С. 13–17.
10. Юдина Л.Н. Управленческая отчетность организации // Все для бухгалтера. 2007. № 15. С. 17–24.
11. Hovàth P. Controlling. München, 2009.

Bibliography (transliterated)

1. Adamov N., Adamova G. Bukhgalterskaya upravlencheskaya otchetnost': printsipy, vidy i metody sostavleniya // Finansovaya gazeta: region. vyp. 2007. № 30. S. 3–8.
2. Amuchieva G.A. Formirovanie vnutrennei upravlencheskoi otchetnosti // Bukhuchet v stroitel'nykh organizatsiyakh. 2009. № 12. S. 18–20.
3. Bakaev A.S. Tolkovy bukhhalterskii slovar'. M., 2006.
4. Guseva E.E. Upravlencheskaya otchetnost' i ee ispol'zovanie dlya prinyatiya upravlencheskikh reshenii // Sovremenniy bukhučet. 2005. № 1. S. 20–26.
5. Druri K. Upravlencheskii uchët dlya biznes-reshenii. M., 2003.
6. Dukhanin S.V. Vzaimosvyaz' upravlencheskoi otchetnosti i finansovoi otchetnosti po MSFO // Problemy finansov i ucheta: pril. 2007. № 1. S. 42–47.
7. Koreneva O.N. Upravlencheskaya otchetnost' kommercheskogo banka // Audit i finansovyi analiz. 2006. № 4. S. 37–44.
8. Palii V.F. Upravlencheskii uchët izderzhék i dokhodov s elementami finansovogo ucheta. M., 2006.
9. Sokolov A.Yu. Upravlencheskaya otchetnost' promyshlennykh predpriyatii // Vse dlya bukhhaltera. 2006. № 19. S. 13–17.
10. Yudina L.N. Upravlencheskaya otchetnost' organizatsii // Vse dlya bukhhaltera. 2007. № 15. S. 17–24.
11. Hovàth P. Controlling. München, 2009.