

Дискуссия. Корпоративная отчетность: проблемы и пути их решения



ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ

DOI: 10.26794/2408-9303-2023-10-5-38-49  
УДК 657.471.1(045)  
JEL M41

## Развитие функций управленческого учета в системе корпоративного управления

С.Н. Гришкина<sup>а</sup>, К.С. Честнова<sup>б</sup>

<sup>а</sup> Финансовый университет, Москва, Россия

<sup>б</sup> ООО «Инстамарт Технолоджис», Москва, Россия

### АННОТАЦИЯ

Проблемные вопросы развития теории управленческого учета в условиях совершенствования корпоративного управления и повышающихся требований к его информационному обеспечению со стороны различных заинтересованных сторон все чаще становятся объектом изучения отечественных и иностранных специалистов.

**Целью** исследования является определение тенденций развития управленческого учета в условиях цифровизации экономики и трансформации бизнес-процессов под воздействием изменений экономических условий, а также обоснование его новых функций в связи с меняющимися требованиями корпоративного управления и необходимостью совершенствования его информационного обеспечения. Для достижения поставленной цели использовались **методы** синтеза и анализа, абстракции, дедукции и индукции, сравнения и систематизации. Авторами проведен критический анализ существующих взглядов на сущность управленческого учета, его функции и возможные сценарии развития с учетом трансформаций в учетной науке и практике, наблюдающихся в третьем десятилетии XXI в. В процессе работы использовались результаты собственных исследований, полученные в рамках научной школы Финансового университета «Учетно-аналитические и контрольные процессы экономических субъектов информационного общества» и в ходе практической деятельности авторов. На основе анализа литературных источников, требований национальных и международных стандартов отчетности – как бухгалтерской финансовой, так и в области устойчивого развития, действующих практик – учетной и корпоративного управления – выявлены и обоснованы новые функции управленческого учета. Они направлены на формирование и представление более качественных данных в составе корпоративной отчетности, обладающей прогнозной ценностью. Полученные **результаты** могут быть использованы экономическими субъектами при оптимизации учетно-контрольных процессов и разработке внутренних регламентов по управленческому учету, а также субъектами регулирования бухгалтерского учета и профессиональными организациями при разработке рекомендаций в области управленческого учета.

**Ключевые слова:** корпоративное управление; управленческий учет; информационное обеспечение; корпоративная отчетность; финансовая отчетность; устойчивое развитие

**Для цитирования:** Гришкина С.Н., Честнова К.С. Развитие функций управленческого учета в системе корпоративного управления. *Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing.* 2023;10(5):38-49. DOI: 10.26794/2408-9303-2023-10-5-38-49

ORIGINAL PAPER

## Development of Management Accounting Functions in the Corporate Governance System

S.N. Grichkina<sup>а</sup>, K.S. Chestnova<sup>б</sup>

<sup>а</sup> Financial University, Moscow, Russia;

<sup>б</sup> LLC "Instamart Technodlogies", Moscow, Russia

### ABSTRACT

Problematic issues of the development of theory of management accounting in context of improving corporate governance and increasing requirements from various stakeholders to its information support are increasingly becoming the object of research by domestic and foreign scientists. **The purpose** of this study is to identify the

© Гришкина С.Н., Честнова К.С., 2023

trends in the development of management accounting in the conditions of digitalization of the economy, and the transformation of business processes under the influence of changes in business environment as well as justification and substantiation of the new functions of management accounting in connection with the changing requirements of corporate governance and the need to improve its information support. To achieve this goal, **the methods** of synthesis and analysis, abstraction, deduction and induction, comparison and systematization were used, as well as a critical analysis of existing views on the essence of management accounting, its functions and possible development scenarios, taking into account transformations in accounting science and practice observed in the third decade of the XXI century. In the process of work the results of own researches conducted and received within the framework of the scientific school of the Financial University "Accounting-analytical and control processes of economic subjects of information society" and in the course of practical activity of the authors were used. Based on the analysis of literary sources, the requirements of national and international standards in the field of both accounting and financial reporting and in sustainable development, current accounting practices and corporate governance practices, new management accounting functions have been identified and justified, the implementation of which is aimed at the formation and presentation of better quality data and information as part of corporate reporting with predictive value. **The results** obtained can be used by economic entities in optimizing accounting and control processes and developing internal regulations on management accounting, as well as by accounting regulatory entities and professional organizations in developing recommendations in the field of management accounting for various economic entities.

**Keywords:** corporate governance; management accounting; information support; corporate reporting; financial statements; sustainable development

**For citation:** Grichkina S.N., Thesnova K.S. Development of management accounting functions in the corporate governance system. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing.* 2022;10(5):38-49. (In Russ.). DOI: 10.26794/2408-9303-2022-10-5-38-49

## ВВЕДЕНИЕ

Применение лучших практик корпоративного управления (КУ) является неременным условием устойчивого развития компании, поскольку недостаточное внимание к вопросам КУ может стать причиной конфликта интересов акционеров, менеджеров, государственных органов, кредиторов и иных заинтересованных сторон. Эффективность КУ достигается, прежде всего, благодаря информационному обеспечению, вопросы повышения качества которого в течение последних лет являются предметом острых дискуссий.

Важнейшим принципом корпоративного управления компании является ее информационная прозрачность, и кодексом КУ установлено, что акционерное общество и его деятельность (как производственно-хозяйственная и финансовая, так и само корпоративное управление) должны быть прозрачными для акционеров, инвесторов и иных заинтересованных лиц<sup>1</sup>. Об этом свидетельствует не только практика раскрытия информации о факторах устойчивого развития компаний (ESG-факторах), международные инициативы

и соответствующие стандарты, но и рекомендации ЦБ РФ<sup>2</sup>.

Основой информационного обеспечения КУ и менеджмента компании является бухгалтерский учет, специфические способы и приемы которого позволяют реализовать собственные функции в процессе достижения информационной прозрачности корпоративных структур для различных заинтересованных сторон. В свою очередь, внедрение лучших практик КУ способствует развитию традиционных учетных функций и появлению новых, связанных с необходимостью формирования и представления в корпоративных отчетах адекватного информационного образа компании. Ознакомление с последним позволяет заинтересованным сторонам организации прогнозировать события для принятия обоснованных решений по поводу взаимодействия с ней в будущем.

Специалисты обычно выделяют два вида бухгалтерского учета: финансовый и управленческий, имеющие сходства и различия, которые проявляются в целях, задачах, предмете, методах и реа-

<sup>1</sup> Письмо Банка России от 10.04.2014 № 06–52/2463 «О Кодексе корпоративного управления». URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/70540276>

<sup>2</sup> Письмо Банка России от 27.12.2021 № ИН-06–28/102 «О раскрытии в годовом отчете публичного акционерного общества отчета о соблюдении принципов и рекомендаций Кодекса корпоративного управления». URL: [https://nokc.org.ru/docs\\_kc/?ysclid=llyuxytsqa933966772](https://nokc.org.ru/docs_kc/?ysclid=llyuxytsqa933966772)

лизуемых функциях. Вместе с тем динамичные изменения экономических процессов в XXI в. и неудовлетворенность качеством информационного обеспечения управления ресурсами на различных уровнях обуславливают трансформацию учетных принципов и правил, в том числе содержащихся в системах национальных и международных учетных стандартов.

Еще в 2017 г. Председателем Совета по Международным стандартам финансовой отчетности (МСФО) были обозначены следующие наиболее общие «претензии» инвесторов и иных заинтересованных сторон к информации финансовой отчетности:

- «финансовая отчетность компании не является источником всей информации для инвесторов;
- имеет место тренд к расширению разрыва между бухгалтерской и рыночной стоимостью компаний;
- финансовая отчетность в узком смысле имеет свои ограничения, в силу чего Совет признает, что пользователи нуждаются в других источниках информации для использования в своих оценках стоимости компании;
- необходимо стимулировать компании, лучше объяснять их стратегии создания стоимости в долгосрочной перспективе» [1].

Данная статья посвящена исследованию взаимосвязи между совершенствованием практики КУ и его информационного обеспечения и развитием принципов управленческого учета, а также обоснованию новых функций управленческого учета в условиях повышения требований к информационному обеспечению КУ со стороны заинтересованных сторон.

## ДИСКУССИЯ

### Концепции корпоративного управления

В настоящее время термин «корпоративное управление» получил достаточно широкое распространение; проблемы его совершенствования являются предметом большого количества дискуссий и научных публикаций, однако до сих пор не существует его единого определения.

В экономической литературе понятие «корпоративное управление» трактуется по-разному; неодинаковы и взгляды на его сущность. Так, С. Масютин [2] рассматривает КУ «как высший уровень управленческой деятельности на предприятиях с акционерной формой собственности»

и описывает его механизм как совокупность следующих элементов:

- управление акционерным (уставным) капиталом с учетом интересов миноритарных и мажоритарных акционеров, менеджмента и других заинтересованных в бизнес-процессе лиц (stakeholders);
- работа с акционерами (регистрация, расчеты по дивидендам, привлечение к управлению и т.п.);
- проведение собраний акционеров;
- разработка дивидендной политики;
- сотрудничество с профессиональными участниками фондового рынка по движению эмитируемых акций;
- культура взаимодействия с внутренней и внешней бизнес-средой.

В соответствии с Принципами международной Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) корпоративное управление представляет собой «систему взаимоотношений между руководством организации, Советом директоров, акционерами и другими заинтересованными лицами. Кроме того, оно является основой для определения целей организации и определения средств достижения этих целей и путей контроля за ее деятельностью. Надлежащее корпоративное управление должно создавать соответствующую заинтересованность как совета директоров, так и руководства организации в следовании целям, отвечающим интересам организации и ее акционеров, а также должно обеспечивать эффективный мониторинг. Наличие эффективной системы корпоративного управления в рамках отдельных организаций, а также в масштабе экономики страны в целом помогает обеспечить должный уровень доверия, необходимый для нормального функционирования рыночной экономики»<sup>3</sup>.

На практике корпоративное управление часто отождествляют с менеджментом, но второе понятие намного шире и связано с вопросом агентских отношений, приобретшим особую актуальность только в XX в. Эта проблема, основой которой является конфликт интересов, обострилась с появлением крупнейших транснациональных корпораций, имеющих подразделения, дочерние

<sup>3</sup> Письмо ЦБ РФ от 06.02.2012 № 14-Т «О рекомендациях Базельского комитета по банковскому надзору “Принципы совершенствования корпоративного управления”». URL: <https://base.garant.ru/70138558/>

организации в различных странах и сложную структуру управления. Теория агентских отношений, разработанная в 1976 г. американскими экономистами М. Дженсенем и У. Меклингом, объясняет коммуникации внутри корпорации и рассматривается названными учеными как совокупность контрактов между менеджерами, акционерами, кредиторами и другими заинтересованными сторонами.

В настоящее время вопросам КУ уделяется достаточно много внимания — разрабатываются и внедряются кодексы корпоративного поведения, реализуются принципы эффективного управления, а фактор корпоративного управления в последние годы, наряду с социальными и экологическими, входит в число принципов устойчивого развития бизнеса.

В РФ проблемам КУ большое внимание уделяет ЦБ РФ — в 2014 г. им был принят новый Кодекс корпоративного управления<sup>4</sup>. В соответствии с этим документом корпоративное управление охватывает систему взаимоотношений между исполнительными органами акционерного общества, его советом директоров, акционерами и другими заинтересованными сторонами, являясь инструментом для определения целей акционерного общества (и средств их достижения), а также обеспечения эффективного контроля за деятельностью общества со стороны акционеров и других заинтересованных сторон.

В современной экономике выделяют две концепции КУ: стоимости капитала акционеров и концепция «соучастников». Первая предполагает сосредоточение усилий на увеличении стоимости капитала акционеров, вторая — на защите интересов всех стейкхолдеров, что в долгосрочной перспективе также приводит к повышению акционерной стоимости [3, с. 44, 45; 4–6].

В последние годы широкое распространение получила вторая концепция, или теория стейкхолдеров, большой вклад в развитие которой внесли ученые Финансового университета, в том числе В.И. Бариленко [4, 5] и О.В. Ефимова [3, 7] — на ее основе изучаются проблемы корпоративной отчетности и качества отчетной информации, в том числе представителями научной школы Финансового университета «Учетно-аналитические

и контрольные процессы экономических субъектов информационного общества». Так, О.В. Ефимова рассматривает корпоративную отчетность как способ взаимодействия с заинтересованными сторонами [7], а О.В. Рожнова предлагает «оценивать текущее состояние отчетности с позиции стейкхолдеров» [8, с. 38].

## ПРОБЛЕМЫ КАЧЕСТВА ИНФОРМАЦИОННОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ КОРПОРАТИВНОГО УПРАВЛЕНИЯ

Одной из острейших проблем информационного обеспечения заинтересованных сторон является прогнозная ценность предоставляемых данных, которую Совет по МСФО включил в «Концептуальные основы представления финансовых отчетов» как условие обеспечения ее уместности (последнее служит основополагающей качественной характеристикой отчетной информации). Однако при этом подчеркивается, что «финансовая информация не обязательно должна представлять собой предсказание или прогноз, чтобы обладать прогнозной ценностью»<sup>5</sup>. Российской Концепцией<sup>6</sup>, как и иными документами в области регулирования бухгалтерского учета в России, такая качественная характеристика учетной информации не предусмотрена.

В настоящее время среди исследователей учетной сферы развернулась дискуссия по поводу того, что является предметом бухгалтерского учета — прошлые или будущие события. В литературе по этой тематике появились публикации, где не просто аргументируется целесообразность использования прогнозной информации при формировании показателей бухгалтерской отчетности, но и приводится перечень объектов бухгалтерского наблюдения будущих событий [9]. О.С. Еремеева представила состав требований к учету будущих событий, содержащихся во всех действующих федеральных стандартах для организаций (ФСБУ или ПБУ) [9, 10]. В то же время другие ученые придерживаются противоположного мнения, указывая на «невозможность существующей системы бухгал-

<sup>4</sup> Письмо Банка России от 10.04.2014 № 06–52/2463 «О Кодексе корпоративного управления». URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/70540276>

<sup>5</sup> Концептуальные основы представления финансовых отчетов. URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_310681/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_310681/)

<sup>6</sup> Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России (одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине РФ, Президентским советом ИПБ РФ 29.12.1997). URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_17312/?ysclid=llz04942ef550651768](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_17312/?ysclid=llz04942ef550651768)

терского учета предвидеть, что ждет предприятие в ближайшее и более отдаленное время, «заглянуть» после отчетного года вперед» [11].

Спорными являются вопросы разграничения целей и функций видов учета. В большинстве учебников по бухгалтерскому финансовому и управленческому учету говорится, что управленческий учет предназначен для решения внутренних задач управления предприятием, является его «ноу-хау», и, в отличие от финансового, субъективен и конфиденциален, но при этом несет основную нагрузку по обеспечению принятия управленческих решений.

В работе К. Друри обозначены следующие функции бухгалтерского учета<sup>7</sup>:

- распределение затрат между реализованной продукцией и товарно-материальными запасами, что необходимо для обеспечения требований внутренней и внешней отчетности;
- предоставление соответствующей информации, помогающей менеджерам более обоснованно принимать решения;
- предоставление данных, необходимых для планирования, контроля и измерения показателей функционирования организации.

Перечень и содержание функций управленческого учета, описанных в научных публикациях, учебниках и учебных пособиях российских специалистов, в том числе подготовленных с участием авторов данной статьи, отражают взгляды исследователей на сущность управленческого учета и его роль в развитии экономики [6, 12, 13]. В настоящее время, как отмечает М. А. Вахрушина, «управленческий учет признан всеми и его необходимость под сомнение учеными не ставится» [14, с. 15], но в то же время существуют разные мнения по поводу его сущности, принципов, решаемых задач.

Выделяют три концепции современного управленческого учета [14, с. 14–15]:

- управленческий учет как производственный (ретроспективный и перспективный);
- управленческий учет как часть системы управления предприятием (он охватывает вопросы анализа, нормирования, планирования, прогнозирования);
- управленческий и финансовый учет как две самостоятельные информационные системы.

<sup>7</sup> Друри К. Управленческий учет для бизнес-решений. Учебное пособие. М.: Юнити-Дана; 2012:18–19.

На наш взгляд, для российской экономики представляется целесообразным рассматривать управленческий учет и развивать его функции в контексте трактовки В. Ф. Палия, рассматривавшего его «как новое прочтение внутрихозяйственного расчета» [15], что подтверждается результатами наших исследований, полученными на практике, в том числе путем определения, в какой степени внедрение отдельных элементов внутрихозяйственного расчета влияет на эффективность сельскохозяйственного производства. Было выявлено, что особенно это влияние проявлялось при формировании в системе внутрихозяйственного расчета оптимального механизма стимулирования работников подразделений и функциональных служб на достижение результатов. В этой связи представляется целесообразным рассматривать мотивацию персонала в качестве важнейшей функции управленческого учета.

Эволюция теории и практики учета и корпоративной отчетности, обусловленная трансформацией «экономики под воздействием мощного прорыва в технологиях сбора, передачи, распространения и обработки информации» [8, с. 38], а также появление требований заинтересованных сторон к таким данным, как сведения о бизнес-моделях компании, ее стратегии и о том, как различные виды капитала будут создавать стоимость в перспективе и т.п. приводят к трансформации управленческого учета, проявляющейся в совершенствовании его традиционных функций и появлении новых.

### **РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ** **Использование данных управленческого** **учета при подготовке финансовой** **отчетности**

Тенденции развития теории и практики различных видов учета, а также финансовой и нефинансовой отчетности свидетельствуют об их интеграции с целью транспарентизации бизнеса и наиболее полного удовлетворения информационных запросов его стейкхолдеров. Причем, как отмечает О. В. Рожнова, это относится не только к информационным запросам «в моменте», но и к тем, «которые у заинтересованных сторон должны, как ожидается, возникнуть хотя бы не в столь отдаленное время» [8, с. 39].

На информацию «конфиденциального» управленческого учета начинают «претендовать» пользователи финансовой отчетности в формате МСФО.

Напомним, что в этой системе начиная с 2009 г. действует МСФО (IFRS) 8 «Операционные сегменты»<sup>8</sup>, заменивший МСФО (IAS) 14 «Сегментная отчетность»<sup>9</sup>, требующий, чтобы основой для выделения отчетных сегментов, информацию о которых компания должна раскрывать в своей публичной (внешней) отчетности, служила управленческая информация. Сравнение требований, содержащиеся в этих документах, приведено в *таблице*.

При этом стоит признать, что даже «старым стандартом при идентификации различий в рисках и выгодах отдельных сегментов предписывалось руководствоваться мнением управленцев. Уже тогда можно было заметить тенденции более широкого использования внутренней управленческой информации для представления в публичной отчетности.

В настоящее время, как показывает анализ, без наличия этих данных не могут быть выполнены требования большинства действующих международных стандартов финансовой отчетности (IAS или IFRS). На наш взгляд, наиболее ярким примером МСФО, требующим применения профессионального суждения на основе внутренней управленческой информации, является МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов»<sup>10</sup>. Напомним, что в соответствии с пунктом 9 данного документа компания должна «на конец каждого отчетного периода оценить, нет ли каких-либо признаков обесценения активов», и в случае наличия хотя бы одного из них — оценить возмещаемую сумму такого (внешнего или внутреннего) актива. Эти процедуры должны проводиться на основе правдивой информации, которая, на наш взгляд, может быть сформирована в системе управленческого учета. МСФО (IAS) 36 предусмотрен только один

признак, имеющий отношение к управленческой отчетности с управленческой отчетностью: «показатели внутренней отчетности указывают на то, что экономическая эффективность актива хуже или будет хуже, чем ожидалось». Для оценки остальных признаков также целесообразно использовать данные управленческого учета, поскольку они не формируются в системе традиционного текущего бухгалтерского учета даже при наличии достаточно разветвленной системы аналитических счетов.

Развитие системы МСФО, направленное на повышение качества отчетной информации (что проявляется в предоставлении пользователям возможности формировать на ее основе точные прогнозы в отношении отчитывающейся организации) приводит к появлению новых требований. Их выполнение связано с принятием профессионального суждения и использованием прогнозных оценок, в том числе применительно к используемым бизнес-моделям компании. Так, МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты» требует для определения метода оценки финансовых инструментов «классифицировать финансовые активы как оцениваемые впоследствии по амортизированной стоимости, справедливой стоимости через прочий совокупный доход или справедливой стоимости через прибыль или убыток, исходя из бизнес-модели, используемой организацией для управления финансовыми активами...»<sup>11</sup>. Кроме того, этим стандартом с 1 января 2018 г. введено правило, в соответствии с которым компании обязаны признавать убытки в связи с формированием резерва под ожидаемые кредитные убытки, которые возникнут на протяжении срока действия финансового актива в случае, если кредитный риск по данному активу значительно увеличился с момента первоначального признания. Информация о бизнес-модели организации, используемой для управления финансовыми активами, а также о кредитных рисках, связанных с конкретным активом, может быть сформирована в системе управленческого учета, причем не только традиционного, но и стратегического. Анализ финансовой отчетности компаний, применяющих МСФО (IFRS)

<sup>8</sup> Международный стандарт финансовой отчетности МСФО (IFRS) 8 «Операционные сегменты» (введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н). URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_193570/?ysclid=llz0t3ur9y454740224](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193570/?ysclid=llz0t3ur9y454740224)

<sup>9</sup> Международный стандарт финансовой отчетности МСФО (IAS) 14 «Сегментная отчетность». URL: [http://amac.md/Biblioteca/data/22/11/2/04/MSFO\\_RU-10-1.html](http://amac.md/Biblioteca/data/22/11/2/04/MSFO_RU-10-1.html)

<sup>10</sup> Международный стандарт финансовой отчетности МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» (введен в действие на территории Российской Федерации приказом Минфина России от 28.12.2015 № 217н). URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_193674/?ysclid=llz19hnu7e596979160](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_193674/?ysclid=llz19hnu7e596979160)

<sup>11</sup> Международный стандарт финансовой отчетности МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты» (введен в действие на территории Российской Федерации в редакции 2014 г. приказом Минфина России от 27.06.2016 № 98н). URL: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_202060/?ysclid=llz1c0qeg2611497749](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_202060/?ysclid=llz1c0qeg2611497749)

Таблица / Table

**Требования к выделению операционных (хозяйственных) сегментов МСФО (IAS) 14 «Сегментная отчетность» и МСФО 8 (IFRS) 8 «Операционные сегменты» / Requirements for identifying of operating (business) segments based on IAS 14 “Segment Reporting” and IFRS 8 “Operating Segments”**

Определения и характеристики операционного (хозяйственного) сегмента / Definitions and characteristics of the operating (business) segment	МСФО (IFRS) 8 «Операционные сегменты» / IFRS 8 “Operating Segments”	МСФО (IAS) 14 «Сегментная отчетность» / IFRS IAS 14 “Segment reporting”
Определение сегмента	Операционный сегмент – это компонент организации, осуществляющий деятельность, от которой он может получать выручку и на которую нести расходы (включая выручку и расходы, связанные с операциями с другими компонентами той же организации)	Хозяйственный сегмент – это отличимый составной элемент компании, занятый в производстве отдельного товара (предоставлении услуги) или группы связанных товаров или услуг, подвергающийся рискам и получающий выгоды иные, чем другие сегменты компании, подвергающиеся рискам и выгодам
Условия выделения	Результаты его операционной деятельности регулярно анализируются руководством организации, принимающим операционные решения, чтобы принять решения о распределении ресурсов сегменту и оценить результаты его деятельности	Характер товаров или услуг; характер производственных процессов; тип или класс клиента для товаров или услуг; методы, используемые для распространения товаров или предоставления услуг; характер регулирующей среды, например банковские, страховые и коммунальные предприятия

Источник / Source: разработано авторами / developed by the authors.

9, показал, что при признании резерва под ожидаемые кредитные убытки используются различные процедуры для выявления кредитных рисков [16]: тестирование, применение статистических данных и экспертных оценок для определения вероятности дефолта и уровня потерь в случае, если он произойдет. Очевидно, что эти процедуры выходят за рамки бухгалтерского финансового учета, и их целесообразно реализовывать в системе управленческого учета.

Перечень требований МСФО, которые представляется возможным выполнить только при наличии внутренней информации, сформированной в системе управленческого учета, можно было бы продолжить. Причем в ряде случаев такие данные могут быть получены с помощью сотрудников других функциональных служб. К примеру, прогнозы относительно исхода судебного разбирательства, на основании которого признается оценочное

обязательство, могут сделать специалисты юридической службы. Задача же учетного персонала заключается в регистрации подобных сведений, их интерпретации, анализе, документировании и представлении.

Таким образом, появляются новые задачи управленческого учета, обусловленные требованиями МСФО широко применять профессиональное суждение при формировании показателей финансовой отчетности и составлении пояснений к отчетным формам на основе внешней и внутренней информации. В связи с этим в системе управленческого учета следует выделить отдельный функциональный блок с таким названием, как «формирование и интерпретация данных для заполнения отчетных форм и пояснений к ним в системе финансовой отчетности».

Использование данных управленческого учета для определения показателей отчетности не

является новшеством. Известно, что для формирования финансовой отчетности традиционно осуществлялось «распределение затрат между реализованной продукцией и товарно-материальными запасами», что необходимо для достоверного представления статей «Запасы» в бухгалтерском балансе и «Себестоимость продаж» — в отчете о финансовых результатах. Е. М. Дусаева, указывая на отдельные функции управленческого учета, которые «выполняются в рамках решения задач финансового учета», правомерно выделяет такую его функцию, как «формировании полной и достоверной информации о фактической себестоимости продукции, выявлении финансовых результатов деятельности в целом по предприятию, структурным подразделениям и видам выпускаемой продукции, работ и услуг»<sup>12</sup>.

Однако это лишь небольшая доля тех проблем, которые должны решаться в системе управленческого учета для достоверного представления всех иных показателей в финансовых отчетах и пояснениях к ним.

### **ИНФОРМАЦИОННОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ ПРОЦЕССА ПОДГОТОВКИ ESG-ОТЧЕТНОСТИ**

Современные тенденции в развитии информационного обеспечения КУ и корпоративной отчетности тесно связаны с концепцией устойчивого развития и необходимостью предоставления данных о ESG-факторах компании. Все больше внимания уделяется раскрытию в корпоративной отчетности нефинансовой информации, что обусловлено имеющимися недостатками (ограничениями) финансовой отчетности, о чем говорится в работах ученых Финансового университета [17–21].

В настоящее время действуют многочисленные стандарты, руководства, рекомендации, которыми организации могут пользоваться для подготовки отчетности в области устойчивого развития (ESG-отчетности). Наличие большого количества документов приводит к проблемам сопоставимости и достоверности информации, что связано со сложностями ее подтверждения. В этой связи положительным является создание в 2021 г. в структуре Фонда МСФО Совета по международным стандартам в области устой-

чивого развитие (СМСУР), задачи которого заключаются в разработке комплекта стандартов раскрытия информации в области устойчивого развития, взаимодополняющих МСФО. Оба комплекта стандартов призваны обеспечить предоставление высококачественных, прозрачных и сопоставимых данных, полезных инвесторам и другим заинтересованным сторонам при принятии экономических решений. В июне 2023 г. СМСУР опубликовал первые документы: МСФО S 1 «Общие требования к раскрытию финансовой информации, связанной с устойчивым развитием» и МСФО S 2 «Раскрытие информации, связанной с климатом». Стандарты вступят в силу с 1 января 2024 г., однако обязательность их применения в отдельных странах будет зависеть от решений национальных органов.

На данный момент не существует единого мнения по поводу информационного источника составления и представления ESG-отчетности. В то же время в работах М. А. Вахрушиной [14], О. В. Рожновой [22], В. И. Бариленко [5], М. В. Мельник [23], А. Н. Бобрышева [24] и др. говорится о целесообразности использования для этих целей системы управленческого учета. Мы согласны с тем, что формировать публичную отчетность об устойчивом развитии бизнеса (интегрированную и нефинансовую отчетность) можно с помощью управленческого учета — методические аспекты этого процесса изложены нами в публикациях применительно к компаниям автомобильной отрасли [25, 26].

Подчеркнем, что развитие корпоративной отчетности (в том числе ESG-отчетности), и обоснованность формирования данных для ее подготовки в системе управленческого учета обуславливают выделение в составе последней отдельного информационного блока «формирование внутренней информации для подготовки и представления отчетности об устойчивом развитии бизнеса (ESG-отчетности)».

### **ВЫВОДЫ**

Информирование стейкхолдеров компании о различных аспектах ее деятельности является важнейшим принципом корпоративного управления. Для его реализации в учетной теории и практике (как в России, так и за рубежом) проводятся мероприятия, направленные на развитие учетных функций, в том числе функций управленческого учета.

<sup>12</sup> Дусаева Е. М. Управленческий учет. Пособие для практических занятий. М.: Агропрогресс; 2002:252 с.

Стейкхолдеры все больше интересуются сведениями о том, как организация способна создавать ценность в кратко-, средне- и долгосрочном периодах, хотят иметь информацию о бизнес-модели компании, а также о том, как она планирует выполнять свои обязательства (в том числе экологического и социального характера) перед различными сторонами. Для формирования собственных прогнозов пользователям отчетной информации в одинаковой степени необходимы правдивые финансовые и нефинансовые данные, обладающие прогнозной ценностью, которые подтверждены аудиторами.

Система управленческого учета, созданная в результате разделения бухгалтерского учета на две подсистемы, может и должна быть трансформирована для выполнения новых задач. Как отмечает О. В. Рожнова, управленческий учет «становится глобальной учетной наукой», его целесообразно рассматривать как состоящий из нескольких направлений [22], в рамках которых решаются задачи оперативного и стратегического управления, информационного обеспечения КУ и транспарентизации бизнеса.

Развитие института корпоративной отчетности, в составе которого, наряду с финансовой, содержится приобретающая все более важное значение нефинансовая информация о факторах устойчивого развития бизнеса (ESG-отчетность), приводит к целесообразности развития функций управленческого учета в направлении информационной поддержки ESG-отчетности.

Система финансовой отчетности также находится в процессе постоянной трансформации; содержащиеся в ней ретроспективные сведения в большой степени основываются на прогнозных оценках, что позволяет пользователям формировать на ее основе собственные прогнозы, в том числе прогнозировать будущие потоки денежных средств.

Однако для выработки подобных оценок необходима и внутренняя управленческая информация, в том числе о влиянии факторов внешней среды, поэтому появляющиеся новые функции управленческого учета целесообразно объединить в новый функциональный блок.

Традиционная функция управленческого учета — «обеспечение руководителей всех уровней управления информацией, необходимой для текущего планирования, контроля и принятия оперативных управленческих решений в разрезе

структурных подразделений, видов деятельности и сегментов рынка» [12, с. 20] — дополняется прогностической. Руководству компании необходимы данные как о фактически достигнутых ее операционными сегментами результатах, так и о цепочке создания ценности, рисках и угрозах компании, внешних факторах, оказывающих влияние на ее возможность обеспечивать непрерывность деятельности и увеличение стоимости в долгосрочной перспективе.

Таким образом, динамично меняющийся внешний мир и внутренние условия развития компаний, повышение требований к качеству информационного обеспечения корпоративного управления приводят к появлению новых функций управленческого учета и, соответственно, трансформации его системы.

Изучение литературных источников, а также анализ практики и информационного обеспечения КУ позволило выделить три функциональных блока в системе современного управленческого учета:

- формирование, интерпретация, анализ и представление информации руководству компании, ее сегментов и функциональных служб с целью информационной поддержки принятых ими управленческих решений тактического и стратегического характера;
- формирование и интерпретация данных для заполнения отчетных форм и пояснений к ним в системе финансовой отчетности;
- формирование внутренней информации для подготовки и представления ESG-отчетности.

Внутри каждого блока можно выделить отдельные функции управленческого учета, которые будут меняться в зависимости от отраслевых особенностей, размера компании, ее бизнес-модели и иных факторов.

Предлагаемые функциональные блоки могут использоваться при построении эффективной системы управленческого учета в экономических субъектах, а также при внедрении в организациях цифровых инструментов для оптимизации учетно-контрольных процессов. Результаты исследования могут быть полезны при разработке рекомендаций (стандартов управленческого учета) Минфином России и при подготовке документов в области регулирования управленческого учета профессиональными организациями, отраслевыми министерствами и ведомствами.

## СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Скобарев В. Ю. Единая система международных стандартов отчетности в области устойчивого развития: мечта или реальная перспектива? URL: <https://media.rspp.ru/document/1/f/b/fbcbf5c21483098d4d297f71fb8540ed.pdf>
2. Масютин С. Корпоративное управление в России: первые шаги. *Консультант*. 2005;(5):79–81.
3. Ефимова О. В. Корпоративная отчетность как способ взаимодействия с заинтересованными сторонами. *Аудиторские ведомости*. 2015;(9):43–54.
4. Бариленко В. И. Влияние теории стейкхолдеров на развитие современного экономического анализа. Монография. М.: КноРус; 2022. 220 с.
5. Бариленко В. И., Ефимова, О. В., Гришкина С. Н. и др. Учетно-аналитическое и контрольное обеспечение устойчивого развития экономических субъектов. Монография. М.: КноРус; 2018. 258 с.
6. Гришкина С. Н. Информационное обеспечение устойчивого развития аграрного сектора экономики: теория, методология, практика Монография. М.: Русайнс; 2018. 79–81226 с.
7. Ефимова О. В. Корпоративная отчетность как способ взаимодействия с заинтересованными сторонами». *Аудиторские ведомости*. 2015;(9):43–54.
8. Рожнова О. В. Принципы развития корпоративной отчетности в третьем десятилетии XXI века. *Аудиторские ведомости*. 2022;(4):37–41.
9. Еремеева О. С. Учет будущих событий: Объекты бухгалтерского наблюдения. *Аудитор*. 2020;6(6):40–46.
10. Еремеева О. С. Бухгалтерский учет будущих событий в федеральных стандартах. *Аудитор*. 2018;4(6):23–29.
11. Ивашкевич И. Б. Проблемы теории управленческого учета и контроллинга. *Международный бухгалтерский учет*. 2016;(14):32–46.
12. Курманова А. Х. Реализация функций управленческого учета в интегрированной учетной системе сельскохозяйственной организации. *Международный бухгалтерский учет*. 2014;(44):16–32.
13. Гришкина С. Н. Проблемы финансового, управленческого и статистического учета в АПК. Монография. М.: Финансовый университет; 2012. 140 с.
14. Вахрушина М. А. Проблемы и перспективы развития российского управленческого учета. *Международный бухгалтерский учет*. 2014;(33):12–22.
15. Палий В. Ф., Палий В. В. Управленческий учет — новое прочтение внутрихозяйственного расчета. *Бухгалтерский учет*. 2000;(17):58–62.
16. Grishkina S., Sidneva V., Skalkin V., Shcherbinina Yu., Astakhova E. Accounting and macroeconomic issues of assessing financial instruments in the preparation of financial statements. *Advances in intelligent systems and computing systems*. 2020;(1114):175–184.
17. Булыга Р. П., Рожнова О. В., Сафонова И. В. Развитие учетно-аналитического инструментария в целях обеспечения стратегической прозрачности малого и среднего бизнеса. *Проблемы экономики и юридической практики*. 2021;(5):64–71.
18. Ефимова О. В., Рожнова О. В. Стратегия гармонизации финансовой и нефинансовой отчетности в области раскрытий климатических рисков. *Учет. Анализ. Аудит*. 2020;3(7):18–25.
19. Рожнова О. В., Сафонова И. В. Методические аспекты повышения прозрачности раскрытия информации о непрерывности деятельности в отчетности ПАО. *Аудиторские ведомости*. 2021;(3):43–49.
20. Гришкина С. Н., Сиднева В. П. Проблемы формирования и представления корпоративной отчетности в организациях АПК М.: Русайнс; 2020. 168 с.
21. Сафонова И. В. Нефинансовая отчетность в фокусе ESG-трансформации: глобальная повестка. *Аудиторские ведомости*. 2021;(4):28–33.
22. Рожнова О. В. Управленческий учет как глобальная учетная наука *Учет. Анализ. Аудит*. 2015;(6):17–25.
23. Мельник М. В. Система показателей для интегрированной отчетности. *Экономика и управление: проблемы, решения*. 2019;15(3):58–64.
24. Бобрышев Е. Н., Звягин С. А., Кемпф А. А. Особенности ведения бухгалтерского учета при формировании интегрированной отчетности в сельскохозяйственных организациях. *Международный бухгалтерский учет*. 2023;26(7):731–753.

25. Гришкина С. Н., Честнова К. С. Формирование в системе управленческого учета показателей для оценки устойчивого развития компаний (на примере автомобильной отрасли). *Аудитор*. 2021;7(6):22–29.
26. Честнова К. С. Методические аспекты формирования нефинансовых показателей в системе управленческого учета компаний автомобильной отрасли. *Экономика. Бизнес. Банки*. 2022;2 (64):101–110.

## REFERENCES

1. Skobarev V. Yu. Unified system of international reporting standards in the field of sustainable development: a dream or a real prospect? URL: <https://media.rspp.ru/document/1/f/b/fbcbf5c21483098d4d297f71fb8540ed.pdf>
2. Masyutin S. Corporate governance in Russia: the first steps. *Konsultant = Consultant*. 2005;(5):79–81. (In Russ.)
3. Efimova O. V. Corporate reporting as a way of interaction with stakeholders. *Auditorskie vedomosti = Audit statements*. 2015;(9):43–54. (In Russ.)
4. Barilenko V. I. The influence of stakeholder theory on the development of modern economic analysis. A Monograph. Moscow: Knorus; 2022. 220 p. (In Russ.)
5. Barilenko V. I., Efimova, O. V., Grishkina S. N. et al. Accounting, analytical and control support of sustainable development of economic entities. Monograph. Moscow: Knorus; 2018. 258 p. (In Russ.)
6. Grishkina S. N. Information support of sustainable development of the agricultural sector of the economy: theory, methodology, practice. A Monograph. Moscow: Rusains; 2018. 226 p. (In Russ.)
7. Efimova O. V. Corporate reporting as a way of interaction with stakeholders. *Auditorskie vedomosti = Audit statements*. 2015;(9):43–54. (In Russ.)
8. Rozhnova O. V. Principles of corporate reporting development in the third decade of the XXI century. *Auditorskie vedomosti = Audit statements*. 2022;(4):37–41. (In Russ.)
9. Ereemeeva O. S. Accounting for future events: Objects of accounting supervision. *Auditor = Auditor*. 2020;6(6):40–46. (In Russ.)
10. Ereemeeva O. S. Accounting of future events in federal standards. *Auditor = Auditor*. 2018;4(6):23–29. (In Russ.)
11. Ivashkevich I. B. Problems of the theory of management accounting and controlling. *Mezhdunarodny buhgalterskij uchet = International accounting*. 2016;(14):32–46. (In Russ.)
12. Kurmanova A. H. Implementation of management accounting functions in the integrated accounting system of an agricultural organization. *Mezhdunarodny buhgalterskij uchet = International accounting*. 2014;(44):16–32. (In Russ.)
13. Grishkina S. N. Problems of financial, managerial and statistical accounting in agriculture. Monograph. Moscow: Financial University; 2012. 140 p. (In Russ.)
14. Vakhrushina M. A. Problems and prospects of development of Russian management accounting. *Mezhdunarodny buhgalterskij uchet = International accounting*. 2014;(33):12–22. (In Russ.)
15. Paliy V. F., Paliy V. V. Managerial accounting — a new reading of on-farm calculation. *Buhgalterskiy uchet = Accounting*. 2000;(17):58–62. (In Russ.)
16. Grishkina S., Sidneva V., Skalkin V., Shcherbinina Yu., Astakhova E. Accounting and macroeconomic issues of assessing financial instruments in the preparation of financial statements. *Advances in intelligent systems and computing systems*. 2020;(1114):175–184.
17. Bulyga R. P., Rozhnova O. V., Safonova I. V. Development of accounting and analytical tools in order to ensure strategic transparency of small and medium-sized businesses. *Problemy ekonomiki i uridicheskoy praktiki = Problems of economics and legal practice*. 2021;(5):64–71. (In Russ.)
18. Efimova O. V., Rozhnova O. V. Strategy of harmonization of financial and non-financial reporting in the field of disclosures of climate risks (part 1). *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Audit*. 2020;3(7):18–25. (In Russ.)
19. Rozhnova O. V., Safonova I. V. Methodological aspects of increasing transparency of disclosure of information on the continuity of activities in the reporting of PJSC. *Auditorskie vedomosti = Audit statements*. 2021;(3):43–49. (In Russ.)

20. Grishkina S. N., Sidneva V. P. Problems of formation and presentation of corporate reporting in agribusiness organizations. Moscow: RuScience; 2020. 168 p. (In Russ.).
21. Safonova I. V. Non-financial reporting in focus of ESG transformation: global agenda. *Auditorskie vedomosti = Audit statements*. 2021;(4):28–33. (In Russ.).
22. Rozhnova O. V. Managerial accounting as a global accounting science. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Audit*. 2015;(6):17–25. (In Russ.).
23. Melnik M. V. System of indicators for integrated reporting. *Ekonomika I upravlenie: problemy I resheniya = Economics and management: problems, solutions*. 2019;15(3):58–64. (In Russ.).
24. Bobryshev E. N., Zvyagin S. A., Kempf A. A. Features of accounting in the formation of integrated reporting in agricultural organizations. *Mezhdunarodny buhgalterskij uchet = International accounting*. 2023;26(7):731–753. (In Russ.).
25. Grishkina S. N., Chestnova K. S. Formation of indicators in the management accounting system for assessing the sustainable development of companies (on the example of the automotive industry). *Auditor = Auditor*. 2021;7(6):22–29. (In Russ.).
26. Chestnova K. S. Methodological aspects of the formation of non-financial indicators in the management accounting system of companies in the automotive industry. *Ekonomika. Biznes. Banki = Economics. Business. Banks*. 2022;2(64):101–110. (In Russ.).

## ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ / ABOUT THE AUTHORS

**Светлана Николаевна Гришкина** — доктор экономических наук, профессор, профессор департамента аудита и корпоративной отчетности факультета налогов, аудита и бизнес-анализа, Финансовый университет, Москва, Россия

**Svetlana N. Grichkina** — Dr. Sci. (Econ.), Professor, Professor of the Department of Auditing and Corporate Reporting of the Department of Taxes, Auditing and Business Analysis, Financial University, Moscow, Russia

<https://orcid.org/0000-0002-4925-1121>

Автор для корреспонденции / Corresponding author:

Sgrishkina@Fa.Ru

**Ксения Сергеевна Честнова** — магистр экономики, старший финансовый аналитик ООО «Инстамарт Технолоджис», Москва, Россия

**Kseniya S. Chestnova** — Master of Economics, Senior Financial Analyst at Instamart Technologies LLC, Moscow, Russia

<https://orcid.org/0000-0002-2683-1035>

katkovaser@mail.ru

Конфликт интересов: авторы заявляют об отсутствии конфликта интересов.

Conflicts of Interest Statement: The authors have no conflicts of interest to declare.

Статья поступила в редакцию 21.08.2023; после рецензирования 18.09.2023; принята к публикации 09.10.2023.

Авторы прочитали и одобрили окончательный вариант рукописи

The article was submitted on 21.08.2023; revised on 18.09.2023 and accepted for publication on 09.10.2023.

The authors read and approved the final version of the manuscript.