

## 5.7. ФИНАНСОВАЯ УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКАЯ СИСТЕМА ДЛЯ ЦЕЛЕЙ УПРАВЛЕНИЯ УСТОЙЧИВЫМ РАЗВИТИЕМ ОРГАНИЗАЦИИ

Кальницкая И.В., к.э.н., доцент, кафедры Бухгалтерский учет, анализ и статистика

*Финансовый университет при Правительстве РФ, Омский филиал*

В статье рассмотрены проблемные вопросы методологического и организационного аспекта финансовой учетно-аналитической системы в контексте информационного обеспечения управления устойчивым развитием организации. Выделены достоинства и недостатки финансовой учетно-аналитической системы в условиях формирования информационной среды сбалансированного устойчивого развития организации.

На рубеже XX-XXI вв. общепризнанной целью для прогрессивного мирового сообщества, отдельных стран, регионов, городов, предприятий и корпораций стало движение к «устойчивому развитию», под которым понимается сохранение окружающей среды и экономия природных ресурсов в единстве с социальным и экономическим благополучием в интересах настоящего и будущих поколений [6, с. 33]. Как следствие, концептуальная модель устойчивого развития организации включает взаимосвязь интересов трех ее составляющих: экономическая устойчивость развития, социальная устойчивость развития, экологическая устойчивость развития.

Становится все более очевидным, что наличие связи между результативностью системы управления устойчивым развитием организации и ее эффективной информационной областью бесспорно. Информация является предметом и результатом управленческого труда, средством обоснования управленческих решений, без которых процесс воздействия управляющей подсистемы на управляемую и их взаимодействия невозможен. Совершенствование системы управления устойчивым развитием организации связано с модернизацией информационных систем, что и определяет первостепенное значение информации. Решение проблем информационного обеспечения системы управления устойчивым развитием организации должно быть комплексным, включающим все учетно-аналитические системы, и основываться на теоретических и организационных аспектах модели управления устойчивым развитием организации. Информационная область системы управления устойчивым развитием организации имеет сложную структуру. В связи с существенными изменениями процессов движения информации принципиально меняется и управленческая деятельность. Информационное обеспечение управленческих решений приобретает новые качества, и, следовательно, определенным образом сдвигаются акценты при формировании модели управления устойчивым развитием организации.

Учет и анализ как функция управления является многоаспектной, что обусловлено, с одной стороны, ее экономическим содержанием, с другой – многогранностью учетно-аналитической информации, используемой для принятия управленческих решений, во всех областях и, в первую очередь, в управлении устойчивым развитием организации. Согласно с точкой зрения Т.М. Одинцовой: «Правильным представляется подход, расширяющий традиционные границы бухгалтерского учета. Если информация кому-то нужна, она может и должна формироваться, а когда существующие методы и принципы учета сдерживают такое развитие, имеет смысл пересматривать их, иначе учет просто потеряет свою актуальность для пользователей» [10, с. 13].

Вследствие вышеизложенного считаем вполне обоснованным для целей управления устойчивым развитием организации расширить границы его информационного обеспечения, выделив финансовую учетно-аналитическую, управленческую учетно-аналитическую, налоговую учетно-аналитическую, социальную учетно-аналитическую и экологическую учетно-аналитическую системы. Необходимость выделения отдельных учетно-аналитических систем обусловлена потребностями определенных групп пользователей в информации и, как следствие, целевая направленность выделенных учетно-аналитических систем разная. Исходя из целевого назначения и специфики учетно-аналитической информации, формируются концептуальные модели построения выделенных учетно-аналитических систем, определяются особенности методики и организации. Компонентный состав учетно-аналитического обеспечения управления устойчивым развитием организации представлен на рис. 1.



**Рис. 1. Компонентный состав учетно-аналитического обеспечения управления устойчивым развитием организации**

Отсюда с очевидностью следует, что информация для целей управления устойчивым развитием организации формируется в финансовой учетно-аналити-

ческой, управленческой учетно-аналитической, налоговой учетно-аналитической, социальной учетно-аналитической и экологической учетно-аналитической системах.

Данные, не относящиеся непосредственно к учетно-аналитическим системам, но привлеченные в их состав, расширяют границы сбора, обработки и использования информации для принятия соответствующих управленческих решений.

Необходимо признать, что выделенные учетно-аналитические системы не могут удовлетворить абсолютно все информационные запросы системы управления устойчивым развитием организации, однако потенциальная информационная их емкость весьма высока по сравнению с любыми другими источниками информации.

Считаем необходимым в первую очередь в контексте исследуемых проблем рассмотреть финансовую учетно-аналитическую систему (ФУАС), отдавая должное ее историческому аспекту, поскольку на протяжении всей истории своего существования она представляла собой систему регистрации и накопления экономической информации для ее дальнейшего обобщения в виде бухгалтерской финансовой отчетности различным категориям пользователей.

Д.А. Панков, С.Г. Вегера справедливо отмечают, что «бухгалтерский учет как особая сфера человеческой деятельности имеет многовековую историю и является уникальным, единственным в своем роде и общественно признанным методическим инструментом экономико-правового согласования экономических интересов всех участников бизнеса по поводу справедливого распределения заработанных доходов на уровне отдельно взятых субъектов хозяйствования» [12, с. 3].

С позиции управления устойчивым развитием ор-

ганизации ФУАС представляет собой основную часть его учетно-аналитического обеспечения. Основное предназначение ФУАС заключается в обеспечении всех уровней управления устойчивым развитием организации учетно-аналитической информацией о фактическом состоянии объекта, которым руководят, а также о всех существенных отклонениях от заданных параметров. ФУАС выступает связующим звеном между хозяйственной деятельностью и субъектами управления, поскольку:

- во-первых, измеряет хозяйственную деятельность путем регистрации данных о ней для дальнейшего использования;
- во-вторых, обрабатывает данные и перерабатывает их таким образом, чтобы они стали полезной информацией;
- в-третьих, передает в виде отчетов информацию тем, кто использует ее для принятия управленческих решений [16, с. 21].

Концептуальные положения ФУАС, включающие определение, цель, задачи, предмет, объекты, метод, элементы метода, функции, принципы, компонентный состав, представлены на рис. 2. В качестве компонентного состава ФУАС выделим следующие составляющие: финансовый учет, финансовая отчетность, финансовый анализ (рис. 3).

Содержательный анализ компонентного состава ФУАС позволяет сделать вывод о том, что в финансовой учетно-аналитической системе формируется учетно-аналитическая информация об имуществе организации и ее обязательствах, о финансовом состоянии организации, результатах ее деятельности и прочая учетно-аналитическая информация, необходимая широкому кругу пользователей для принятия оптимальных управленческих решений.



Рис. 2. Концептуальные положения ФУАС

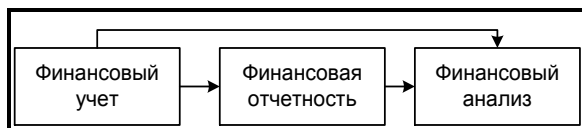


Рис.3. Компонентный состав ФУАС

Определяя роль учетно-аналитической информации ФУАС для целей управления устойчивым развитием организации с учетом ее компонентного состава, следует отметить, что первоначально информация формируется в финансовом учете. На основании данных финансового учета составляется финансовая отчетность. В свою очередь финансовая отчетность является информационной основой финансового анализа. Следовательно, дальнейшее исследование учетно-аналитической информации для целей управления устойчивым развитием организации с определением ее достоинств и недостатков в равной степени распространяется на весь компонентный состав ФУАС.

Последовательность формирования информации в рамках ФУАС можно определить как финансовый информационный цикл, основные этапы которого включают:

- первичное наблюдение;
- документальное оформление;
- группировка фактов хозяйственной деятельности;
- обобщение фактов хозяйственной деятельности;
- формирование финансовой отчетности;
- финансовый анализ.

Учетно-аналитическая информация, формируемая в ФУАС, обладает уникальными качествами и на ее долю приходится большая часть информации о состоянии организации. Система финансового учета харак-

теризуется сплошным наблюдением при получении данных, непрерывностью и взаимосвязанностью при отражении хозяйственных операций, подлежащих учету. Отличительной особенностью учетно-аналитической информации, формируемой в ФУАС, является юридическая полноценность получаемой информации, основанная на документальном подтверждении каждой отражаемой хозяйственной операции. Исторически определено, что документация как элемент метода бухгалтерского учета – это «способ сплошного и непрерывного отражения хозяйственных операций с целью получения о них данных, требующихся для ведения текущего бухгалтерского учета и контроля за ними, а под документом понимается письменное свидетельство действительного совершения хозяйственной операции, а также права на ее совершение» [11, с. 93].

Информация первичных документов о хозяйственных операциях отражается в соответствии с системой счетов финансового учета. Отражение движения средств организации и ее обязательств в системе синтетических счетов дает возможность непрерывно создавать информацию о последовательности их прохождения через все стадии кругооборота и характере возникающих при этом связей как внутри организации, так и с внешней средой.

Вследствие этого, отражение информации на счетах финансового учета формирует информационную модель, соответствующую реальному кругообороту средств организации в процессе ее функционирования.

Модель отражения кругооборота средств организации состоит из большего или меньшего конечного

числа элементов – синтетических счетов, выступающих в качестве классификационных признаков, указывающих на качественную определенность отражаемых на них операций, на принадлежность этих операций к определенному классу объектов учета, имеющих свое конкретное место в системе кругооборота средств организации.

Для целей управления устойчивым развитием организации информационное обеспечение предполагает определенную классификацию информации по качественным признакам объектов и явлений, обеспечивающих их адекватное отражение в информационной системе. Синтетические счета финансового учета представляют собой идеальный способ систематизации и классификации информации для получения обобщающих показателей, характеризующих движение средств, результатов хозяйственной деятельности и других экономических явлений. При этом счета аналитического учета представляют собой систему группировки по определенным признакам информационной совокупности отдельного синтетического счета [11].

Таким образом, система счетов финансового учета для целей управления устойчивым развитием организации представляет собой информационную модель, отражающую кругооборот средств организации, а отдельные счета выступают элементами этой модели и являются классификационными признаками обобщающих показателей, характеризую-

щих движение средств и результатов хозяйственной деятельности организации и ее структурных подразделений. Счета финансового учета представляют собой способ непрерывного двойственного отражения данных об объектах финансового учета. Двойная запись на счетах обеспечивает последовательное соблюдение принципа системности при отражении в финансовом учете процесса хозяйственной деятельности организации [11].

В целом можно сделать вывод, что система финансового учета «позволяет отразить хозяйственную деятельность организации в документах и цифрах, в упрощенном варианте она является системой, аналогичной этой деятельности, т.е. моделью хозяйственной деятельности организации» [4, с. 2].

Непрерывность и документированность финансового учета обеспечивают полноту отражения фактов хозяйственной деятельности организации. В данном контексте, обеспечивается соблюдение требования полноты к учетно-аналитической информации, формируемой в ФУАС. Но это не означает, что ФУАС для целей управления устойчивым развитием организации предоставляет полную информацию. В качестве подтверждения данного вывода приведем соответствие информационных возможностей ФУАС для управленческих решений (экономический аспект), что представлено в табл. 1.

Таблица 1

ИНФОРМАЦИОННЫЕ ВОЗМОЖНОСТИ ФУАС (ЭКОНОМИЧЕСКИЙ АСПЕКТ)<sup>1</sup>

Виды управленческих решений	Декомпозиция управленческих решений	ФУАС
<b>Производство</b>		
Разработка производственной программы	Определение на основе ассортиментной политики приоритетной номенклатуры выпускаемой продукции в количественном и стоимостном выражении	Н
	Создание новых видов продукции	О
	Обновление выпускаемой продукции с улучшением ее потребительских качеств	Ч
	Снятие с производства устаревшей продукции	Н
	Расчет критического объема производства и др.	Ч
Исследование технического состояния организации	Оценка уровня концентрации, специализации и размещения производства	Ч
	Определение технической вооруженности	Ч
	Расчет соотношения между расчетной потребностью в технике и ее фактическим наличием по мощности и видам оборудования и др.	Ч
Развитие научно-технического прогресса	Замена дорогостоящих материалов более дешевыми при неизменности качественных характеристик	Н
	Повышение срока эксплуатации оборудования, машин и механизмов за счет улучшения их конструкции	О
	Внедрение прогрессивных средств производства и современных технологий	О
	Повышение уровня автоматизации производства и др.	Ч
Определение резервов роста объема производства и др.	Создание дополнительных рабочих мест	Ч
	Ликвидация потерь рабочего времени	Ч
	Повышение производительности труда	Ч
	Внедрение прогрессивных видов сырья и материалов	О
	Совершенствование структуры основных средств и др.	Н
<b>Маркетинг</b>		
Определение рынков сбыта	Исследование рынков сбыта и их доходности	Ч
	Оценка положения товаров на рынках сбыта и др.	О
Формирование портфеля заказов	Исследование спроса на продукцию	О
	Диагностика риска невостребованной продукции и др.	О

<sup>1</sup> Введены следующие условные обозначения: Н – наличие информации; О – отсутствие информации; Ч – частичное наличие информации.

Виды управленческих решений	Декомпозиция управленческих решений	ФУАС
Разработка ценовой политики	Определение факторов, влияющих на ценовую политику	О
	Выбор подходов к ценообразованию	О
	Выбор методики расчета цен и др.	О
Исследование конкурентоспособности продукции	Изучение факторов, воздействующих на конкурентоспособность продукции	О
	Прогнозирование конкурентоспособности продукции	О
	Разработка мер по обеспечению необходимого уровня конкурентоспособности продукции и др.	О
Выбор форм и методов организации сбыта продукции и др.	Создание сбытовых компаний	О
	Использование торгово-посреднических организаций, дилерской сети и др.	О
<b>Финансы</b>		
Инвестиционные решения	Разработка инвестиционной политики, методов и средств ее реализации	Н
	Оптимизация структуры активов	Н
	Разработка и утверждение инвестиционных проектов и др.	Ч
Финансовые решения	Оценка финансового состояния	Н
	Налоговая оптимизация	Н
	Определение резервов снижения себестоимости	Н
	Определение резервов роста прибыли и рентабельности	Н
	Распределение чистой прибыли и др.	Н
<b>Персонал</b>		
Социальная защищенность персонала	Повышение квалификации работников	О
	Улучшение условий труда и укрепления здоровья работников	Ч
	Улучшение социально – культурных и жилищно-бытовых условий	Ч
Оценка обеспеченности организации персоналом	Определение потребностей в персонале по категориям работников и их квалификации	Н
	Исследование показателей текучести кадров и др.	Н
Использование фонда рабочего времени	Выявление причин целодневных и внутрисменных потерь рабочего времени	Ч
	Определение непроизводительных затрат труда	Ч
	Сокращение потерь рабочего времени и др.	Ч
Оплата труда и др.	Разработка положения об оплате труда	Н
	Премирование работников	Н
	Определение систем и форм оплаты труда	Н
	Расчет экономии средств по оплате труда и др.	Н
<b>Инновации</b>		
Планирование инновационной программы	Разработка продуктовых инноваций	О
	Разработка технологических инноваций	О
	Определение суммы средств на разработку и внедрение инновации	О
Организация инновационного процесса и др.	Определение возможностей для разработки инновации: финансовых, кадровых, материально-технических	Н
	Внедрение результатов и др.	О

Для решения управленческих проблем учетно-аналитическая информация ФУАС представляется фрагментарно, не в полном объеме. При этом следует сделать определяющий вывод: масштабность деятельности организации увеличивает спектр принимаемых управленческих решений, что в свою очередь увеличивает потребность в объеме предоставляемой учетно-аналитической информации. В данном контексте раскрывается проблема достаточности обеспечения учетно-аналитической информацией для целей управления устойчивым развитием организации. Проблемы качественных характеристик учетно-аналитической информации для целей управления устойчивым развитием организации считаем целесообразным раскрыть после рассмотрения всех этапов финансового информационного цикла.

Как уже отмечалось, все факты хозяйственной деятельности организации подлежат отражению на счетах финансового учета. По окончании отчетного периода по каждому синтетическому счету подсчитываются обороты (итоги увеличения или уменьшения средств или источников) за данный период и определяется сальдо на конец отчетного периода. На основании этих показателей формируется финансовая отчетность организации, целью которой является рас-

крытие для ее пользователей информации о финансовом состоянии организации и о результатах ее деятельности. Непременным условием убедительности финансовой отчетности считается проведенная сверка записей по счетам аналитического и синтетического учета перед ее составлением. Тожество данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета на последний календарный день каждого месяца обеспечивает требование непротиворечивости информации, формируемой в ФУАС. Это требование, в сущности, действует только относительно колляции – тождества данных синтетического и аналитического учета. С практической точки зрения, что существенно для целей управления устойчивым развитием организации, требование непротиворечивости не распространяется на значение одного и то же показателя в различных формах финансовой отчетности. Объективно данная ситуация обусловлена тем, что в финансовом учете каждый показатель может быть рассмотрен с точки зрения различных теорий с учетом интересов участников хозяйственных процессов, и поэтому можно получать каждый раз неадекватное значение. Например, с позиции юридической теории определение величины финансового результата от продажи продукции в значительной степени

будет отличаться от величины финансового результата от продажи продукции, исчисленный с позиции экономической теории.

Объективно наличие информационных границ финансовой отчетности обусловлено ограничением возможности отражения в ней реальных фактов хозяйственной деятельности организации тем, что «бухгалтерский учет – это модель финансово-хозяйственной деятельности, а потому ей неизбежно присуще упрощение свойств моделируемого процесса» [3, с. 145]. «Реальная отчетность» – это только теоретическое понятие, поскольку «реальность слишком многогранна, чтобы ее можно было отразить посредством символов (букв и цифр)» [3, с. 145]. Кроме того, основные ограничения бухгалтерского баланса как основного компонента финансовой отчетности не позволяют говорить об абсолютной адекватности данных учета реальной действительности финансово-хозяйственной деятельности организации.

Вместе с тем, следует признать определенное информационное значение финансовой отчетности для целей управления устойчивым развитием организации. Например, «бухгалтерский баланс – это информационная модель, показывающая источники средств организации и направления их инвестирования в денежном выражении на определенный момент времени» [14, с. 48]. Он отражает информацию о системе финансовых и расчетных взаимоотношений организации, представляет собой информационную модель ресурсов организации и результатов их использования. Бухгалтерский баланс основан на данных текущего финансового учета, что позволяет, применяя аналитический метод индукции, анализировать данные баланса настолько глубоко, насколько этого требуют решения управленческих задач. Информация, которая содержится в бухгалтерской финансовой отчетности, входит в число важнейших факторов, определяющих не только степень эффективности управления коммерческой организацией, но и уровень результативности ее работы [8, с. 41]. В целом роль информации финансовой отчетности для целей управления устойчивым развитием организации определяется через ее аналитические возможности. Финансовая отчетность, составляемая в соответствии с предписаниями российских нормативных документов и согласно положениям международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) – это результат многовекового развития бухгалтерской мысли, развития, которое служило ответом на информационные запросы пользователей учетных данных, пользователей, большинство которых имеет прямое отношение к управлению деятельностью организации [14].

Финансовый анализ – заключительный этап финансового информационного цикла. И именно на данном этапе в большей степени формируется информация для целей управления устойчивым развитием организации. С позиции практики управления устойчивым развитием организации финансовый анализ рассматривается как инструмент обоснования управленческих решений, как средство оценки результативности и эффективности управления устойчивым развитием организации, как способ прогнозирования будущих финансовых потоков. Степень полноты удовлетворе-

ния информационных запросов по результатам финансового анализа зависит от разных факторов. Наиболее очевидные из них относятся к широте, детальности учитываемых параметров, глубине факторного раскрытия изменения их величин и умению квалифицированно интерпретировать полученные данные. Все это непосредственно связано с уровнем методического обеспечения учетно-аналитической составляющей менеджмента [18, с. 31].

На данном этапе финансового информационного цикла пользователи учетно-аналитической информации ФУАС сталкиваются с проблемой многовариантности предлагаемых методик финансового анализа. Различные пользователи преследуют различные цели, поэтому выбирают те инструменты финансового анализа, которые им выгодны. Следствием является различие получаемых результатов для целей управления устойчивым развитием организации. Главной задачей финансового анализа является снижение степени неопределенности, связанной с принятием управленческих решений. Анализ финансовой отчетности – это процесс интерпретации ее данных с целью получения информации для принятия управленческих решений. Для того чтобы данные ФУАС были рациональны и превратились в информацию, на основе которой можно принимать действенные управленческие решения, она должна быть интерпретирована. При этом правильная регистрация фактов хозяйственной деятельности организации не гарантирует их правильной интерпретации. Для пользователя ценность информации тем больше, чем в большей степени она приближает решение управленческой проблемы, поскольку «каждый показатель финансового учета и анализа несет в себе отпечаток приоритета интересов конкретного потребителя информации, а значит, имеет ту или иную степень неадекватности. Именно поэтому учетная деятельность представляет собой бесконечную систему поиска конкретных решений, что ставит под вопрос утверждения о тождественности одних и тех же показателей, содержащихся в бухгалтерской отчетности» [1, с. 11].

Понимание информации ФУАС – это понимание методов ее создания. Методы создания финансовой информации – это выбор форм ее представления и концептуальные методологические принципы, лежащие в основе трактовки фактов хозяйственной деятельности организаций [14]. В частности, на величину финансовых результатов оказывает влияние вариантность следующих способов.

1. Способ начисления амортизации основных средств и нематериальных активов.
2. Способ оценки материальных ресурсов, включаемых в затраты на производство.
3. Разграничение затрат по времени их осуществления.
4. Создание резервов.
5. Способы группировки затрат на производство.

Следовательно, пользователю учетно-аналитической информацией ФУАС необходимо понимать, что методы финансового представления информации об организации (т.е. признание хозяйственных фактов, их оценка, группировка, распределение их влияния по отчетным периодам, включение данных о них в финансовую отчетность и т.д.) – это лишь набор условностей, определенных либо нормативными актами,

либо самой организацией. И главным условием понимания бухгалтерской финансовой информации является знание этих условий и принятие во внимание их замены» [15, с. 9]. Достаточно изменить нормы амортизации, метод распределения расходов или оценки запасов, и «организация из прибыльной (по данным бухгалтерской финансовой отчетности) может превратиться в убыточную или наоборот – из убыточной в прибыльную. Однако, в реальном финансовом состоянии организации ничего не изменится» [15, с. 9].

Таким образом, разные интересы участников хозяйственных процессов делают данные финансового учета в определенной степени искаженными как в отношении финансового состояния, так и при исчислении финансового результата. Как следствие, искажается достоверность финансовой отчетности, что в свою очередь влияет на результаты финансового анализа и, следовательно, на формирование учетно-аналитической информации для целей управления устойчивым развитием организации.

Действующая методология финансового учета породила определенные парадоксы, характерные для информации ФУАС, которые следует учитывать при принятии управленческих решений. Авторство формулировки и объяснения понятия «парадокс бухгалтерского учета – логическое противоречие в информации, которую содержит бухгалтерская отчетность, затрудняющее ее интерпретацию» принадлежит Я.В. Соколову [17]. Я.В. Соколов выделяет следующие парадоксы бухгалтерского учета:

- прибыль есть, а денег нет;
- деньги есть, а прибыли нет;
- имущественная масса (актив) изменилась, а прибыль нет;
- прибыль изменилась, а имущественная масса, представленная в активе, нет;
- получен реальный убыток – в учете показана прибыль;
- одна и та же сумма может выступать или как доход, или как расход;
- один и тот же объект может быть отнесен как к основным, так и к оборотным средствам;
- учетный остаток не равен фактическому;
- бухгалтерский учет нельзя понять из него самого;
- сумма средств предприятия не равна их совокупной стоимости;
- прибыль, исчисленная за время существования организации (с момента основания до ликвидации), не может быть равна сумме прибылей, исчисленных за каждый отчетный период;
- бухгалтерская отчетность отражает факты хозяйственной жизни, имевшие место в прошлом, но смысл отчетности в том, чтобы дать возможность потенциальным пользователям принимать решения на будущее [17, с. 66-77].

Понимание информационных парадоксов ФУАС является необходимым условием работы с учетно-аналитической информацией для целей управления устойчивым развитием организации. Необходимо отметить еще два существенных фактора уменьшения полезности финансовой информации в современных условиях:

- появляются новые объекты, которые представляют собой реальную базу для создания стоимости, которые не всегда могут быть измерены в денежном выражении и зачастую не признаются в учете (показатели, отражающие экологическую и социальную ответственность бизнеса,

такие виды капитала, как организационный, инновационный, человеческий, репутационный);

- происходит постепенное движение от финансовой отчетности к отчетности устойчивого развития [10, с. 12].

Движение информационных потоков согласно определенному финансовому циклу, в результате которых формируется учетно-аналитическая информация для целей управления устойчивым развитием организации, т.е. от первичного наблюдения и документального оформления фактов хозяйственной деятельности организации до использования информации для финансового анализа образует ряд временных лагов.

1. Между временем фактического совершения хозяйственной операции и временем ее фиксации в первичных документах, служащих основанием для бухгалтерских записей, что обусловлено принципом документирования, «в основе которого лежит знаменитое правило Вольфганга Швайкера: нет бухгалтерских записей без первичных документов» [15, с. 209].

2. Между датой составления первичного документа и датой его бухгалтерской регистрации, что объективно определяется графиком документооборота организации.

3. Между временем регистрации первичного документа и временем включения информации о нем в финансовую отчетность организации, что обуславливается принципом отчетного периода.

4. Между датой, на которую составляется финансовая отчетность, и датой представления ее пользователям, что определяется принципом публичности бухгалтерской финансовой информации, который реализуется в нормативных актах путем установления необходимости представления к публикации финансовой отчетности организации [15].

Таким образом, при предоставлении учетно-аналитической информации ФУАС пользователям временной разрыв обусловлен процедурно и практически неизбежен. И это ведет к устареванию содержания учетно-аналитической информации ФУАС еще до момента ее использования для целей управления устойчивым развитием организации. Нарушение своевременности предоставления учетно-аналитической информации для принятия управленческих решений в большинстве случаев практически полностью нивелирует такие ее качественные характеристики как: достоверность, точность, релевантность, действенность, оптимальность, ценность.

Факторы, ограничивающие использование информации ФУАС для целей управления устойчивым развитием организации систематизированы и представлены на рис. 4 [1, 2, 5, 9, 10, 13, 19].

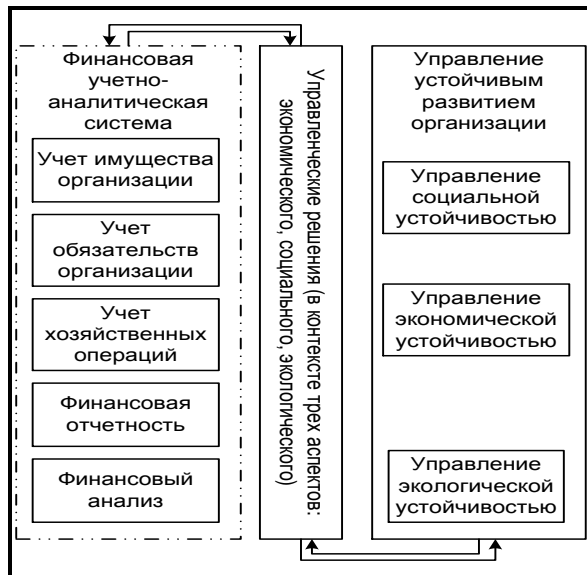
Управленческий подход к организации ФУАС предполагает полное осознание руководителями значимости ее информационных возможностей для целей управления устойчивым развитием организации. При данном подходе ФУАС – это система, формируемая для решения многоцелевых задач системы управления устойчивым развитием организации, посредством обеспечения информацией широкого круга пользователей для принятия ими обоснованных управленческих решений.



**Рис. 4. Факторы, ограничивающие использование информации ФУАС для целей управления устойчивым развитием организации**

К такой информации относится, прежде всего, информация о финансовом состоянии организации, результатах ее деятельности, что дает возможность пользователям оценить как прошедшие экономические явления, так и будущие перспективы развития организации. Субъекты управления, используя учетно-аналитическую информацию ФУАС для целей управления устойчивым развитием организации, должны данную информацию интерпретировать в целях принятия управленческих решений с учетом методологии ее формирования и пониманием реальных возможностей ФУАС. При отсутствии постановки конкретных целей и задач к ФУАС со стороны субъектов управления, цель ФУАС смещается на формальную ее организацию в соответствии с требованиями законодательно-нормативных документов. Данный подход в определенной степени обусловлен наличием в учетной практике организаций системы управленческого учета, который, по мнению руководителей, и является информационной системой для целей управления устойчивым развитием организации. Однако утверждение о том, что финансовый учет не служит целям управления устойчивым развитием организации лишь потому, что есть еще управленческий учет, формирующий информацию для управления, является ошибочным, поскольку финан-

совый учет по своему функциональному назначению предоставляет информацию для управления, формируется в системе управления наряду с анализом контуров обратной связи [16]. Но финансовый учет ограничивается управлением лишь теми процессами, для учета которых он предназначен – предоставлять информацию об общем финансовом состоянии организации. Взаимосвязь ФУАС и управления устойчивым развитием организации представлена на рис. 5.



**Рис. 5. Взаимосвязь ФУАС и управления устойчивым развитием организации**

Исследование ФУАС в контексте ее информационных возможностей для целей управления устойчивым развитием организации позволило сделать два взаимоисключающих вывода.

1. ФУАС служит целям управления устойчивым развитием организации, поскольку очевидными ее преимуществами являются:
  - данные ФУАС систематизированы, известны общие правила учета и представления данных в отчетности;
  - все данные в системе подтверждаются документально, т.е. степень доверия к информации по определению более высока;
  - учет ведется систематически, а отчетность составляется регулярно, т.е. имеется возможность получать данные в динамике, что представляется весьма важным для выявления тенденций;
  - отчетность проходит внешний контроль, тем самым предопределяется определенное качество с позиции достоверности представленных в ней данных. [7, с. 32].
2. Учетно-аналитическая информация ФУАС непригодна для целей управления устойчивым развитием организации в силу недостаточности и утраты определенных качественных характеристик.

Все вышеизложенное позволяет сделать вывод о том, что вопрос методологического и организационного аспекта финансовой учетно-аналитической системы в контексте информационного обеспечения системы управления устойчивым развитием организации на сегодняшний день является одним из актуальных в учетной практике отечественных организаций и требует дальнейшего исследования.



**Литература**

1. Белоусов А.И. Временные аспекты как фактор адекватности учетной информации [Текст] / А.И. Белоусов, Н.Е. Марченко // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – №21. – С. 9-14.
2. Богатая И.Н. Исследование современных тенденций развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации [Текст] / И.Н. Богатая, Е.М. Евстафьева // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – №25. – С. 2-17.
3. Генералова Н.В. МСФО и достоверность бухгалтерской отчетности [Текст] / Н.В. Генералова // Финансы и бизнес. – 2010. – №2. – С. 142-148.
4. Гура Н.А. Бухгалтерский учет как система и модель хозяйственной деятельности предприятий [Текст] / Н.А. Гура // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – №8. – С. 2-7.
5. Ефимова О.В. Анализ устойчивого развития компании: стейкхолдерский подход [Текст] / О.В. Ефимова // Экономический анализ: теория и практика. – 2013. – №45. – С. 41-51.
6. Костин А.Е. Развитие концепции устойчивого развития через КСО для Российской Федерации [Текст] / А.Е. Костин // На пути к устойчивому развитию России. – 2013. – №66. – С. 33-40.
7. Ковалев В.В. Финансовая отчетность. Анализ финансовой отчетности (основы балансоведения) [Текст] : учеб. пособие / В.В. Ковалев, Вит.В. Ковалев. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Велби ; Проспект, 2006. – 432 с.
8. Куприянова Л.М. Бухгалтерский баланс – важнейший источник информации для оценки развития бизнеса [Текст] / Л.М. Куприянова, И.В. Осипова // Международный бухгалтерский учет. – 2015. – №22. – С. 40-55.
9. Малиновская Н.В. Интегрированная отчетность – инновационная модель корпоративной отчетности [Текст] / Н.В. Малиновская // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – №38. – С. 12-17.
10. Одинцова Т.М. Роль бухгалтерского учета в условиях формирования информационной среды сбалансированного устойчивого развития [Текст] / Т.М. Одинцова // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – №15. – С. 9-19.
11. Палий В.Ф. Введение в теорию бухгалтерского учета [Текст] / В.Ф. Палий, Я.В. Соколов. – М. : Финансы, – 1979. – 304 с.
12. Панков Д.А. Методология бухгалтерского учета: диалектика научного познания и проблема научного результата [Текст] / Д.А. Панков, С.Г. Вегера // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – №14. – С. 2-15.
13. Плотников В.С. Раскрытие информации о финансовых инструментах в финансовой отчетности [Текст] / В.С. Плотников, О.В. Плотникова // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – №6. – С. 10-18.
14. Пятов М.Л. Бухгалтерский учет для принятия управленческих решений [Текст] / М.Л. Пятов. – М. : 1С-Паблишинг, 2009. – 268 с.
15. Пятов М.Л. Правовые основы бухгалтерского учета [Текст] / М.Л. Пятов. – М. : Эксмо, – 2006. – 224 с.
16. Соколов Я.В. и др. Бухгалтерский учет в зарубежных странах [Текст] / Я.В. Соколов, Ф.Ф. Бутынец, Л.Л. Горещкая, Д.А. Панков. – М. : Велби ; Проспект, 2005. – 664 с.
17. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета [Текст] / Я.В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 496 с.
18. Фомин В.П. и др. Формирование и анализ показателей финансового состояния организации [Текст] / В.П. Фомин, Ю.А. Татаровский // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – №6. – С. 30-38.
19. Шеремет А.Д. Комплексный анализ показателей устойчивого развития предприятия [Текст] / А.Д. Шеремет //

Экономический анализ: теория и практика. – 2014. – №45. – С. 2-10.

**Ключевые слова**

Финансовая учетно-аналитическая система; управление; устойчивое развитие; финансовый учет; финансовая отчетность; финансовый анализ; информационное обеспечение; учетно-аналитическая информация; управленческие решения; финансовый информационный цикл.

*Кальницкая Ирина Владимировна*

**РЕЦЕНЗИЯ**

Актуальность темы обусловлена тем, что формирование системы эффективного управления в российских организациях требует разработки теоретико-методических положений и рекомендаций, направленных на совершенствование учетно-аналитического обеспечения процесса разработки и принятия управленческих решений и определение наиболее эффективных методов формирования информационных потоков для целей управления устойчивым развитием организаций.

Научная новизна и практическая значимость исследования определяется раскрытием в статье проблем учетно-аналитического

обеспечения управления устойчивым развитием организации в контексте одного из функциональных компонентов информационной области управления – финансовой учетно-аналитической системы. Согласно с утверждением автора, что с позиции управления устойчивым развитием организации финансовая учетно-аналитическая система представляет собой основную часть его учетно-аналитического обеспечения, основное предназначение которой заключается в обеспечении всех уровней управления устойчивым развитием организации учетно-аналитической информацией о фактическом состоянии объекта, которым руководят, а также о всех существенных отклонениях от заданных параметров.

В статье раскрыты концептуальные положения финансовой учетно-аналитической системы, включающие определение, цель, задачи, предмет, объекты, метод, элементы метода, функции, принципы, компонентный состав, выделены достоинства и недостатки финансовой учетно-аналитической системы в условиях формирования информационной среды сбалансированного устойчивого развития организации, систематизированы факторы, ограничивающие использование информации финансовой учетно-аналитической системы для целей управления устойчивым развитием организации. Согласно с выводом автора: вопрос методологического и организационного аспекта финансовой учетно-аналитической системы в контексте информационного обеспечения системы управления устойчивым развитием организации на сегодняшний день является одним из актуальных в учетной практике отечественных организаций и требует дальнейшего исследования.

Заключение: рецензируемая статья отвечает требованиям, предъявляемым к научным публикациям, и рекомендуется к публикации.

*Карлов В.В., д.э.н., профессор, директор Омского филиала Финансового университета при Правительстве РФ.*