

**АВТОНОМНАЯ НЕКОММЕРЧЕСКАЯ ОБРАЗОВАТЕЛЬНАЯ
ОРГАНИЗАЦИЯ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ
ЦЕНТРОСОЮЗА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
«РОССИЙСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ КООПЕРАЦИИ»
ЧЕБОКСАРСКИЙ КООПЕРАТИВНЫЙ ИНСТИТУТ (ФИЛИАЛ)**

На правах рукописи

Кондрашова Ольга Руслановна

**РАЗВИТИЕ СОЦИАЛЬНО ОРИЕНТИРОВАННОГО ПОДХОДА
В УПРАВЛЕНЧЕСКОМ УЧЕТЕ**

Специальность 08.00.12 Бухгалтерский учет, статистика

Диссертация
на соискание ученой степени кандидата экономических наук

Научный руководитель:
доктор экономических наук, профессор,
Серебрякова Татьяна Юрьевна

Чебоксары – 2020

СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	3
Глава 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ И МЕТОДИЧЕСКИЕ ПОЛОЖЕНИЯ РАЗВИТИЯ СОЦИАЛЬНО ОРИЕНТИРОВАННОГО ПОДХОДА В УПРАВЛЕНЧЕСКОМ УЧЕТЕ	12
1.1. Виды социальной деятельности организаций как объекты управленческого учета	12
1.2. Обзор современных подходов к формированию информации о социальной деятельности во внутренней и внешней отчетности	33
1.3. Характеристика социально ориентированного подхода в управленческом учете	60
Глава 2. ОРГАНИЗАЦИОННО-МЕТОДИЧЕСКОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ РЕАЛИЗАЦИИ СОЦИАЛЬНО ОРИЕНТИРОВАННОГО ПОДХОДА В УПРАВЛЕНЧЕСКОМ УЧЕТЕ	86
2.1. Организация управленческого учета социально ориентированной деятельности	86
2.2. Сегментирование деятельности организаций потребительской кооперации как инструмент реализации социально ориентированного подхода в управленческом учете	103
2.3. Формирование системы показателей оценки социальной деятельности организации	135
Глава 3. РАЗРАБОТКА МЕТОДИКИ ФОРМИРОВАНИЯ И КОНТРОЛЯ ИНФОРМАЦИИ О СОЦИАЛЬНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В УПРАВЛЕНЧЕСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ	146
3.1. Использование элементов бюджетирования в управлении социальной деятельностью	146
3.2. Разработка форм управленческой отчетности о социальной деятельности	170
3.3. Совершенствование процедур контроля выполнения социальных показателей управленческой отчетности	192
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	217
СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ	225
ПРИЛОЖЕНИЯ	257

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы исследования. Развитие системы публичной отчетности происходит под влиянием Международного стандарта по интегрированной отчетности, который предполагает повышение качества учетно-аналитической информации об эффективном и продуктивном распределении капитала, финансовой стабильности и устойчивом развитии с позиции трех основных аспектов деятельности экономических субъектов: экономического, экологического и социального. Мировой опыт деятельности организаций показывает, что в настоящих условиях все более возрастает роль социальной ответственности бизнеса на основе предпринимательской деятельности и потребность в обеспечении информацией самих экономических субъектов и заинтересованных пользователей о деятельности организаций в части выполнения социальных задач. Наиболее важные показатели деятельности российских организаций для внешних и внутренних пользователей отражаются в бухгалтерской отчетности. Существующая модель финансовой отчетности не в полной мере соответствует потребностям всех заинтересованных сторон, поскольку не предусматривает раскрытие учетно-аналитической информации о социально ориентированной деятельности в разрезе отдельных подразделений и сегментов субъектов социально ориентированной деятельности.

В числе организаций, осуществляющих социально ориентированную деятельность в сочетании с коммерческой деятельностью, выделяют организации потребительской кооперации. Многоотраслевая структура кооперативных организаций, с одной стороны, дает возможность обеспечивать возможности для перераспределения заработанных доходов в пользу членов-пайщиков и остального населения, пользующегося услугами предприятий потребительской кооперации и социальными преференциями, с другой стороны, накладывает на руководство кооперативными организациями ответственность перед заинтересованными сторонами за рациональное наращивание паевых накоплений и их оптимальное соотношение с использованием доходов от коммерческой деятельно-

сти для обеспечения эффективности решаемых социальных задач. Эти обстоятельства обуславливают важность формирования информации по видам деятельности, выделяемым в сегменты и по центрам ответственности в целях планирования, учета и контроля прибыли от коммерческой деятельности, рассматриваемой в качестве основного источника финансирования социальной миссии потребительского кооператива, а также размера социально ориентированных расходов и удовлетворенности пайщиков, населения и всех заинтересованных сторон социально ориентированной деятельностью организаций.

Методики управленческого учета позволяют организовать учет и обобщение показателей, характеризующих социальную деятельность организаций на основе обособления социально ориентированного подхода в управленческом учете в отдельную систему. Это позволит получать достоверную и релевантную информацию о реализации социальной миссии потребительской кооперации, а также иных организаций, занимающихся социально ориентированной деятельностью. Управленческая отчетность, сформированная определенным образом, становится основой для контрольных мероприятий в рамках управления социальной миссией потребительской кооперации.

Недостаточность методологических разработок в области формирования информации по всем аспектам социально направленной деятельности многоотраслевых организаций, обобщенной предварительно по сегментам, сложившиеся традиции учета доходов, расходов, активов и обязательств организаций по видам деятельности, формирующих финансовый результат без детализации социально значимых расходов и недостаточное использование возможностей управленческого учета для обобщения социальных показателей определяют актуальность исследования и важность разработки теоретических обоснований и методических разработок социально ориентированного подхода в управленческом учете.

Степень изученности проблемы. Проблемы теории и практики управленческого учета и анализа исследовались в работах таких видных российских и зарубежных ученых, как И.В.Аверчев, М.И.Баканов, А.Н.Бобрышев,

С.В.Булгакова, М.А.Вахрушина, В.Г.Гетьман, К.Друри, Д.А.Ендовицкий, В.Б.Ивашкевич, О.Д.Каверина, Т.П.Карпова, С.В.Козменкова, Н.П.Кондраков, И.Г.Кукукина, М.И.Кутер, Н.П.Любушин, Л.Г.Макарова, М.В.Мельник, Е.А.Мизиковский, Б.Нидлз, В.Ф.Палий, Т.А.Пожидаева, Я.В.Соколов, В.П.Суйц, Дж.Фостер, Ч.Хорнгрен и Ш.Датар, Л.И.Хоружий, В.Е.Хруцкий, К.Ю.Цыганков, Е.А.Шароватова, К.В.Щиборщ и др.

Перспективы развития интегрированного учета и отчетности рассматриваются в работах И.А.Варпаевой, Д.А.Волошина, Л.Н.Герасимовой, Л.А.Зимаковой, И.Е.Калабихиной, В.Г.Когденко, Е.А.Ковпотинной, Н.В.Малиновской, Ю.В.Новожиловой, В.С.Плотникова, М.С.Рыбьянцевой, К.В.Сорокиной, Л.Х.Хакимзяновой и др. Ряд авторов в своих работах рассматривают проблемы социального и экологического учета: Ю.И.Бахтурина, Ф.Ф.Бутынец, Е.В.Демяхина, И.В.Жиглей, О.Е.Колбасенко, Е.В.Мамонтова, А.Д.Монгуш, Е.В.Морозова, М.Р.Мэтьюс и М.Х.Б.Перера, С.Н.Петренко, Н.Б.Пильник, И.М.Пожарицкая, Э.К.Салахова, Т.Н.Соловей, Е.Н.Харитонова, А.А.Ярыш и др.

Исследованию проблем управленческого учета, контроля, социального учета и аудита в потребительской кооперации посвящены работы И.Т.Абдукаримова, Б.А.Аманжоловой, С.В.Владимировой, Е.А.Еленевской, Е.В.Зубаревой, Н.Л.Кидановой, В.Э.Керимова, Л.П.Наговицыной, М.Ф.Овсийчук, Т.Ю.Серебряковой, С.Н.Хабаху и др.

Несмотря на многочисленные исследования отечественных и зарубежных ученых в области управленческого учета, учета по центрам ответственности, социального учета и интегрированной отчетности, методологические проблемы социально ориентированного подхода в управленческом учете недостаточно изучены. Необходимы обоснования организационно-методических положений и разработка технологических аспектов реализации социально ориентированного подхода в управленческом учете, а также социального учета и отчетности по сегментам организаций потребительской кооперации.

Недостаточность теоретических и практических разработок в области со-

циально ориентированного учета и необходимость развития научно обоснованных подходов к организации управленческого учета социально ориентированной деятельности многоотраслевых организаций, групп компаний и иных субъектов социально ответственной деятельности, в том числе потребительской кооперации, определили выбор темы диссертационного исследования, его цель, задачи и основные направления исследования.

Цель и задачи исследования. Целью диссертационного исследования является разработка теоретических и организационно-методических положений реализации социально ориентированного подхода в управленческом учете организаций, осуществляющих многоотраслевую и социально ответственную деятельность.

Для достижения указанной цели определены следующие задачи:

- раскрыть сущность и содержание социальной деятельности как объекта управленческого учета, обосновать необходимость использования социально ориентированного подхода в управленческом учете;

- разработать организационно-методическое обеспечение реализации социально ориентированного подхода в управленческом учете многоотраслевой и социально ответственной деятельности организаций;

- сформировать набор социальных показателей и порядок их учета, позволяющих полно и всесторонне раскрыть информацию о реализации социальной миссии в многоотраслевой деятельности организаций потребительской кооперации;

- развить организационно-методические положения бюджетирования и формирования социальной отчетности как основы реализации социально ориентированного подхода в управленческом учете, обеспечивающего планирование и прогнозирование социальных показателей с целью контроля за выполнением социальной миссии организаций;

- определить процедуры контроля выполнения социальных показателей деятельности организаций потребительской кооперации при реализации социально ориентированных мероприятий и проектов.

Область исследования. Диссертационное исследование соответствует пунктам: 1.1 «Исходные парадигмы, базовые концепции, основополагающие принципы, постулаты и правила бухгалтерского учета», 1.7 «Бухгалтерский (финансовый, управленческий, налоговый и др.) учет в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей», 1.8. «Особенности формирования бухгалтерской (финансовой, управленческой, налоговой и др.) отчетности по отраслям, территориям и другим сегментам хозяйственной деятельности» раздела I «Бухгалтерский учет» специальности 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика (экономические науки) – паспорта специальностей ВАК России.

Предметом исследования является совокупность теоретических, методических и практических проблем реализации социально ориентированного подхода в управленческом учете организаций, осуществляющих многосегментную и социально ответственную деятельность.

Объектом исследования выступают организации потребительской кооперации Чувашской Республики и Республики Марий Эл, осуществляющие многосегментную и социально ответственную деятельность.

Теоретической основой исследования послужили научные труды отечественных, зарубежных ученых и специалистов по проблемам теории и методологии бухгалтерского управленческого и финансового учета, финансовой и управленческой отчетности, управленческого контроля, анализа, сегментного учета и отчетности, бюджетирования, международные и российские стандарты бухгалтерского учета (МСФО и РСБУ), материалы монографических исследований и публикаций в периодических изданиях.

Методологической основой исследования послужили общенаучные и конкретно-научные методы познания (анализ, синтез, абстрагирование, конкретизация, дедукция, индукция, классификация, группировка, сравнение, моделирование), положения теории бухгалтерского учета и контроля. В процессе получения и обоснования новых научных и практических положений применялись основы системного, логического и исторического подходов.

Информационную базу исследования составили законодательные и нормативные акты Российской Федерации и международные стандарты в области бухгалтерского учета и контроля, интегрированной и социальной отчетности, Справочно-правовой системы «КонсультантПлюс», материалы Центросоюза РФ, периодической печати и научно-практических конференций, глобальной сети Интернет, данные организаций Чувашпотребсоюза и Марпотребсоюза.

Научная новизна результатов исследования заключается в развитии теоретических и организационно-методических положений социально ориентированного подхода в управленческом учете, направленных на повышение релевантности формируемой информации о многоотраслевой и социально ответственной деятельности организаций, имеющих существенное значение для развития теории и практики бухгалтерского учета. В процессе исследования получены следующие основные результаты, обладающие научной новизной:

- сформулированы теоретические положения реализации социально ориентированного подхода в управленческом учете, которые включают: уточнение содержания социальной деятельности многоотраслевых организаций, характеризующейся более высокими затратами в связи с ориентацией на показатели социально-экономической результативности по сравнению с обычной коммерческой деятельностью, что позволило идентифицировать социальную деятельность как объект управленческого учета; обоснование необходимости формирования информации о социальной деятельности в разрезе сегментов и центров ответственности, где сегментирование является способом обособления учетной информации в разрезе видов деятельности, а выделение центров ответственности является методом формирования управленческой информации о социальной ответственности внутри каждого сегмента, что послужило основой построения модели управленческого учета, базирующейся на социально ориентированном подходе;

- предложено организационно-методическое обеспечение управленческого учета на основе разработанного инструментария (рабочий план счетов, предназначенный для построения системы учетных социальных показателей; формы

документов по формированию социальных показателей, не обобщаемых в бухгалтерском учете; алгоритм распределения косвенных расходов), что позволило реализовать социально ориентированный подход в управленческом учете и сформировать информацию о социально ответственной деятельности организаций;

- разработана система социальных показателей и проведена их группировка на основе классификационных признаков (в зависимости от места возникновения, способа измерения, методики формирования, направленности, содержания и характера), что послужило основой для дальнейшей организации учета и контроля социальной деятельности в разрезе разработанных центров ответственности и центров сегментирования организаций потребительской кооперации;

- развиты организационно-методические положения бюджетирования социальной деятельности по видам экономической деятельности и центрам ответственности, включая центр социальной миссии, что позволило выделить в качестве объекта бюджетирования группу социальных расходов и вмененных издержек; разработаны формы внутренней отчетности и публичной отчетности в части раскрытия социальной составляющей, что расширило аналитические возможности использования учетно-контрольной информации о социально ответственной деятельности организаций потребительской кооперации;

- разработаны процедуры контроля социальных показателей, направленные на проверку полезности и затратности социально ориентированной деятельности, предложены целевые показатели для оценки социальной деятельности центров ответственности на стратегическом и оперативном уровнях управления социальной миссией, что позволяет оценить вклад экономически связанных организаций потребительской кооперации в социальное развитие общества.

Теоретическая и практическая значимость исследования заключается в том, что разработанные предложения, методики и рекомендации дают возможность дальнейшего развития социально ориентированного подхода в

управленческом учете для формирования информации как финансового, так и нефинансового характера, раскрываемой в отчетности организаций с целью освещения ее социальной деятельности.

Использование в практике потребительских обществ предлагаемых в работе рекомендаций позволяет установить роль каждого сегмента в формировании прибыли, а также его вложения в реализацию социальной миссии, что увеличит информационную ценность внутренней и внешней отчетности для управления размером расходов на социальную миссию потребительской кооперации и их полезности для общества. Преимуществом предлагаемой модели социально ориентированного подхода в управленческом учете является возможность ее внедрения в практику кооперативных организаций без коренной перестройки существующей системы учета, отчетности, планирования, документооборота, без изменения организационной структуры управления, на основе интеграции управленческого и финансового учета, что не потребует от организации существенных затрат на ее внедрение и может быть осуществлено в короткие сроки.

Разработанные в диссертации рекомендации применяются в учебном процессе при преподавании дисциплин по управленческому учету, контроллингу, бухгалтерской финансовой отчетности, а также при выполнении выпускных квалификационных работ студентами в высших учебных заведениях по направлению подготовки «Экономика» и «Менеджмент» в Чебоксарском кооперативном институте Российского университета кооперации Центросоюза РФ.

Апробация и практическая реализация результатов исследования. Основные результаты диссертации докладывались на научных конференциях, проходивших в г. Москва, г. Воронеж, г. Чебоксары.

Модель управленческого учета, базирующаяся на социально ориентированном подходе, система показателей социальной ответственности и другие результаты исследования используются в деятельности организаций Марийского и Чувашского союза потребительских обществ. Разработанные автором теоретические положения и методики управленческого учета и отчетности, бюджет-

тирования используются в преподавании учебных дисциплин «Бухгалтерский управленческий учет», «Управленческий учет в отраслях потребительской кооперации», «Контроллинг», а также в системе дополнительного образования, применены при разработке учебно-методического комплекса дисциплины «Бухгалтерский учет в кооперативных организациях».

Публикации. По теме диссертации опубликовано 40 научных работ авторским объемом 32,68 п.л., из них 1 монография объемом 14,75 п.л. и 9 статей объемом 4,64 п.л. в изданиях, рекомендованных ВАК РФ.

Объем и структура работы. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованной литературы, состоящего из 276 наименования, и 27 приложений. Работа изложена на 311 страницах машинописного текста и содержит 26 таблицы, 25 рисунков.

ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ И МЕТОДИЧЕСКИЕ ПОЛОЖЕНИЯ РАЗВИТИЯ СОЦИАЛЬНО ОРИЕНТИРОВАННОГО ПОДХОДА В УПРАВЛЕНЧЕСКОМ УЧЕТЕ

1.1. Виды социальной деятельности организаций как объекты управленческого учета

В последние годы развитие международной системы учета и отчетности происходит под воздействием возрастающего интереса общественности, государственных и других институциональных структур общества к уровню социальной ответственности бизнеса, его роли в удовлетворении потребностей общества в целом, а также обеспечении социальной защищенности своих сотрудников. При этом не имеется в виду замещение коммерческих интересов организации от ведения финансово-хозяйственной деятельности социальными задачами. Речь идет о расширении границ понимания полезного эффекта и более широкого спектра преимуществ для бизнеса от перехода к политике социальной направленности деятельности, а также об измерении и оценке полученных от этого выгод для самого экономического субъекта и для общества в целом [243, с. 124].

Как показывают результаты различных исследований, интерес к участию компаний в развитии общества, а также к социальным показателям деятельности организаций проявляют не только органы государственной власти и общественные организации, но и частные инвесторы, что свидетельствует о смене устоявшегося восприятия коммерческой организации только как источника получения прибыли для ее владельцев. Данная тенденция оказала влияние на расширение традиционных границ отчетности коммерческих организаций в направлении изменения ее состава и структуры, а также перехода от чисто экономической направленности показателей к социально ориентированной, путем включения в отчетность показателей социальной и экологической направленности. Зарубежными учеными проводились исследования и была доказана связь между участием в социальных программах и социальных инвестициях и

показателями эффективности компании, проявляющаяся в последующих периодах. Кроме того была установлена зависимость между дополнением содержания нефинансовой отчетности социальными показателями и активностью заинтересованных пользователей такой отчетности, что косвенно влияет на эффективность отчитывающейся организации.

В связи с указанными тенденциями в последние годы при упоминании «социальной деятельности» возникают новые понятия и термины, такие как корпоративная социальная ответственность, социальный учет, социальное предпринимательство, социальное предприятие.

Определение социальной деятельности в широком смысле приводится в различных источниках. Так, в учебных изданиях социальная деятельность определяется как «динамичная система взаимодействия личности, социальной группы или общности с окружающим миром, в процессе которой происходит производство и воспроизводство человека как существа общественного, осуществляется целесообразное изменение и преобразование природного и социального мира, создаются материальные и духовные ценности» [270].

В социологическом словаре *Socium* указано: «Деятельность социальная - динамическая система активного взаимодействия личности, социальной группы или общества с окружающим миром, в процессе которого осуществляется целесообразное изменение и преобразование природной и социальной среды, самого человека» [269].

В рассмотренных определениях отражены субъекты социальной деятельности (личность, социальная группа, общество), объект направленности этой деятельности (окружающий мир) и функции деятельности (изменение природной и социальной среды, самого человека, создание материальных и духовных ценностей).

В российской социологической энциклопедии приведено следующее определение: «Деятельность социальная - совокупность социально значимых действий, осуществляемых субъектом (обществом, группой, личностью, экономическим субъектом) в различных сферах и на различных уровнях социальной

организации общества, преследующих определенные социальные цели и интересы и использующих во имя достижения этих целей и удовлетворения интересов различные средства (экономические, социально- политические и идеологические)» [265]. В нем более точно указаны направления социальной деятельности (различные сферы и различные уровни социальной организации общества) и ее инструментарий (экономические, социально- политические и идеологические средства).

В контексте настоящего исследования социальная деятельность, как и социально ориентированная деятельность определяется нами как совокупность социально значимых действий, осуществляемых экономическим субъектом на различных уровнях социальной организации общества (в том числе и во внутренней среде экономического субъекта) для целесообразного и экономически оправданного преобразования природной и социальной среды, создания материальных и духовных ценностей как для работников экономического субъекта, так и для общества в целом.

Важным и отличительным в данном определении является указание на требование целесообразности и экономической обоснованности социальной деятельности, поскольку она может осуществляться за счет доходов, полученных в рамках коммерческой деятельности и, как правило, не приносит организации прямых экономических выгод и влечет только расходы. Однако результаты социально ориентированной деятельности могут принести организации косвенные экономические выгоды в виде улучшения ее имиджа, повышения общественного статуса и, следовательно, привлечения инвесторов, партнеров, усиления лояльности клиентов, получения преференций со стороны органов власти. Однако, такой «эффект» может быть получен через некоторое время (возможно, несколько лет), и сопоставить его с понесенными расходами в текущем периоде не представится возможности.

Следовательно, осуществление социально ориентированной деятельности приводит к увеличению расходов организации и снижению прибыли, и вложенного капитала организации. Это в общем-то противоречит целям функцио-

нирования коммерческой организации. С другой стороны, принципы корпоративной социальной ответственности провозглашают необходимость содействия каждого экономического субъекта устойчивому развитию своего бизнеса, общества, региона. В этом смысле происходит увеличение социального капитала и человеческого капитала, а также способствует развитию и улучшению социальной среды.

Все это приводит к пониманию необходимости управления социальной деятельностью, требует внедрения системы управления ею: планирования, учета, контроля. По нашему мнению, наиболее подходящей информационной системой для управления социально ответственной деятельностью является система управленческого учета. Социальная деятельность является одним из процессов хозяйственной деятельности организации, выступая элементом такого объекта управленческого учета, как хозяйственные процессы (см. параграф 2.1.).

Исследованию понятия «корпоративная социальная ответственность» (КСО) посвящено множество работ отечественных и зарубежных ученых. Приведем выдержки из некоторых трудов (табл. 1.1.).

На наш взгляд, наиболее полное и исчерпывающее определение дано в Международном стандарте ISO 26000 «Руководство по социальной ответственности». В нем обобщены все аспекты социально ориентированной деятельности: ответственность перед обществом за результаты и последствия своей деятельности, взаимодействие с заинтересованными сторонами, забота об экологии, отражение информации в отчетности компании.

В работах российских экономистов предлагаются различные варианты решения проблемы отражения в отчетности аспектов социально ответственного поведения компании. Ряд авторов предлагает организовать отражение в отчетности следующих групп показателей: социальных инвестиций, социальных обязательств и результатов социальной активности.

Основной формой социальной ответственности по мнению Н. Б. Пильник являются социальные инвестиции: «социальные инвестиции – это денежные

средства и иные активы, вкладываемые в объекты предпринимательской или иной деятельности с целью получения дохода посредством повышения уровня жизни различных групп стейкхолдеров. Основными инструментами предоставления социальных инвестиций являются гранты, спонсорство, волонтерство, членские взносы и др.» [71, с. 308]. В структуре социальных инвестиций можно выделить следующие направления: развитие персонала, ресурсосбережение и природоохранная деятельность, проекты местного сообщества, здоровье работников, добросовестная деловая практика по отношению к потребителям и партнерам и т.д.

Таблица 1.1 - Обзор определений «корпоративная социальная ответственность» (КСО) в трудах российских и зарубежных ученых

ФИО автора	Год	Определение КСО
К Линн [55, с.33]	2009	КСО представляет собой достижение коммерческого успеха такими способами, которые учитывают этические ценности людей, общества и природной среды
М. Кицмюллер [149, с. 68]	2012	КСО - это приверженность бизнеса к этическому поведению и стремлению внести свой вклад в устойчивое экономическое развитие, работая со всеми заинтересованными сторонами, с целью улучшения своей жизни способами, которые оказывают положительное влияние на бизнес, программы устойчивого развития и общество в целом
Т.В. Юрьева [93, с. 23]	2012	КСО – это «осознание фирмой проблем, выходящих за пределы узких экономических, технических и правовых требований, и реакция на эти проблемы». Фирма не будет социально ответственной, если она всего лишь соотносит свою деятельность с минимальными требованиями закона
Международный стандарт ISO 26000 «Руководство по социальной ответственности» [253]	2014	Социальная ответственность – ответственность организации за воздействие ее решений и деятельности на общество и окружающую среду через прозрачное и этическое поведение, которое: содействует устойчивому развитию, включая здоровье и благосостояние общества; учитывает ожидания заинтересованных сторон; соответствует применяемому законодательству и согласуется с международными нормами поведения; введено во всей организации.
О.Ю. Гурьева [125, с. 140]	2015	КСО – реализация интересов компании (корпорации) посредством обеспечения социального развития ее коллектива и активного участия компании в развитии общества
О.Е. Колбасенко [154, с. 62]	2015	КСО - это осознанная деятельность предприятия, носящая системный характер и направленная на обеспечение устойчивости данного предприятия и региона

Как отмечает О. Е. Колбасенко, «корпоративная социальная ответственность заключается в принятии следующих социальных обязательств: перед клиентами – предоставление полного набора высококачественных товаров и услуг; перед государством, подразумевающим выплату налогов в полном объеме, а следовательно поддержку здравоохранения, спорта, культуры, образования, охраны окружающей среды и других направлений развития региона; перед обществом - участие в спонсорских, социальных, экологических и благотворительных программах; перед персоналом - обеспечение высокого уровня заработной платы и предоставление определенных гарантий работникам, профессиональное развитие работников» [154, с. 65].

В других работах предлагается классифицировать показатели в отчетности по иному принципу - социальные активы, затраты, обязательства и капитал. В частности, Дж. Коулман дает определение социального капитала: «это ресурсы социальных отношений и сетей связей, облегчающих действия индивидуумов за счет формирования доверия, определения обязанностей и ожиданий, формулирования норм, создания ассоциаций, способствующих взаимодействию индивидуумов» [165, с. 30].

Что касается формата раскрытия информации о социально направленной деятельности, то встречаются предложения об отражении информации о социальной ответственности в финансовой отчетности в рамках пояснений, дополнений или разъяснений к традиционным формам бухгалтерской отчетности. Особенно эти предложения касаются компаний малого и среднего сектора.

Несмотря на широкую полемику по этому вопросу, единого мнения среди ученых не выработано. Отсутствуют также регулятивные инициативы со стороны Министерства финансов в решении этого вопроса в виде методических рекомендаций по составлению и представлению социальной отчетности.

Принципы корпоративной социальной ответственности наиболее полно могут быть реализованы в рамках социального предпринимательства. Социальное предпринимательство позволяет эффективно решать общественные проблемы посредством сочетания в деятельности экономических субъектов инно-

вационных подходов, стремления к устойчивому развитию, а также самоокупаемости и росту прибыли.

Социальное предпринимательство широко распространено во всём мире. В Российской Федерации социальное предпринимательство упомянуто в Приказе Минэкономразвития N 411 от 01.07.2014 г. «Об организации проведения конкурсного отбора субъектов Российской Федерации, бюджетам которых в 2014 году предоставляются субсидии из федерального бюджета на государственную поддержку малого и среднего предпринимательства субъектами Российской Федерации». В соответствии с этим документом социальное предпринимательство понимается как социально ответственная деятельность субъектов малого и среднего предпринимательства, направленная на решение социальных проблем [12]. Данное определение, если его считать официальной точкой зрения, по нашему мнению, не отражает всех аспектов социального предпринимательства, которые имеются в виду международным сообществом. Оно ограничивает рамки социального предпринимательства только теми организациями, основной целью создания которых является социальная деятельность. Это весьма ограниченное и неточное понимание социального предпринимательства, которое привело к возникновению неопределенности в трактовке исследуемого понятия.

Как известно, основными признаками предпринимательской деятельности является ее цель (получение прибыли) и способы ее достижения (от использования имущества, продажи товаров, работ, услуг). А.А. Мохов указывает на основное отличие социального предпринимательства: «принципиальным отличием социального предпринимательства от иных видов предпринимательства (например, социально нейтрального) является не простое извлечение прибыли (дохода), а извлечение прибыли (либо получение дохода) посредством решения отдельных социальных задач» [191, с. 6].

При этом, по мнению О. А. Серовой участие юридических лиц в социальном предпринимательстве осуществляется вне связи со статусом коммерческой или некоммерческой организации [208, с. 31].

В 2019 году вступил в силу Федеральный закон 245-ФЗ, который внёс изменения в Закон о предпринимательстве 209-ФЗ «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации», с его введением в российском законодательстве социальное предпринимательство выделено в отдельную категорию субъектов малого и среднего бизнеса, а также определено понятие социального предприятия [7]. На рисунке 1.1. представлены критерии социального предпринимательства в соответствии с указанным Законом.

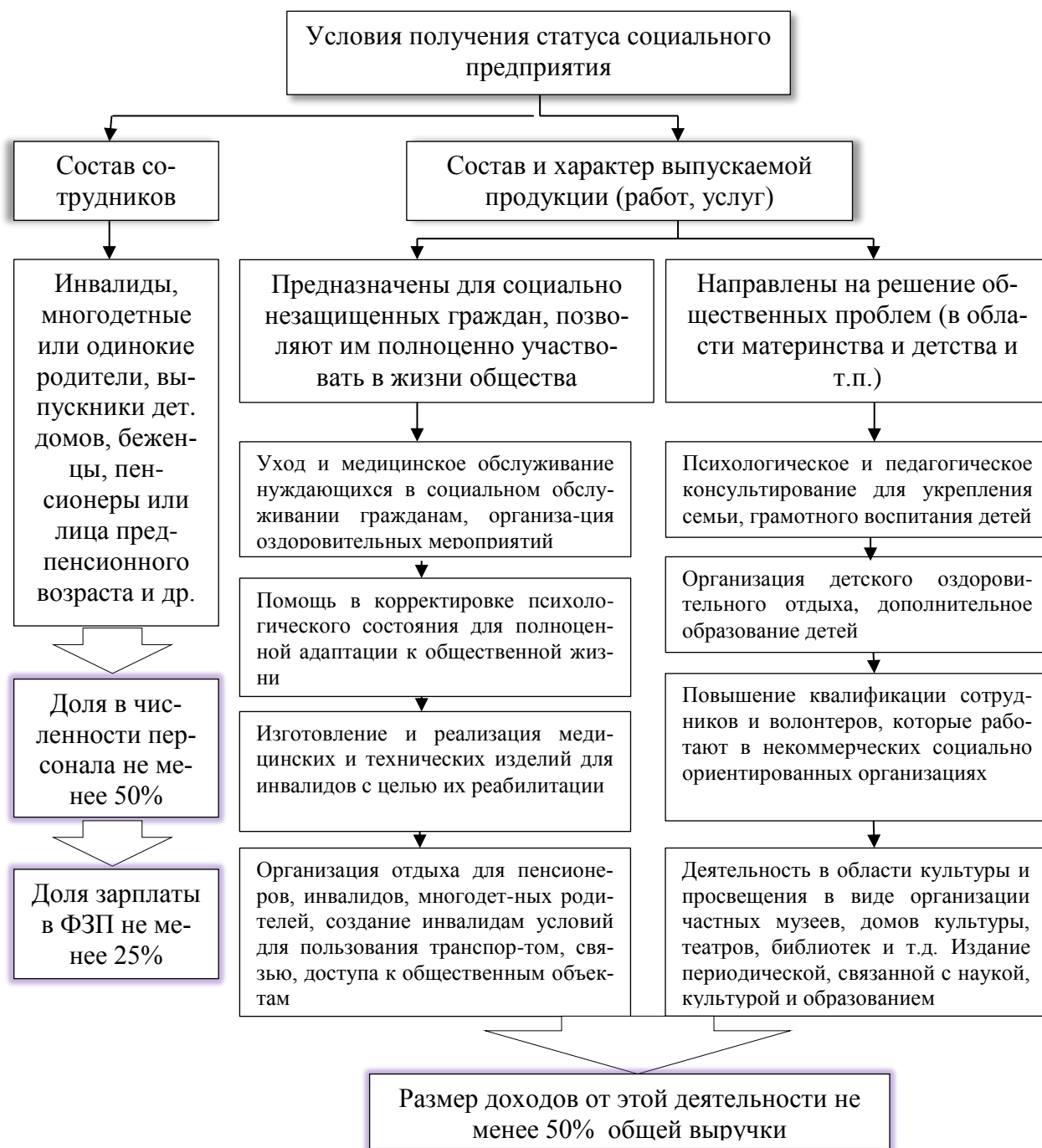


Рисунок 1.1 - Условия получения статуса социального предприятия

Органы местной власти могут расширить по своему усмотрению перечень видов социально ориентированной деятельности и оказывать всестороннюю поддержку социальным предприятиям. Поддержка может быть оказана путем предоставления субсидий; имущественной поддержки (например, предоставление в аренду или во владение движимого и недвижимого имущества на льготных условиях); информационного обеспечения деятельности социального предприятия; оказания помощи в поиске бизнес партнеров (например, проведение тематических ярмарок, выставок, конгрессов); поддержки в организации работы, привлечении финансирования, участии в закупках товаров или услуг; организации дополнительного образования и профессионального обучения, переподготовки.

Социальные предприниматели, осуществляя поддержку граждан социально уязвимых слоев общества посредством предоставления им работ и услуг, продажи необходимых товаров, а также их трудоустройства, рассчитывают на встречную поддержку от государства. Это позволяет социальным предприятиям не только устанавливать более доступные социально незащищенным слоям населения расценки на работы и услуги, но и достичь самоокупаемости и рентабельности социально ориентированной деятельности.

К сожалению, любые виды поддержки являются для органов власти правом, а не обязанностью. В условиях дефицита федерального, а особенно региональных бюджетов, социальные предприниматели не могут рассчитывать на значительную государственную поддержку. Следовательно, приходится рассчитывать на собственные силы, а именно, на возможности эффективного управления социально ориентированной деятельностью.

Социальная деятельность в широком смысле разделяется на следующие типы: 1) материально-преобразовательная; 2) познавательная; 3) ценностно-ориентационная; 4) коммуникативная; 5) информационная; 6) художественная; 7) оздоровительная; 8) спортивная; 9) политическая; 10) управленческая; 11) природоохранная.

В контексте данного исследования в зависимости от направления и способа взаимодействия экономического субъекта с окружающей природой, социальной средой и обществом из перечисленных нами выбраны 5 видов социально ориентированной деятельности:

1) ценностно-ориентационная (ее результаты выражаются в совершенствовании существующей в обществе системы этических, моральных, нравственных, юридических и иных ценностей);

2) коммуникативная, выражающаяся в обеспечении общения людей различных социальных, возрастных групп населения, представителей разных национальностей, веры, в диалоге культур, общественно-политических движений, защитой их интересов;

3) спортивно-оздоровительная, воплощающаяся в профилактике, лечении заболеваний (в первую очередь профессиональных), в сохранении и улучшении здоровья работников и других членов общества, физическом развитии работников, членов их семей и других членов общества, в организации спортивных соревнований;

4) управленческо-экономическая, воплощаемая в систематическом воздействии субъекта управления на социальный объект с целью сохранения его целостности, обеспечения эффективного функционирования и достижения заданной цели при условии рационального использования ресурсов;

5) природоохранная, связанная с охраной природы, улучшением экологии.

Более наглядно данная классификация представлена на рисунке 1.2.

В свете современных взглядов на роль бизнеса в развитии и совершенствовании общественной жизни вопросы отражения информации о социальной деятельности организаций во внешней отчетности стали особенно актуально. Информация о социально ориентированной деятельности отражается в интегрированной отчетности и отчетности в области устойчивого развития. Исходя из Руководства по отчетности в области устойчивого развития (GRI G4) [267], при раскрытии социальной составляющей публичной нефинансовой отчетности

рекомендуется выделить четыре категории показателей: 1) практика трудовых отношений; 2) права человека; 3) общество; 4) ответственность за продукцию. В каждую категорию включается определенный состав аспектов, отражающих виды осуществляемой социальной деятельности экономическим субъектом.

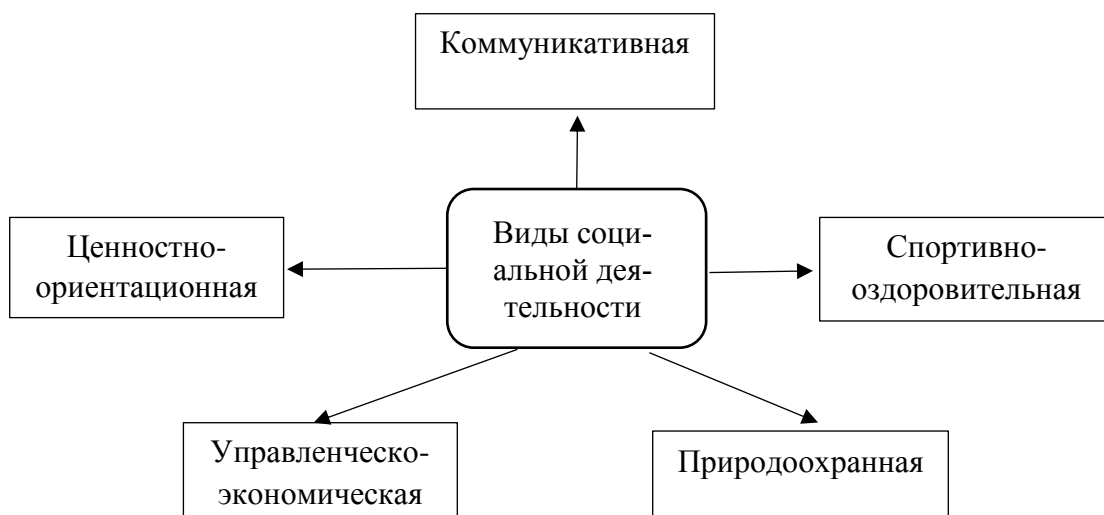


Рисунок 1.2 - Виды социальной деятельности в зависимости от направления взаимодействия экономического субъекта с окружающей средой

По нашему мнению наиболее разнообразной и наполненной по количеству отражаемых аспектов, а, следовательно, и видов социальной деятельности, является подкатегория «практика трудовых отношений». В других подкатегориях многие показатели отражают деятельность, обусловленную соблюдением требований законодательства, либо требований к качеству продукции или условий договора с покупателями. В связи с этим при формировании классификации видов социальной деятельности нами объединены подкатегории 2 и 3 как малочисленные.

Данная классификация социальной деятельности отражена на рисунке 1.3.

Социально ориентированную деятельность могут осуществлять не только организации малого и среднего бизнеса, которые в качестве своей основной деятельности определяют именно социальное предпринимательство, но также коммерческие организации, которые осуществляют обычную деятельность, в

ходе которой направляют средства на образование и повышение квалификации своих сотрудников, занятия спортом, пропаганду здорового образа жизни, поддержку здоровья, а также на другие социальные мероприятия, не относящиеся к обычной деятельности, а также социально ориентированные некоммерческие организации, которые реализуют экономически эффективные социальные проекты, среди которых в первую очередь можно назвать районные потребительские общества и связанные с ними организации потребительской кооперации.



Рисунок 1.3 - Виды социальной деятельности согласно Руководству по отчетности в области устойчивого развития (GRI G4)

Более века решение социальных проблем в сельской местности обеспечивают потребительские общества и организации потребительской кооперации, создание которых изначально преследовало социальные цели и до настоящего времени деятельность которых имеет социально ориентированный характер.

В Концепции развития потребительской кооперации Российской Федерации до 2015 года отмечено, что «потребкооперация может стать серьёзной силой не только в достижении индивидуальных целей потребителей, работников системы потребкооперации и пайщиков, укреплении их личного благосостоя-

ния и социальной защищённости, но и в реализации общегосударственных задач по замещению импортной продукции продукцией отечественных сельскохозяйственных производителей, приоритетных национальных проектов, обеспечении занятости населения, решении проблем продовольственной безопасности страны.

Миссия потребительской кооперации в России – участие в развитии социальной инфраструктуры, в первую очередь на селе, обеспечение стабильного развития потребительского рынка страны за счёт удовлетворения потребностей и социальной защиты, повышения занятости населения, вовлекаемого в деятельность и обслуживаемого потребительской кооперацией, укрепление безопасности России в сфере продовольственного обеспечения» [250]. Для этого потребительские общества осуществляют следующие виды деятельности:

- «- культурно-массовая работа на селе;
- содержание планово-убыточных предприятий;
- создание зон отдыха, открытие детских и спортивных площадок, благоустройство территорий;
- борьба с бездуховностью через приобщение людей, особенно молодежи, к духовным принципам православия;
- услуги по сепарированию молока, первичной переработке зерна;
- привлечение людей к сезонным работам;
- создание трудовых династий, обеспечение возможностей карьерного роста;
- оказание помощи инвалидам, людям престарелого возраста, многодетным семьям;
- оказание материальной помощи неработающим пайщикам, благотворительной помощи;
- продажа товаров, продукции и услуг по льготным ценам (расценкам);
- закупка сельхозпродукции у населения, продажа хлеба, продукции общественного питания и др. продукции ниже себестоимости.»

Термин «социальная миссия» применяется в Концепции развития потребительской кооперации РФ, учебной и научной литературе не случайно. В переводе с английского языка, «миссия» – означает «роль, ответственное задание», то есть в широком понимании это основополагающий смысл, философия существования организации. Отсюда вытекают высокодуховные принципы работы потребительской кооперации: единение, бескорыстие, взаимовыручка, неравнодушие, забота о нравственности и духовности [117, с. 31].

Социальная направленность деятельности изначально присуща потребительской кооперации, соответствует ее природе, менталитету, идеологии, формирует ее уникальность, является отличительной чертой и одним из главных преимуществ по сравнению с организациями других форм собственности и организационно-правовых форм. Преимущество достигается за счет вовлечения в сферу влияния кооперативной организации пайщиков, которые не всегда являются работниками кооператива.

Сотрудничество с пайщиками выгодно как кооперативной организации, так и пайщикам, в результате этого достигаются обе цели кооператива – экономическая и социальная. Так, по мнению Л.П. Наговициной и М.И. Дроздовой, основными направлениями взаимовыгодного сотрудничества с пайщиками являются:

- «- инвестирование потребительского общества за счет паевых взносов пайщиков (кооператив увеличивает капитал, пайщик получает кооперативные выплаты (аналог дивидендов);

- получение займов кооперативом от пайщиков (что может заменить потребителю обществу банковский кредит, а пайщикам позволяет получать доходы от вложения временно свободных средств без риска, рост доходов сельского населения приводит к увеличению покупательной способности и, как следствие, к росту оборота торговли и других отраслей потребительской кооперации);

- создание гарантированной клиентской базой для потребительского общества за счет пайщиков, которые могут как являться сотрудниками кооперати-

ва, так и не состоять в его штате. Привлечение пайщиков в состав постоянных покупателей и клиентов потребительской кооперации достигается посредством применения разнообразной системы бонусов, которая дифференцируется для пайщиков, работников и некооперированного населения, по группам товаров и услуг (товары первой необходимости, школьные товары, продукция собственного производства и т.д.);

- использование местного сырья, продукции путем закупки у населения (преимущественно у пайщиков) излишков сельскохозяйственного сырья и продукции, выращенных в личных подсобных хозяйствах, охотничьей и кустарной продукции, заготовленного лекарственно-технического сырья и т.п.» [193, с. 229].

Указанные авторы считают потребительскую кооперацию первой в России торговой бизнес-сетью с единым центром управления, товароснабжения, оптимальной логистикой, объединенную общими целями, стратегией и брендом.

Гражданским Кодексом РФ производственные и потребительские кооперативы отнесены к самостоятельной организационно-правовой форме юридических лиц, причем первые названы коммерческими организациями, а вторые – некоммерческими [1].

В различных работах ученые проводят сравнение двух организационно-правовых форм субъектов рынка – кооперативов и народных предприятий (акционерных обществ работников). Предпосылкой такого сравнения послужила социальная направленность деятельности указанных организаций.

Деятельность потребительских обществ регулируется Законом РФ «О потребительской кооперации (потребительских обществах, их союзах) в Российской Федерации» [2] (далее – Закон о ПК). Появление организационно-правовой формы акционерного общества работников вызвано принятием в 1998 г. Федерального закона «Об особенностях правового положения акционерных обществ работников (народных предприятий)» [6] (далее – Закон о НП).

По мнению профессоров Л. П. Наговициной и М. И. Дроздовой, принципы народных предприятий во многом дублируют принципы работы потребительских кооперативов, но имеют и отличия, поскольку понятие «народное предприятие» шире понятия «кооператив» [193, с. 226]. Отличительными чертами народных предприятий авторы считают фиксированное членство, признанием приоритета трудовых отношений, наличие у участников (работников) правомочий собственности, обязательность социального аудита. Авторы отмечают, что кооперативы всех видов должны функционировать в рамках социально ответственного бизнеса как народные кооперативы.

Противоположное мнение высказывает профессор А. А. Глушецкий, что «по существу народное предприятие является производственным кооперативом, и не нужно искусственно называть его акционерным обществом» [29, с. 52]. Автор отмечает, что народные предприятия основаны на большом количестве запретов и ограничений, что порождает свои конфликты (между работникам-акционерами и работниками-неакционерами, работниками и менеджментом), а также делает народные предприятия малопривлекательными для инвесторов, что существенно ограничивает масштабы их применения. Эта модель бизнеса далеко не бесконфликтна и не настолько социально-гармонизирована.

Таким образом, по мнению А. А. Глушецкого, «нет необходимости в конструировании особой разновидности акционерного общества («акционерное общество работников - народное предприятие») и суррогатов ценных бумаг (условная акция народного предприятия в отличие от классической акции удостоверяет только часть корпоративных прав, прежде всего право на дивиденд, а не на управление обществом). Наличие этой экзотической организационно-правовой формы продиктовано исключительно соображениями политической конъюнктуры. С точки зрения научно обоснованных подходов к классификации юридических лиц народные предприятия следует признать разновидностью производственного кооператива. Достаточно внести дополнения в Закон о потребительской кооперации, и нет потребности в законе об особом виде акционерного общества» [29, с. 140]. На основе изучения указанных Законов РФ

нами приведена сравнительная характеристика двух рассматриваемых организационно-правовых форм экономических субъектов (Приложение 1).

Как видно из приложения, действительно, по большинству рассматриваемых пунктов принципы и правила функционирования кооперативов и народных предприятий совпадают, но отличается организационно-правовая форма. Не вдаваясь в юридические вопросы функционирования народных предприятий и потребительских кооперативов, хочется напомнить, что потребительской кооперации России более 100 лет, сеть кооперативных организаций охватывает все регионы России. Народные предприятия существуют не более 20 лет, их количество в нашей стране не превышает 100 предприятий.

Несмотря на то, что целью деятельности потребительского кооператива в соответствии с ГК РФ является удовлетворение материальных и иных потребностей его членов, потребкооперация давно обслуживает не только своих членов, но и все сельское и даже частично городское население. В процессе коммерческой деятельности, осуществляемой в уставных целях, у потребительской кооперации объективно появилась еще одна цель – получение прибыли. Прибыль является основным источником самофинансирования и устойчивого положения организаций в условиях рынка.

Как отмечает в своей монографии проф. Е. А. Еленевская: «...в общей системе некоммерческих организаций потребительские кооперативы занимают несколько обособленное место в силу того, что предполагают наличие имущественных прав участников в отношении организации, что делает их похожими на коммерческие организации» [35, с. 68]. В связи с этим одной из важнейших задач управленческого аппарата потребительского общества является содействие активному участию пайщиков как хозяев потребительских обществ в управлении ими и контроле за их деятельностью. Наряду с этим следует обеспечить информирование пайщиков и других заинтересованных пользователей о работе потребительских обществ и степени достижения ими целей уставной деятельности – выполнения социальной политики.

Основой системы потребительской кооперации является потребительское общество. Как отмечено в приложении 1, «потребительское общество – это добровольное объединение граждан и ... юридических лиц, созданное ... по территориальному признаку, на основе членства, путем объединения его членами имущественных паевых взносов для торговой... и иной деятельности в целях удовлетворения материальных и иных потребностей его членов.» [2, ст.1]

Для удовлетворения материальных, информационных, экономических и иных потребностей пайщиков потребительское общество занимается предпринимательской деятельностью и осуществляет оптовую, розничную торговлю, общественное питание, бытовое обслуживание, заготовительную деятельность, оказание услуг (транспортных, по переработке сельскохозяйственной продукции), строительные работы, сельским хозяйством, производством промышленной продукции (хлебобулочных, макаронных, колбасных, кондитерских изделий, консервов, швейных изделий и другой продукции) и другими видами деятельности.

Как показывает практика, в некоторых потребительских обществах осуществляются все указанные виды деятельности и, соответственно, их результаты учитываются на одном балансе. Это позволяет централизовать усилия по социально ориентированной деятельности, аккумулировать необходимые финансовые ресурсы и управлять такой деятельностью наряду с коммерческой.

В последние годы руководство потребительских обществ в поисках рациональных систем налогообложения все чаще практикует выделение из состава кооператива отдельных предприятий в форме Обществ с ограниченной ответственностью, наделение их долей уставного капитала потребительских обществ и частью кооперативного имущества.

Как правило, в самостоятельные юридические лица выделяются производственные, заготовительные виды деятельности, в некоторых случаях общественное питание, а торговая деятельность, сфера услуг остаются в райпо. Но и в таком случае районные потребительские общества контролируют деятель-

ность созданных ими юридических лиц, регулируют трансфертные цены, финансовые результаты и дивидендную политику. Кооперативные организации остаются сложным многосегментным объектом хозяйствования, включающим комплекс производственных и функциональных подразделений, подсобных промышленных предприятий, промысловых хозяйств (рис. 1.4). Фактически они образуют группу компаний.

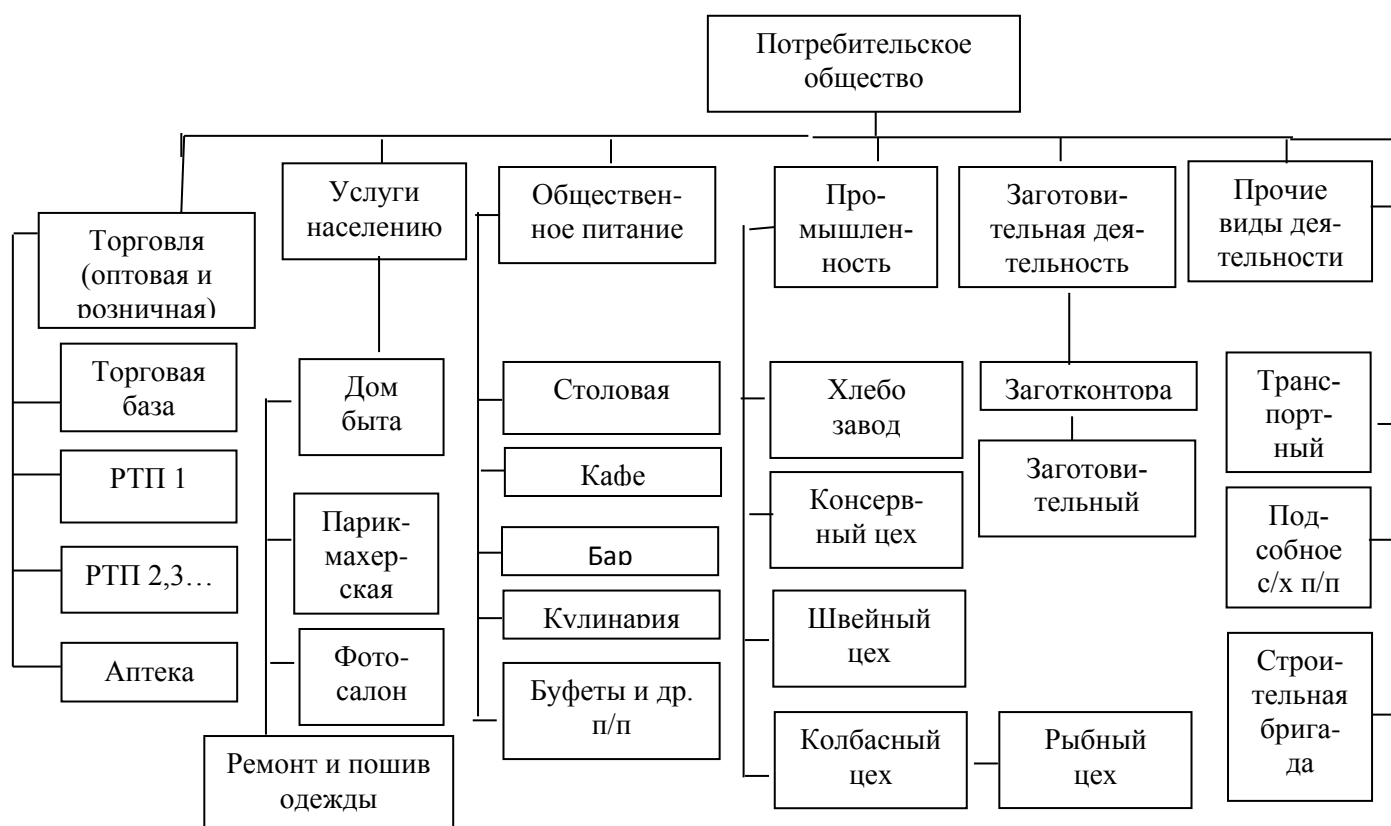


Рисунок 1.4 - Примерная организационная структура многосегментного потребительского общества

Структура управления потребительского общества должна соответствовать его организационной структуре, масштабам, и функциям управляемых объектов. Управление потребительским обществом осуществляет Общее собрание пайщиков, Совет общества и Правление общества. Высшим органом управления потребительским обществом является Общее собрание пайщиков кооперативных участков и собрание уполномоченных общества.

В период между общими собраниями управление в обществе осуществляет Совет общества, который представляет интересы пайщиков и защищает их права. Он избирается сроком на 5 лет, является представительным органом и

правомочен решать вопросы о приеме пайщиков в свой состав. Совет райпо проводит организационную работу с пайщиками, готовит и проводит собрание пайщиков, осуществляет управление выполнением социальной миссии. В состав Совета потребительского общества состоит на 50% из штатных работников, на 50% из рядовых членов-пайщиков, не являющихся работниками райпо (как правило, их количество составляет около 10 человек). Председатель Совета является штатным работником и выполняет функции руководителя организации

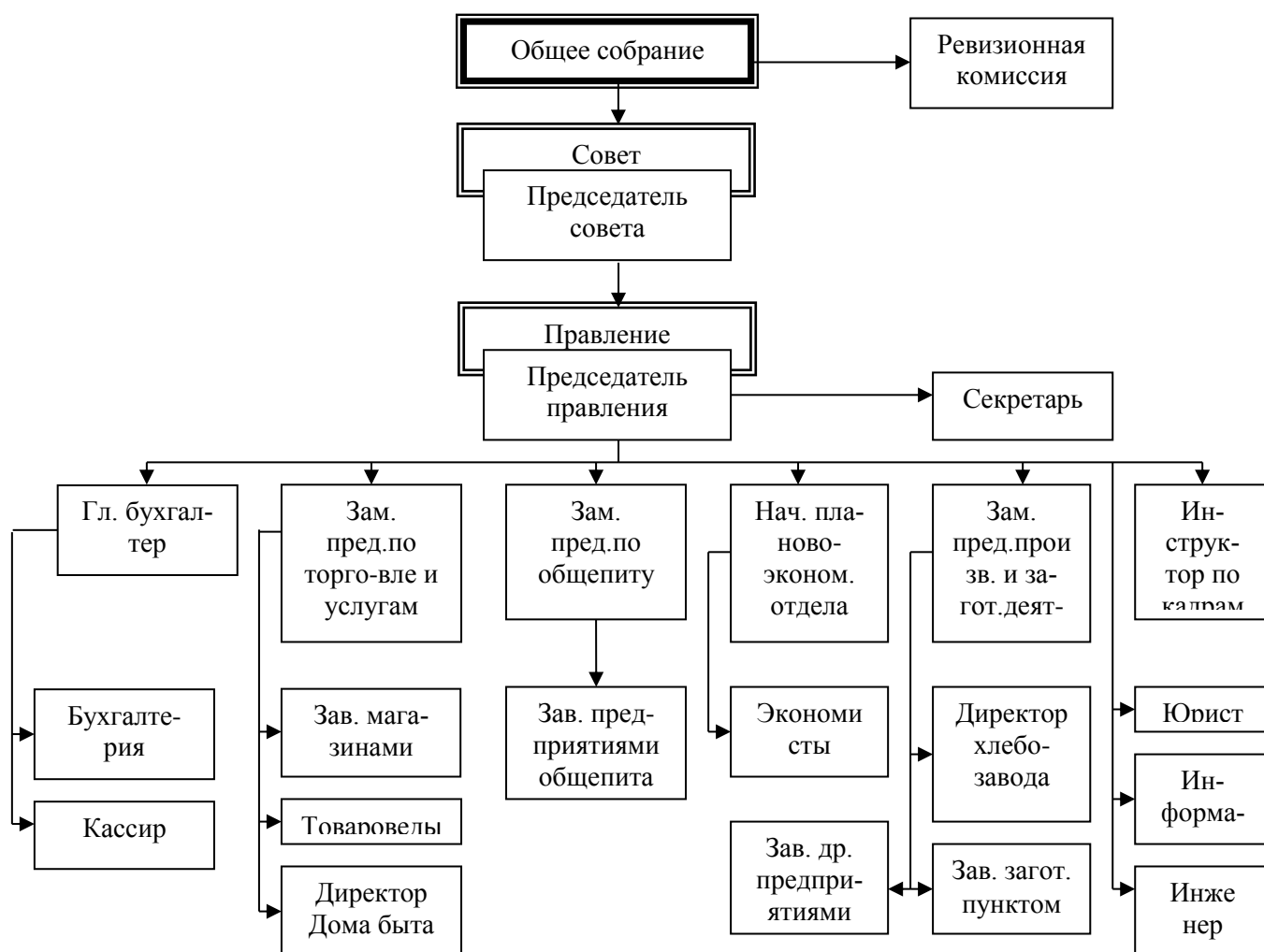


Рисунок 1.5 - Примерная структура управления многосегментного потребительского общества

Заместители председателя Совета делегируют часть полномочий по управлению подразделениями менеджерам среднего и нижнего звена управления (директору хлебозавода, заведующим магазинами, заведующим заготовительным пунктом). Исполнители получают задания от руководителей функцио-

нальных подразделений (например, бухгалтер – от главного бухгалтера) или от руководителей отраслевых подразделений (например, мастер бригады – от директора хлебозавода) и выполняют их. Председатель Совета потребительского общества действует от имени предприятия, представляет его интересы во всех государственных и хозяйственных учреждениях.

Исполнительным органом потребительского общества, подотчетным Совету, является Правление общества, которое несет ответственность за организацию и результаты хозяйственно-финансовой деятельности. Председатель правления является заместителем председателя совета. Членами правления потребительского общества являются активные, ответственные, добросовестные специалисты, являющиеся штатными работниками, их количество составляет 5-6 человек. Контроль за соблюдением Устава потребительского общества, его финансовой и хозяйственной деятельностью осуществляет ревизионная комиссия потребительского общества.

В соответствии с Законом «О потребительской кооперации» в каждом потребительском обществе избираются ревизионные комиссии. Основными их задачами являются контроль за соблюдением устава потребительского общества, его финансовой и хозяйственной деятельностью, а также за созданными им организациями и подразделениями. Состав ревкомиссии включает, как правило, 5-6 человек, избираемых собранием пайщиков общества. Члены ревизионной комиссии не могут быть ни членами совета общества, ни членами правления общества. Достоверность данных, содержащихся в годовой бухгалтерской отчетности, должна быть подтверждена ревизионной комиссией после проведения документальной проверки хозяйственно-финансовых операций общества и оценки соблюдения требований действующего законодательства.

Выводы. Нами установлено, что по мере усиления значимости социальной ответственности экономического субъекта за воздействие его деятельности на общество и окружающую среду возрастает роль экономической информации, которая обеспечит руководство данными о финансовых возможностях для реализации социальных задач. Важную роль в решении социальных задач в

сельской местности играют организации потребительской кооперации. Потребительские общества помимо некоммерческой, занимаются предпринимательской деятельностью, а наиболее значимые, приносящие прибыль, отрасли функционируют как коммерческие организации в форме обществ с ограниченной ответственностью. Их подчиненность районным потребительским обществам (райпо) сохраняется посредством участия в уставном капитале или добровольного согласия на контроль потребительским кооперативом.

Поскольку осуществление социально ориентированной деятельности связано с более высоким уровнем затрат по сравнению с обычной коммерческой деятельностью, вопросы обеспечения условий устойчивого развития в организациях, осуществляющих социально направленную деятельность, выходят на первый план. Следовательно, данным организациям требуется эффективная система управления, основанная на грамотно построенном управленческом учете.

При этом управленческий учет должен быть организован с акцентированием внимания в первую очередь на социальную сферу деятельности и включать: формирование социальных показателей с целью анализа и контроля социально ориентированной деятельности, а также их отражение во внешней и внутренней отчетности с целью предоставления информации заинтересованным пользователям. Инструментарий такого социально ориентированного подхода в управленческом учете будет предложен в данной работе.

1.2. Обзор современных подходов к формированию информации о социальной деятельности во внутренней и внешней отчетности

Многие показатели, необходимые для управления и контроля деятельности любой организации, содержатся в бухгалтерской отчетности. Бухгалтерская отчетность является завершающим этапом учетного процесса и содержит многостороннюю информацию об объемах деятельности, затратах, об имущественном положении и финансовом состоянии организации. Бухгалтерская отчетность необходима внешним и внутренним пользователям для оценки эффек-

тивности бизнеса, для принятия управленческих решений, планирования и контроля деятельности организации, для изыскания внутренних резервов повышения эффективности финансово-хозяйственной деятельности.

Определение бухгалтерской (финансовой) отчетности, приведенное в Законе «О бухгалтерском учете» [4], трактует ее как информацию о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период, систематизированную в соответствии с требованиями законодательства.

Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99) [8] определяет бухгалтерскую отчетность как единую систему данных об имущественном и финансовом положении организации и о результатах ее хозяйственной деятельности, составляемую на основе данных бухгалтерского учета по установленным формам.

Бухгалтерская (финансовая) отчетность должна давать достоверное представление о финансовом положении экономического субъекта, необходимое заинтересованным пользователям этой отчетности для принятия экономических решений. Бухгалтерская финансовая отчетность при этом формируется исходя из однозначно определенных требований к составу показателей, их оценке, порядку и степени детализации при раскрытии. Заинтересованные пользователи рассматриваются как внутренние, которые могут и должны по ее данным принимать управленческие решения в пределах своей компетенции, так и внешние, которые являются заинтересованными в пределах собственных целей, о которых организация не всегда знает и, чаще всего, не догадывается, она не имеет представления о наличии конкретных потенциально возможных пользователях, поэтому не имеет возможность и не должна учитывать их интересы при подготовке отчетности. Представление информации в бухгалтерской финансовой отчетности отличается объективностью. Однако, сведения о деятельности организации в социальной сфере в большинстве случаев не является предметом бухгалтерского учета и специального раскрытия в бухгалтерской финансовой отчетности организаций, несмотря на то, определенная информа-

ция социально ориентированного значения в бухгалтерском учете отражается. Например, любые расходы на обучение и повышение квалификации персонала, расходы на оздоровительные и культурные мероприятия, экологические расходы не раскрываются в финансовой отчетности в качестве социально ориентированных, поскольку такое раскрытие не предусмотрено бухгалтерскими стандартами. Например, ПБУ 10 «Учет расходов организации», не предусматривает такого обобщения информации с ее последующим размещением в пояснениях к отчету о финансовом положении и финансовых результатах. Аналогичных требований не содержится и в международных стандартах финансовой отчетности.

Информация о социально ориентированной деятельности организаций не является обязательной к раскрытию в финансовой отчетности. В связи с чем, заинтересованные пользователи такой информации, нуждаясь в ней, должны иметь возможность ее узнать из официальных источников.

Данная мысль подтверждается Е. А. Шароватовой, которая отмечает, что «для реализации долгосрочных стратегий развития бизнеса предоставление стейкхолдерам только финансовой информации стало недостаточным. Основной причиной такого вывода стало то, что представленная в финансовой отчетности информация является «исторической» — отражает результаты лишь прошлых периодов, вследствие этого у пользователей складывается необъективное мнение о состоянии дел в компании» [237, с. 45]. По мнению Е. А. Шароватовой, к которому мы присоединяемся, решению данной проблемы может способствовать формирование нефинансовой отчетности, раскрывающей множество показателей нефинансового характера, что может послужить укреплению имиджа и деловой репутации компании.

Как отмечает И. В. Жиглей, «понятие «заинтересованный пользователь» или стейкхолдер (stakeholder) в переводе с английского буквально означает «владелец доли, держатель заклада, распорядитель» в современном прочтении имеет два значения:

- в узком смысле – лицо, имеющее долю в уставном (складочном) капитале организации;

- в широком смысле – физическое или юридическое лицо, заинтересованное в финансовых, социальных или иных результатах деятельности организации». [135, с. 56]

При составлении корпоративной нефинансовой отчетности следует иметь в виду интересы пользователей информации, которые оказывают непосредственное влияние на деятельность хозяйствующего субъекта. Анализ информации, подлежащей раскрытию в корпоративной нефинансовой отчетности, по мнению Н. Б. Пильник, является необходимым. «На первом этапе определяются заинтересованные пользователи, взаимоотношения с которыми действительно важны, и с интересами которых действительно стоит считаться, потому что они оказывают постоянное влияние на деятельность отчитывающейся организации и, следовательно, могут заставить ее изменить свое поведение. На втором этапе устанавливаются цели, которые необходимо достичь в отношениях с каждым из пользователей, факторы, оказывающие влияние на достижение этих целей, и возможные риски». [71, с. 47] На третьем этапе необходимо понять в какой конкретно информации нуждаются заинтересованные пользователи и для каких целей. Это помогает определить какими возможностями располагает организация для раскрытия требуемой информации. Затем организация определяет способы сбора, обобщения и представления информации заинтересованным пользователям. Однако, здесь можно не согласиться с автором, поскольку у организации при существующих правилах учета и раскрытия информации, определенных как международными стандартами, так и российскими стандартами по бухгалтерскому учету и отчетности, отсутствует возможность для «информирования пользователей о социальном, экологическом, экономическом и других направлениях своей деятельности. изучив при этом возможности отражения информации об этих направлениях деятельности в учете и отчетности.» [60, с. 47] Очевидно для указанной информации должна быть определена иная отчетность.

Исследование показало, что в основном все заинтересованные стороны по отношению к отчитывающейся организации подразделяются на две группы:

внешние и внутренние. Продолжая изучение потребительской кооперации как субъекта социально ориентированной деятельности, рассмотрим ее стейкхолдеров. На рисунке 1.6 приведен перечень пользователей отчетности потребительского общества.

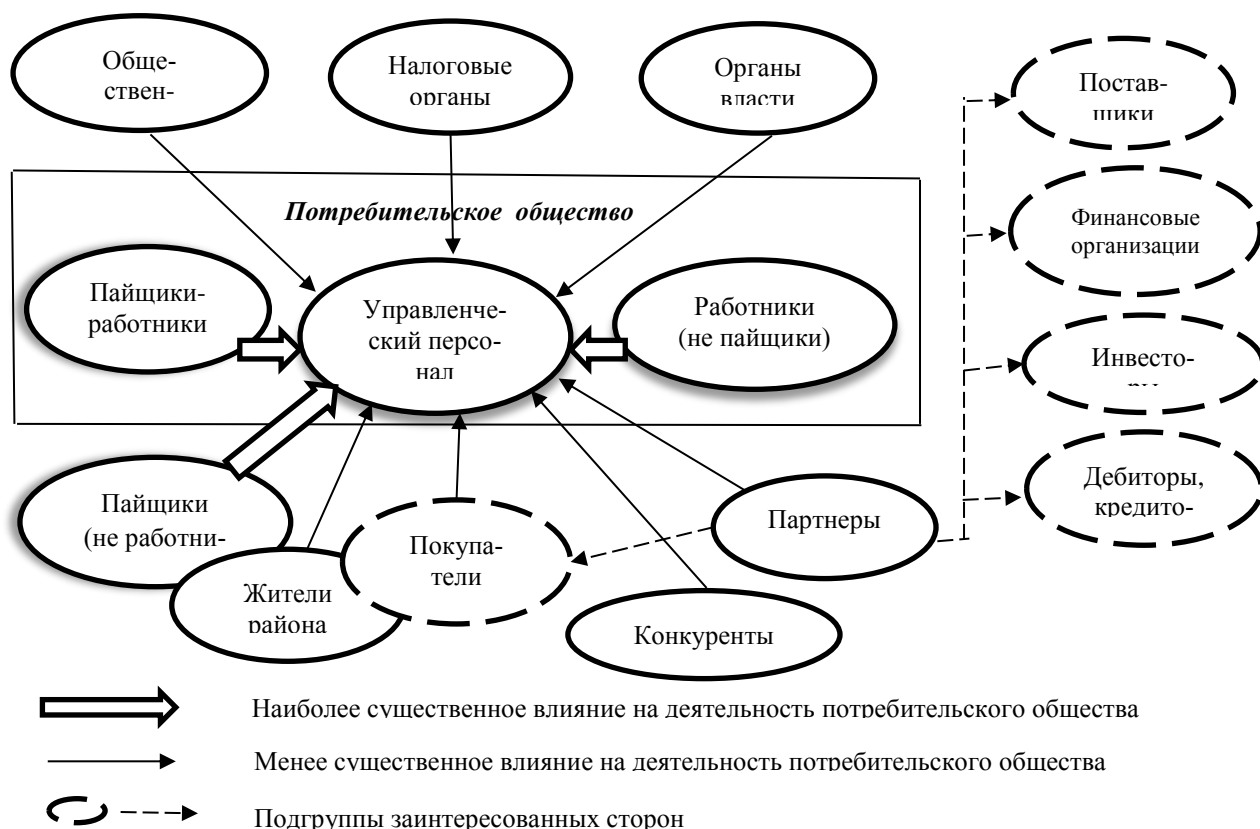


Рисунок 1.6 – Классификация заинтересованных пользователей отчетности потребительского общества

Важнейшая группа заинтересованных пользователей - собственники, в потребительской кооперации представлена пайщиками. Их целесообразно разделить на две подгруппы – пайщики-работники и пайщики, не являющиеся работниками потребительского общества. Также нами выделена отдельная группа заинтересованных пользователей – работники, не являющиеся пайщиками. Из рисунка видно, что три группы стейкхолдеров имеют области соприкосновения, что говорит о том, что частично они совпадают, т.е. пайщики могут одновременно являться покупателями, а также являются жителями населенного пункта, в котором расположено потребительское общество. Также жителями и покупа-

телями могут быть и работники кооперативной организации, но в первую очередь они являются внутренними по отношению к потребительскому обществу.

Отдельно хочется отметить такого пользователя информации, как налоговые органы.

Многие авторы к социальным показателям относят величину налоговых платежей, уплачиваемых организацией в бюджеты различных уровней. Так, Е. В. Мамонтова и Е. И. Фахрисламова отмечают, что «представляет определенный общественный интерес информация о налоговых платежах...» [183, с. 233]. Эта информация интересует не только налоговые органы, но и общественность, средства массовой информации, органы власти. В. Г. Иванов и Н. Е. Иванова, раскрывая перечень затрат на социально ответственную деятельность, включают в него «затраты, связанные с осуществлением налоговой политики: обязательные налоги и сборы в бюджеты всех уровней и внебюджетные фонды, дополнительные платежи (пени, штрафы), другие затраты» [142, с. 137].

Организации потребительской кооперации традиционно являются основными налогоплательщиками для местных и республиканских бюджетов, внебюджетных фондов, а следовательно, именно они формируют их доходы. С этой точки зрения величина и структура налоговых платежей и страховых взносов во внебюджетные фонды, действительно, характеризуют вклад кооперативных организаций в благосостояние общества. Позволим себе не согласиться с тем, что штрафы и пени, уплачиваемые в бюджет и внебюджетные фонды, характеризуют социально направленную деятельность организации, так как приводят к убыткам в организации и не выгодны другой категории заинтересованных сторон - пайщикам и работникам.

Установив перечень заинтересованных сторон, необходимо проанализировать их потребности. Ответственность бизнеса перед заинтересованными сторонами рассматривают Г. Т. Галиев и И. З. Гимаев. В их интерпретации организация должна обеспечивать:

«1) потребителям – высокое качество продукции, товаров и услуг, уважение к их личности и предпочтениям, честность в рекламе;

2) работникам – достойную оплату труда и условия работы, охрану труда и технику безопасности, равные права и возможности трудовой деятельности независимо от пола, возраста, национальности и религиозных убеждений;

3) собственникам и инвесторам – отношения доверия, гарантирование оптимальной прибыли на вложенный капитал, прозрачность и доступность информации;

4) поставщикам – справедливые и открытые отношения с ними, развитие долговременных и устойчивых связей, своевременное погашение задолженности, обмен информацией;

5) местному населению – поддержание безопасности, соблюдение прав человека, спонсорские акции, участие в общественной жизни, выполнение всех санитарных норм, проведение мероприятий по охране природы;

б) конкурентам – взаимное уважение, развитие открытых рынков товаров и капиталов, отказ от использования сомнительных средств достижения конкурентных преимуществ, уважение прав собственности, в том числе интеллектуальной.» [120, с. 41] Понимая справедливость указанного высказывания, можно отметить, несовпадение интересов в раскрытии информации указанных заинтересованных пользователей.

Наиболее существенное влияние на деятельность потребительской кооперации оказывают пайщики и работники. Социальные потребности указанных заинтересованных сторон и пути их удовлетворения реализуются посредством выполнения социальной миссии потребительской кооперации, они представлены в приложении 2.

В последние годы в научном сообществе активно обсуждается сущность и состав корпоративной отчетности организаций. Учеными не выработано единого мнения на этот счет, каждый автор предлагает свое видение сущности, состава и классификации корпоративной отчетности. Нам близко мнение Ю. В. Новожиловой, которая предлагает классифицировать корпоративную отчетность по признаку характера раскрываемой информации и подразделить её на: 1) отчетность с финансовыми показателями; 2) отчетность с финансовыми и

нефинансовыми показателями; 3) отчетность с нефинансовыми показателями [195, с. 150].

Таким образом, отчетность с финансовыми показателями, предоставляемая заинтересованным сторонам (годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность), состоит из бухгалтерского баланса, отчета о финансовых результатах и приложений к ним (отчет об изменениях капитала, отчет о движении денежных средств, отчет о целевом использовании полученных средств, пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах).

Отчетность с финансовыми и нефинансовыми показателями может быть представлена интегрированной отчетностью и отчетом в области устойчивого развития. Отчетность с нефинансовыми показателями включает социальную и экологическую отчетность.

Обобщение классификаций корпоративной отчетности представлено в приложении 3.

В рамках данной работы важное значение имеет также классификация отчетности по двум основным направлениям: для целей финансового и управленческого учета. На первый взгляд из рассмотренных выше классификаций к системе управленческого учета относятся следующие виды отчетности: оперативная, первичная, частная, промежуточная, внутренняя и конечно, управленческая. Однако такой подход был бы слишком упрощенным, поскольку в системе управленческого учета могут использоваться не только оперативные показатели за короткий промежуток времени, но и обобщенные показатели об имущественном и финансовом положении организации (как в бухгалтерской и годовой отчетности). Также для стратегического управления организацией и долгосрочного планирования необходимы не только данные о деятельности отдельных ее сегментов, подразделений, филиалов, но и обобщенные показатели (как в сводной и общей отчетности).

Отличительной особенностью *внутренней управленческой* отчетности является ее информационная нагрузка. По мнению И. В. Аверчева, «в среднем из десяти ключевых показателей эффективности, которые необходимы для целей

управления бизнесом, только три показателя являются финансовыми (т.е. теми, которые можно найти в финансовом учете или рассчитать на основании данных бухгалтерских отчетов), остальные показатели нужно искать в других источниках (в оперативном учете, первичной документации, отчетности работников различных служб или в управленческом учете).» [13, с. 54]

Действительно, такие показатели, как выручка или чистая прибыль организации, стоимость запасов, сумма собственного капитала можно напрямую получить из бухгалтерского баланса и отчета о финансовых результатах. Показатель оборачиваемости активов, рентабельности капитала или коэффициенты ликвидности и платежеспособности можно рассчитать достаточно быстро по данным бухгалтерской (финансовой) отчетности.

В системе финансового бухгалтерского учета и отчетности не формируются данные о лояльности сотрудников, степени удовлетворенности покупателей, цикла заказа на поставку товаров, материалов, норме запаса, степени выполнения социальной миссии, суммы отклонений ключевых показателей деятельности от их параметров и т.д. на основе информации, обобщаемой в бухгалтерском учете не представляется возможным получить сведения об эффективности отдельных бизнес-процессов, о целесообразности их функционирования в рамках данной организации или за ее пределами. Соответственно, несмотря на то, что некоторая информация об экологической и социальной деятельности организаций учитывается в бухгалтерском учете, но она специальным образом не обобщается и не раскрывается, а некоторые виды, особенно нефинансовой информации экологической и социальной направленности, не могут быть представлены в отчетности, поскольку они не собираются, не обобщаются, хотя такие сведения необходимы для полного представления о вкладе организации в социальное и экологическое развитие общества.

Каждый вид учета и отчетности предназначен для решения своих задач, необходим для контроля за достижением определенных целей. Современное управление бизнесом предполагает поиск комплексных решений всех задач, стоящих перед менеджментом, и эти решения находятся в области интегриро-

ванных систем управления эффективностью бизнеса. Поэтому при внедрении управленческого учета и отчетности в многосегментных организациях необходимо оптимально интегрировать современные системы управления с традиционной системой бухгалтерского учета и формами отчетности.

Несмотря на то, что внутренняя отчетность обсуждается достаточно давно, до сих пор не разработано стандартных требований для нее. Очевидно, это не просто, поскольку она должна отвечать информационным потребностям менеджмента. Каждая организация, наряду с разработкой структуры управленческого учета разрабатывает формы внутренней отчетности самостоятельно.

Внутренняя отчетность должна обеспечить достаточно большой оперативный обзор деятельности, за которую несет ответственность руководитель соответствующего уровня, представить информацию об эффективности ранее принятых решений, обеспечить возможность своевременного предвидения возникающих проблем и выбора оптимальных вариантов их решения или предотвращения. Вопреки сложившемуся мнению информация для управления не во всех случаях должна быть максимально оперативной. Здесь важнее своевременность предоставления отчетных данных, а это зависит от периода, за который информация устаревает, т.е. перестает быть актуальной и полезной для принятия обоснованных управленческих решений.

Нами исследована управленческая отчетность организаций, осуществляющих социальную деятельность - потребительской кооперации. Особенности организаций потребительской кооперации позволяют выделить следующие виды отчетности:

- внутрихозяйственная сегментная отчетность;
- интегрированная отчетность (отчетность в области устойчивого развития);
- социальная отчетность;
- ведомственная статистическая отчетность.

В настоящее время в большинстве кооперативных организаций из перечисленных видов управленческой отчетности составляется лишь ведомственная статистическая отчетность.

У различных авторов встречаются разная классификация внутривозвратной отчетности. В приложении 4 обобщены основные подходы и признаки классификации управленческих отчетов.

При внедрении системы внутренней отчетности необходимо сделать все возможное, чтобы полученная информационная система позволяла успешно решать задачи формирования и управленческой, и финансовой отчетности, не подменяя при этом одну отчетность другой. Показатели, содержащиеся в управленческой отчетности, должны основываться на базовых показателях финансовой отчетности, углубляя, расшифровывая их, но при этом не должна быть упущена возможность стыковки (консолидации) данных финансовой и управленческой отчетности на уровне организации в целом.

Наряду с этим, управленческие отчеты не должны быть перегружены излишней информацией, чтение которой затрудняет восприятие отчетности и отнимает время у руководителей.

До недавнего времени внутренняя отчетность составлялась чаще всего для оценки деятельности центров ответственности (ЦО). Для получения комплексной оценки деятельности центра ответственности необходимо разработать систему контрольных показателей производственно-финансовой деятельности. Эффективность работы ЦО определяется сравнением плановых и фактических значений этих показателей. По основе данных текущего учета о фактических размерах контрольных показателей руководитель ЦО оперативно принимает меры для достижения установленных в бюджетах параметров работы, улучшения эффективности работы своего подразделения. Подробнее принципы разработки форм внутренней отчетности, контроля и оценки деятельности ЦО будут рассмотрены в параграфах 3.2. и 3.3.

Исследование показало, что существуют определенные тенденции интеграции управленческого и финансового учета (а, следовательно, и отчетности)

на основе совмещения информационных потребностей внешних и внутренних пользователей.

В современных условиях управленческая отчетность является не только основным инструментом управленческого контроля, но и средством коммуникации с заинтересованными внешними пользователями. На первый план выдвигается информативность отчетности, ее прозрачность, удобство для пользователей, наличие данных, позволяющих принимать ими эффективные решения в краткосрочном, среднесрочном и долгосрочном периодах. Открытость и прозрачность компаний для заинтересованных лиц повышают их бизнес-привлекательность, социальный и общественный статус, в результате чего увеличивается стоимость бизнеса. Поэтому в настоящий момент для стейкхолдеров недостаточно обобщенных экономических показателей исторического характера, содержащихся в традиционных формах публичной бухгалтерской (финансовой) отчетности. Появляется необходимость в информации о вкладе компании в развитие общества, сохранение природы, экологическую безопасность, участии в реализации социальных проектов, заботе о сотрудниках. Источником таких финансовых и нефинансовых данных могут стать интегрированная отчетность и отчетность в области устойчивого развития, о которых упоминалось выше.

В конце 2013 года Международным Советом по интегрированной отчетности был опубликован Международный стандарт по интегрированной отчетности (далее МСИО), который заложил концептуальные основы формирования и предоставления интегрированной отчетности [254]. Как показывает проведенное Российской Региональной сетью по интегрированной отчетности исследование все больше корпораций, работающих в разных отраслях экономики, приходят к необходимости формирования интегрированной отчетности [249].

Несмотря на стремление мирового сообщества к интеграции бухгалтерской и небухгалтерской информации в едином отчете, остаются нерешенными многие проблемы формирования интегрированного отчета:

- определение терминологического аппарата,

- формирование единого подхода к определению структуры интегрированного отчета, информационного наполнения его разделов и подходы к набору необходимых показателей,

- понимание оптимальной степени открытости и прозрачности отчета для внешних пользователей с целью общественного одобрения своей деятельности и наряду с этим соблюдения коммерческой тайны,

- разработка принципов взаимоувязки различных видов корпоративных отчетов и их оптимизации вследствие дублирования информации и целевого назначения.

Научным сообществом широко обсуждаются сущностные характеристики интегрированной отчетности. Исследование научных работ отечественных ученых показало, что большинство из них ссылаются на определение, данное Международным Советом по интегрированной отчетности в МСИО. Тем не менее, ученые предлагают расширить и углубить это определение, взглянув на него под новым углом зрения и с точки зрения современных тенденций развития корпоративной отчетности.

Обзор определений категории «интегрированная отчетность» за ряд лет представлен в приложении 5.

А. Н. Черников, О. А. Черникова [231, с. 78], В. С. Плотников, О. В. Плотникова [72, с. 293] и Л. И. Егорова [34, с. 215] при определении понятия «интегрированная отчетность» делают акцент на ее предназначение, связанное с обеспечением взаимодействия с деловыми партнерами, раскрытие для них необходимой информации, помогающей в управленческих решениях. М. С. Рыбьянцева [202, с. 1506], М. В. Вахрушина и А. А. Толчеева [112, с. 298], Е. А. Ковпотина [148, с. 127] и Ю. В. Новожилова [193, с. 250] в качестве отличительных характеристик интегрированной отчетности в первую очередь выделяют ее содержание, а именно наличие экономических, экологических и социальных показателей финансовой и нефинансовой направленности. Е. А. Ковпотина и Л. Х. Хакимянова [222, с. 111] отмечают наличие в интегрированной от-

четности полной и качественной информации о текущей деятельности компании, ее перспективах и рисках.

Много внимания рассматриваемой проблеме в своих работах уделяет Н. В. Малиновская, которая делает акцент на состав интегрированной отчетности и представляет ее как результат интегрированного мышления, «предполагающий взаимосвязь финансовой и управленческой отчетности, отчетов о корпоративном управлении и вознаграждениях, а также отчетов в области устойчивого развития» [179, с. 13]. В другой, более поздней работе, автор приводит определение интегрированной отчетности как «систематизированной фактической и прогнозной финансовой и нефинансовой информации отчитывающегося субъекта о способности создания ценности в краткосрочном, среднесрочном и долгосрочном периоде и его бизнес-модели, сформированной на основе национальных и международных стандартов и предназначенной для удовлетворения публичных интересов заинтересованных пользователей» [180, с. 20]. Данное определение, на наш взгляд, является наиболее полным, всесторонним и исчерпывающим, в нем раскрыты: цель составления интегрированной отчетности, ее содержание, применяемые измерители и направленность показателей, целевая аудитория, отчетный период, методологическая основа формирования отчетности.

Совершенно иного мнения придерживается Т. Ю. Серебрякова [203, с. 26], которая рассматривает интегрированную отчетность не с точки зрения ее содержания, формы, назначения или цели, а с позиции технологии получения данных, как результат интегрированного учета. М. С. Рыбьянцева и В. Е. Храмова [200, с. 1510], напротив, трактуют интегрированную отчетность как инструмент финансового учета.

Ю. В. Новожилова определяет интегрированную отчетность на основе систематизации ее основных аспектов: подхода к получению информации для отчета (интеграция разнородных сведений о деятельности компании); источников информации (изучение внешней и внутренней среды); цели (целостное представление о функционировании компании); содержания (отражение до-

стигнутых результатов, перспектив развития, возможностей компании создавать стоимость); результата использования (создание устойчиво функционирующего бизнеса). Из определения непонятен только один аспект - технология формирования показателей интегрированной отчетности [193, с. 250].

Технологические особенности формирования данных для интегрированной отчетности рассматриваются М. С. Рыбьянцевой и В. Е. Храмовой, которые полагают, что для ее формирования достаточно показателей из системы финансового учета [200, с. 1510]. Такое понимание несколько ограничивает набор показателей для интегрированной отчетности, поскольку финансовая отчетность и финансовый учет не позволяют учитывать многие данные социально ориентированной деятельности организаций, поскольку в финансовом учете не организована соответствующая аналитика в силу ограничений, налагаемых стандартами финансовой отчетности. К тому же, финансовый учет не позволяет учитывать нефинансовые и неденежные показатели, что также не позволит раскрывать необходимую для интегрированной отчетности систему показателей. В интегрированном отчете, наряду с финансовыми показателями, характеризующими результаты деятельности, размер и структуру финансового капитала, ресурсы (информация о которых отражается в финансовом учете), показываются наличие и структура производственного, социально-репутационного, интеллектуального и природного капитала, состав продуктов и услуг, описание бизнес-модели и основных аспектов коммерческой деятельности (которые могут носить нефинансовый аспект и не всегда регистрируются в финансовом учете).

По нашему мнению, требуемые данные для составления интегрированной отчетности можно формировать в системе управленческого учета. Такого же мнения придерживаются М. А. Вахрушина и А. А. Толчеева [114, с. 299]. Управленческий учет предназначен для получения любой информации (в том числе и нефинансового характера), необходимой для управления компанией, включая составление отчетности.

Могут возникнуть противоречия с привычными институциональными особенностями управленческого учета, поскольку интегрированная отчетность

составляется для внешних пользователей, а информация управленческого учета предназначена для внутреннего управления. Во-первых, получение данных о некоторых показателях интегрированной отчетности совсем не означает введение доступа ко всем сведениям управленческого учета, речи идет лишь о том, что в системе управленческого учета наладить сбор и обобщение информации, которую можно и следует раскрывать в интегрированной отчетности. Следует иметь в виду еще и то, что такая информация необходима менеджменту самой организации, т.е. для внутренних пользователей, для эффективного управления социально ориентированной деятельностью. Во-вторых, в последние годы наблюдается постепенная интеграция бухгалтерского (финансового) и управленческого учета. Необходимость такого объединения неоднократно обсуждалась не только в научных работах [113, с. 55], но была закреплена на законодательном уровне (ПБУ 12/2010 предписывает формировать пояснения к годовой бухгалтерской отчетности на основе внутренней информации управленческого учета) [10].

Так, В. А. Чернов считает, что «для решения современных управленческих задач интегрированная система информационно-аналитического обеспечения управления должна включать 5 звеньев: счетоводство, контроль и анализ хозяйственной деятельности, учет неопределенности и риска, генерирование информационных данных, создание базы данных». [232, с. 3].

При этом во всех перечисленных блоках присутствуют элементы управленческого учета. Проблемы создания интегрированной системы информационного обеспечения процесса управления и формирования бухгалтерской отчетности были исследованы нами в предыдущих работах [160, с. 457; 161, с.19; 48, с. 40].

Исследование вопросов взаимодействия финансового и управленческого видов учета, соотношения их информационных возможностей для раскрытия в интегрированной отчетности позволило нам подойти к процессу формирования информации для интегрированной отчетности с позиций интегрированной системы финансового и управленческого учета (рис. 1.7) [200, с. 1068].

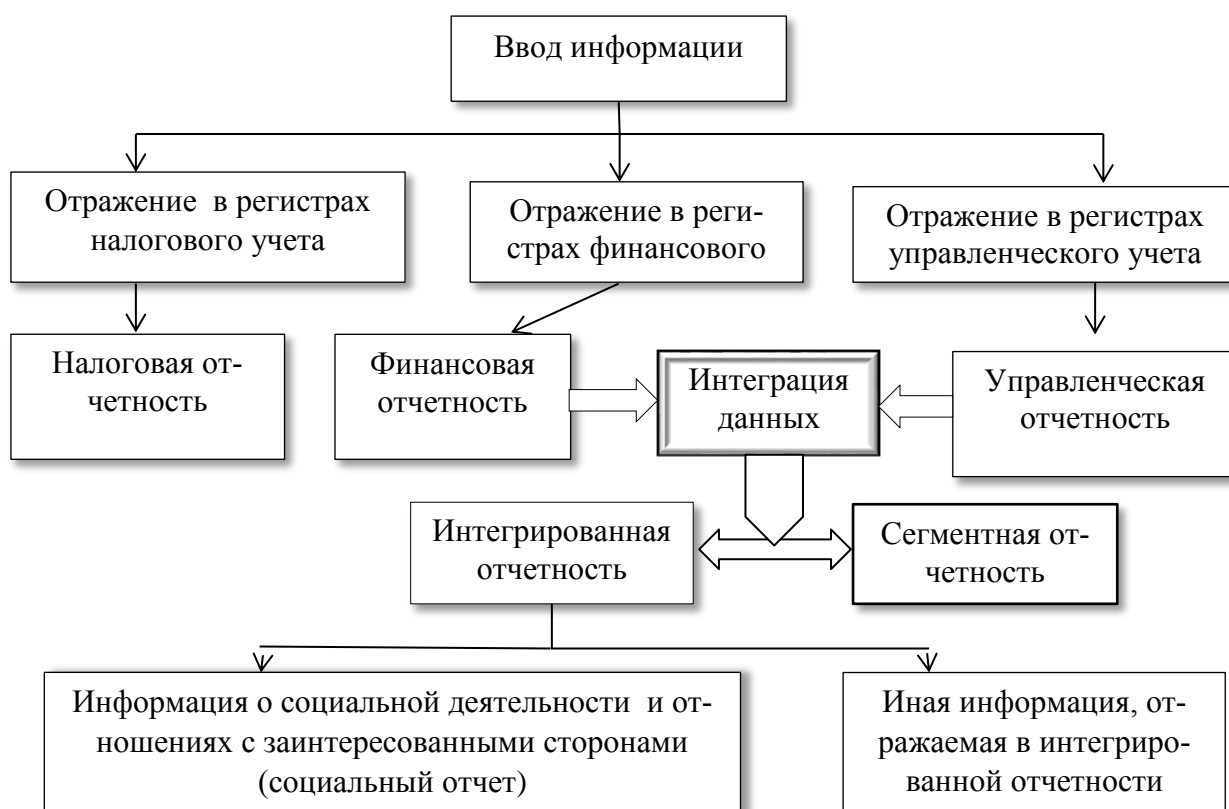


Рисунок 1.7 - Схема информационных потоков при формировании показателей интегрированной отчетности

Таким образом, *интегрированная отчетность* - *новый вид отчетности компаний, объединяющая разнообразные сведения о деятельности компании, полученные в финансовом и управленческом учете, а также с использованием других инструментов формирования информации, в целях полного и комплексного раскрытия особенностей функционирования экономического субъекта, достигнутых результатах, перспективах развития и рисках, а также возможностях компании создавать стоимость на протяжении продолжительного времени в состоянии устойчиво функционирующего бизнеса.*

Данное определение интегрированной отчетности сформулировано для более полного раскрытия сущности интегрированной отчетности и ее роли при отражении в отчетности экономического субъекта информации о его социальной деятельности. Это определение по сравнению с другими, рассмотренными выше, раскрывает способы формирования информации, подчеркивая наличие не только учетных, но и внеучетных источников. Внеучетные данные о социально ориентированной деятельности представляются достаточно важными для

понимания вклада организаций в развитие общества. Эти сведения трудно обобщаются именно в связи с тем, что собрать о них сведения в обычных учетных системах затруднительно, между тем, некоторые характеристики социально ориентированной деятельности могут быть получены именно с их помощью.

Многие крупные компании России в настоящее время уже составляют или внедряют подходы к составлению интегрированной отчетности. Процесс этот протекает постепенно, на основе уже применяемых форм корпоративной, социальной, экологической и отчетности в области устойчивого развития.

При определении порядка внедрения интегрированной отчетности учеными и практиками предлагается различная степень детализации мероприятий по подготовке учетной системы. В частности, М. О. Максимчук выделяет 2 основных этапа: «1) подготовка информационной базы для составления интегрированной отчетности; 2) организация представления интегрированной отчетности.» [180, с. 78]. В рамках каждого этапа предлагается проведение конкретных мероприятий.

На сайте компании «Эрнст энд Янг (СНГ) Б.В.» предлагается выделение 4 ключевых этапов на пути внедрения интегрированной отчетности: «1) определение желаемого результата; 2) оценка существенных вопросов; 3) сравнение текущего процесса подготовки отчетности с подходами, требуемыми для подготовки интегрированной отчетности; 4) создание поэтапного плана действий» [244]. Отдельно компанией «Эрнст энд Янг» даются подробные инструкции по внедрению интегрированной отчетности [248]. Н. В. Малиновская в своей работе детально рассматривает один из этапов внедрения интегрированной отчетности - взаимодействие с заинтересованными сторонами [182, с. 29].

Полагаем, что оптимальным является выделение 6 этапов: 1) определение объема работ; 2) формирование команды; 3) определение содержания интегрированной отчетности; 4) разработка структуры интегрированной отчетности; 5) сбор данных; 6) подготовка текстовой и финансовой частей интегрированной отчетности. Каждый этап нацелен на достижение определенных целей, при достижении которых и создается информационная база и сама структура интегри-

рованной отчетности. В приложении 6 отражены этапы внедрения интегрированной отчетности в потребительских обществах.

Социальная, экономическая и экологическая деятельность организации может отражаться в различных видах нефинансовой отчетности. Подготовка такой отчетности является добровольной, в связи с чем организация самостоятельно определяет форму, стандарт отчетности, раскрываемые в ней темы. Помимо интегрированной отчетности, в которой объединяются финансовые и нефинансовые отчеты, компания может выбрать вариант составления так называемого тематического отчета, раскрывающего ограниченный круг вопросов (например, социальный отчет, экологический отчет). Считается, что наиболее полное и качественное раскрытие информации об экономической, экологической и социальной деятельности организации, по мнению многих экспертов, обеспечивает отчет в области устойчивого развития (GRI G4).

Основная цель разработки Руководства GRI G4 – обеспечение методической помощи организациям, составляющим нефинансовую отчетность. Основная часть Руководства GRI G4 раскрывает стандартные элементы отчетности в разделе 4.2. «Указания к показателям и специфичным для отдельных аспектов сведениям о подходах в области менеджмента» отражает рекомендуемый состав этих показателей. Они характеризуют «информацию об экономических, экологических и социальных результатах деятельности или воздействиях организации, связанных с ее существенными аспектами» [266]. Под существенными аспектами понимаются «аспекты, отражающие существенное экономическое, экологическое и социальное воздействие организации ли оказывающие существенное влияние на оценки и решения заинтересованных сторон» [266].

Таким образом, для раскрытия информации выделяются категории: экономическая, экологическая и социальная. В параграфе 1.1 исследования отмечено, что категория «Социальная» является наиболее масштабной, при ее раскрытии рекомендуется выделение четырех подкатегорий: 1) практика трудовых отношений; 2) права человека; 3) общество; 4) ответственность за продукцию.

В каждой подкатегории выделяются существенные аспекты, состоящие из ряда показателей.

Экономический субъект может использовать также несколько стандартов при формировании публичной нефинансовой отчетности, это указано и в Руководстве GRI G4, и Международном стандарте по интегрированной отчетности. В частности, в Руководстве сказано, что отчет в области устойчивого развития может быть использован при составлении интегрированной отчетности в качестве его социальной составляющей.

В связи с этим интересным нам представляется сравнение интегрированной отчетности и отчетности в области устойчивого развития, проведенное Е. А. Шароватовой. Автор делает вывод о том, что «отчетность в области устойчивого развития является ключевым информационным источником об экономических, экологических и социальных результатах деятельности предприятия, а также положительных и негативных воздействиях возможностей устойчивого развития на долгосрочные перспективы и финансовые результаты деятельности компании. В интегрированной отчетности отражается больше аспектов деятельности предприятия, при их подготовке бухгалтеры руководствуются лишь общими принципами, своими профессиональными суждениями и определяют, какие факты являются существенными в деятельности компании и как они раскрываются, применяя общепринятые методы измерения и отражения информации» [237, с. 48]. Для устранения проблемы разночтений и различия в подходах формирования отчетности Е. А. Шароватова предлагает объединение способов составления отчетности, отраженных в Международном стандарте по интегрированной отчетности и в Руководстве GRI G4, что «позволит составить качественную информативную отчетность» [237, с. 48].

В современном обществе социальная ответственность бизнеса свойственна любой корпорации, масштаб и объем социальных программ и проектов может отличаться, но в той или иной мере они осуществляются в большинстве экономических субъектов. Однако наиболее актуально вопрос социальной ответственности стоит перед социально ориентированными организациями, та-

ким как организации потребительской кооперации. По нашему мнению, потребительской кооперации, встроенной в социально-экономическую модель общества, по характеру своей деятельности активно участвующим в его развитии, необходимо раскрывать информацию о формах и масштабах реализации их социальной ответственности. Очевидно, назрела необходимость представлять такую информацию в отчетности. Именно отчетность компаний является средством обеспечения коммуникаций и понимания между экономическими субъектами, обществом, инвесторами и другими стейкхолдерами. В связи с этим важное значение имеет формат социальной отчетности, ее содержание и возможности интегрирования данных в бухгалтерскую (финансовую) отчетность, во внутреннюю отчетность организаций потребительской кооперации и Центросоюза. Как отмечено выше, если руководитель принял решение отражать во внешней отчетности ограниченный круг вопросов, организация может составлять тематические отчеты, в частности, социальный отчет.

Социальный отчет – часть нефинансовой публичной отчетности, раскрывающая социальный аспект деятельности организации (инвестиции в образовательные программы, здравоохранение, охрану труда, благотворительность). Можно сказать, что «социальная отчетность является способом раскрытия информации о политике организации в области инвестиций в человеческий капитал» [114, с. 300].

По данным Российского союза промышленников и предпринимателей (РСПП) в 2017 г. среди всех организаций, занесенных в Реестр РСПП и публикующих нефинансовые отчеты, социальные отчеты составляют 40% от общего количества опубликованных отчетов [264]. Анализ содержания этих отчетов показывает, что наряду с показателями социальной направленности в них содержится информация об экологической деятельности (сохранение окружающей среды, объемы выбросов в атмосферу, объем использования ресурсов и т.д.).

По мнению Л. М. Никитиной, «мировая практика разработки систем оценки социальной ответственности бизнеса предполагает несколько форматов

раскрытия информации: социальный отчет, отчет о корпоративной социальной ответственности, отчет по устойчивому развитию, стандартизированный отчет». Несмотря на то, что все отчеты предоставляют информацию о результатах реализации корпоративной социальной ответственности, функции каждого отчета имеют некоторые отличия. Как считает Л. М. Никитина, «в настоящий момент наблюдается тенденция перехода организаций от первых трех форм нефинансовой отчетности к стандартизированным отчетам» [257].

По нашему мнению, организациям потребительской кооперации в формируемой внешней отчетности следует отражать степень удовлетворения потребностей заинтересованных сторон: спонсорская помощь и благотворительность, продажа товаров (работ, услуг) по сниженным ценам в рамках реализации социальной миссии потребительской кооперации, выполнение социальных, экологических и общественных проектов на местном и региональном уровне, размер налоговых платежей и страховых взносов, благоустройство территорий и т.д.

Как отмечено выше, потребительские общества не составляют социальные отчеты, однако несправедливо было бы утверждать, что социальные показатели вообще не отражаются в отчетности кооперативных организаций. Информация о выполнении социальной миссии отражается в ведомственной статистической отчетности (табл. 1.2.).

В системе потребительской кооперации методическое руководство организацией бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности осуществляет Центросоюз РФ, который разрабатывает методические указания, инструктивные материалы и другие нормативные документы по ведению бухгалтерского учета. Центросоюзом РФ для подведомственных организаций разрабатываются формы ведомственного статистического наблюдения и бухгалтерской (финансовой) отчетности. Указанные формы отчетности потребительские общества в установленные сроки (ежемесячно, ежеквартально, ежегодно) представляют райпотребсоюзам, которые обобщенную информацию представляют в Центросоюз.

Таблица 1.2 - Информация по сегментам и социальные показатели, содержащиеся в формах ведомственной статистической отчетности, составляемых для Центросоюза РФ

Наименование показателя и его детализация	Ед. измерения	Форма отчетности	
		наименование	код
1. Производство продукции: 1.1. на промышленных предприятиях (по видам изделий) 1.2. на предприятиях общепита (по видам изделий)	тонн, туб, дкл, тыс. руб.	Сведения о производстве продукции в системе потребительской кооперации	1- П (потреб-союз)
2. Оборот розничной торговли (продано в сельской местности, в кредит), оборот общепита, оптовой торговли, объем платных услуг, товарные запасы	тыс. руб.	Сведения о торговой деятельности	1-торг (потреб-союз)
3. Продажа отдельных товаров в розничной сети (по товарным группам продовольственных и непродовольственных товаров)	тыс. руб.	Сведения о торговой деятельности	приложение к форме 1-торг
4. Обеспечение населения бытовыми услугами по количеству объектов (по наименованиям услуг)	ед.	Обеспечение населения услугами	1-услуги
5. Обеспечение населения бытовыми услугами (по наименованиям услуг)	тыс. руб.	Платные услуги населению	10-торг
6. Финансовые результаты и их формирование (по отраслям)	тыс. руб.	Отчет о финансовых результатах	5-ф
7. Объем продукции сельского хозяйства, транспортных услуг, продажа тепловой энергии, строительные и др. работы	тыс. руб.	Сведения об отдельных видах деятельности организаций потребительской кооперации	форма № 15
8. Закупки сельскохозяйственной продукции и сырья (по видам продукции)	т, шт., тыс. руб.	Сведения о закупках сельскохозяйственных продуктов, дикорастущих, животноводческого и прочего сырья	форма 2
9. Средняя численность, заработная плата и выплаты социального характера работникам	Чел., руб.	Сведения о численности и заработной плате работников	№ 5-т (потребсоюз)
10. Численность пайщиков, число кооперативных участков, число созданных ООО с участием потребительской кооперации	Чел, ед.	Сведения о численности пайщиков и организационной структуре потребительской кооперации	№ 6-торг (потребсоюз)
11. Количество оказываемых услуг населению в стационарных предприятиях и передвижных пунктах по видам услуг, организация досуга населения	Ед.	Обеспечение населения услугами	№ 1-услуги
12. Услуги, реализованные за плату, полученную от населения, либо от организаций, приобретающих услуги для своих работников по видам услуг	тыс. руб.	Платные услуги населению	№ 10-торг (потребсоюз)
13. Виды осуществляемой социальной деятельности, результаты этой деятельности	-	Сведения о деятельности социально ориентированной некоммерческой организации	№ 1-СОНКО

Ведомственную отчетность организаций потребительской кооперации невозможно однозначно отнести в состав внешней (финансовой) или внутренней (управленческой) отчетности.

С одной стороны, с точки зрения регламентирующего органа, формы ведомственной отчетности разрабатываются Центросоюзом РФ (вышестоящей организацией) и предназначены для представления в вышестоящий областной потребсоюз, т.е. для внешнего пользователя. С другой стороны, с точки зрения содержания этих форм отчетности, они включают более подробные сведения о деятельности отдельных сегментов кооперативных организаций, в разрезе статей доходов и расходов, имеют более высокую информационную ценность по сравнению с общеустановленными формами финансовой отчетности. Поэтому на уровне Центросоюза ведомственная отчетность является внутренней и используется для управления и контроля деятельности кооперативных организаций в целом по системе.

В то же время, имея в виду, что Центросоюз в открытом доступе не публикует обобщенные сведения ведомственной отчетности, такую отчетность внешней назвать невозможно, ввиду ее непубличности и конфиденциальности.

Таким образом, анализ содержания форм отчетности, приведенных в таблице 1.2, показал, что в них содержится фрагментарная информация по сегментам и по выполнению социальной миссии

Несмотря на наличие в статистической отчетности кооперативных организаций сегментной информации, она не соответствует требованиям ПБУ 12/2010 «Информация по сегментам» [10], предъявляемым к отражению информации по сегментам в пояснениях к бухгалтерской отчетности по ряду причин: данная информация носит фрагментарный характер и не дает полного представления о работе сегментов потребительского общества; статистическая отчетность составляется экономистами на основе выборки информации из первичного, оперативного и бухгалтерского учета, т.е. она не формируется на систематической основе и требует значительных трудозатрат со стороны работников экономических служб; положения ПБУ 12 «Информация по сегментам»

не обязывают организации потребительской кооперации раскрывать сегментную информацию в бухгалтерской (финансовой) отчетности, поскольку отсутствует внутренний документ о применении, что не дает возможности разработать методики управленческого учета в полном объеме; при детализации показателей в статистической отчетности исходят из информационных потребностей Центросоюза, не учитывая признаки существенности информации и критерии признания отчетных сегментов.

Информация социальной направленности также недостаточно развернута и исчерпывающа, она не может демонстрировать степень выполнения социальной миссии потребительской кооперации и ее роль в решении социальных и общественных проблем региона.

Таким образом, считаем, что представленная в ведомственной статистической отчетности информация не может в полной мере использоваться внутренними пользователями для управления кооперативными организациями, а также непригодна для внешних пользователей (кроме Центросоюза).

Тем не менее, многоотраслевая деятельность и разветвленная структура организаций потребительской кооперации обуславливают объективную потребность пользователей экономической информации, которая будет представлена в социальной отчетности: в раскрытии сведений о деятельности социального характера, позволяющих оценить степень выполнения социальной миссии, что вызывает необходимость учета социальных показателей, их отражения в отчетности, разработки модели контроля за ними; в детализации информации по отраслям деятельности, подразделениям, видам продукции, работ, услуг, товарным группам, географическим регионам – поскольку социальная миссия реализуется во всех подразделениях и отраслях деятельности - что вызывает необходимость раскрытия информации по сегментам.

По нашему мнению, препятствиями в распространении социальной отчетности в кооперативных организациях являются:

- традиционное представление о низком уровне значимости информации о социальной ответственности бизнеса, сложившееся у менеджеров, собственников и внешних пользователей;

- отсутствие методики учета социальных показателей и неразвитый управленческий учет в целом, а особенно социально ориентированный подход в управленческом учете;

- отсутствие единых стандартов составления и предоставления социальной отчетности и формирования социальных показателей;

- бессистемность сбора информации о выполнении социальной миссии, недостаточность финансовых оценок участия потребительской кооперации в социальном развитии и их субъективный характер;

- отсутствие в финансовой и нефинансовой отчетности информации о принципах и размерах распределения полученной прибыли между интересами и потребностями пайщиков, персонала и общества в целом, несопоставимость и слабая верифицируемость полученной информации;

- невозможность сопоставления показателей финансовой и нефинансовой отчетности, что позволило бы систематизировать информацию в рамках обоих видов отчетности, обеспечить взаимное обогащение информацией;

- недостаточная квалификация персонала учетно-экономических служб и менеджеров, а также отсутствие культуры представления публичной информации и взаимодействия с внешними заинтересованными пользователями;

- слабое программное обеспечение учетного процесса;

- высокая стоимость разработки и внедрения интегрированной системы управленческого и финансового учета и дополнительной нефинансовой отчетности.

Полагаем, что составление социальной отчетности и ее распространение в кооперативных организациях, а также других социально ориентированных организациях будет свидетельствовать о добровольном переходе экономических субъектов на принципы интегрированного мышления. Это, в свою очередь приведет руководство и персонал организаций к переосмыслению своей роли в

обществе, соблюдению принципов социальной ответственности бизнеса, осознанию взаимосвязи между процессом создания стоимости для себя и процессом создания общественно значимых ценностей и продуктов.

Выводы. Развитие информационных технологий, смещение приоритетов современного бизнеса в сторону социально ответственной деятельности и расширение информационных потребностей заинтересованных сторон предопределили необходимость совершенствования структуры корпоративной бухгалтерской отчетности.

Проведенное исследование позволило определить круг заинтересованных пользователей бухгалтерской отчетности потребительских обществ, среди которых ведущая роль отводится пайщикам, работникам организации и населению (особенно социально незащищенным гражданам). У каждой группы пользователей имеются свои ожидания в области удовлетворения социальных потребностей, через призму которых они воспринимают информацию, отраженную в отчетности организации, и оценивают ее социально ориентированную деятельность. Результаты такой оценки формируют социальный рейтинг экономического субъекта и его общественный имидж, который, в свою очередь притягивают или отталкивают потребителей, новых партнеров, инвесторов.

Результатом изучения бухгалтерской (финансовой) и нефинансовой отчетности потребительских обществ, стал вывод о том, что социальные показатели в ведомственной статистической отчетности, представляемой в Центросоюз РФ отражаются фрагментарно, а в бухгалтерской (финансовой) не находят отражения, поскольку ПБУ 12/2010 «Информация по сегментам» для внутреннего управленческого учета не применяется, что является сдерживающим фактором для раскрытия уже имеющейся социально ориентированной информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности. Отдельно интегрированная или социальная отчетность кооперативными организациями не составляется.

Исследование позволило определить социальную отчетность и отчетность в области устойчивого развития как часть интегрированной отчетности. Интегрированная отчетность - новый вид отчетности, объединяющая разнооб-

разные сведения о деятельности компании, полученные в финансовом и управленческом учете, в целях полного и комплексного раскрытия особенностей функционирования экономического субъекта, достигнутых результатах, перспективах развития и рисках, а также возможностях компании создавать стоимость на протяжении продолжительного времени в состоянии устойчиво функционирующего бизнеса.

Показатели отчетности формируются в финансовом и управленческом учете (т.е. интегрированном учете). Социальная отчетность знаменует переход к полноформатной интегрированной отчетности.

1.3. Характеристика социально ориентированного подхода в управленческом учете

Организации, осуществляющие социально ориентированную деятельность (например, организации потребительской кооперации), имеют двойственную цель: с одной стороны они нацелены на получение прибыли, а с другой - на удовлетворение социальных потребностей общества. Поэтому нуждаются в разнообразной и разнородной информации:

- о результатах коммерческой деятельности как в целом по организации, так и отдельных ее сегментов;
- о степени удовлетворения социальных потребностей общества и эффективности реализуемых социальных программ и проектов.

Основным источником такой информации, на наш взгляд, является управленческий учет. Процесс подготовки информации о социальных аспектах деятельности организации приведет к неизбежному развитию социально ориентированного подхода в управленческом учете. Это позволит совершенствовать как учетную систему в целом, так и повысить эффективность системы управленческого учета, подняв ее на качественно новый уровень.

Прежде всего обратимся к определению управленческого учета. Вопросы сущности и содержания управленческого учета, его взаимосвязи с другими со-

ставляющими учетной системы, современные формы организации управленческого учета и их изменение в соответствии с требованиями менеджмента остаются актуальными на любом этапе развития как самого управленческого учета, так и системы бухгалтерского учета.

Серьезные изменения, происходящие в российской экономике в последние десятилетия, потребовали пересмотра многих принципов управления экономическими субъектами. По мере развития технологии и организации производства, диверсификации продукции, совершенствования организационных структур управления, усиления конкуренции и на фоне этого осознания необходимости постоянного снижения затрат на единицу продукции менеджменту организаций требуются новые виды информации, которые генерируются в управленческом учете организации. От того, насколько действенна эта система, насколько квалифицированно построен информационный обмен, зависит качество полученной информации, а, следовательно, и качество принятых на ее основе управленческих решений, успешное развитие хозяйствующего субъекта, достижение поставленных собственниками и менеджерами целей.

Все стадии и этапы процесса управления связаны с переработкой информации. Без информации невозможно оценить ситуацию, определить цели управления, сформулировать проблему, принять решение и проконтролировать его выполнение.

Развитие управленческого учета в отечественной теории и практике сопровождается полемикой. Одним из дискутируемых является вопрос о концепции управленческого учета:

- либо это область экономической работы на предприятии, которая охватывает приемы отражения операций на счетах, анализ, планирование, мотивацию персонала и т.д.;

- либо данную деятельность можно ограничить лишь функциями сбора и обобщения финансовой и нефинансовой информации, необходимой для управления, т.е. обособить от экономического анализа, планирования, менеджмента, социологии, психологии и др.

Также не совпадают мнения ученых о соотношении финансового и управленческого учета.

Изучая различные источники учебно-методической и научной литературы, можно встретить множество определений управленческого учета, что свидетельствует об отсутствии единого методологического подхода к сущности управленческого учета. Это объясняется уникальностью организационных основ построения системы управленческого учета в каждом экономическом субъекте, которые во многом определяются особенностями его деятельности и требованиями, предъявляемыми менеджментом к управленческой информации.

Нами проведена систематизация мнений ученых-экономистов относительно сущности управленческого учета и выделены два направления:

- 1) соотношение управленческого учета с бухгалтерским учетом;
- 2) принадлежность управленческого учета к определенной отрасли знаний (рис. 1.8).

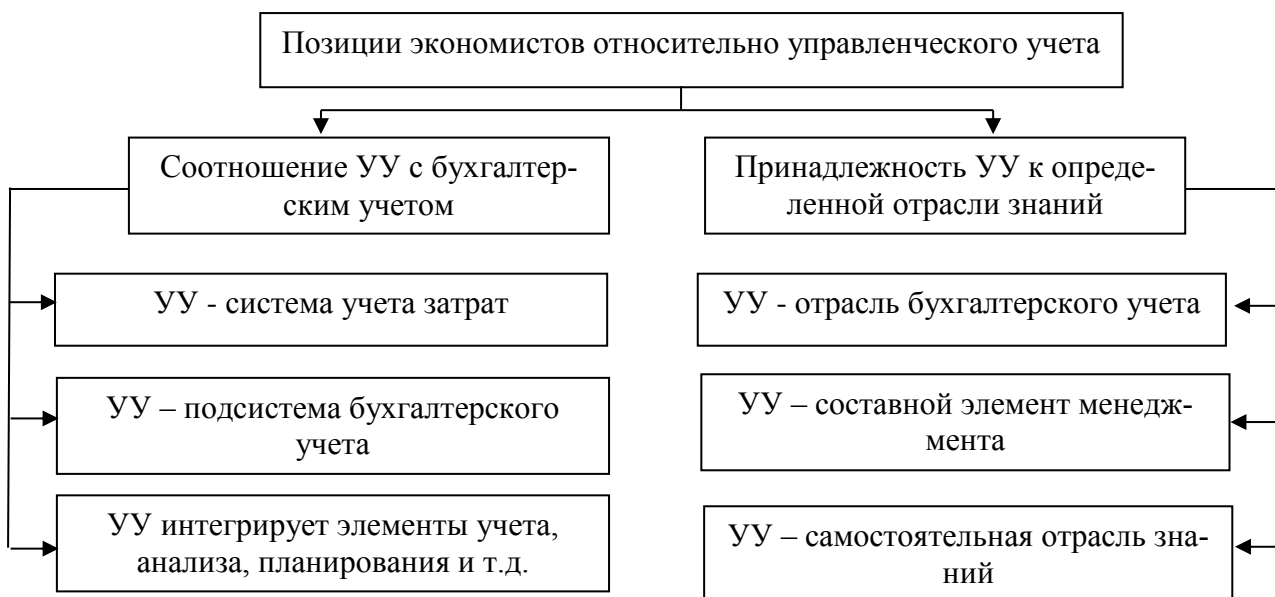


Рисунок 1.8 - Классификация определений управленческого учета (УУ) в работах ученых-экономистов

В рамках первого направления классифицированы мнения авторов относительно места, занимаемого управленческим учетом в системе учетно-аналитического обеспечения управленческого процесса. Выделено три принципиальных позиции экономистов.

1 группа. Ученые, которые отождествляют управленческий учет с производственным учетом и учетом затрат.

2 группа. Ученые, которые считают, что управленческий учет является подсистемой бухгалтерского учета.

3 группа. Ученые, которые считают, что управленческий учет интегрирует элементы учета, анализа, планирования, контроля и т.д.

В 1 группу объединены ученые, которые рассматривают предмет управленческого учета достаточно узко и ограничивают его сбором информации о затратах организации с целью ее дальнейшего использования при управлении.

И. Е. Мизиковский, говоря об управленческом учете, представляет его как эффективный инструмент управления затратами, включая в его содержание контроль, анализ, прогнозирование, нормирование, бюджетирование и учет производственных затрат. Позволим себе не согласиться с этим высказыванием, поскольку объектами управленческого учета могут являться не только затраты и себестоимость, но доходы, результаты деятельности, активы, обязательства, хозяйственные операции, а также количественные показатели [53, с. 36].

Н. Ф. Данилова повторяет утверждение Ч. Т. Хорнгрена [85, с. 53] и характеризует управленческий учет как систему, основанную только на производственном учете, целью которого является учет затрат для калькулирования себестоимости продукции.

К определению «управленческий учет» Г. Ю. Касьянова относит не только систему сбора и анализа информации об издержках организации, но и систему управления бюджетами, систему оценки деятельности подразделений. В данном определении сфера применения управленческого учета несколько шире, чем в предыдущих, но первоочередной акцент сделан также на информацию об издержках [41, с. 34].

Считаем, что описываемый указанными в первой группе учеными управленческий учет затрат – это только часть управленческого учета. Он соответствует ранним представлениям об управленческом учете на этапе его зарождения в теории и практике российского бухгалтерского учета. На наш взгляд все

рассмотренные позиции не позволяют раскрыть сущность управленческого учета в полной мере, поскольку современный управленческий учет нацелен на предоставление данных для принятия любых управленческих решений, а не только в отношении затрат организации.

В группу 2 были объединены подходы, связанные с характеристиками управленческого учета как подсистемы бухгалтерского учета, которая существует на равных правах с подсистемой финансового учета и дополняет ее.

По мнению Б. Нидлза, Х. Андерсона и Д. Колдуэлла, управленческий учет охватывает все виды учетной информации, которая измеряется, обрабатывается и передается для внутреннего использования руководству. Управленческий учет расширяет финансовый учет и применяется, прежде всего, при внутренних операциях фирмы. «Его цель – обеспечение информацией менеджеров, ответственных за достижение конкретных производственных целей» [65, с. 27].

Определение А. Д. Шеремета и др. [83, с. 8] во многом совпадает с высказыванием Е. О. Вороновой [25, с. 13] и Д. В. Лысенко [57, с.28]. Они считают, что управленческий учет - подсистема бухгалтерского учета, которая в результате сбора, регистрации, обобщения экономической информации о хозяйственной деятельности организации в целом и ее структурных подразделений предоставляет управленческому аппарату помощь при планировании, собственно управлении и контроле за деятельностью организации.

Аналогичное мнение приводится в Методических рекомендациях по организации и ведению управленческого учета, разработанных Министерством экономического развития и торговли Российской Федерации, в которых под «управленческим учетом понимается процесс идентификации, измерения, накопления, анализа, подготовки, интерпретации и представления финансовой информации, на основании которой руководством предприятия принимаются оперативные и стратегические решения» [256].

Как видно из приведенных высказываний, их авторы сходятся в том, что управленческий учет является частью бухгалтерского учета и представляет собой совокупность неких действий или процесс, в результате которого руковод-

ство предприятия получает информацию для того, чтобы управлять процессами и организацией в целом. Отличаются эти определения набором присущих управленческому учету функций и действий, указанием на его цель, терминологией, расстановкой акцентов. Ученые, объединенные в этой группе, считают, что управленческий и финансовый учет выполняют одну и ту же функцию - сбора и подготовки информации, но для различных целей.

К группе 3 отнесены экономисты, делающие акцент на интеграцию элементов учета, анализа, планирования, нормирования в системе управленческого учета. Эти авторы наиболее широко трактуют понятие управленческого учета, выходящего за рамки традиционного бухгалтерского учета и включающего не только собственно учет, но и другие смежные с ним экономические дисциплины.

Так, Т. П. Карпова [39, с. 19] считает, что управленческий учет – интегрированная система учета затрат и доходов, нормирования, планирования, контроля и анализа, систематизирующая информацию для оперативных управленческих решений и координации проблем будущего развития предприятия.

Г. М. Лисович и И. Ю. Ткаченко [56, с. 21] рассматривают управленческий учет как систему учета, планирования, контроля, анализа информации о затратах и результатах хозяйственной деятельности, необходимой управленческому персоналу для управления деятельностью организации. Управленческий учет – это связующее звено между учетным процессом и управлением предприятием.

По определению И. Г. Кукукиной [53, с. 15], «управленческий учет – процесс, происходящий внутри фирмы с использованием функций учета, планирования, контроля и оценки ее деятельности, организационной работы, стимулирования и информационных связей по координированию действий».

Н. Д. Врублевский [25, с. 13] отмечает взаимосвязь управленческого учета с менеджментом и дополняет составные части управленческого учета, предложенные предыдущими авторами (подсистемы прогнозирования, планирова-

ния, бюджетирования, нормирования), подсистемами управленческого учета издержек производства, управленческого контроля и управленческого анализа.

В англо-русском словаре-справочнике «Экономикс» делается акцент на взаимосвязь управленческого учета с налоговым учетом, ценообразованием, маркетингом, чего практически не встречается в других определениях: «управленческий учет – это отрасль бухгалтерского дела, которая связана с представлением информации, используемой внутри предприятия. Он является частью управленческой и маркетинговой информационных систем, применяется для ценообразования и ведения переговоров с профсоюзами, подведения итогов движения капитала и текущих операций, планирования налоговых отчислений...». [92, с. 14]

И. Н. Богатая, А. Н. Кизилов, В. Б. Ивашкевич [37, с. 22], О. М. Горелик [28, с. 17], Г. И. Пашигорева, Л. С. Васильева [20, с. 28] наделяют управленческий учет определениями информационно-вычислительной системы, комплексной системы, интегрированной системы, подразумевая объединение функций учета, контроля, планирования, нормирования, анализа и т.д. с целью принятия управленческих решений.

Согласно рассмотренному подходу, управленческий учет охватывает всю систему формирования и использования информации для управления бизнесом в целом, включая стратегическое управление, оценку и анализ деятельности организации, ее подразделений и функциональных сфер, планирование и контроль хозяйственной деятельности, обеспечение оптимального использования материальных, трудовых и финансовых ресурсов. Система бухгалтерского учета при этом входит в управленческий учет в той части, в которой ее данные используются для внутреннего управления компанией.

По нашему мнению, третья точка зрения представляется наиболее полной и оправданной потому, что управленческий учет базируется в этом толковании на методиках, непосредственно связанных с функциональными процессами на предприятии. Для управления организацией кроме учета фактических данных необходимы стратегическое и оперативное планирование, нормирование, ана-

лиз достижения нижестоящими уровнями управления установленных показателей, на основе чего осуществляется контроль. На этих принципах должна базироваться эффективная система внутрифирменного управления.

В рамках второго направления классификации взглядов ученых-экономистов рассматривалась принадлежность управленческого учета к той или иной отрасли научных знаний. Нам удалось установить три принципиально отличающихся позиции экономистов.

1 группа. Ученые, которые считают, что управленческий учет – отдельная отрасль бухгалтерского учета, его самостоятельное направление.

2 группа. Ученые, которые представляют управленческий учет как составной элемент менеджмента.

3 группа. Ученые, которые представляют управленческий учет как комплексную информационную систему, самостоятельную отрасль знаний.

В 1 группе нами объединены ученые, которые рассматривают управленческий учет как самостоятельную область бухгалтерского учета, перспективное его направление.

В. Б. Ивашкевич отмечает, что «управленческий учет использует те же принципы, что и финансовый, и является логическим следствием развития бухгалтерского учета, его эволюции» [37, с. 23]. М. А. Вахрушина считает, что «управленческий учет можно определить как самостоятельное направление бухгалтерского учета организации, обеспечивающее информационную поддержку системы управления предпринимательской деятельностью» [22, с. 24]. В обоих определениях подчеркивается, с одной стороны, взаимосвязь с финансовым учетом, с другой стороны - высокая степень самостоятельности управленческого учета и его относительная свобода от финансового учета.

Р. Х. Паркер противопоставляет управленческий учет финансовому учету: «управленческий учет ориентирован более на контроль и принятие управленческих решений, нежели на счетоводческий аспект бухгалтерского учета. Он относительно свободен от давления обязательств законодательства и бухгалтерских стандартов. Он может быть противопоставлен финансовому учету»

[68, с. 18]. В этом определении подчеркиваются отличия финансового и управленческого учета в части их целей, содержания, техники ведения и степени регулирования.

Все эти определения объединяет одна мысль, что в словосочетании «управленческий учет» первостепенным является слово «учет», а не слово «управленческий». Суть управленческого учета сводится к сбору информации, ее регистрации и представлению в удобном виде для дальнейшего ее использования менеджерами, но при этом используются собственные специфические приемы, методы и способы, что позволяет обособить управленческий учет от финансового. Кроме того, современные тенденции развития управленческого учета приводят к необходимости формирования не только количественных, но и качественных (нефинансовых) показателей, которые просто отсутствуют в финансовом учете, в котором используется единственный измеритель – денежный [4, ст.9,п.2, пп.5 и др.].

Группу 2 представляют авторы, которые считают управленческий учет частью процесса управления

К. Друри сформулировал управленческий учет как «процесс идентификации экономически значимой информации, с целью выработки обоснованных суждений и принятия взвешенных решений» [32, с. 12]. С ним соглашается П. С. Безруких, который определяет управленческий учет «как процесс обеспечения информацией менеджеров, ответственных за достижение конкретных производственных целей» [17, с. 16].

И. В. Аверчев считает, что сфера управленческого учета включает «все направления по совершенствованию качества управления в организации: оптимизацию организационной и финансовой структуры бизнеса; оптимизацию бизнес-процессов; внедрение новых управленческих технологий; включение в учетный процесс всех специалистов компании, так или иначе связанных с документооборотом, учетом, цепочкой создания стоимости; повышение квалификации кадров и их мотивации в достижении целевых значений ключевых показателей эффективности; внедрение электронных средств обработки данных и

контроля исполнения принятых решений; повышение общего уровня корпоративной культуры» [13, с. 11].

На наш взгляд, в данном определении акцентируется внимание на управленческом аспекте в ущерб учетному, заключающемуся в сборе необходимой информации и ее интерпретации, без чего не может обойтись ни одна учетная система.

Э. А. Аткинсон, Р. Д. Банкер, Р. С. Каплан и М. С. Янг характеризуют управленческий учет как «добавляющий ценность процесс непрерывного совершенствования планирования, проектирования, оценки и функционирования систем финансовой и нефинансовой информации, который направляет действия менеджмента, мотивирует поведение, поддерживает и создает культурные ценности, необходимые для достижения стратегических, тактических и оперативных целей организации» [14, с. 24].

Данное определение оригинально подчеркивает сущность управленческого учета. Во-первых, авторами указывается на основной принцип управленческого учета, состоящий в потребности непрерывного совершенствования всех процессов, что требует использования актуальных методов получения информации и подготовки качественной информации для принятия управленческих решений. Во-вторых, речь идет о финансовой и нефинансовой информации, что подчеркивает специфические особенности управленческого учета, в котором формируется разнообразный набор стоимостных и натуральных показателей, необходимых для принятия эффективных управленческих решений. В-третьих, отмечена значимость управленческого учета, который направляет действия руководителей, мотивирует персонал, создает корпоративные и культурные ценности. Однако, в определении не отмечена функция сбора, обобщения и подготовки управленческой информации, т.е. учетная функция управленческого учета.

Ч. Т. Хорнгрен и Дж. Фостер также указывают на тот факт, что в состав управленческой информации могут включаться как финансовые, так и нефинансовые показатели [85, с. 10].

Н. П. Кондраков и Национальная ассоциация бухгалтеров США сходятся во мнении, что управленческий учет включает процесс идентификации, накопления, анализа, подготовки, интеграции и передачи информации, используемой менеджерами для планирования, оценки и контроля за хозяйственной деятельностью, для совершенствования процесса производства и тем самым оптимизации самого процесса управления [156, с. 20].

Таким образом, по мнению исследователей управленческого учета, объединенных во 2 группу, он необходим для внутреннего управления, так как приближен и территориально, и по времени к объекту управления. Первоосновой этого учета является именно управление, а учет служит инструментом управления.

В 3 группе - ученые, полагающие, что управленческий учет является самостоятельной наукой, имеющей собственную методологию и инструментарий.

В. Э. Керимов прямо называет управленческий учет новой комплексной отраслью экономических знаний, отмечая, что именно «на стыках наук происходят существенные прорывы к новым знаниям и технологиям» [43, с. 29]. Аналогичного мнения придерживаются В. Ф. Палий [69, с.22] и Л. Н. Герасимова [26, с.13], отмечая, что «управленческий учет является сложившейся самостоятельной дисциплиной».

О. Д. Каверина и О. Н. Волкова рассматривают управленческий учет не просто как набор определенных функций и действий, как подсистему бухгалтерского учета, а наделяют его термином информационной системы. По определению О.Д. Кавериной, «управленческий учет – информационная система, обеспечивающая сбор, измерение, систематизацию, анализ и передачу данных, необходимых для управления подразделениями предприятия и систематических или проблемных, оперативных, тактических и стратегических управленческих решений» [38, с. 15].

О. Н. Волкова считает, что «управленческий учет – это система информационного обмена в организации, предназначенная для принятия управленческих решений, направленных на достижение целей организации» [24, с. 11].

Словосочетание «информационные обмен» объясняется тем, что, по мнению автора, руководитель принимает свои решения, иногда не дожидаясь сбора и предоставления информации, тем более в небольших организациях, в которых формализованная система сбора и обработки экономической информации может отсутствовать совсем, но, тем не менее, управленческие решения все-таки принимаются. Значит, управленческий учет присутствует и в таких организациях, поскольку есть главное – информационный обмен.

Рассмотренные точки зрения обобщены в приложении 7. Мы присоединяемся к мнению ученых, отнесенных к третьей группе и полагаем, что управленческий учет является самостоятельной отраслью знаний, поскольку управленческий учет имеет собственную цель, предмет, объекты, задачи и принципы, отличные от финансового учета. За десятилетия его существования разработаны и продолжают разрабатываться приемы и способы, свойственные управленческому учету, следовательно, имеется собственная методология.

По нашему мнению, систему управления организацией имеет смысл рассматривать в качестве базиса, а управленческий учет - как целостную систему, обеспечивающую поддержку управленческих решений руководителей в части информации, необходимой для достижения целей управления. При этом управленческий учет направлен не только на накопление и анализ данных о произведенных затратах, полученных доходах и результатах деятельности (т.е. на финансовые показатели), но и имеет своей целью информационное обеспечение управленческих решений, касающихся других областей деятельности организации, основанных на нефинансовых показателях. Управленческий учет направлен на будущее, вместе с тем он оперирует информацией о прошлых периодах. Данные управленческого учета позволяют не просто анализировать финансовый результат деятельности организации, но и осуществлять управление себестоимостью, осуществлять информационную поддержку формирования ассортиментной, инвестиционной, договорной и ценовой политики, а, следовательно, и непосредственно информационно обеспечивать управление рабо-

той организации. Все эти факторы позволяют выделить управленческий учет в отдельную отрасль экономических наук.

Несомненно, существует тесная связь между управленческим учетом и менеджментом. Организация управленческого учета напрямую зависит от информационных потребностей менеджеров, целей управления бизнесом, применяемых технологий управления и др. Известно, что учет выступает одним из элементов контроля, который, в свою очередь, является одной из функций менеджмента.

Таким образом, можно представить управленческий учет как отдельное направление экономической работы на предприятии, в котором применяются методы бухгалтерского учета и реализовываются отдельные функции менеджмента

Отсюда следует, что управленческий учет - непрерывный процесс планирования, оценки, сбора и обобщения финансовой и нефинансовой информации, который направлен на мотивацию персонала, контроль, координацию и регулирование деятельности организации и ее структурных подразделений с целью достижения стратегических, тактических и оперативных целей управления.

Рассмотрим вопрос о взаимодействии и взаимодополнении финансового и управленческого учета. С введением ПБУ 12/2010 «Информация по сегментам» в нормативных документах впервые прозвучала мысль об интеграции финансового и управленческого учета путем отражения в пояснениях к бухгалтерской финансовой отчетности информации по сегментам, основанной на данных управленческого учета [10]. При принятии решения об отражении такой информации во внешней отчетности руководитель хозяйствующего субъекта признает ее полезность для внешних пользователей, позволяет раскрыть часть конфиденциальной информации внешним пользователям, что автоматически приводит к интеграции финансового и управленческого учета. Информация управленческого учета используется также при составлении интегрированной отчетности, в которой отражаются социальные и экологические аспекты деятельности организации.

Как было отмечено в параграфе 1.1, для потребительской кооперации, являющейся многосегментной системой, наличие информации по сегментам является необходимым условием для принятия обоснованных и грамотных управленческих решений руководителями разного уровня. Такая информация интересна и другим заинтересованным пользователям: собственникам (пайщикам), работникам и внешним пользователям.

До недавнего времени под заинтересованными пользователями информации по сегментам понимались менеджеры разных уровней управления организации, которые на базе сегментной информации принимали оперативные, тактические и стратегические управленческие решения в отношении сегментов бизнеса. В частности, М. А. Вахрушина отмечала, что «...сегментарный учет является важнейшей составляющей управленческого учета. Данные сегментарного учета удовлетворяют информационные потребности внутрифирменного управления, позволяют контролировать затраты и результаты на разных уровнях управления, составлять сегментарную отчетность» [22, с. 32]. Следует напомнить, что в соответствии со ст.2 Закона «О бухгалтерском учете» требования нормативных документов не применяются в отношении управленческого учета: «Настоящий Федеральный закон не применяется при создании информации, необходимой для составления экономическим субъектом отчетности для внутренних целей» [4]. Кроме того, внутренняя управленческая информация отнесена в состав коммерческой тайны организации.

В настоящее время благодаря введению ПБУ 12/2010 «Информация по сегментам» состав пользователей сегментной отчетности принципиально расширен. Теперь данная информация предоставляется внешним пользователям бухгалтерской финансовой отчетности: «раскрытие информации по сегментам должно обеспечивать заинтересованных пользователей бухгалтерской отчетности информацией, позволяющей оценить отраслевую специфику деятельности, распределение финансовых ресурсов по отдельным направлениям деятельности». Также в ПБУ 12/2010 отмечено, что основой формирования показателей отчетных сегментов в бухгалтерской отчетности являются данные управленче-

ского учета. А в соответствии со ст.13 Закона «О бухгалтерском учете» в отношении бухгалтерской (финансовой) отчетности «не может быть установлен режим коммерческой тайны».

Несмотря на выявленные противоречия положений ПБУ 12/2010 требованиям Закона «О бухгалтерском учете», указанное нововведение можно признать новаторским. Впервые в нормативных документах появилась мысль об интеграции управленческого учета с финансовым. Более того, в ПБУ 12/2010 приведены показатели, по которым необходимо проводить сравнение полученных в обеих учетных системах данных: а) суммарная величина выручки всех отчетных сегментов и показателем выручки организации; б) величина прибыли (убытка); в) величина активов; г) величина обязательств; д) величина каждого существенного показателя, раскрываемого в отношении отчетных сегментов.

С учетом выявленных тенденций в нормативных документах при разработке концепции управленческого учета нельзя обойти вниманием вопрос взаимосвязи финансового и управленческого учета.

Традиционное представление о различиях и степени взаимодействия управленческого и финансового учета основано на обосновании их целей: финансовый учет ведется для внешних пользователей, управленческий предоставляет необходимую информацию внутренним пользователям. Взгляды отечественных специалистов в области управленческого учета сходятся на существенных различиях этих подсистем бухгалтерского учета, что приводит к их обособлению.

В большинстве случаев авторы называют следующие отличительные признаки: обязательность ведения, цели ведения учета, степень регламентации, пользователи информации, субъекты учета, объекты учета, обязательность применения двойной записи, используемые измерители, масштабы информации, периодичность составления отчетности, степень открытости информации, базисная структура, временная направленность, степень ответственности за искажение информации, связь с другими дисциплинами и т.д.

Взаимосвязь двух учетных подсистем выражается, по мнению одних авторов, на основе комплексного использования первичной информации, взаимопроникновения методов или элементов, общности объектов и принципов учета [40, с. 27]. Как утверждают другие исследователи, большинство элементов финансового учета можно найти в управленческом учете, а именно: одни и те же хозяйственные операции, использование оперативной информации не только в процессе управления, но и для составления финансовых документов, информация обоих видов учета используется для принятия решений [21, с. 19].

Так или иначе все сходятся во мнении (которое формулирует Я.В. Соколов и его соавторы), что основной областью соприкосновения финансового и управленческого учета на отечественных предприятиях является учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции или производственный учет [82, с. 38]. Кроме того, в условиях автоматизации учетного процесса при сборе первичной информации для соблюдения требования однократной ее регистрации в системе учетных записей неправомерно говорить о полной обособленности финансового и управленческого учета.

Взаимосвязь двух учетных систем усиливается и развивается с появлением категории интегрированного учета. Большинство ученых понимают под интегрированным учетом объединение финансового, налогового и управленческого учета на базе единого плана счетов. Целями ведения финансового, налогового и управленческого учета является составление финансовой, налоговой и управленческой отчетности соответственно. Продолжая эту логическую цепочку, конечной целью интегрированного учета будет являться составление интегрированной отчетности, однако это мнение нам представляется ошибочным. На наш взгляд, предпосылкой объединения различных видов учета и создания системы интегрированного учета является формирование учетной первичной записи о факте хозяйственной жизни в электронной базе данных, что позволяет использовать запись о таком факте, сделанную один раз, многократно – в различных подсистемах единой интегрированной системы учета (рис. 1.9).



Рисунок 1.9 - Составные части интегрированного учета

Собранная первичная информация впоследствии может сортироваться, группироваться по необходимым разрезам и многократно использоваться в зависимости от целей управления. В итоге составляются необходимые формы отчетности, в том числе интегрированная отчетность, показатели которой преимущественно формируются в управленческом учете (Приложение 8).

Таким образом, система интегрированного учета, в которой одним из компонентов, по нашему мнению, становится управленческий учет, в условиях применения IT-технологий предполагает применение следующего принципа: преимущественности и многократности использования первичных данных при их одноразовом фиксировании в первичном учете в базе данных.

Понятие интегрированной отчетности рассмотрено в параграфе 1.2. Важнейшей составляющей интегрированной отчетности организаций, является информация о социальной направленности их деятельности. Поскольку часть социальных показателей отражается в статистической отчетности, данный вид отчетности целесообразно считать частью единой информационной системы интегрированного учета.

В работе сформулировано собственное определение интегрированного учета. *Интегрированный учет – единая информационная система, объединяющая финансовый, налоговый и управленческий учет на основе однократного ввода учетной финансовой и нефинансовой, а также внеучетной информации о фактах хозяйственной жизни с целью составления финансовой, статистической, налоговой, управленческой и интегрированной отчетности (отчетности в области устойчивого развития) для внешних и внутренних пользователей для принятия ими управленческих решений.*

Социально ориентированная деятельность приводит к необходимости формирования в учетной системе разнообразных социальных показателей с целью их отражения в социальной отчетности. Информационной основой бухгалтерской отчетности являются данные бухгалтерского учета, среди которых также имеются сведения о социально ориентированной деятельности организации выраженные в денежном измерении.

Однако, этого не достаточно, поскольку результаты социально ориентированной деятельности могут характеризоваться не только посредством финансовых показателей, но и нефинансовых, и даже таких, которые не возможно учесть в учетных системах. Следовательно, основным источником информации для социальной отчетности должен стать специально организованный социальный учет. Категория социального учета и его соотношение с финансовым и управленческим учетом в последние годы является предметом научных дискуссий.

Исследуем некоторые высказывания, приведенные в отечественной и зарубежной научной литературе (табл. 1.3).

Таблица 1.3 - Обзор определений категории «социальный учет» в научной литературе

№	Автор	Год	Определение
1	Мэтьюс М.Р. Перера М.Х.Б. [64, с.21]	1999	Социальный учет – предоставление сведений о кадрах, продукции и услугах, который ориентируется на устранение или сокращение масштабов загрязнения окружающей среды. В широком смысле целью социального учета является определение расходов, которые несет общество в связи с деятельностью организаций частного сектора
2	Чижевская Л.В. [91, с.18]	2007	Цель социально-ориентированного учета – создать информационную систему, которая позволяет любой факт хозяйственной жизни предприятия сопоставить с социальными потребностями общества
3	Вахрушина М.В. [22, с.22]	2011	Социальный учет - учет квантифицируемых нефинансовых показателей, необходимых для составления социальной отчетности. Именно управленческий учет способен генерировать информацию о нефинансовых показателях деятельности компании, необходимую для составления корпоративной социальной отчетности
4	Харитонов Е.Н. [227, с.50]	2012	Методы оценки активов и обязательств, правила документооборота и технология обработки учетной информации, а также порядок проведения контроля за хозяйственными операциями социального учета совпадают с аналогичными положениями бухгалтерского учета
5	Мамонтова Е.В., Фахрисламова Е.И. [183, с.233]	2013	Социальный управленческий учет представляет инновационную область знаний. Он ориентирован на определение затрат, которые несет общество в связи с деятельностью коммерческой организации; сопряжен с учетом трансакционных и социальных затрат, возникающих при недостаточной определенности прав собственности и проявлении внешних эффектов.
6	Соловей Т.Н. [213, с. 203]	2014	Социальный и бухгалтерский учет пересекаются в части признания фактов хозяйственной жизни, связанных с социальной активностью предприятия, при этом социальный учет расширяет границы финансового учета финансово-неквантифицируемыми показателями (натуральными, трудовыми)
7	Петренко С.Н., Бессарабов В.О. [709, с. 32]	2016	Социально ориентированный учёт – это процесс выявления, измерения, регистрации, накопления, обобщения, хранения и передачи пользователям достоверной и непредвзятой информации о состоянии и результатах проведения социальных программ (мероприятий).
8	Демяхина Е.В. [31, с.34]	2017	Социальный учет является информационным процессом, т.е. процессом восприятия, сбора, регистрации и группировки информации, ее обобщения в показателях социальной отчетности, представляемой широкому кругу заинтересованных пользователей, об экономической, социальной, экологической деятельности предприятия путем использования методов бухгалтерского, оперативного и статистического учетов. Социальный учет может выступать не столько отдельным видом учета, а, в большей степени, расширением границ традиционного бухгалтерского (финансового) учета. Это расширение связано с необходимостью увеличения состава показателей социальной отчетности в интересах пользователей
9	Ярыш А.А. [243, с. 124]	2018	Отражение социально-ориентированной деятельности в бухгалтерском учете и отчетности не выходит за рамки методологии бухгалтерского учета, каких-либо принципиально новых экономических категорий и объектов не возникает. Методы и инструменты учета социально-ориентированной деятельности соответствуют общепринятой в теории и нормативно-правовом регулировании бухгалтерского учета на практике.

Поддерживая высказанное выше мнение о неизбежности интеграции финансового и управленческого учета, мы согласимся с теми авторами, которые

высказывают мнение о том, что социальный учет имеет общую информационную базу, применяет общую методологию с бухгалтерским (финансовым) учетом.

Одновременно он дополняет учетную систему нефинансовыми и внеучетными показателями, что соответствует области управленческого учета. Таким образом, как это показано на рисунке 1.9, социальный учет является составной частью интегрированного учета, а социальная отчетность – частью интегрированной отчетности. Следовательно, нет необходимости выделять его в отдельную специальную подсистему бухгалтерского учета, на наш взгляд следует говорить об отдельном направлении (подходе) в интегрированном учете, и в первую очередь, в управленческом учете.

Как следует из Словаря русского языка, «подход - совокупность способов, приемов в рассмотрении чего-либо, в воздействии на кого-, что-либо и т. п.» [78, с. 134]. Викисловарь предлагает следующую трактовку понятия «подход»: это способ решения, осуществления, объяснения чего-либо; система, совокупность взглядов, методов и способов (в науке). В нашем случае следует применять второе определение [246].

Новейший философский словарь предлагает более полную формулировку: «подход — комплекс парадигматических, синтагматических и прагматических структур и механизмов в познании и/или практике, характеризующий конкурирующие между собой (или исторически сменяющие друг друга) стратегии и программы в философии, науке, политике или в организации жизни и деятельности людей» [258].

Подход в науке — это фундаментальная, опорная точка зрения, система взглядов, принципов, формирующих основные направления восприятия, понимания какого-либо явления, события, объекта и определяющих выбор обоснований для понимания, классификации, оценки и методов познания [260].

Развитие социально ориентированного подхода в управленческом учете обусловлено появлением и распространением во всем мире и в России концепции корпоративной социальной ответственности и изданием Международного

стандарта по интегрированной отчетности. Под влиянием данных тенденций возрастает роль информации о реализации экономическим субъектом социальных проектов и мероприятий, направленных на повышение благополучия как отдельных граждан и определенных групп населения, так и общества в целом.

По нашему мнению, применение термина «социально ориентированный подход» обусловлено вышеперечисленными причинами.

Таким образом, каждый подход может быть представлен как совокупность методов познания, методик, инструментов, убеждений, установок, формирующих восприятие и оценку сторонников этого подхода, их точку зрения. В данной работе предлагаются разработанные автором и выражающие его точку зрения теоретические и организационно-методические положения управленческого учета на основе социально ориентированного подхода, а также соответствующий инструментарий для его внедрения в практическую деятельность организаций потребительской кооперации.

Направления развития управленческого учета на основе различных подходов предлагаются в научных исследованиях разных авторов. Так, Л. Н. Усенко и О. В. Ковалева считают, что внедрение модульного подхода при ведении управленческого учета и подготовке внутренней управленческой отчетности позволит не только повысить информативность учетной системы, но и приведет к совершенствованию текущей, инвестиционной и финансовой деятельности организации. [84, с. 213].

Э. К. Салаховой предлагается внедрение процессно-ориентированного подхода в управленческом учете [204, с. 188]. Она отмечает, что данный подход позволяет управлять систематически протекающими в организации бизнес-процессами и ориентирован на их конечный результат. С ней соглашается М. М. Пухова, которая рассматривает взаимодействие управленческого учета и бизнес-процессов как развитие процессного подхода, который изначально был сформирован в системах менеджмента качества [199, с. 243].

Н. А. Ермакова и Ч. Ф. Ахметова раскрывают «институциональный подход к учету как к интегрированной модели и инструменту институционального вза-

имодействия» [133, с. 10]. Авторы считают, что институциональный подход должен рассматривать учет: как единую интегрированную модель; как определенный «институт»; как механизм институционального взаимодействия, взаимодействия институтов на макро- и микроуровнях.

С. А. Ситникова в своем диссертационном исследовании обосновывает применение риск ориентированного подхода в управленческом учете как системы информации о деятельности организации, сформированной на основе учетно-аналитических, бюджетных и контрольных процедур, которые формируют и систематизируют информацию о рисках с целью их снижения и предотвращения [76, с. 69].

Все приведенные выше высказывания, несомненно, раскрывают различные аспекты и направления развития управленческого учета, отражая его многообразие и разносторонность. В свою очередь мы утверждаем, что в рамках управленческого учета наряду с перечисленными направлениями необходимо развивать социально ориентированный подход. Обеспечение устойчивого развития социально ориентированных организаций может быть достигнуто только при условии грамотного управления и контроля социальной деятельности, следовательно, организации необходимо осуществлять планирование, учет и контроль последствий социально-ориентированной стратегии. Мы считаем, что информация для эффективного управления социальной деятельностью может быть сформирована в системе управленческого учета. С одной стороны, управленческий учет обладает всеми необходимыми инструментами и методами, позволяющими получить такую информацию. С другой стороны, развитию данного направления управленческого учета не уделяется должного внимания.

Перечисленные выше предпосылки выделения социально ориентированного подхода в управленческом учете представлены на рисунке 1.10.

Принимая во внимание все сказанное выше, сформулируем собственное определение рассматриваемого понятия. *Социально ориентированный подход в управленческом учете - совокупность способов, методов, инструментов управленческого учета, нацеленных на сбор, группировку и обобщение финансо-*

вой и нефинансовой информации обо всех аспектах социальной деятельности организации, с целью регулирования и управления этой деятельностью, а также отражения установленных организацией показателей о социально ориентированной деятельности во внутренней и внешней отчетности.



Рисунок 1.10 - Предпосылки выделения социально ориентированного подхода в управленческом учете

Как видно из приведенного определения, наше видение сущности социально ориентированного подхода предполагает наличие у него двух целей:

- первая цель вытекает из сущности финансового учета – предоставление информации заинтересованным пользователям (преимущественно внешним) посредством составления отчетности;

- вторая цель вытекает из сущности управленческого учета – формирование информации для целей управления.

Если проецировать социально ориентированный подход в управленческом учете на деятельность потребительской кооперации, можно обнаружить сходство в двойственности их целей. Организации потребительской кооперации стремятся удовлетворять потребности заинтересованных сторон разными способами:

- для партнеров, налоговых органов и работников - путем достижения более высоких результатов коммерческой деятельности и раскрытия их в финансовой отчетности, а также статистической отчетности (эта цель реализована в полном объеме);

- для пайщиков, общественности, СМИ, органов власти – путем выполнения социальной миссии и раскрытия информации в социальной отчетности (реализация этой цели затруднена в связи с отсутствием полноценного управленческого учета социальной деятельности потребительской кооперации, устранению этого пробела посвящена данная работа).

Многосегментная и социально ориентированная деятельность потребительской кооперации приводит к необходимости формирования информации о выполнении социальной миссии в разрезе операционных сегментов, поскольку именно за счет их прибыли осуществляется финансирование социальных мероприятий. В свою очередь, составными элементами сегментов потребительского общества являются центры ответственности (отдельные подразделения). Отсюда следует, что учет по центрам ответственности и сегментам деятельности являются базовым инструментарием социально ориентированного подхода в управленческом учете.

Исследование позволило определить порядок встраивания социально ориентированного подхода в управленческий учет, имея в виду наличие неразрывной связи и взаимопроникновения всех существующих и рассмотренных выше видов учета (рис.1.11).

Используя методы и способы управленческого учета, социально ориентированный подход в управленческом учете является обособленной частью управленческого учета, выходящей в части внеучетных показателей за его рам-

ки. В свою очередь первичная учетная информация, обобщение большей части с использованием принципа двойной записи, позволяет объединить управленческий учет и соответственно социально ориентированный подход с финансовым учетом в единую информационную систему, которая названа нами интегрированным учетом.

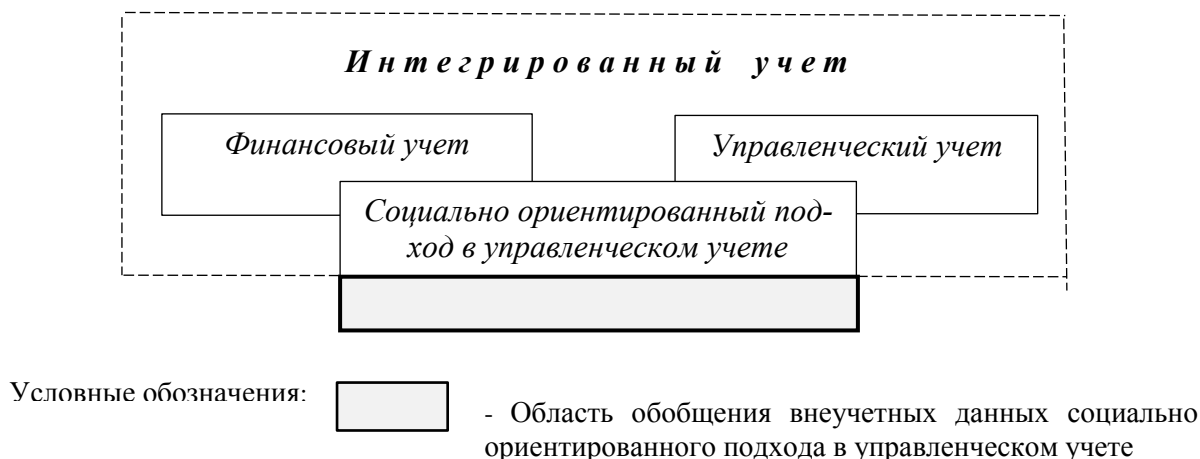


Рисунок 1.11 - Взаимосвязь социально ориентированного подхода с управленческим и финансовым учетом

При составлении социальной отчетности наряду с данными, полученными в учетных системах (в финансовом и управленческом учете), выраженными в денежных, трудовых и натуральных измерителях, используются данные, полученные вне учетных систем (путем анкетирования, опросов, экспертной оценки, расчетным путем). В связи с этим социально ориентированный подход выходит за рамки интегрированного учета, что выделено на рисунке как область обобщения внеучетных данных. Более подробное исследование состава и классификации социальных показателей проведено в параграфе 2.3.

Выводы. Необходимость раскрытия организациями информации о социально ориентированной деятельности возникла в связи с появлением и развитием концепции корпоративной социальной ответственности и изданием Международного стандарта по интегрированной отчетности. У заинтересованных пользователей отчетности организаций, осуществляющих социально направленную деятельность, возникают все более возрастающие потребности в информации о такой деятельности. Формирование такой информации целесооб-

разно осуществлять в системе управленческого учета, интегрированной с другими учетными системами. Однако, в управленческом учете не уделяется должного внимания учету социальных показателей и их отражению во внутренней и внешней отчетности. Это вызывает затруднения у пользователей отчетности при принятии управленческих решений и не позволяет полно раскрыть во внешней отчетности деятельность отчитывающейся организации, улучшив ее социальный имидж с целью привлечения новых партнеров и инвесторов.

В многосегментных организациях, таких как потребительская кооперация, выполняющих социальную миссию в связи с некоммерческой деятельностью, важнейшее значение приобретает информация о работе сегментов, осуществляющих коммерческую деятельность, их вкладе в общую прибыль организации, рассматриваемую как источник финансирования социально ответственной деятельности, о размере расходов на социальную миссию.

В связи с указанными факторами обоснована необходимость развития социально ориентированного подхода в управленческом учете и сформулирована его сущность. Социально ориентированный подход в управленческом учете нацелен на сбор, группировку и обобщение финансовой и нефинансовой информации о социальной деятельности организации, в его основу положен сбор первичной информации по центрам ответственности, ее обобщение по центрам сегментирования. Полученная информация используется для регулирования и управления социально ориентированной деятельностью, для составления внутренней и внешней социальной отчетности.

ГЛАВА 2. ОРГАНИЗАЦИОННО МЕТОДИЧЕСКОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ РЕАЛИЗАЦИИ СОЦИАЛЬНО ОРИЕНТИРОВАННОГО ПОДХОДА В УПРАВЛЕНЧЕСКОМ УЧЕТЕ

2.1. Организация управленческого учета социально ориентированной деятельности

Социально ориентированный подход в управленческом учете рассматривается нами как новое направление управленческого учета, который, в свою очередь, является составной частью интегрированного учета.

Следовательно, при социально ориентированном подходе используются все инструменты и методы управленческого учета. Рассмотрим организационно-методологические основы социально ориентированного подхода как направления управленческого учета.

По мнению К. Друри, «управленческий учет имеет целью обеспечение информацией лиц, входящих в состав организации (предприятия), где проводится учет с целью помочь им принять правильные решения; в системе финансового учета подготавливается информация для внешних пользователей, т.е. лиц, не входящих в состав данной организации» [32, с. 18].

По нашему мнению, *целью социально ориентированного подхода в управленческом учете* является планирование, оценка, сбор и обобщение финансовой и нефинансовой информации обо всех аспектах социальной деятельности организации и ее представление:

- менеджерам организации в форме внутренней отчетности для принятия управленческих решений, направленных на реализацию социальной политики организации;

- внешним пользователям в форме социальной отчетности для укрепления имиджа организации и привлечения новых партнеров и инвесторов.

Исследуем содержание социально ориентированного подхода в управленческом учете определив совокупность объектов учета и его предмет. Вопрос о предмете управленческого учета является дискутируемым. Ученые и практи-

ческие работники ограничиваются изложением сущности управленческого учета, например: «предметом управленческого учета в общем виде выступает совокупность объектов в процессе всего цикла управления производством» [40, с. 27].

Как считает М. А. Вахрушина, «предметом бухгалтерского управленческого учета являются планирование, учет, анализ, контроль и мотивация деятельности сегментов бизнеса (центров ответственности), направление на соизмерение доходов с расходами по отдельным сегментам и оптимизацию этого соотношения с целью повышения эффективности функционирования организации в целом. Кроме того, предметом управленческого учета может стать деятельность отдельных цехов завода, отделом магазина, отделений больницы, т.е. совсем мелких сегментов бизнеса. При этом надо иметь в виду, что каждое структурное подразделение имеет своего руководителя» [22, с. 39].

Планирование, анализ, контроль и мотивация центров ответственности нами отнесены к функциям учета, поэтому, по нашему представлению, к *предмету социально ориентированного подхода в управленческом учете* относится экономическая информация, возникающая в процессе социально ответственной деятельности организации, ее сегментов и подразделений, направленной на достижение социальных целей этой организации, реализацию ее социальной стратегии. При этом хозяйственные операции, носящие исключительно финансовый характер (операции с ценными бумагами, лизинговые и арендные операции, продажа или покупка имущества, капитальные вложения), выходят за рамки предмета управленческого учета при социально ориентированном подходе.

К объектам управленческого учета М.А. Вахрушина относит доходы, расходы и результаты сегментов бизнеса (центров ответственности) [21, с. 40]. Т.П. Карпова предлагает для систематизации разделить объекты на две группы:

«1) производственные ресурсы (основные фонды, их состояние и использование, нематериальные активы, их состояние и использование, материальные ресурсы, их состояние и рациональность использования, трудовые ресурсы, результат труда);

2) хозяйственные процессы (снабженческо-заготовительная деятельность, производственная деятельность, финансово-сбытовая деятельность, организационная деятельность)» [39, с. 29].

По нашему мнению, классификацию объектов можно расширить и включить еще две группы:

3) подразделения (сегменты) организации (отдельные подразделения (центры затрат, центры доходов, центры прибыли), направления (отрасли) деятельности (торговля, производство, услуги), функциональные сферы деятельности (снабжение, производственные и торговые процессы, сбыт продукции, управление);

4) затраты и результаты (которые могут группироваться по видам, по наименованиям продукции (товарным группам), по подразделениям).

Исследование показало, что *объекты социально ориентированного подхода в управленческом учете* менее обширны, их перечень можно представить в следующем виде:

1) расходы на ведение социально ориентированной деятельности – сумма фактически понесенных расходов организации (осуществленных за счет различных источников) на реализацию социальной политики, документально подтвержденных, предусмотренных в бюджетах, отраженных в интегрированном учете (финансовом и управленческом). Отдельное место в этом пункте занимают вмененные издержки, которые не являются явными затратами, представляют собой упущенные выгоды (доходы), которыми организации пришлось пожертвовать ради осуществления социальных программ, мероприятий, реализации социальной политики (например, предоставленные скидки на товары, услуги);

2) социальная деятельность организации как часть ее хозяйственных процессов (определение которой приведено в параграфе 1.1.);

3) подразделения (сегменты) организации, осуществляющие социально ориентированную деятельность;

4) социальные показатели – финансовая и нефинансовая информация, характеризующая отдельные количественные или качественные аспекты социально ориентированной деятельности (их состав и классификация подробно раскрыты в параграфе 2.3.).

Система управленческого учета организации имеет собственный набор функций. Большинство российских экономистов сходятся во мнении о функциях управленческого учета.

О. Д. Каверина отмечает, что функции управленческого учета можно сгруппировать по двум основным направлениям:

«1) обеспечение всех уровней управления релевантной информацией для систематического и проблемного управления бизнесом;

2) формирование информации, необходимой для управления подразделениями предприятия» [38, с. 22].

О. Н. Волкова группирует функции в зависимости от того, форму или содержание информационных потоков они определяют:

«1) функции, обеспечивающие организацию информационных потоков;

2) функции, определяющие содержание информационных потоков» [24, с. 32].

Как считает И. Г. Кукукина, к функциям системы управленческого учета относятся: «регистрация затрат и предоставление аналитических отчетов; оценка величины затрат по носителям (продуктам, работам, услугам) и местам возникновения (центрам ответственности); управление себестоимостью для принятия решений по цене, ассортименту и технологии производства; анализ затрат и результатов для принятия решений в краткосрочном и долгосрочном периодах» [54, с. 25]. Перечисленные функции соответствуют подходу, при котором управленческий учет идентифицируется с учетом затрат, что сужает объект управленческого учета, в связи с чем совокупность указанных функций слишком ограничена.

Т. П. Карпова обосновывает мысль о соотношении функций управления и управленческого учета и выделяет следующие учетные функции: «обеспечение

информацией всех уровней управления; формирование информации для обеспечения внутренней связей между различными уровнями управления; оперативный контроль и оценка результатов деятельности подразделений; перспективное планирование и координация развития предприятия на основе анализа и оценки результатов деятельности» [40, с. 41].

По нашему мнению, наиболее полно функции управленческого учета организации с многосегментной деятельностью представлены в следующем составе:

- 1) сбор и обеспечение информацией, необходимой менеджерам всех уровней управления;
- 2) разработка системы коммуникационных связей между различными сегментами организации и уровнями управления;
- 3) текущее и стратегическое планирование деятельности;
- 4) анализ информации и подготовка на его основе данных для принятия решений;
- 5) контроль и оценка результатов деятельности подразделений, сегментов или отдельных менеджеров;
- 6) координация дальнейшего развития сегментов и организации в целом;
- 7) мотивация и стимулирование персонала;

Поскольку социально ориентированный подход является отдельным направлением, составной частью управленческого учета, его функции соответствуют общим функциям управленческого учета, но при этом предполагается их интерпретация в аспекте социально направленной деятельности. В этом смысле *функциями социально ориентированного подхода в управленческом учете* являются:

- 1) сбор и группировка финансовой и нефинансовой информации для формирования и исчисления установленных социальных показателей;
- 2) разработка системы коммуникационных связей между различными субъектами социально направленной деятельности (сегментами организации) и уровнями управления;

3) подготовка информации для менеджеров в целях принятия решений по текущему и стратегическому планированию социально ответственной деятельности;

4) формирование социальной отчетности для внешних заинтересованных пользователей и организация обратной связи с ними;

5) оценка результатов деятельности подразделений, сегментов и их вклада в реализацию социальной политики организации, мотивация и стимулирование персонала, задействованного в осуществлении социальной деятельности;

6) контроль и координация будущего развития социально ориентированной деятельности сегментов и организации в целом.

Основываясь на функциях социально ориентированного подхода в управленческом учете и принципах финансового и управленческого учета можно сформулировать *принципы социально ориентированного подхода в управленческом учете*:

1. Принцип прогнозности. Социально ориентированный подход в управленческом учете нацелен не только на прошедшие периоды (как финансовый учет), но и на будущие (как управленческий учет), поэтому в системе социально ориентированного учета много внимания уделяется формированию прогнозной (плановой) информации. Данный принцип проявляется в первую очередь через систему бюджетирования социальных показателей и источников их финансирования (прибыли сегментов).

2. Принцип релевантности означает, что информация, представленная в любом отчете или другом формируемом документе, должна быть полезна пользователю. Относительно социально ориентированного подхода можно сказать, что информация, подготовленная для принятия решений в области социально направленной деятельности, должна содержать в себе все необходимые данные, выраженные в доступной и понятной форме, должна быть уместной и не должна быть перегружена лишними деталями. Релевантность (значимость, существенность, приемлемость для принятия решений) информации облегчает процесс ее изучения и восприятия менеджерами.

3. Принцип открытости. Данные финансового учета доступны широкому кругу пользователей, все показатели формируются по установленным законодательством правилам. Информация управленческого учета является коммерческой тайной и предоставляется только менеджерам организации, поскольку он существует для внутренних нужд организации и законодательно не регулируется. Информация, формируемая при использовании социально ориентированного подхода в управленческом учете, в первую очередь, предназначена для заинтересованных пользователей и раскрывается в социальной отчетности организации, а следовательно, является открытой для всех пользователей.

4. Принцип адресности. Любая учетная информация должна составляться для конкретных пользователей (внешних и внутренних), с учетом их запросов и информационных потребностей. У каждого заинтересованного пользователя могут быть свои информационные потребности в области социально ответственной деятельности организации, следовательно, при реализации социально ориентированного подхода в управленческом учете и формировании социальной отчетности следует учитывать максимально возможные информационные запросы.

5. Принцип единства планово-учетных единиц заключается в использовании в отчетности, бюджетировании и управленческом учете одинаковых показателей и единиц измерения (натуральных, денежных, трудовых), а также единых методик исчисления показателей. Такой подход обеспечивает между ними прямую и обратную связь. На разных уровнях обобщения информации планово-учетные единицы или детализированы или, напротив, укрупнены (например, социальный отчет для предоставления внешним пользователям, составляемый в целом по организации, и социальный отчет или бюджет по отдельному центру ответственности, составляемый для внутренних пользователей).

6. Принцип коммуникативности. Управленческая информация обладает способностью формировать по данным первичного учета показатели внутренней отчетности таким образом, что они становятся основой взаимодействия в организации. Применительно к социально ориентированному подходу в управ-

ленческом учете этот принцип проявляется в ходе реализации функций этого подхода: от бюджетирования, учета к контролю и регулированию. При этом происходит взаимодействие различных должностных лиц, менеджеров для обеспечения социально ориентированной деятельности в запланированном объеме.

Применение социально ориентированного подхода предполагает отражение первичной учетной информации о проведенных социальных мероприятиях и понесенных расходах на социальную деятельность в первичных документах и отчетах подразделений, что соответствует нулевому уровню обобщения информации. Далее на уровне структурных подразделений, задействованных в социальной деятельности, создается внутренняя отчетность (другая сводная документация). На последующих уровнях производится объединение и формирование сводной отчетной документации на уровне сегментов в разрезе социальных проектов и направлений социальной деятельности. На самом верхнем уровне происходит обобщение сводной информации, поступившей из структурных подразделений (сегментов), и преобразование ее во внешнюю социальную отчетность.

7. Принцип экономичности состоит в том, что при использовании социально ориентированного подхода в управленческом учете формируется лишь та информация и та отчетность, которые необходимы для целей внутреннего управления и для внешних пользователей, невостребованная информация формироваться не должна. При этом следует стремиться к оптимизации затрат на поддержание системы социально ориентированного подхода в управленческом учете с целью преобладания полезности над стоимостью его организации и поддержания.

Все перечисленные характеристики социально ориентированного подхода в управленческом учете, позволяют реализовать его цель с использованием определенного набора инструментов.

Как видно из таблицы 2.1, взгляды представленных в ней авторов на сущность инструментов управленческого учета совпадают. По мнению А. А. Лю-

бушкина, «в управленческом учете применяются не только его собственные инструменты, а также инструменты стратегического, статистического и финансового учета, планирования, анализа и контроля, что позволяет наиболее полно выполнить миссию организации» [177, с. 42].

Таблица 2.1 - Обзор определений категории «инструменты управленческого учета» в научной литературе

Автор	Предлагаемое определение инструментов управленческого учета	Предлагаемые группировки инструментов управленческого учета
Булгакова С.В. [110, с. 170]	Инструментами управленческого учета являются экономические средства, позволяющие методически (технически) осуществить его процедуры.	Инструменты управленческого учета по функциям управления группируются на: бухгалтерские, аналитические, контрольные, организационные. Исходя из целей организации инструменты подразделяются на оперативные и стратегические.
Любушкин А.А [177, с. 43]	Инструментом управленческого учета является совокупность учетных и расчетно-статистических приемов, применяемых в целях решения конкретных управленческих задач: планирования (бюджетирования), управления издержками, менеджмента продаж, взаимоотношений с клиентами и др.	Выбор технологии управленческого учета организации определяется набором различных финансовых и нефинансовых инструментов управленческого учета. При этом можно выделить учетно-аналитические приемы, которые позволяют решить лишь конкретные проблемы и задачи учета (например, учет затрат), а также приемы, позволяющие реализовать полностью отдельную функцию управления (например, бюджетирование), либо их совокупность (например, анализ отклонений, который применяется в учете (система Стандарт-кост), контроле и, разумеется в анализе.
Закирова А.Р. [136, с. 29]		
Хромова И.Н. [87, с. 647]	Инструменты управленческого учета – совокупность учетных, аналитических и контрольных приемов, которые применяются для решения различных управленческих задач	Наиболее существенные инструменты управленческого учета можно сгруппировать: стратегические; маркетинговые; логистические; проектные; кадровые; финансовые; информационные.

В отдельных работах предлагаются не только группировка, но и раскрывается конкретный состав инструментов управленческого учета. Так, И. Н. Хромова приводит группировку и состав инструментов управленческого учета:

«-стратегические (SWOT-анализ, CVP-анализ, PEST-анализ, матрица BCG);

- маркетинговые (маркетинговые исследования, ценообразование, управление сбытом);
- логистические (планирование и нормирование запасов, управление поставками, нормирование закупок и потребления);
- проектные (проектный менеджмент, сетевое моделирование, управление ресурсным обеспечением);
- кадровые (кадровый менеджмент и маркетинг, повышение квалификации персонала, обучение, адаптация и мотивация персонала);
- финансовые (бюджетирование, директ-костинг, стандарт-кост, таргет-костинг, ABC-метод, моделирование и оценка);
- информационные (автоматизированные системы управления, системы управления взаимоотношениями с клиентами)» [87, с. 646].

По мнению Э. А. Мельгуй и Ю. А. Дворецкой инструменты управленческого учета следует группировать по подсистемам управленческого учета. Исходя из этого «инструментами стратегического управленческого учета являются стратегическое бюджетирование, сбалансированная система показателей, SWOT-анализ, аналитические процедуры ценностно-ориентированного управления и др. Инструментами оперативного и тактического управленческого учета являются: текущее бюджетирование, различные способы (системы) учета затрат (Директ-костинг, стандарт-кост), различные варианты аналитических процедур (ABC-анализ, CVP-анализ, функционально-стоимостной анализ и др.)» [186, с. 44].

Е. В. Сюляргина отмечает «наиболее эффективные инструменты управленческого учета: финансовый анализ, статические и динамические инструменты инвестиционных расчетов, бюджетирование, функционально-стоимостной анализ, инструменты учета затрат, маржинальный анализ, ABC-анализ» [215, с. 172].

Как считает И. В. Иконникова, «наиболее распространенными инструментами управленческого учета являются: методы и системы калькулирования, бюджетирование, ABC-анализ, CVP-анализ, центры ответственности, система

сбалансированных показателей, SWOT-анализ, инструменты работы с рисками, методы оценки капиталовложений и др.)» [145, с. 49].

В работе А. Н. Бобрышева не разграничены понятия инструментов и технологий управленческого учета, эти термины отождествляются. Автором проведено исследование степени распространения элементов управленческого учета на отечественных предприятиях, в ходе которого установлено, что наиболее распространенными инструментами в настоящее время являются бюджетирование, прогнозирование, управленческая отчетность. В исследовании приводится оценка перспектив применения инструментов управленческого учета и отмечается предполагаемый рост востребованности следующих инструментов: «система сбалансированных показателей, концепция экономической добавленной стоимости, управленческий учет бизнес-модели, стратегический управленческий учет, комплексной управление качеством (TQM). Среди менее востребованных автор называет инструменты (технологии) производственного учета (Директ-костинг, Стандарт-кост,), управление по видам деятельности (метод ABC) и по центрам ответственности, KPI-технологии, CVP-анализ, систему «точно в срок» [18, с. 248].

В отдельных работах приводятся данные о составе инструментов отдельных направлений (подходов) управленческого учета. В частности, И. В. Яркова выделяет следующие «инструменты экологического позиционирования компании, которые позволяют сформировать информацию для принятия решений экологического характера:

- анализ экологизации промышленного производства;
- учет экологических затрат, активов и обязательств;
- экологическое бюджетирование» [94, с. 148].

Е. В. Демяхина описывает инструменты социального учета, выделяя среди них:

«- рабочий план счетов бухгалтерского учета, составленный таким образом, чтобы обобщать информацию о социально ответственной деятельности для составления социальной отчетности;

- учетную политику, в которой следует отразить порядок интерпретации фактов хозяйственной жизни, имеющих социальную значимость и подлежащих отражению в социальной отчетности» [31, с. 36].

Не умоляя значения мнений, высказанных вышеперечисленными учеными, не можем полностью согласиться с их точкой зрения. Согласно словарю русского языка, составленному Институтом лингвистических исследований РАН, инструмент – это «орудие, преимущественно ручное, для производства каких-либо работ» [78, с. 164].

В Википедии приведено более обширное определение: «инструмент (лат. *Instrumentum* — орудие) — предмет, устройство, механизм, машина или алгоритм, используемые для целевого воздействия на объект: его изменения или измерения в целях достижения полезного эффекта.

В русском языке слова «инструмент» и «орудие» являются синонимами. Эти синонимы различаются по применимости. В учении Карла Маркса и Фридриха Энгельса о классах ключевым термином является «орудие труда», а не «инструмент». Термин «инструмент» используется для обозначения «хитрого», «остроумного» и «специализированного» средства подхода к решению той или иной технической задачи» [247].

В словаре Ожегова раскрывается два основных понятия этого слова:

1) «инструмент орудие для производства каких-либо работ. То же, что инструментарий;

2) инструмент средство, способ, применяемый для достижения чего-либо или для познания» [267].

Таким образом, обобщая вышеприведенные цитаты, можно отметить, что в большинстве случаев применяя термин «инструмент управленческого учета» авторы подразумевают второе (второстепенное) значение слова «инструмент» как средство, прием или способ, применяемый для достижения поставленной цели. Однако в данном случае определение инструмента управленческого учета совпадает с определением метода управленческого учета. Исходя из общепринятого определения, под *методом управленческого учета* понимается сово-

купность приемов и способов, посредством которых объекты управленческого учета отражаются в информационной системе управления предприятия.

На наш взгляд, применение термина «метод» в рассматриваемом контексте более обоснованно, особенно если принять к сведению, что термин «инструмент» в учетной науке появился в последние десятилетия, тогда как термин «метод» является ровесником термина «наука».

Полагаем, что инструмент учета выступает как технический прием, способ или средство получения необходимой информации, и может означать технические приспособления и оборудование, предназначенное для ведения бухгалтерского (управленческого) учета, такие как программное обеспечение бухгалтерского учета, анализа, бюджетирования, технические средства (ЭВМ, копировальная техника) и т.п..

Как следует из словарей русского языка [266, 78], понятия инструмента и инструментария отождествляются. Для устранения имеющихся разногласий в терминологии приведем мнение Т. Ю. Серебряковой, которая считает, что «инструментарий – это система методических и технических приемов осуществления исследований, объединенных в соответствующих операциях и процедурах» [75, с. 57]. Мы присоединяемся к этому мнению, на наш взгляд инструментарий социально ориентированного подхода в управленческом учете представляет набор приемов и методов формирования информации о социальной деятельности организации с целью контроля этой деятельности и раскрытия информации во внешней отчетности. Другими словами, собственные методические приемы и методы социально ориентированного подхода в управленческом учете составляют его инструментарий, а общие приемы и способы управленческого учета составляют его метод.

Таким образом, управленческий учет располагает разнообразными приемами и способами сбора и обобщения информации, которые определяют метод управленческого учета. И если в учебной и научной литературе авторы единодушны в определении метода управленческого учета, то состав элементов ме-

тогда приводится разнообразный. Нами проведен сравнительный анализ мнений ученых по поводу содержания метода управленческого учета (табл. 2.2).

Таблица 2.2 - Состав элементов метода управленческого учета, приводимый в экономической литературе

ФИО автора	Мнение автора
1. Карпова Т.П. [40, с. 27]	Метод управленческого учета состоит из следующих элементов: документация; инвентаризация; оценка, группировка и обобщение, использование контрольных счетов; планирование, нормирование и лимитирование; анализ и контроль.
2. Вахрушина М.А. [23, с. 31]	В управленческом учете используются элементы метода бухгалтерского учета: счета и двойная запись; инвентаризация и документация; оценка и калькуляция; балансовое обобщение и отчетность. Однако в управленческом учете применение этих методов законодательно не закреплено, и в условиях многовариантного применения они становятся инструментом управления.
3. Суйц В.П. [79, с. 17]	Выделяются приемы и способы бухгалтерского учета и специальные. В число первой группы включаются: документирование; инвентаризация; оценка, группировка и обобщение; использование контрольных счетов; двойная запись; составление балансов. К специальным приемам и способам относятся: планирование (бюджетирование); нормирование; лимитирование; анализ; контроль.

На наш взгляд, разделение приемов и способов, принятых в финансовом учете, и свойственных только управленческому учету, обоснованно, особенно в условиях интеграции финансового и управленческого учета. Традиционные элементы метода бухгалтерского учета при их использовании в управленческом учете приобретают вариативность применения, наполняются новым смыслом в зависимости от целей менеджеров.

Мы не согласны с утверждением, что анализ и контроль являются методами бухгалтерского учета. Анализ и контроль являются самостоятельными функциями управления, при этом по времени они выполняются на завершающих этапах управления, тогда как бухгалтерский учет предназначен для подготовки экономической информации для проведения анализа деятельности организации, на основе которого осуществляется контроль и принимаются управленческие решения.

Также излишним, по нашему мнению, является выделение элементов «лимитирование» и «контрольные счета». Разработка лимитов отпуска матери-

алов служит основой контроля материальных затрат и оперативного управления их уровнем, и не является способом учета и обобщения информации. Ведение контрольных счетов, на которых будет обобщаться информация по итоговым суммам операций отчетного периода, может увеличить объем учетной информации и учетной работы, привести к дублированию показателей. Для сопоставления данных финансового и управленческого учета достаточно на основе действующего плана счетов финансового учета ввести систему аналитических счетов управленческого учета.

Являясь подсистемой бухгалтерского учета и частью управленческого учета, социально ориентированный подход в управленческом учете строится на методах: элементах метода бухгалтерского учета; приемах и способах управленческого учета; собственных специфических приемах и способах (инструментарий социально ориентированного подхода в управленческом учете); методах других смежных дисциплин (статистики, экономического анализа, экономико-математические методы).

В таблице 2.3 приведены элементы метода социально ориентированного подхода в управленческом учете и их соотношение с составными частями самой учетной подсистемы.

Обязательным условием применения социально ориентированного подхода в управленческом учете является организация учета социальных показателей, их планирования и контроля по центрам ответственности и центрам социальной деятельности как принципиальной схемы формирования информации для принятия управленческих решений. Учет по центрам ответственности является одним из приемов группировки информации, активно используемым в управленческом учете. Однако учет социальных показателей, их бюджетирование и формирование внутренней социальной отчетности осуществляется в разрезе центров социальной деятельности, что является специфическим приемом социально ориентированного подхода. Обобщение и перераспределение информации, собранной по центрам ответственности, в разрезе центров сегментирования с целью ее интерпретации во внешней социальной отчетности также

является специфическими приемами социально ориентированного подхода в управленческом учете.

Таблица 2.3 - Применение элементов метода управленческого учета при реализации социально ориентированного подхода в управленческом учете

Применяемые приемы и способы	Учет социальных показателей	Бюджетирование социальной деятельности	Социальная отчетность
1. Элементы метода бухгалтерского учета	Счета	Оценка	Бухгалтерская отчетность
	Двойная запись		
	Инвентаризация	Калькуляция Балансовое обобщение	Балансовое обобщение
	Документация		
	Оценка		
Калькуляция			
2. Элементы метода управленческого учета	Нормирование	Нормирование	Анализ
		Планирование	
3. Собственные специфические приемы и способы (инструментарий)	Центры социальной деятельности		
	Сегменты социальной деятельности		
	Техника учета (счетов бухгалтерского учета, форм первичной документации)		
	Бюджеты социальной деятельности		
	Внешняя и внутренняя социальная отчетность		
	Состав социальных показателей		
	Критерии их оценки, методики контроля и интерпретации социальных показателей		

Таким образом, социально ориентированный подход выступает как отдельное направление развития управленческого учета, поэтому при его применении используется лишь часть методов управленческого учета, состав которых определяется в первую очередь функциями социально ориентированного подхода, как это показано на рисунке 2.1.

На рисунке 2.1. перечисленные выше функции управленческого учета объединены с целью более наглядного представления информации и сгруппированы: функция сбора и обеспечения информацией объединена с функцией разработки системы коммуникационных связей; функция анализа и подготовки информации для принятия решений объединена с функцией координации дальнейшего развития организации; функция контроль и оценка деятельности подразделений объединена с функцией мотивации и стимулирования персона-

ла. Аналогичное объединение проведено и по функциям социально ориентированного подхода в управленческом учете.



Рисунок 2.1 - Функции и инструментарий социально ориентированного подхода в управленческом учете

Нами выделены следующие важнейшие методы социально ориентированного подхода в управленческом учете, составляющие его инструментарий:

- 1) выделение центров ответственности и сегментов (в т.ч. сегментов социальной деятельности) с целью учета социально ориентированной деятельности в разрезе сегментов и формирования социальных показателей с использованием счетов бухгалтерского учета, форм первичной документации;
- 2) разработка бюджетов социальной деятельности;
- 3) формирование внешней и внутренней социальной отчетности;
- 4) установление состава социальных показателей, критериев их оценки и методики контроля.

Выводы. Методологические основы социально ориентированного подхода в управленческом учете определяются его целью, функциями, предметом, объектом, принципами и методами. Социально ориентированный подход в управленческом учете рассматривается как новое направление управленческого учета, следовательно, при его применении используются те инструменты и методы, которые характерны для управленческого учета. Они позволяют сформировать информацию для управления социальными показателями.

Целью социально ориентированного подхода в управленческом учете является планирование, оценка, сбор и обобщение финансовой и нефинансовой информации обо всех аспектах социальной деятельности организации и ее представления внутренним и внешним пользователям. Менеджерам организации информация предоставляется в форме внутренней отчетности для принятия управленческих решений, направленных на реализацию социальной политики организации. Для внешних заинтересованных пользователей используется формат внешней социальной отчетности, на основе которой они принимают решения о сотрудничестве, что в конечном итоге может укрепить имидж организации и привлечь новых партнеров и инвесторов.

2.2. Сегментирование деятельности организаций потребительской кооперации как инструмент реализации социально ориентированного подхода в управленческом учете

В качестве объекта исследования нами выбраны потребительские общества, которые активно выполняют социальную миссию. Как показало исследование практики бухгалтерского учета потребительских обществ, информация о выполнении социальной миссии системно в бухгалтерском учете не отражается. Отдельная часть социальной информации отражается в ведомственной статистической отчетности потребительских обществ, однако при этом не выстроена единая система социальных показателей, позволяющая раскрыть степень выполнения социальной миссии в полном объеме. Для целей составления ве-

домственной отчетности социальные показатели формируются путем выборки данных из аналитического учета или оперативного учета, что требует дополнительных затрат (данный вопрос раскрыт в параграфе 1.2.).

Управленческий аппарат кооперативных организаций не обладает в полном объеме информацией о степени выполнения социальной миссии, о вкладе каждой отрасли (сегмента) в общую задачу реализации социальной миссии, о наличии дотационных отраслей, которые получают убыток и не могут финансировать выполнение социальных мероприятий. Отсутствие такой информации является, по нашему мнению, недостатком в организации бухгалтерского учета и серьезным упущением менеджмента.

Следовательно, актуальной проблемой для потребительских обществ становится дальнейшее развитие управленческого учета на основе социально ориентированного подхода. На построение управленческого учета в потребительской кооперации оказывают влияние многие факторы, которые классифицируются на внешние и внутренние.

Внешние факторы оказывают влияние в первую очередь на стратегический управленческий учет, к ним относятся: политические; экономические; научно-технического прогресса; социальные; конкурентные.

Для организаций потребительской кооперации наиболее значимым является конкурентный фактор. В последние годы конкуренция со стороны частных предпринимателей и организаций других организационно-правовых форм стала серьезной проблемой для успешного развития кооперативных организаций. Наличие конкурентов, особенно в районных центрах, заставляет потребительские общества ориентироваться на их цены, зачастую устанавливая минимальную торговую наценку, продумывать ассортимент товаров, отличный от конкурирующих торговых предприятий, работать с поставщиками в целях снижения покупных цен и расходов по доставке товаров и материалов.

Среди внутренних факторов особенно сильное влияние оказывают: технико-технологические; кадровые; факторы информационных технологий; организационные.

Существенное влияние на построение управленческого учета оказывает технико-технологический фактор в части особенностей технологии производственного и торгового процесса, уровень технической оснащенности основных производственных процессов, состав выпускаемой и продаваемой продукции, товаров, услуг. Кадровый фактор влияет на организацию управленческого учета через квалификацию учетного персонала, опыт работы, понимание счетными работниками сути производственных процессов потребительского общества и т.д. Наличие современных информационных технологий в потребительском обществе значительно облегчает учетный процесс, особенно в части ведения управленческого учета. Без автоматизации учета выполнение основных функций управленческого учета практически невозможно, страдает качество и оперативность учетной информации, многие учетные процедуры просто неосуществимы.

Влияние организационной структуры на построение управленческого учета было изложено в параграфе 1.1. Нами было отмечено, что с целью оптимизации налоговых платежей все чаще практикуется реструктуризация потребительского общества с созданием несколько организаций с сохранением подчиненности вновь созданных хозяйственных обществ (ООО) Совету потребительского общества. В данном случае наиболее крупные структурные подразделения выделяются на отдельный баланс и по системе налогообложения переходят на упрощенную систему налогообложения и ЕНВД. Подчиненность ООО объясняется в одних случаях тем, что вклад потребительского общества в уставный капитал обществ с ограниченной ответственностью составляет более 50%, в других случаях - добровольным согласием ООО отдать потребительскому обществу право определять все решения, принимаемые ими.

Таким образом, осуществляется экономия на налоговых платежах, снижается степень риска в работе потребительского общества, достигается большая мобильность в освоении новых форм приложения капитала и определения новых возможностей рынков сбыта.

Следовательно, потребительское общество совместно с организованными им обществами с ограниченной ответственностью образуют группу юридически самостоятельных, но экономически взаимосвязанных организаций. В рамках группы организаций составляется сводная отчетность не только для представления в вышестоящую кооперативную организацию (Союз потребительских обществ), но и для изучения и анализа составленной отчетности с целью принятия тех управленческих решений, которые могут качественно повысить эффективность деятельности группы во главе с потребительским обществом.

Необходимость формирования сводной отчетности потребительского общества и выделенных из его состава обществ с ограниченной ответственностью обусловлена идентификацией их как связанных сторон в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Информация о связанных сторонах» (ПБУ 11/2008) [9]. В силу своего участия в созданных хозяйственных обществах, потребительское общество имеет долю в их уставном капитале от 51 до 100%, следовательно, имеет возможность оказывать влияние на принимаемые менеджерами хозяйственных обществ решения с целью получения экономических выгод от деятельности последних.

Таким образом, исходя из требований ПБУ 11/2008, потребительское общество и созданные им общества с ограниченной ответственностью (связанные стороны) в своей бухгалтерской отчетности раскрывают информацию: о характере отношений со связанными сторонами; видах проводимых операций и их объемах; объемные показатели по незавершенным на конец года операциям; форму расчетов по этим операциям и условия их проведения; информацию о сомнительной дебиторской задолженности по расчетам со связанными сторонами.

Существует мнение, что в рамках такой группы должна составляться не сводная, а консолидированная отчетность. Консолидированная бухгалтерская отчетность имеет в отличие от сводной иную цель – показать, прежде всего инвесторам и другим заинтересованным лицам, результаты финансово-хозяйственной деятельности группы взаимосвязанных предприятий, юридиче-

ски самостоятельных, но фактически являющихся единым хозяйственным организмом.

Необходимость составления консолидированной отчетности обусловлена тем, что потребительское общество может осуществлять с созданными им хозяйственными обществами (связанными сторонами) следующие операции: приобретение и продажа товаров, продукции, работ, услуг; операции по аренде имущества; предоставление займов и другие финансовые операции и т.д. При этом при отражении некоторых показателей бухгалтерской отчетности группы компаний (дебиторская и кредиторская задолженность, предоставленные и полученные займы) следует исключать встречные суммы по совместным операциям, как это предусмотрено при составлении консолидированной отчетности. В данной работе нас интересуют не технология формирования бухгалтерской отчетности в целом, а порядок отражения во внешней и внутренней отчетности социально ответственной деятельности организации.

Важнейшей отличительной особенностью управленческой структуры потребительских обществ, вызванной двойственностью целей потребительской кооперации, является разделение функций руководителя организации на две должности:

- председателя Совета потребительского общества, в обязанности которого входит управление и контроль за выполнением социальной миссии, которая финансируется в основном за счет собственных средств (некоммерческая деятельность);

- председателя Правления потребительского общества, который осуществляет управление коммерческой деятельностью организации.

Таким образом, выявлены и сгруппированы специфические особенности деятельности потребительских обществ, которые могут оказать влияние на организацию управленческого учета:

- наличие нескольких разнообразных видов деятельности, в связи с чем возникает необходимость применения различных подходов к количественному измерению, управлению и оценке их деятельности;

- социальная направленность как основная философия деятельности, что вызывает необходимость доведения информации о выполнении социальной миссии до заинтересованных пользователей, а следовательно, разработки методики учета социальных показателей;

- территориальная удаленность подразделений друг от друга в пределах одного населенного пункта и административного района, что усложняет контроль за их деятельностью и оперативное управление;

- ориентация основных видов деятельности на работу с сельским населением, работа с юридическими лицами занимает меньшую долю;

- единые каналы товародвижения, общие подходы к ценообразованию, похожий ассортимент товаров и унифицированные стандарты работы с клиентами и покупателями;

- централизованное управление всеми структурными единицами не только внутри потребительского общества, но и в пределах созданных дочерних обществ (ООО);

- формирование сводной бухгалтерской отчетности внутри группы, в которой должна отражаться информация обо всех сегментах (внешних и внутренних) потребительского общества, а также информация о выполнении социальной миссии;

- осуществление кооперативными организациями наряду с коммерческой деятельностью уставной некоммерческой деятельности и наличие в структуре управления должности председателя Совета потребительского общества, должностными обязанностями которого является контроль степени выполнения социальной миссии;

- недостаточная квалификация персонала на местах и недостаточная обеспеченность вычислительной техникой, что снижает оперативность получения информации.

Для кооперативных организаций, имеющих линейно-функциональную структуру управления, с точки зрения организации управленческого учета со-

циальных показателей наиболее подходящей моделью является учет по центрам ответственности (ЦО).

Каждое функциональное подразделение организации, при использовании такой модели управления, выступает как обособленный субъект рыночных отношений, а также субъект выполнения социальной миссии. Оно является поставщиком и потребителем внутренних услуг, продукции, товаров. Руководитель подразделения наделяется определенными полномочиями в принятии текущих решений по оперативному управлению его деятельностью с полной ответственностью за результаты принятых решений.

Основной подход к классификации центров ответственности заключается в их разделении по полноте наделенных полномочий. По данному признаку выделяют: центры затрат; центры доходов; центры прибыли; центры инвестиций.

Наиболее остро вопрос управления деятельностью подразделений и оценки их эффективности стоит перед многосегментными организациями. Сочетание в структуре организации различных типов центров ответственности, организация учета социальных показателей и их контроля по центрам ответственности во многом определяется спецификой кооперативной организации, организационной структурой управления, сочетанием различных отраслей (сегментов) деятельности.

Основная особенность при организации учета по ЦО в потребительском обществе – идентификация основных подразделений как центров прибыли (табл. 2.4).

Функциональные же подразделения, оказывающие услуги центрам прибыли на уровне организации в целом, (бухгалтерия, юридический отдел, финансово-экономический отдел, отдел информационных технологий, транспортный участок, отдел кадров и др.) относятся к центрам затрат.

На наш взгляд выделение центров доходов в структуре управления потребительским обществом (ПО) нецелесообразно, тем более с позиции учета социальных показателей.

Таблица 2.4 - Идентификация центров ответственности (ЦО) в структуре многосегментных потребительских обществ (ПО), участвующих в управлении социальной деятельностью

Типы ЦО	Краткая характеристика	Ответственность за социальную деятельность	Подразделения, относимые к данному типу ЦО
Центр социальной миссии (ЦСМ)	Управляют осуществлением уставной деятельности ПО, для оценки их работы наряду с количественными (выполнение планов по реализации социальной миссии) используются качественные параметры (лояльность пайщиков, населения и т.п.), а также показатели затратности и полезности социальной деятельности	Руководитель ЦСМ несет ответственность за реализацию социальной миссии ПО в целом	Правление ПО (председатель, секретарь, прочий персонал Совета ПО)
Центр инвестиций (ЦИ)	Частично самостоятельны в принятии решений о величине необходимых активов, текущих расходов и выручки. Их деятельность оценивается с использованием показателей, характерных для отдельно взятого предприятия. Критерии эффективности – размер дивидендов полученных ПО, выполнение планов по уровню социальных расходов, проведению социальных мероприятий	Руководители ЦИ и ЦП несут ответственность за проведение социальных мероприятий своего подразделения, достижение	Зависимые общества, выделенные на самостоятельный баланс с организационно-правовой формой ООО (ООО «Хлеб», ООО «Общепит», ООО «Пищевик»)
Центры прибыли (ЦП)	Ограничены в формировании величины активов (приобретении оборудования, проведении капитальных ремонтов и т.д.), но самостоятельно формируют текущие расходы и выручку, оцениваются по показателям прибыли и рентабельности продаж. Критерии эффективности – размер прибыли, выполнение планов по уровню социальных расходов, проведению социальных мероприятий	плановых значений социальных показателей	Магазины, аптеки Предприятия общественного питания Заготовительные пункты Производственные цехи Пункты службы быта и т.д.
Центры затрат (ЦЗ)	Характеризуются фиксированным объемом выполняемых работ, услуг, внутри организации, их деятельность оценивается степенью исполнения установленных плановых значений (бюджетов) по затратам на заданный объем работ, либо отчетный период	Не участвуют в реализации социальной миссии	Бухгалтерия Отдел кадров Планово-экономический отдел Транспортный участок Юридический отдел

В качестве центров инвестиций рекомендуется выделять общества с ограниченной ответственностью, которые, являясь самостоятельными юридическими лицами, образуют тесно контактирующую группу с потребительским

обществом, организованную по принципу вертикальной интеграции построения группы и составляющую сводную бухгалтерскую отчетность.

Другая специфическая особенность при построении учета по центрам ответственности для сбора и обобщения информации социальной направленности – введение новой классификационной группы центров ответственности – центра социальной миссии.

Выделение такого рода ЦО вызвано объективной необходимостью отражения во внешней отчетности информации о социальной ответственности потребительской кооперации. При оценке всех указанных обстоятельств нами был сделан вывод, что аппарат управления кооперативной организации во главе с председателем Совета не может быть отнесен ни к одному из существующих видов ЦО.

Основной должностной обязанностью председателя Совета является ведение уставной деятельности (организация мероприятий, направленных на выполнение социальной миссии потребительской кооперации, обеспечение пайщиков необходимыми им товарами, работами и услугами, закупка у пайщиков излишков сельскохозяйственной продукции, помощь пенсионерам и др.), которая обеспечивается за счет целевого финансирования (вступительных взносов) и паевого фонда (паевых взносов).

Деятельность по реализации мероприятий социальной направленности должна оцениваться с использованием качественных критериев: лояльность населения и пайщиков, их удовлетворенность социальной работой потребительского общества, количество вновь принятых пайщиков, количество выбывших пайщиков и причины выбытия, степень охвата потребностей пайщиков в товарах, работах и услугах, которые сельскому населению не оказывают другие (коммерческие) организации.

Основной должностной обязанностью председателя Совета является ведение уставной деятельности (организация мероприятий, направленных на выполнение социальной миссии потребительской кооперации, обеспечение пайщиков (особенно проживающих в отдаленных от центра населенных пунктах)

необходимыми им товарами, работами и услугами, закупка у пайщиков излишков сельскохозяйственной продукции, проведение собраний пайщиков, помощь пенсионерам и др.), которая обеспечивается за счет целевого финансирования (вступительных взносов) и паевого фонда (паевых взносов).

С одной стороны, деятельность по реализации мероприятий социальной направленности должна оцениваться с использованием качественных критериев: лояльность населения и пайщиков, их удовлетворенность социальной работой потребительского общества, количество вновь принятых пайщиков, количество выбывших пайщиков и причины выбытия, степень охвата потребностей пайщиков в товарах, работах и услугах, которые сельскому населению не оказывают другие (коммерческие) организации.

С другой стороны, деятельность центров социальной миссии аналогична работе центра прибыли и может оцениваться по тем же количественным параметрам. Однако она связана с ведением некоммерческой деятельности и разница между доходами и расходами такой деятельности представляет собой не финансовый результат, а остаток неиспользованных средств целевого финансирования. Таким образом, называть этот ЦО центром прибыли некорректно. В связи с этим нами введена новая классификационная группа ЦО – центр социальной миссии. Выделение такого рода ЦО вызвано объективной необходимостью отражения во внешней отчетности информации об осуществлении уставной (некоммерческой) деятельности потребительского общества.

Необходимость учета и контроля показателей, характеризующих удовлетворение кооперативными организациями социальных потребностей заинтересованных сторон, обусловлена все возрастающими потребностями в разнообразной экономической информации у руководителей потребительских обществ и внешних пользователей. Управленческий учет и контроль в процессе обновления управленческого процесса, по нашему мнению, призваны сыграть важнейшую роль.

Как было сказано выше, система потребительской кооперации по своей сути является социально ориентированной системой, созданной для удовлетво-

рения различных потребностей ее членов - пайщиков. Кроме пайщиков социально ориентированная деятельность системы направлена на работников кооперативных организаций, хозяйственных партнеров (в первую очередь образовательные организации, муниципальные предприятия, общественные организации), население (в первую очередь нуждающееся и социально не защищенное). К заинтересованным сторонам при ведении социально направленной деятельности потребительской кооперации также относятся инвесторы, дебиторы и кредиторы, налоговые органы, кредитные организации, профсоюзы, общественность, СМИ.

Однако социально ориентированная деятельность приводит к возникновению достаточно ощутимой суммы затрат и зачастую не приводит к получению доходов (по крайней мере в том же отчетном периоде), следовательно, она нуждается в обеспечении источников финансирования. Финансирование процесса выполнения социальной миссии потребительской кооперации может быть осуществлено только за счет ее коммерческой деятельности. Поэтому от рентабельности обычной деятельности кооперативных организаций, связанной с продажей товаров, работ, услуг, и их прочей деятельности зависит успешность выполнения уставной деятельности – выполнения социальной миссии.

Как правило, в потребительских обществах наиболее рентабельными видами деятельности (сегментами) являются розничная торговля, общественное питание, производство промышленной продукции. Менее прибыльными (а иногда и планово-убыточными) являются заготовки сельскохозяйственного сырья и продукции, бытовые услуги, оптовая торговля.

В связи с этим в многосегментных социально ориентированных организациях потребительской кооперации важнейшую роль приобретает информация о работе сегментов бизнеса (осуществляющих коммерческую деятельность), их вкладе в общую прибыль организации, их вкладе в процесс выполнения социальной миссии, дотационных сегментах, которые убыточны и позволяют выполнять социальную миссию за счет перераспределения средств от других сегментов, возникающих рисках коммерческой деятельности.

Таким образом, можно констатировать, что сегментный учет является основой формирования информации для управления социальными показателями кооперативной организации. В связи с этим важнейшей задачей менеджмента является организация сегментного учета, бюджетирования и отчетности для формирования информации о выполнении социальной миссии во внешней и внутренней отчетности.

В соответствии с Законом «О бухгалтерском учете» завершающим этапом учетного процесса в организации является составление бухгалтерской (финансовой) отчетности [4]. Для формирования бухгалтерской финансовой отчетности необходимо руководствоваться в первую очередь требованиями ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организаций» [8]. Кроме указанного стандарта требования по раскрытию информации об отдельных объектах бухгалтерского учета в бухгалтерской отчетности содержатся практически в каждом ПБУ. Как было отмечено выше, исходя из требований ПБУ 12/2010 в бухгалтерской отчетности должна раскрываться как минимум следующая информация по отчетным сегментам: финансовый результат (который формируется на основе доходов и расходов); общая величина активов; общая величина обязательств (если такие данные предоставляются полномочным лицам организации) [10].

Проведем сравнение требуемой детализации информации при раскрытии указанных показателей исходя из ПБУ 12/2010 и соответствующих стандартов бухгалтерского учета (приложение 9).

Как видно из сравнения, в стандартах бухгалтерского учета приводятся требования о раскрытии информации по статьям бухгалтерской отчетности преимущественно в разрезе видов (групп) отражаемых на счетах объектов при условии существенности информации. В ПБУ 12/2010 закреплено отражение в бухгалтерской отчетности информации по тем же объектам в другом разрезе – по сегментам.

Принцип существенности указывает, какие актуальные для экономического субъекта вопросы могут в значительной степени повлиять на финансовую ситуацию в организации и, следовательно, обязаны быть отраженными в фи-

нансовой отчетности. Степень существенности информации для ее обособленного раскрытия в отчетности установлена:

- в ПБУ 12/2010 - исходя из размера раскрываемых показателей по сегментам по отношению к суммарной величине данных показателей по всей организации (более 10%);

- в прочих ПБУ – исходя из размера раскрываемых показателей по видам к общей величине данных показателей (5% и более).

Согласно МСФО (IAS) 1 «Уровень существенности», существенными являются те пропуски либо ошибки, которые могут поодиночке либо все вместе повлиять на решения, принимаемые пользователями финансовой отчетности на ее основе. Этот принцип может применяться и в отношении агрегирования финансовой информации и ее раскрытия. Возможно, что статья отчетности не является существенной для ее раскрытия отдельной статьей отчетности, однако существенным может оказаться ее отражение отдельной статьей в пояснениях к бухгалтерской отчетности [262].

Принцип существенности также рассматривается в международном стандарте аудита МСА 320 «Существенность». На первом этапе необходимо выбрать основу для расчета порога существенности, т.е. определить базовый показатель отчетности, который может заинтересовать ее пользователей. Для торговых и производственных организаций (к которым можно отнести потребительские общества) самым важным критерием для пользователей отчетности являются чистые прибыли от продаж,

На втором этапе необходимо установить процент стоимости выбранной основы, исходя из которого рассчитывается порог существенности. При этом можно воспользоваться профессиональным суждением, однако существуют также определенные стандартные ориентиры, применяющиеся аудиторам. Например, 0,25% - 3,0% прибыли от продаж.

Требования ПБУ 12/2010 о раскрытии информации по сегментам повторяют требования других стандартов бухгалтерского учета (ПБУ 9/99 и 10/99) только в части раскрытия доходов и расходов по видам (в случае, если подра-

зумеваются раскрытие доходов и расходов по отраслям деятельности или видам продукции, работ, услуг, а не по их статьям).

Таким образом, можно сделать вывод, что использование норм ПБУ 12/2010 при формировании пояснений к бухгалтерской отчетности позволит многоsegmentным организациям наиболее полно и детализировано раскрыть показатели работы сегментов, не повторяя содержание других разделов бухгалтерской отчетности.

Информация по сегментам играет важную роль при принятии тактических и оперативных управленческих решений. Тем не менее, не следует забывать о необходимости принимать управленческие решения на долгосрочную перспективу и соблюдении стратегий развития бизнеса. Традиционный управленческий учет, нацеленный в основном на внутренние процессы, протекающие в организации, и не уделяющий внимания факторам внешней среды, не может предоставить информацию менеджменту о путях усиления конкурентных преимуществ фирмы и выпускаемых продуктов, возможностях удовлетворения интересов всех групп заинтересованных лиц, эффективности применяемой структуры управления.

Таким образом, проведенное исследование позволило разработать модель управленческого учета, базирующуюся на социально ориентированном подходе (с применением сегментирования) (рис. 2.2).

Указанная модель состоит из следующих модулей:

- 1) интегрированный учет социальной деятельности с применением социально ориентированного подхода;
- 2) стратегический учет социальной деятельности.

В свою очередь учет социальной деятельности по сегментам включает следующие элементы: учет социальной деятельности по сегментам; бюджетирование социальной деятельности по сегментам; социальная отчетность. Бюджетирование является важным элементом управленческого учета, в рамках которого осуществляется разработка бюджетов; формирование внутривозвратной отчетности с целью контроля (мониторинга) исполнения бюджетов и

оценки работы подразделений; проведение план-факт анализа для устранения недостатков бюджетного процесса на будущие периоды.



Рисунок 2.2 - Модель управленческого учета, базирующаяся на социально ориентированном подходе (с применением сегментирования)

Бюджетирование тесно связано с сегментным учетом, так как в его основе лежит финансовая структура управления, и в большинстве случаев бюджеты составляются в разрезе центров ответственности, которые, в свою очередь, являются центральным звеном сегментного учета.

Кроме того, информация об исполнении бюджетов, необходимая для составления внутренней отчетности, также формируется в рамках сегментного учета. В такой ситуации, на наш взгляд, нет необходимости выделять в отдельный элемент систему учета затрат и калькулирования себестоимости.

Область сегментного учета значительно шире, чем система учета затрат, в нем может формироваться информация не только о доходах, затратах и результатах по сегментам, но и о затратах, прибыли по видам продукции, процессам, а также сведения об активах и обязательствах, о сумме амортизации, прочие показатели по сегментам, необходимые для формирования внешней и внутренней отчетности.

В современных экономических условиях невозможно представить систему управленческого учета, эффективно функционирующую и отвечающую всем запросам менеджмента без стратегического управленческого учета. Стратегический управленческий учет является сравнительно новым направлением развития управленческого учета, перед которым формулируются собственные цели и задачи, которому присущи собственные методы и инструментарий. Стратегический учет, с одной стороны, обособлен от управленческого учета социальных показателей, с другой стороны, они являются составными элементами единой информационной системы менеджмента, могут осуществлять обмен информацией и использовать общие методы. Рассмотрение методологии и инструментария стратегического управленческого учета не включается в задачи данного исследования, поэтому в последующих параграфах работы нами будет рассмотрена методология социально ориентированного подхода в управленческом учете с применением сегментирования и его организация в потребительских обществах.

Обязательным условием внедрения социально ориентированного подхода в управленческом учете с применением сегментирования является организация учета социальной деятельности по центрам ответственности и центрам сегментирования как принципиальной схемы формирования информации. Учет по центрам ответственности является одним из приемов группировки информации, активно используемым в управленческом учете. Однако обобщение и перераспределение социальной информации, собранной по центрам ответственности, в разрезе центров сегментирования с целью ее интерпретации во внешней отчетности является специфическими приемами социально ориентирован-

ного подхода в управленческом учете с применением сегментирования. Указанная методика формирования информации по сегментам позволит получить информацию о выполнении социальной миссии для ее отражения во внутренней и внешней отчетности.

Обращаясь к определению понятия «сегмент», можно установить, что это слово в буквальном смысле означает часть чего-либо (от лат. *segmentum* – отрезок, полоса). Сегмент бизнеса – какая-либо его часть, выделенная по определенным признакам [23, с. 45]. Для целей составления бухгалтерской отчетности в российском стандарте ПБУ 12/2010 «Информация по сегментам» предлагается применение следующих признаков выделения сегментов:

- 1) по способности приносить доход организации в сопоставлении с соответствующими расходами;
- 2) по регулярности анализа и оценки менеджментом организации для распределения ресурсов внутри организации;
- 3) по возможности формирования финансовых показателей деятельности сегментов обособленно от других частей организации.

Следует отметить, что перечисленные признаки идентичны признакам, приведенным в IFRS 8 «Операционные сегменты» [2551. Цель учета по сегментам в соответствии с ПБУ 12/2010 заключается в обеспечении заинтересованных пользователей информацией, позволяющей оценить отраслевую специфику деятельности организации, ее управленческую, производственную и организационную структуру, распределение финансовых ресурсов и результатов деятельности по отдельным ее направлениям.

Таким образом, можно сформулировать определение сегмента следующим образом. *Сегмент* – отдельная часть деятельности организации, в отношении которой имеется возможность идентификации доходов и расходов, которая отвечает определенным критериям обособленности, результаты которой оцениваются управленческим аппаратом организации с целью принятия решений по распределению ресурсов.

В ПБУ 12/2010 «Информация по сегментам» разделены понятия «сегмент» и «отчетный сегмент». На рисунке 2.3 представлен алгоритм выделения отчетных сегментов в соответствии с требованиями РПБУ.

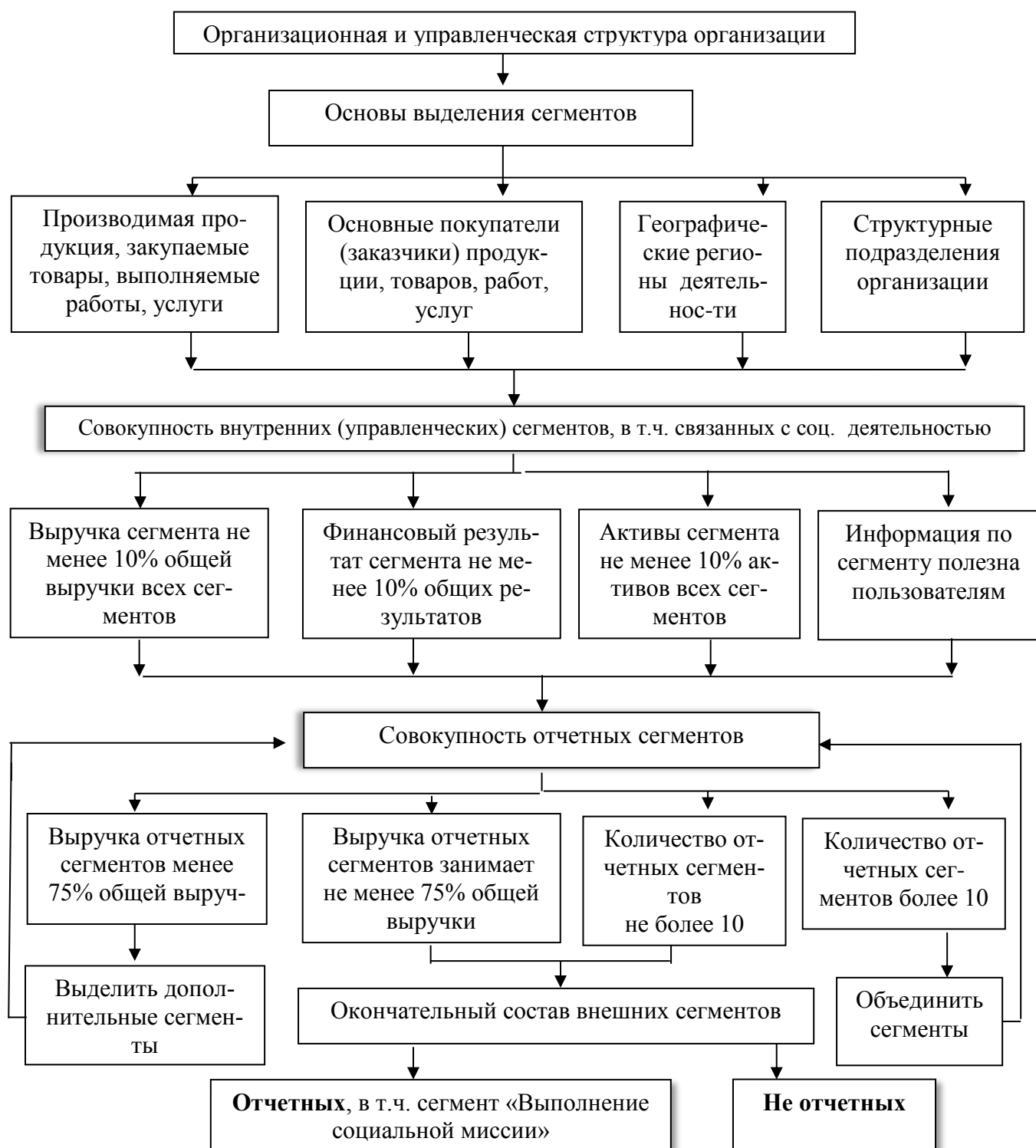


Рисунок 2.3 - Последовательность выделения отчетных сегментов в соответствии с ПБУ 12/2010

По рисунку видно, что процесс сегментирования можно разделить на два этапа:

- 1) выделение сегментов;
- 2) формирование из выделенных сегментов отчетных сегментов.

Не по каждому сегменту организации информация может отражаться в бухгалтерской отчетности, поскольку может не иметь существенный характер для внешних пользователей. Наряду с этим, внутренним пользователям необходима более полная информация о деятельности составных частей организации.

Исходя из этого, сегменты организации предлагается классифицировать в зависимости от пользователей. На наш взгляд, следует ввести категорию «внутренний (управленческий) сегмент» для обособления информации по тем объектам учета, которые не могут быть выделены в отчетный сегмент по правилам стандартов бухгалтерского (финансового) учета.

Также необходимо ввести категорию «внешний (не отчетный) сегмент» для выделения прочих сегментов, которые характеризуют деятельность, не включенную в отчетные сегменты (выручка сегмента менее 10% общей выручки всех сегментов, финансовый результат менее 10% суммарного финансового результата, активы составляют менее 10% общей величины активов всех сегментов).

Таким образом, сегменты могут быть:

- внутренние (управленческие) – используются для формирования информации, предназначенной для внутрифирменного управления;
- внешние (отчетные) – используются для представления информации во внешней отчетности;
- внешние (не отчетные или прочие) – выделяются по правилам стандартов финансового учета, но не попадают в отчетные сегменты по критериям стандартов.

На первом этапе выделяются управленческие сегменты, для формирования которых в ПБУ 12/2010 предложено четыре критерия:

- 1) производимая продукция (товары, работы, услуги);
- 2) основные покупатели;
- 3) структурные подразделения;
- 4) географические регионы.

На втором этапе из совокупности управленческих сегментов формируются отчетные сегменты исходя из следующих критериев: 1) выручка сегмента от внешних и внутренних продаж составляет не менее 10% выручки всех сегментов; 2) финансовый результат сегмента составляет не менее 10% общей суммарной прибыли или убытка всех сегментов; 3) активы сегмента составляют не менее 10% активов всех сегментов.

В размер выручки сегмента включается не только выручка от продаж внешним покупателям, но и подразумеваемая выручка от операций с другими сегментами (внутренняя выручка). Речь идет о внутреннем перемещении товаров, продукции, обмене услугами и работами между разными сегментами. В финансовом учете такие операции отражаются по себестоимости или по учетным ценам. В управленческом учете, по нашему мнению, с целью формирования корректного результата деятельности каждого сегмента, они должны оцениваться по трансфертным ценам, предполагающим распределение финансового результата между передающим и принимающим сегментом. В пояснениях к бухгалтерской отчетности такие внутренние операции будут отражаться в оценке, в которой они приводятся полномочным лицам для принятия решений (то есть в трансфертных ценах).

В связи с такими отличиями при формировании сегментной информации в финансовом и управленческом учете возникают несоответствия в учетных показателях. Причины указанных расхождений между показателями отчетных сегментов и статьями бухгалтерской отчетности поясняются в разрезе следующих существенных показателей: а) суммарной величине выручки; б) суммарной величине финансового результата; в) суммарной величине активов; г) суммарной величине обязательств; д) суммарной величине других существенных показателей.

Как отмечено в ПБУ 12/2010, при подготовке бухгалтерской отчетности необходимо обеспечить последовательность в определении состава отчетных сегментов. Для этого перечень отчетных сегментов должен подтверждаться ежегодно с целью обеспечения соответствия характеристикам информации по сегментам, приведенным в ПБУ. Если в отчетном периоде появляется новый сегмент, удовлетворяющий требованиям отчетного сегмента, то по этому сегменту представляется сравнительная информация за прошлые периоды.

При разработке терминологического аппарата сегментного учета нами разделены понятия «сегмент», «центр ответственности» и «центр сегментирования».

Как было отмечено ранее в настоящем параграфе, понятие сегмента соотносится с хозяйственной деятельностью организации и рассматривается как часть бизнеса. Для сегмента решающее значение имеет способность приносить доходы и иметь расходы, формировать финансовые показатели, он выделяется для детализации и наиболее полного раскрытия деятельности организации для внешних пользователей.

Обобщение информации происходит в учетных системах с использованием определенных приемов и способов, которые характеризуют метод управленческого учета. Информация по сегментам формируется в два этапа с использованием метода группировки информации сначала по центрам ответственности, затем по центрам сегментирования.

Понятие центра ответственности связано с организационной структурой предприятия. Определяющими критериями центра ответственности являются: территориальная обособленность подразделения, однородная функциональная деятельность, наличие менеджера, наделенного полномочиями в принятии решений и несущего ответственность за результаты деятельности этого подразделения. Центры ответственности выделяются с целью подготовки информации для внутреннего управления и являются начальным этапом сегментного учета.

Понятию сегмента соответствует термин «центр сегментирования», он представляет взгляд на сегмент с точки зрения организации учета. В отличие от

сегмента он трактуется нами не как часть бизнеса, а как способ получения информации по сегментам. Он предполагает обобщение информационных потоков, собранных в разрезе центров ответственности, для формирования информации по сегментам в соответствии с критериями финансового учета для раскрытия во внешней отчетности.

Таким образом, мы считаем, что есть необходимость в определении понятий «центры ответственности» и «центры сегментирования» как элементов метода управленческого учета.

Центры ответственности – способ обобщения и группировки информации в управленческом учете, основанный на отражении в учете фактических сумм доходов, расходов, финансовых результатов, активов, обязательств, социальных и других показателей деятельности в разрезе установленных внутренних сегментов (подразделений).

Сущность учета по центрам ответственности заключается в сопоставлении доходов и расходов внутренних сегментов с запланированными показателями и формировании на этой основе информационной базы для оценки деятельности подразделений и для принятия оперативных управленческих решений.

Центры сегментирования – способ группировки информации в управленческом учете, основанный на обобщении показателей центров ответственности в разрезе отчетных сегментов, составной частью которых они являются, с целью формирования информации по сегментам для внешних пользователей бухгалтерской отчетности.

Для полного понимания сущности рассматриваемых категорий приведем их сравнительную характеристику (приложение 10).

Таким образом, на основе приведенного сравнения рассматриваемых категорий можно сделать вывод, что понятие сегмента является наиболее широким, так как его характеристикам соответствуют как центры ответственности, так и центры сегментирования. Однако, без поэтапной группировки управленческой информации сначала по центрам ответственности, затем ее обобщения

по центрам сегментирования невозможно удовлетворить требованиям ПБУ 12/2010 [10].

Для организаций потребительской кооперации объективная оценка деятельности сегментов является насущной необходимостью, поскольку они работают в условиях жесткой конкуренции со стороны сетевых торговых предприятий, индивидуальных предпринимателей и организаций других организационно-правовых форм. Кооперативные организации осуществляют многоотраслевую деятельность, которая имеет разные нормы рентабельности, осуществляется в различных населенных пунктах, с разными покупательскими возможностями населения и предпринимательскими рисками. В таких условиях возникает необходимость планирования, учета и контроля не только общих объемных показателей деятельности потребительских обществ, но и подразделений, видов и отраслей деятельности, сегментов.

Как было отмечено, при формировании отчетных сегментов в ПБУ 12/2010 предусмотрено два этапа. На первом этапе формируются сегменты организации исходя из четырех критериев: производимая продукция (товары, работы, услуги); основные покупатели; структурные подразделения; географические регионы.

По нашему мнению, для организаций потребительской кооперации с учетом перечисленных выше особенностей ее хозяйственной деятельности (основные сферы деятельности – розничная торговля и общественное питание) при выделении сегментов применение первых двух критериев нецелесообразно. Это связано с тем, что ассортимент закупаемых товаров приблизительно одинаков во всех подразделениях, а ведение учета движения товаров по каждой товарной группе затруднительно в связи с отсутствием программного обеспечения. Покупателями товаров и продукции общественного питания в основном являются физические лица (население), поэтому учет показателей по группам покупателей невозможен.

Два последних критерия выделения сегментов представляются наиболее целесообразными. Потребительские общества насчитывают в своей структуре

по несколько десятков подразделений (магазинов, предприятий общепита, складов, цехов и т.д.), каждое из которых имеет обособленные финансовые показатели деятельности и может быть идентифицировано как центр ответственности. Предприятия расположены в разных населенных пунктах, иногда в разных административных районах, разные предприятия могут объединяться в кусты по географическому признаку.

На втором этапе из совокупности управленческих сегментов по установленным критериям формируются отчетные сегменты. Таким образом, в зависимости от применяемых критериев их выделения нами предлагается классификация сегментов кооперативных организаций на следующие группы:

- операционные – предполагают использование критерия выделения по структурным подразделениям;
- географические – предполагают сегментирование по признаку места расположения и осуществления деятельности.

Термин «операционный сегмент» применяется в международном стандарте финансовой отчетности IFRS 8 «Операционные сегменты» [255]. Понятие «географический сегмент» было закреплено в ПБУ 12/2000, в действующем в настоящее время ПБУ 12/2010 этот термин отсутствует. Однако в ПБУ 12/2010 назван критерий выделения операционных сегментов по географическому признаку.

На наш взгляд, устранение термина «географический сегмент» необоснованно, так как для многих организаций, имеющих филиалы, представительства в других регионах и странах, информация по сегментам в разрезе географического расположения подразделений может оказаться существенной как для внутренних, так и для внешних пользователей.

Для организаций потребительской кооперации, имеющих сложную иерархическую структуру, актуально формирование информации по географическим сегментам. Например, на уровне респотребсоюзов обобщаются показатели об объемах промышленного производства, товарообороте по географическим регионам, т.е. внутри операционных сегментов формируется информация

по географическому признаку. Может быть и наоборот: на уровне Центросоюза обобщается информация по каждому региону в разрезе операционных сегментов. Поэтому рекомендуем возобновить использование термина «географический сегмент».

Нами было обосновано применение центров ответственности как основного звена учета по сегментам в потребительских обществах, предложенная схема сегментирования потребительского общества может быть представлена в следующем виде (табл. 2.5).

Таблица 2.5 - Формирование и структура сегментов потребительского общества (ПО) по операционному признаку

Подразделения	Идентификация сегментов		
	Центры ответственности (управленческие сегменты)	Центры сегментирования (отчетные сегменты)	Прочие сегменты (не отчетные)
Магазины, аптеки, оптовые склады	Центры прибыли	Сегмент «Торговля»	
ООО «Универмаг»	Центр инвестиций		
Кафе, столовые, бары и т.п.	Центры прибыли	Сегмент «Общественное питание»	
ООО «Общепит»	Центр инвестиций		
Заготовительные пункты, склады	Центры прибыли	Сегмент «Заготовительная деятельность»	
Рыбный цех, комбинат бытовых услуг, автотранспортный участок, находящиеся на едином балансе ПО	Центры прибыли	Сегменты «Хлебопечение», «Консервное производство», «Автотранспорт»	Прочие сегменты
ООО «Хлебозавод», ООО «Плодокомбинат»	Центры инвестиций		
Председатель и аппарат управления Совета ПО	Центр социальной миссии	Сегмент «Выполнение социальной миссии»	

Как видно из таблицы, в качестве управленческих сегментов в кооперативных организациях рекомендуется использование центров ответственности, которые затем будут укрупняться в отчетные сегменты по операционному признаку и в некоторых случаях по географическому признаку. В случае, если показатели центров ответственности не соответствуют заданным критериям отнесения к отчетным сегментам, они будут отнесены к прочим сегментам (не отчетным).

В разрезе управленческих сегментов в системе управленческого учета будет формироваться текущая управленческая информация на регулярной основе (ежедневной, еженедельной, ежемесячной). По окончании отчетного периода эта информация будет укрупняться в разрезе отраслей деятельности и географических районов, и представляться в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

В таблице 2.5 в качестве объектов внешнего сегментирования не отмечены центры затрат, это связано с тем, что они выполняют функциональную деятельность по обслуживанию центров прибыли и центров инвестиций. По окончании отчетного периода расходы центров затрат распределяются между центрами прибыли и центрами инвестиций, учитываются при формировании результата их деятельности и во внешней отчетности не отражаются.

Рассмотрим методику выделения центров ответственности на условном примере потребительского общества. Потребительское общество имеет на балансе следующие отрасли: розничная торговля, общественное питание, заготовительная деятельность, производство безалкогольных напитков, бытовые услуги. Структура торговых подразделений включает 25 магазинов; общественного питания – 2 столовые, кафе и ресторан; закупки осуществляются в заготовительном пункте; производство и бытовые услуги осуществляются на одном предприятии (доме быта). Структурные подразделения рассредоточены по разным населенным пунктам и для удобства управления, контроля и сбора информации распределены по кустам (условно - первый, второй куст и районный центр).

По данным управленческого учета имеются следующие сведения о работе центров ответственности (управленческих сегментов) за отчетный период (табл. 2.6). С учетом имеющихся управленческих сегментов, их показателей, перечень отчетных сегментов будет сформирован следующим образом. Нами обосновано использование для этих целей операционного и географического признака. Несомненно, торговая деятельность является ведущей отраслью рас-

смастриваемого потребительского общества, ее выручка в общей сумме составляет 70,9%, финансовый результат 70,6%, доля активов –58,9%.

Таблица 2.6 - Сведения о работе центров ответственности (ЦО) потребительского общества (ПО)

Подразделения (ЦО)	Географическое положение	Финансовые показатели, тыс. руб.		
		Выручка (в т.ч. внутренний оборот)	Финансовый результат	Активы
1. Магазины ТПС № 1-10	куст №1	3150	540	315
2. Магазины ТПС №11-19	куст №2	2600	461	320
3. Магазины ТПС № 20-23	куст №3	200	9	60
4. Магазин «Книги»	центр	230	30	20
5. Центральный универмаг	центр	990	150	175
6. Магазин «Хозтовары»	центр	520	80	100
Итого торговля		7690	1270	990
7. Столовая №1	куст №1	240	50	65
8. Столовая №2	куст №2	310	60	75
9. Кафе	центр	560	120	60
10. Ресторан	центр	490	90	80
Итого общепит		1600	320	280
11. Заготовительный склад	куст №2	420	45	25
12. Заготовительный пункт	куст №3	30	5	5
13. Цех безалкогольных напитков	куст №1	780	120	305
14. Дом быта	центр	330	40	25
15. Совет ПО	центр	-	-	50
Итого по организации		10850	1800	1680

На долю общественного питания приходится 14,7% выручки, размер активов цеха безалкогольных напитков достигает 18,2% активов всех сегментов. Остальные центры ответственности не соответствуют необходимым критериям и объединяются в одну группу «прочие сегменты».

Таким образом, критерии признания отчетных сегментов выполняются:

- количество отчетных сегментов не более 10;
- их выручка занимает более 75% в общей сумме выручки.

Для соблюдения критериев выделения в отдельный сегмент, объект должен приносить выручку, нести расходы, генерировать финансовый результат, обладать активами и т.д. Совет потребительского общества не приносит выручку, не формирует финансовый результат, однако имеет в пользовании активы, поглощает долю административных расходов, а также несет собственные рас-

ходы в виде предоставления скидок пайщикам на товары, работы, услуги, на проведение мероприятий социальной направленности, поддержку ветеранов.

Важнейшей целью Совета потребительского общества является организация и обеспечение контроля уставной деятельности. В связи с этим указанное подразделение потребительского общества нами рекомендуется классифицировать не только как специфический центр ответственности (центр социальной деятельности), но и как отдельный отчетный сегмент – «Выполнение социальной миссии». Наряду с этим целесообразно введение отдельного подраздела при отражении информации по сегментам в пояснениях к бухгалтерской отчетности «Социальная миссия».

На наш взгляд, даже при условии невыполнения указанных выше количественных критериев выделения отчетных сегментов, сегмент «Выполнение социальной миссии» является одним из важнейших и значимых. Потребительские общества относятся к некоммерческим организациям, поэтому уставная деятельность (в т.ч. социальная миссия и помощь пайщикам) является основной целью их деятельности. Следовательно, для внутренних и внешних пользователей информация о результатах и условиях осуществления этой деятельности может быть полезна.

Актуальность выделения сегмента «Выполнение социальной миссии» возрастает с распространением Концепции устойчивого развития [265] и концепции интегрированного мышления [254]. В российскую информационную среду термин «устойчивое развитие» вошел в 1989 г. с переводом доклада Международной комиссии по окружающей среде и развитию (Комиссия Брундтланд).

Концепция устойчивого развития объединяет в себе три основных аспекта: экономический, социальный и экологический. Экономическая составляющая предполагает наиболее эффективное и рациональное использование ограниченных природных ресурсов и применение экологичных ресурсосберегающих технологий (переработку вторичного сырья, производство экологически приемлемой продукции, уничтожение отходов).

Социальная составляющая ориентирована на справедливое распределение ресурсов между всеми членами общества, на обеспечение гарантированного минимального уровня жизни. Развитием социальной составляющей концепции устойчивого развития стала идея сохранения природных ресурсов для всех будущих поколений Земли. С экологической точки зрения, устойчивое развитие должно обеспечивать целостность и жизнеспособность биологических и физических природных систем, включая созданную человеком среду (например, города).

В переходе к описанному гармоничному существованию бизнес играет важную роль через программы корпоративного устойчивого развития, то есть создание компанией долгосрочных ценностей в финансовой, социальной, экологической и этической сферах. Всемирный совет по устойчивому развитию считает, что «Корпоративная социальная ответственность - это приверженность бизнеса концепции устойчивого экономического развития в работе со своими сотрудниками, их семьями, местным населением, обществом в целом с целью улучшения качества их жизни».

Ответственность, взятая на себя бизнесом, имеет большой потенциал в плане содействия устойчивому развитию. Бизнес в процессе своей работы воздействует на энергетику и климат, водные ресурсы, биоразнообразие, сельское хозяйство и продовольствие, коррупцию, гендерное равенство и т.п., именно поэтому его вклад в процесс устойчивого развития столь значителен. Весь масштаб выполненной работы организация отражает в соответствующих формах бухгалтерской отчетности.

Главной проблемой остается вопрос, в какой форме и на основании каких законодательных актов должна формироваться информация в рамках концепции устойчивого развития. Субъекты хозяйственной деятельности, кто обладает теоретической информацией и осуществляет попытку перехода на путь устойчивого развития, сталкиваются с отсутствием каких-либо рекомендаций практического характера, что вызывает значительные трудности. На наш взгляд,

именно в системе управленческого учета по сегментам формируется информация, которую в дальнейшем используют все службы предприятия.

Принципы концепции интегрированного мышления и составления интегрированной отчетности были раскрыты в параграфе 1.1. В самом минимальном наборе в пояснениях к бухгалтерской отчетности организация будет отражать следующую информацию по отчетным сегментам: а) финансовый результат за отчетный период; б) общая величина активов на отчетную дату, в т.ч. внеоборотных активов; в) общая величина обязательств на отчетную дату; г) выручка от продаж; д) амортизация внеоборотных активов; е) другие существенные статьи расходов.

Представление информации в пояснениях к бухгалтерской отчетности по отчетным сегментам (по операционному признаку) может выглядеть следующим образом (табл. 2.7).

Таблица 2.7 - Информация по отчетным сегментам потребительского общества (по операционному признаку)

Показатели отчетности	Отчетные сегменты				прочие сегменты	Итого
	торговля	общепит	цех напитков	выполнение соц. миссии		
1. Выручка, тыс.руб.	7690	1600	780	-	780	10850
2. Фин. результат сегментов, тыс.руб.	1270	320	120	-	90	1800
3. Активы всего, в т.ч. внеоборотные, тыс.руб.	990	280	305	50	55	1680
	740	195	245	35	45	1260
4. Вложения во внеоборотные активы, тыс. руб.	55	35	50	5	-	145
5. Обязательства, тыс. руб.	270	70	75	20	15	450
6. Амортизация внеоборотных активов, тыс. руб.	25	5	8	1	2	41
7. Административные расходы, тыс.руб.	60	52	8	15		135
8. Расходы на социальную миссию, тыс.руб.	-	-	-	27	-	27
9. Количество предприятий, ед.	26	4	1	-	3	34

Аналогичным образом может быть составлена информация по отчетным сегментам по географическому признаку. При выделении сегментов по географическому признаку раскрытые в ПБУ 12/2010 требования также выполняются. Нами выделены три отчетных сегмента (предприятия, относящиеся к кусту №1, №2 и к районному центру), а также прочие сегменты (куст №3).

Обобщенные суммовые значения выручки, финансовых результатов и активов по кусту №3 не соответствуют параметрам, закрепленным в ПБУ 12/2010, поэтому данный географический сегмент не может быть отнесен к отчетным сегментам и относится к прочим сегментам (табл. 2.8).

Таблица 2.8 - Информация по отчетным сегментам потребительского общества (по географическому признаку)

Показатели отчетности	Отчетные сегменты,			прочие сегменты	Итого
	центр	куст №1	куст №2		
1. Выручка, тыс. руб.	3120	4170	3330	230	10850
2. Фин. результат сегментов, тыс. руб.	510	710	566	14	1800
3. Активы всего, в т.ч. внеоборотные, тыс. руб.	510 408	685 493	420 315	65 44	1680 1260
4. Обязательства, тыс. руб.	173	126	112	39	450
5. Амортизация внеоборотных активов, тыс.руб.	13	17	9	2	41
6. Количество предприятий, ед.	6	12	11	5	34

Как видно из таблицы 2.8, группировка информации по географическим сегментам не позволяет акцентировать внимание на сегменте «Выполнение социальной миссии», показатели которого отражаются обобщенно с другими подразделениями в сегменте «центр». Данное обстоятельство делает группировку сегментов по географическому признаку менее актуальной, чем группировка по операционному признаку.

Выводы. Исследование показало, что наиболее подходящей моделью организации социально ориентированного подхода в управленческом учете является учет по центрам ответственности, поскольку в большинстве организаций применяется линейно-функциональная структура управления.

Для формирования информации по сегментам в управленческом учете в качестве центров ответственности более высокого уровня введено понятие центры сегментирования. Данное понятие определено как способ группировки информации в управленческом учете, заключающейся в обобщении данных, собранных по центрам ответственности в разрезе выделенных сегментов, составной частью которых они являются. При формировании сегментов предлагается использование операционного признака, таким образом в качестве сегментов выступают виды экономической деятельности (отрасли) кооперативной организации (торговля, общественное питание, хлебопечение и т.д.). Предлагается новый подход к классификации сегментов организации в зависимости от пользователей информации по сегментам: внутренние (управленческие) – используются для формирования информации, предназначенной для внутрифирменного управления; внешние (отчетные) – используются для представления информации во внешней отчетности.

Исследование позволило ввести новую классификационную группу центров ответственности в потребительских обществах – центра социальной миссии. Целью центра социальной миссии является сбор информации о расходах на осуществление социальной миссии и других социальных показателей, а также представление во внешней отчетности информации о социальной ответственности потребительской кооперации

Указанные предложения позволяют воплотить концепцию интегрированного мышления и отражать в отчетности (внутренней и внешней) степень достижения основной цели деятельности потребительского общества – выполнение социальной миссии. Информация о социальной направленности деятельности кооперативных организаций представляет интерес как для внутренних, так и для внешних пользователей, принимающих разнообразные управленческие решения.

2.3. Формирование системы показателей оценки социальной деятельности организации

В параграфе 1.2. были отмечены фрагментарность и неполный характер сведений о выполнении социальной миссии кооперативными организациями, отражаемых во внутренней - ведомственной отчетности. В финансовой отчетности потребительских обществ не отражается информация о работе сегментов потребительского общества, включая сведения о социальной ответственности бизнеса. На основе исследования учетной практики кооперативных организаций на предмет наличия в ней положений по управленческому учету и о порядке формирования информации о социальной ответственности было установлено, что применение управленческого учета ограничено узким перечнем отдельных приемов (составление планов по общим объемным показателям, расчет точки безубыточности в целом по организации, учет выручки, товарных запасов и расходов по обычной деятельности по отдельным направлениям деятельности и подразделениям), носит фрагментарный характер (отдельные показатели о выполнении социальной миссии отражаются в ведомственной статистической отчетности). Указанные недостатки показывают, что как финансовый, так и управленческий учет в организациях потребительской кооперации нуждается в изменении и настройке для целей раскрытия социально ориентированной деятельности. Обобщение информация о выполнении социальной миссии в системном бухгалтерском учете хоть и присутствует, но ее раскрытие не осуществляется. Между тем, многие данные можно обобщить в системном бухгалтерском учете. Их следует отнести к учетным данным. Часть данных в системе бухгалтерских счетов финансового учета обобщить невозможно, так же как и в управленческом учете. Их следует признать внеучетными.

Полагаем, что информация о социальных показателях должна обобщаться в системе интегрированного учета в виде регламентированной системы показателей. В ходе исследования приведенные основания для разграничения показателей социальной ответственности были обобщены в таблицу с выделением ро-

довых признаков (табл. 2.9). Предлагаемые классификационные признаки и виды показателей служат основой для формирования отчетности о социально ориентированной деятельности организаций, а также для построения методики социально ориентированного подхода в управленческом учете.

Таблица 2.9 - Предлагаемая классификация показателей, характеризующих социально ориентированную деятельность потребительской кооперации

№ п/п	Классификационный признак	Виды показателей, примеры
1	По способу формирования	учетные и внеучетные
2	По виду измерителя	арифметические и неарифметические
3	По форме выражения	денежные, натуральные, относительные, включающие описание мероприятий, основанные на оценке ситуации
4	По назначению	предназначенные для отражения в социальной отчетности, используемые в процессе контроля
5	По источникам раскрытия	отражаемые в статистической, ведомственной, интегрированной (социальной), управленческой отчетности
6	По источникам формирования	формируемые в финансовом, управленческом учете, учете в целях формирования статистической отчетности статистическом учете), с помощью других способов получения информации
7	По роли в принятии управленческих решений	используемые для разработки стратегии развития кооперативной организации, для выработки решений по планированию и текущему управлению социально ориентированной деятельностью, для оперативного контроля и стимулирования коллектива
8	По экономической сущности	социальные инвестиции, обязательства и результаты социальной активности
9	По месту отражения в отчетности	имеющие отношение к активам (социальные активы и затраты), имеющие отношение к источникам формирования активов (социальные обязательства и капитал).
10	По направлениям социальной деятельности	связанные: с экологической деятельностью, социальной ответственностью, взаимодействием с внешней средой
11	По адресатам (заинтересованным пользователям)	предназначенные для пайщиков, сотрудников, партнеров, общественности и жителей, СМИ, налоговых органов и органов власти и т.д.
12	По содержанию	характеризующие: сохранение природного и производственного капитала, использование трудовых ресурсов, уровень охраны труда и социальной защищенности сотрудников, выполнение социальной миссии, укрепление репутации кооперативной организации и пропаганду кооперативных ценностей, удовлетворение социальных запросов общества, обеспечение качества продукции (работ, услуг)

Показатели, отражаемые в публичной нефинансовой отчетности, принято подразделять на финансовые и нефинансовые. Такое деление обусловлено наличием финансовой и нефинансовой корпоративной отчетности. Финансовую отчетность можно определить как отчетность представляющую только финансовые показатели, нефинансовая отчетность – это такая, в которой раскрываются нестоимостные или не только стоимостные данные. Например, экологический и социальный отчеты, отчет в области устойчивого развития и интегрированный отчет.

На наш взгляд, деление показателей корпоративной отчетности на финансовые и нефинансовые не совсем корректно. Дело в том, что словосочетание «финансовые показатели» применяется для обозначения показателей, используемых при проведении анализа финансового состояния организаций. Во избежание путаницы в терминологии и дублирования понятий нами предлагается применять названия классификационных групп показателей для целей составления интегрированной отчетности в зависимости от технологии их формирования.

По нашему мнению, данные для составления отчетности могут формироваться в системном бухгалтерском учете (финансовом, управленческом), так и вне систем учета (путем анкетирования, опросов, исследования интернет-ресурсов, аналитических выборок и т.п.). С этой точки зрения показатели интегрированной отчетности можно разделить на учетные и внеучетные.

Учетные показатели, формируемые на регулярной основе в финансовом или управленческом учете, могут быть выражены в денежной оценке (так называемые финансовые показатели) и в натуральном выражении (нефинансовые показатели). Исследование показало, что в состав учетных показателей, выраженных в денежной оценке, необходимо включать все статьи расходов на осуществление социальной и экологической деятельности и проведение социальных мероприятий (расходы на охрану окружающей среды, на оплату труда работников, относящихся к социально-незащищенным слоям населения, расходы на добровольное медицинское страхование работников и страхование жизни,

расходы на проведение благотворительных мероприятий, выплату материальной помощи в связи с несчастными случаями и заболеваниями, по обучение персонала, повышение квалификации, оплату проезда к месту отдыха и т.д.).

К учетным показателям, исчисленным в натуральном выражении, можно отнести численность кооперированного населения, количество вновь построенных детских и спортивных площадок, количество вновь созданных рабочих мест, благотворительных мероприятий, объем выбросов загрязняющих веществ, отходов, объем потребленных топливно-энергетических ресурсов, их экономия, использование вторичного сырья и т.д.

Среди внеучетных показателей отдельно выделяются относительные показатели, которые выражаются в процентах, долях, в виде коэффициентов и определяются расчетным путем. По нашему мнению, в социальной есть возможность отражать следующие относительные показатели: коэффициент роста квалификационного уровня персонала, степень лояльности персонала, ; отношение средней зарплаты по организации к среднему уровню по региону, удельный вес работников, относящихся к социально-незащищенным слоям населения, в общей численности персонала и т.д.

Таким образом, по форме выражения нами выделены такие виды показателей, как денежные, натуральные и относительные. При необходимости можно добавить еще одну группу – трудовые показатели.

В социальном отчете отражаются также показатели, формируемые по запросу, в разовом порядке экспертным путем, которые не могут быть отнесены ни к одному из перечисленных видов показателей. Считаем, что их следует выделить в отдельные виды показателей по признаку «форма выражения»: показатели, включающие описание мероприятий и основанные на оценке ситуации. Полагаем, что в состав показателей, основанных на оценке ситуации, оптимальным было бы включить демографический состав персонала, уровень образования персонала, степень лояльности персонала; устойчивость взаимоотношений с контрагентами, степень удовлетворенности покупателей магазинов и

предприятий общепита уровнем обслуживания и предлагаемым ассортиментом товаров, наличие трудовых династий в коллективе.

Показатели, основанные на описании мероприятий должны учитывать данные о мероприятиях по защите прав человека; пропаганде ценностей потребительской кооперации среди населения, пропаганде духовных ценностей, культурно-массовой работе, обеспечении условий для карьерного роста сотрудников, направленных на снижение воздействия на окружающую среду, участию в восстановлении окружающей природы, экологической и информационно-просветительской деятельности и т.д.

Следовательно, исходя из применяемых измерителей социальные показатели можно разбить на арифметические (которые включают денежный и натуральный измерители, относительные показатели) и неарифметические (которые объединяют показатели, включающие описание мероприятий и основанные на оценке ситуации).

Система финансового учета предназначена для обобщения в первую очередь денежных учетных показателей, которые формируются в бухгалтерской финансовой отчетности, предназначенной для внешних пользователей. Отчетность по сегментам включает преимущественно денежные показатели, идентичные показателям финансовой отчетности, но сгруппированные в разрезе сегментов организации, кроме того в нее могут включаться натуральные показатели, которые формируются не на синтетических счетах финансового учета, а в системе управленческого учета или аналитических счетах финансового учета.

Внеучетные показатели могут исчисляться как в натуральном выражении, так и относительном выражении, а также содержать описание мероприятий или могут быть основаны на профессиональной оценке сложившейся ситуации.

Данные, содержащие описание мероприятий (например, развитие коммуникаций, участие в просветительской деятельности, благотворительная деятельность), или показатели, основанные на оценке ситуации (например, репутация компании, лояльность потребителей, удовлетворенность клиентов, степень социальной защищенности персонала, имидж компании), невозможно форми-

ровать на постоянной основе, либо по запросу. Они определяются бухгалтерами-аналитиками, маркетологами, другими специалистами периодически, по заданию менеджеров на основе опроса потребителей, клиентов, других стейкхолдеров, персонала, изучения рыночной ситуации, оценки состояния дел конкурентов, исследования интернет-порталов и т.д. Назначение этих показателей, периодичность их сбора, способы получения информации и ее приблизительный характер делают невозможным ее получение в финансовом учете, поэтому данный источник нами назван «другие способы получения информации». Классификация социальных показателей по источникам формирования приведена на рисунке 2.4.

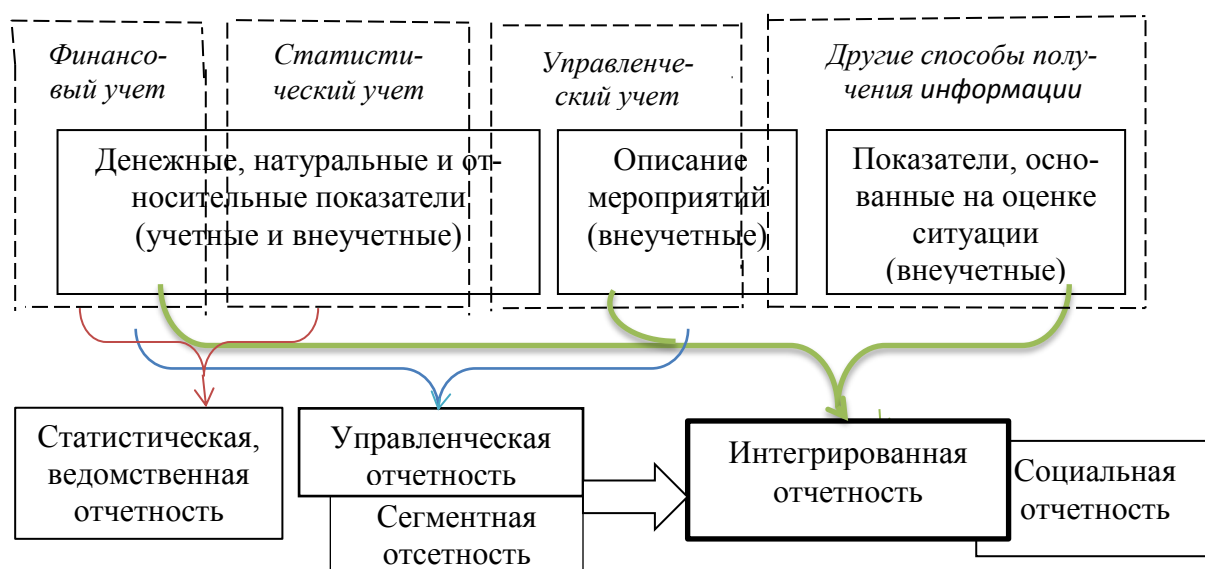


Рисунок 2.4 - Информационные источники учетных и внеучетных социальных показателей в отчетности кооперативных организаций

Важное значение при раскрытии социально ориентированной деятельности организации в социальной отчетности имеет группировка показателей по направлениям этой деятельности и по содержанию показателей. Наиболее существенными направлениями социальной деятельности являются экологическая деятельность, деятельность в области реализации социальной ответственности, обеспечение обратной связи с заинтересованными пользователями (стейкхолдерами).

В каждом направлении деятельности выделяются группы показателей в зависимости от содержания этой деятельности:

- характеризующие сохранение природного и производственного капитала;
- характеризующие использование трудовых ресурсов, уровень охраны труда и социальной защищенности сотрудников;
- раскрывающие выполнение социальной миссии;
- отражающие укрепление репутации кооперативной организации и пропаганду кооперативных ценностей.

Исследование показало, что целесообразнее раскрывать информацию в разрезе указанных групп, и соответственно построение структуры социальной отчетности должно осуществляться по указанным группам информации.

Продолжая обоснование классификации социальных показателей, представленную в таблице 2.9., акцентируем внимание на том, что основное назначение социальных показателей – отражение социально ориентированной деятельности во внешней и внутренней отчетности и осуществление контроля результатов этой деятельности и ее пользой для общества. Исходя из этого, по источникам раскрытия социальные показатели могут отражаться в статистической, ведомственной, интегрированной и управленческой отчетности. Для использования социальных показателей в процессе контроля социально ориентированной деятельности можно выделить показатели:

- используемые для разработки стратегии развития кооперативной организации;
- используемые для выработки решений по планированию и текущему управлению социально ориентированной деятельностью;
- предназначенные для оперативного контроля и стимулирования коллектива.

Состав и порядок расчета показателей, используемых в процессе контроля социальной деятельности исследуется в параграфе 3.3.

На рисунке 2.5 отражена взаимосвязь различных видов учета, отчетности и групп показателей, обобщенных в различных системах учета.

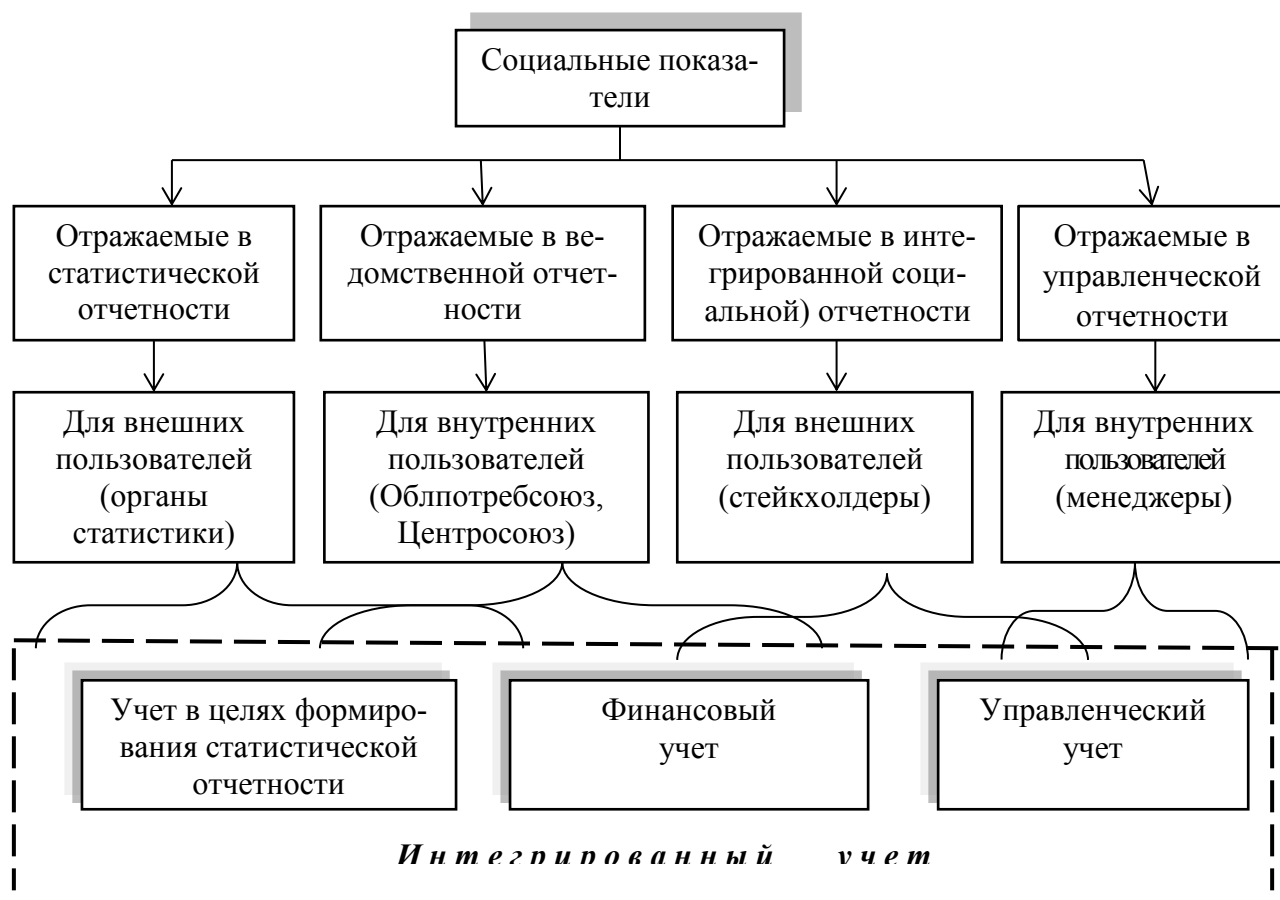


Рисунок 2.5 - Формирование социальных показателей в информационном поле интегрированного учета кооперативных организаций

Выше было приведено определение интегрированного учета как единой информационной системы, объединяющей финансовый, налоговый и управленческий учет с целью составления различных видов отчетности для внешних и внутренних пользователей.

С точки зрения формирования социальных показателей справедливо будет отметить, что часть этих показателей традиционно формируется в системе так называемого «статистического учета», по нашему мнению более точное название – учет для целей формирования показателей статистической отчетности. Целью такого учета является составление статистической отчетности, в которой в значительных объемах отражаются социальные и трудовые показате-

ли. Указанные показатели частично формируются и в бухгалтерском финансовом учете (преимущественно денежные).

Специфической особенностью бухгалтерской отчетности организаций потребительской кооперации является наличие ведомственной статистической отчетности, составляемой в соответствии с требованиями Центросоюза РФ. В ведомственной отчетности также имеются показатели, характеризующие выполнение социальной миссии потребительской кооперации.

Социальные показатели, отражаемые в статистической отчетности, могут быть полезны внешним заинтересованным пользователям, в связи с чем предлагаем отражать их и в интегрированной отчетности кооперативных организаций. Таким образом, учет для целей формирования статистической отчетности, становится составной частью единой информационной системы, названной нами интегрированным учетом, обобщающей и группирующей первичную информацию с целью представления информации о разнообразных сферах деятельности потребительского общества (в том числе социальной сфере) в его отчетности (рис. 2.5). Налоговый учет на рисунке отсутствует, поскольку, являясь частью интегрированного учета в нашем понимании, он никоим образом не участвует в формировании социальных показателей.

Все вышеизложенные доводы об основных классификационных признаках показателей, рекомендуемые для использования при составлении интегрированной отчетности в части ее социальной составляющей, обобщены и представлены на рисунке 2.6.

В приложении 11 представлен рекомендуемый состав показателей, разработанный на основе предложенной их классификации, раскрывающих в отчетности выполнение основной цели деятельности кооперативных организаций - выполнение социальной миссии.

Выводы. Контроль за выполнением социальной миссии основывается на изучении, мониторинге и анализе определенной системы показателей. Состав информационных потоков, исходящих из системы учета, будет определяться потребностями управления социальной деятельностью, обеспечивающими цели

внутреннего контроля. Информация обобщается в системе интегрированного учета в виде системы показателей.

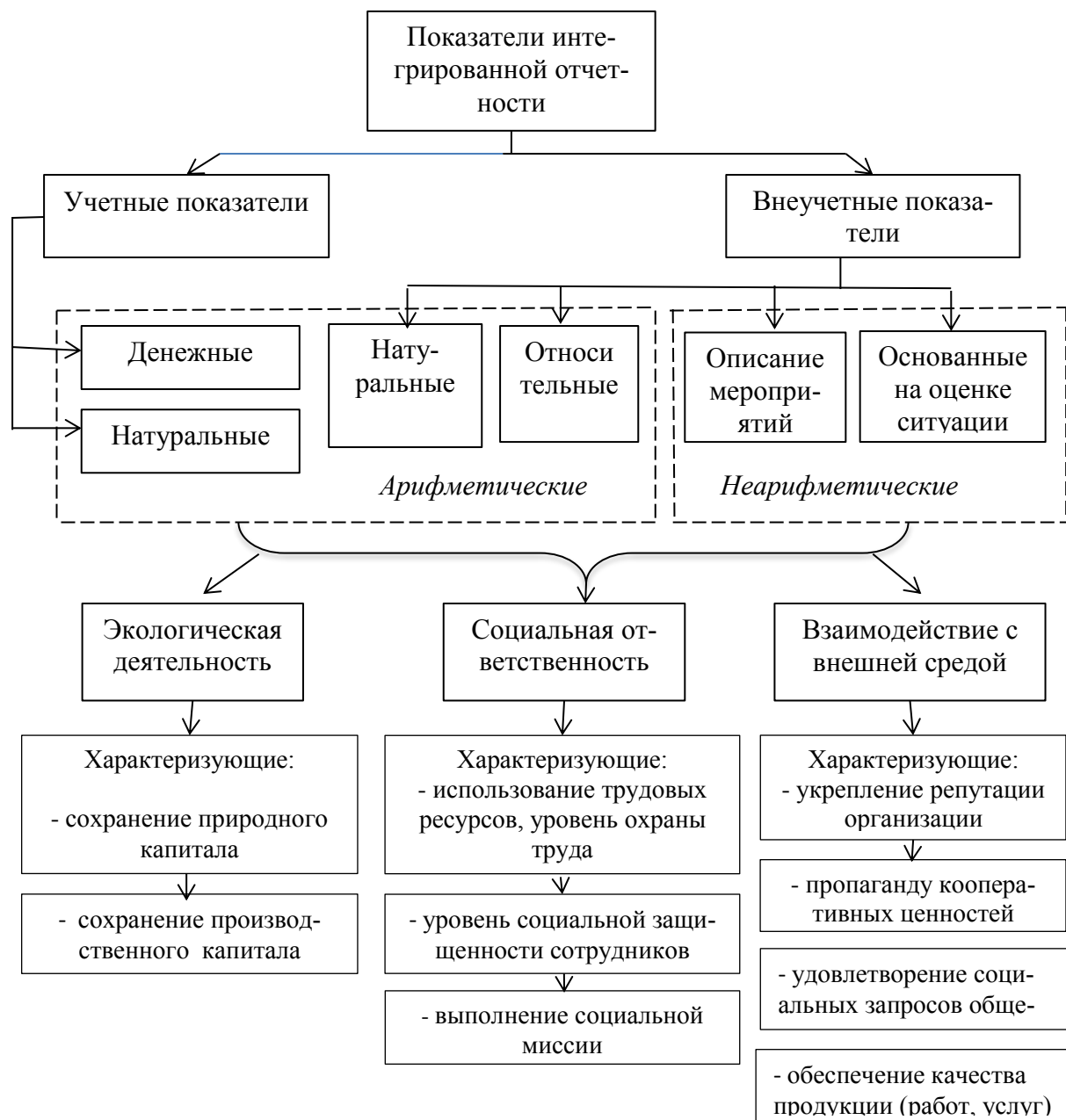


Рисунок 2.6 - Состав показателей, отражаемых в интегрированной отчетности при использовании социально ориентированного подхода в управленческом учете

Исследование показало, что данные для составления социальной отчетности могут формироваться как в системном бухгалтерском учете (финансовом, управленческом), так и вне систем учета (путем анкетирования, опросов, ис-

следования интернет-ресурсов, аналитических выборок и т.п.). В связи с этим, предлагается деление социальных показателей на две группы:

- учетные показатели, формируемые на регулярной основе в финансовом или управленческом учете, могут быть выражены в стоимостном и натуральном выражении;

- внеучетные показатели невозможно получить в учетных системах, они могут исчисляться как в денежном, так и в натуральном выражении, содержать описание мероприятий или могут быть основаны на профессиональной оценке сложившейся ситуации.

По содержанию социальные показатели предлагается группировать: 1) показатели, характеризующие уровень социальной защищенности работников и охрану труда; 2) направленные на выполнение социальной миссии; 3) показатели, характеризующие экологическую деятельность организации; 4) характеризующие реализацию социальных программ; 5) направленные на укрепление репутации ПО.

ГЛАВА 3. РАЗРАБОТКА МЕТОДИКИ ФОРМИРОВАНИЯ И КОНТРОЛЯ ИНФОРМАЦИИ О СОЦИАЛЬНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В УПРАВЛЕНЧЕСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

3.1. Использование элементов бюджетирования в управлении социальной деятельностью

В современном мире невозможно управлять организацией, основываясь только на интуиции, личном опыте и субъективном представлении о положении дел. Современные руководители, чтобы удержать достигнутые позиции и выжить в конкурентной борьбе, должны использовать современные технологии управления. Особенно актуально вопрос оптимизации управления стоит перед многосегментными организациями, к которым относятся организации потребительской кооперации.

Система планирования в кооперативных организациях осуществляется по отлаженной за многие годы схеме: составляются перспективные планы на предстоящий год, квартал, с разбивкой по месяцам. При расчете плановых показателей работники экономической службы используют информацию о достигнутых в прошлые отчетные периоды результатах, а также рекомендации потребсоюза, в составе которого они состоят, по достижению пороговых значений этих показателей. Планированию подвергается большинство объемных показателей деятельности по отраслям, затраты, себестоимость, прибыль в целом по потребительскому обществу. По завершении планового периода проводится план-факт анализ с доведением результатов до вышестоящей организации. Планирование показателей социально ориентированной деятельности не осуществляется.

Как правило, указанная система планирования недостаточно эффективна, так как не соответствует характеру рыночных отношений. Цель планирования заключается в первую очередь в том, чтобы оказать реальную помощь руководителю в управлении предприятием. Для этого планы должны составляться на основе анализа реальных возможностей кооперативной организации по дости-

жению тех или иных результатов, охватывать не только потребительское общество в целом, но и отдельные его сегменты (виды деятельности, подразделения, товарные группы). Очень важно наладить эффективный механизм контроля их исполнения через внутривозрастную отчетность и закрепление персональной ответственности за достижение плановых показателей.

Названные условия соответствуют применяемой в управленческом учете системе бюджетирования, которая в последние годы успешно и активно внедряется на многих российских предприятиях. Примеры ее применения в организациях потребительской кооперации отсутствуют.

В настоящее время существует множество научно-методических источников информации по вопросам организации управленческого учета и бюджетирования. Среди зарубежных авторов можно назвать таких как А. Апчерч, К. Друри, Мюллендорф, Ч. Хорнгрен, Х. Фольмут, Дж. Фостер и многие другие. Среди российских авторов можно выделить Вахрушину М.А., Гущину И.Э., Ермакову Е.А., Ивашкевича В.Б., Каверину О.Д., Карпову Т.П., Керимова В.Э., Николаеву С.А., Хруцкого В.Е., Щиборщ К.В., Янковского К.П. и других.

Большинство авторов рассматривают построение системы управленческого учета и бюджетирования для промышленных предприятий. В отдельных работах отражены особенности управленческого учета в сфере услуг, в торговых предприятиях. Однако, по нашему мнению, методика организации управленческого учета и бюджетирования в многосегментных социально ориентированных организациях, сочетающих в своей деятельности несколько различных отраслей, а также коммерческую и некоммерческую деятельность, таких как организации потребительской кооперации, требует особого подхода и практически не изучена и не освещена в экономической литературе.

В условиях многосегментной социально ориентированной деятельности возникают свои особенности, связанные с применением различных методик бюджетирования в разных отраслях; с выделением в организационной структуре организаций центров ответственности; обобщением информации о деятельности центров ответственности; выбором критериев оценки деятельности раз-

личных подразделений; установлением подходов к формированию трансфертных (внутренних) цен на продукцию, товары, услуги; распределением управленческих и других косвенных расходов; планированием вклада каждого центра ответственности и сегмента в выполнение социальной миссии; методикой разработки бюджета центра социальной миссии; с подсчетом маржинального дохода, точки безубыточности по видам деятельности и подразделениям.

Бюджетирование позволит потребительским обществам получить конкурентные преимущества через создание эффективной системы управления ресурсами и благодаря использованию возможности предугадать проблемы и соответствующим образом планировать будущие действия.

Бюджетирование является составной частью одной из функций управления – планирования и служит для конкретизации целей планирования. Это процесс планирования ресурсов по предприятию на будущий период времени или проект.

Центральным звеном бюджетирования является бюджет – сумма спрогнозированных затрат и доходов, рассчитанных в соответствии с предварительными оценками деятельности предприятия на ближайший финансовый год.

Бюджетирование – оперативная система управления компанией по центрам ответственности с помощью бюджетов, позволяющая достигать поставленные цели путем наиболее эффективного использования ресурсов. Таким образом, основными отличиями бюджетирования от планирования являются:

- мониторинг, проявляющийся через обратную связь путем обязательного контроля исполнения бюджетов;
- мотивация, использующая механизм учета отклонений от плановых показателей и разграничение ответственности за эти отклонения, когда работники осознают свою роль в достижении намеченных результатов.

Совокупность бюджетов позволяет руководству видеть четкую картину будущей деятельности предприятия: материальные потоки, структуру затрат, финансовые потоки (налоговые платежи, инвестиции) и др. Это, в свою очередь, приводит к обеспечению необходимой информацией процесса производ-

ства и продаж, недопущению движения активов и пассивов вне плана (например, излишних расходов, отвлечению средств из оборота), мотивации персонала, контролю и координации работ по выполнению планов. Улучшается информационный обмен и взаимодействие структурных подразделений организации.

Методология бюджетирования представляет собой некоторый набор правил, по которым строится система. Потребительское общество, исходя из своей структуры, отраслевой специфики выбирает, какими методами можно воспользоваться, чтобы получить желаемый результат.

Как правило, внедрение бюджетирования включает два направления:

1) разработка основного (сводного) бюджета, представляющего собой систему комплексного планирования всей деятельности предприятия и зависящего от наличия на балансе тех или иных отраслей;

2) построение бюджетов структурных подразделений, состав которых зависит от организационной структуры организации.

Если говорить об организации бюджетирования социальной деятельности, то необходимо решить следующие проблемы:

- определить набор показателей, характеризующих социальную деятельность и подвергающихся планированию;

- разработать принципы распределения этих показателей между бюджетами центров ответственности, сегментов и центра социальной миссии и распределить их;

- определить место бюджета центра социальной миссии в общей структуре бюджетов, его взаимосвязи с другими бюджетами;

- разработать формы бюджетов, включающих социальные показатели для центров затрат и центров прибыли и центра социальной миссии;

- разработать механизм обобщения показателей бюджетов, содержащих сведения о социальной деятельности, форм внутренней отчетности о выполнении бюджетов.

Существует достаточно большое количество видов бюджетов, которые можно сгруппировать определенным образом. Для этого используют следующие

щие классификационные признаки: степень обобщения информации; периодичность представления; способ планирования; механизм использования (приложение 12).

В основе бюджетирования лежит *общий бюджет*, который представляет собой скоординированный план работы по всем отраслям и видам деятельности для потребительского общества в целом. В его составе обычно выделяют *операционный бюджет*, раскрывающий показатели основной (обычной) деятельности, *финансовый бюджет*, включающий планирование денежных потоков и оценку финансового состояния организации, состав общего бюджета можно дополнить *инвестиционным бюджетом*, в котором планируются капитальные затраты и их эффективность. Бюджет выполнения социальной миссии является составной частью операционного бюджета.

Рассмотрим вариант, при котором на едином балансе потребительского общества находятся три традиционные отрасли – производственная (представленная хлебопекарным производством), торговая (представленная розничной торговлей) и общественное питание (объединяющее столовые, кафе, бары, закусочные). В этом случае структура сводного бюджета потребительского общества будет иметь вид (приложение 13):

1) Бюджеты по производственной деятельности (бюджет продаж; производственный бюджет; бюджет прямых материальных затрат; бюджет прямых трудовых затрат; бюджет общепроизводственных расходов; бюджет производственной себестоимости; бюджет закупок материальных ценностей).

2) Бюджеты по торговой деятельности (бюджет продаж; бюджет закупок товаров и товарных запасов; бюджет расходов на продажу).

3) Бюджеты по общественному питанию (бюджет продаж продукции собственного производства и покупных товаров; бюджет закупок продуктов, товаров и товарных запасов; бюджет расходов на производство продукции и продажу).

4) Общие бюджеты в целом по потребительскому обществу (бюджет выполнения социальной миссии; бюджет постоянных расходов (коммерческих и

управленческих); прогнозный отчет о прибылях и убытках (бюджет доходов и расходов); бюджет движения денежных средств; бюджет капитальных затрат (инвестиционный бюджет); прогнозный баланс).

Как видно из приложения 13, операционный бюджет сегмента «Торговля» имеет более простую структуру по сравнению с бюджетом сегмента «Производство». Более приемлемым является планирование продаж и закупок товаров в розничной торговле в разрезе товарных групп и отдельных наименований товаров. Однако, разрабатывая бюджеты по торговой деятельности, работники бюджетной бухгалтерии могут столкнуться с проблемой недостатка информации о товарообороте и товарных запасах в разрезе товарных групп.

Методика бухгалтерского учета в предприятиях розничной торговли не предусматривает ведение аналитического количественно-суммового учета товаров по наименованиям или хотя бы товарным группам. Учет товаров ведется в суммовом выражении обобщенно по продажным ценам в разрезе материально-ответственных лиц.

Такой порядок учета вызван отсутствием возможности отследить состав розничного товарооборота в разрезе товарных групп и отдельных наименований – счетчики контрольно-кассовых машин фиксируют только общую сумму выручки. Для этого при поступлении товаров на розничное предприятие на их стоимость начисляется торговая наценка. Размер наценки зависит от группы товаров, рыночной конъюнктуры, географического положения магазина.

В большинстве потребительских обществах магазины товаров повседневного спроса переоборудуются в магазины самообслуживания с наличием специального оборудования со считыванием штрих-кодов продаваемых товаров и соответствующего программного обеспечения. В таких предприятиях (назовем их автоматизированными торговыми точками - АТТ) появляется возможность вести системный учет товаров по наименованиям в количественно-суммовом выражении. Процесс внедрения в практику кооперативных организаций современных методов торговли в настоящий момент не завершён, поэтому не все

предприятия торговли в составе потребительских обществ Чувашпотребсоюза и Марпотребсоюза оборудованы по принципу магазинов самообслуживания.

Поэтому в торговых предприятиях нами предлагается разработка бюджета продажи и закупки товаров по трем направлениям (Приложение 14):

1) для магазинов самообслуживания (АТТ) составлять бюджеты в разрезе отдельных наименований товаров с указанием их количества, цены, размера и суммы торговой наценки;

2) для магазинов, в которых ведется суммовой учет товаров, рекомендуем применение традиционной методики планирования товарооборота – по общей сумме в разрезе розничных предприятий, а внутри них – в разрезе торговых отделов, секций;

3) для розничной торговли в целом разрабатывать бюджеты в разрезе товарных групп.

Бюджеты первого и второго направления будут использоваться, в первую очередь, для контроля работы центров прибыли – торговых предприятий, т.к. составляются они по каждому магазину. Кроме этого, бюджеты первого направления имеют дополнительную функцию – анализ рентабельности каждой товарной группы и даже каждого наименования товаров, их вкладе в общую прибыль как магазина, так и организации в целом (так называемый АВС-анализ), анализ рентабельности поставщиков. Бюджеты третьего направления могут использоваться для получения информации о рентабельности и движении всех товарных групп в целом по потребительскому обществу, для планирования закупок товаров (так как договоры с поставщиками составляются в большинстве случаев централизованно, по отдельным товарам).

В состав операционного бюджета по торговой отрасли включается бюджет расходов на продажу. В данном бюджете планируется расходы на осуществление торговой деятельности, без учета управленческих расходов на уровне кооперативной организации в целом. Расходы на продажу делятся на две большие группы: прямые (связанные с деятельностью конкретных центров

прибыли) и косвенные или общеторговые (вызванные обеспечением процесса продажи товаров на уровне потребительского общества).

Для построения бюджетов структурных подразделений потребительского общества (ПО) необходимо проанализировать его организационную структуру:

1) сначала необходимо составить перечень видов деятельности ПО, видов продукции, работ, услуг, проверить степень обособленности структурных подразделений;

2) затем посмотреть распределение функций между подразделениями, выделив те из них, которые не участвуют в производственных (торговых) процессах, а обслуживают их (т.е. не имеют источника дохода). Отдельно выделяются подразделения, принимающие участие в выполнении социальной миссии;

3) проанализировать состав доходов и затрат каждого подразделения, разделив их на регулируемые и нерегулируемые (контролируемые и неконтролируемые), а также уточнить функции и состав расходов центра социальной миссии. Для этого выделяются те статьи, на уровень которых руководитель подразделения может оказать влияние в результате принятого им решения, и которые не поддаются его влиянию.

Деление потребительского общества по ЦО позволяет четко отслеживать денежные потоки и контролировать источники формирования доходов и расходов, получая детальную оперативную информацию о деятельности каждого подразделения. Выделение центра социальной миссии позволяет обособить социальную деятельность организации, выделить расходы на ее осуществление и определить ее итоги. Такая детализация учета позволяет максимально объективно диагностировать состояние организации.

Бюджеты ЦО представляют собой перечень показателей, необходимых для управленческого персонала, в планируемом периоде. Необходимо установить связь между бюджетами, входящими в состав сводного бюджета потребительского общества, и бюджетами подразделений. Например, в бюджет закупок товаров, функциональный для потребительского общества, включаются бюджеты закупок по каждому отдельному магазину (центру прибыли), бюджет

управленческих расходов составляется по Правлению райпо (центру затрат), которое, в свою очередь, может разбиваться на ЦО второго уровня – бухгалтерию, планово-экономический отдел, информационный центр и др. Расходы на социальную миссию включаются в бюджеты всех центров ответственности, выполняющих операции социальной направленности, а затем обобщаются в бюджете центра социальной миссии.

При построении бюджетирования в потребительском обществе важно предусмотреть систему контроля за исполнением бюджетов. Заключается она не только в своевременном и точном определении бюджетных показателей, но и в анализе отклонений фактических значений бюджетных показателей от запланированных. На базе такого анализа принимаются управленческие решения.

Уровень принятия решений зависит от величины отклонений (5%, 15% и т.д.). На базе отклонений можно строить систему мотивации руководителей и работников ЦО (систему премирования и депремирования), однако подходить к этому вопросу следует гибко из-за сложности точного расчета прогнозных показателей.

Методика расчета отдельных бюджетов является типовой для большинства организаций. [99] В данном исследовании подробно остановимся лишь на специфических особенностях бюджетирования социально ориентированной деятельности потребительской кооперации. В связи с тем, что социальный бюджет встроен в общую систему бюджетирования, его разработка осуществляется параллельно с расчетом показателей традиционных операционных бюджетов.

Рассмотрим методику разработки бюджетов, связанных с выполнением социальной миссии, на примере потребительского общества, имеющего на балансе хлебозавод, розничную торговлю и общественное питание. Выберем бюджетный период – первый квартал 2020 года. Для разработки бюджетов нами использовались условные цифры.

Составление бюджета (прогноза) продаж – отправная точка бюджетирования на предприятии. Так как основной целью деятельности предприятий потребительской кооперации является удовлетворение потребностей пайщиков и

выполнение социальной миссии, а не получение прибыли, прогноз продажных цен на предстоящий период производится с учетом того, что хлебобулочные изделия – товары первой необходимости. Поэтому при планировании цен на продукцию исходят не из затратного подхода, а из рыночного (с учетом цен конкурентов и покупательной способности населения).

Одним из направлений социальной работы потребительского общества является продажа хлеба пайщикам, работникам и нуждающемуся населению по льготным ценам (по себестоимости). Поэтому при планировании объема продаж необходимо учитывать сумму скидок. Исходя из сказанного бюджет продаж будет выглядеть следующим образом (табл. 3.1).

Таблица 3.1 - Бюджет продаж хлебозавода на первый квартал 2020 года

Наименование продукции	Отпускная цена, руб.			Объем продаж				
	Янв.	Февр.	Март	по количеству				по сумме, т. руб.
				штук			тн	
				Янв.	Февр.	Март		
1. Хлеб пшеничный	6,86	7,55	7,55	71200	65600	67800	102,3	1495,6
2. Хлеб фокинский	6,93	7,62	7,62	28000	22167	23000	43,9	322,9
3. Прочие виды продукции	*	*	*	*	*	*	151,6	4057,1
Итого по хлебопечению	*	*	*	*	*	*	297,8	5875,6
Планируемые скидки в рамках социальной миссии	*	*	*	*	*	*	*	171,2
Выручка от продаж (с учетом скидок)								5704,4

На следующих этапах разрабатываются: бюджет производства, бюджет закупки и использования материалов, бюджет трудовых затрат, бюджет общепроизводственных расходов, плановая калькуляция себестоимости выпущенной продукции, бюджет себестоимости реализованной продукции, прогнозный отчет о финансовых результатах. Формы этих бюджетов представлены в приложениях 15, 16, 17, 18.

Формы бюджетов по торговой деятельности аналогичны содержанию бюджетов по производству, но операционный бюджет в торговых организациях имеет более простую структуру. При формировании бюджета продаж по торго-

вой деятельности следует учесть, что одним из направлений выполнения социальной миссии является предоставление скидок на товары пайщикам, работникам и малоимущему населению (пенсионерам, многодетным семьям, безработным).

Предоставляя бонусы своим пайщикам, потребительское общество сохраняет гарантированную клиентскую базу что, в конечном итоге, позволяет обеспечить рост оборота розничной торговли. Скидки могут предоставляться с использованием карт постоянного клиента, которые выдаются пайщиками и работникам. Также возможно использование книжек пайщика, которые предъявляются покупателями продавцам при совершении покупок. Бюджет продаж торговых предприятий представлен в таблице 3.2.

Что касается размера торговой наценки, то политика ее установления основывается на конкурентном факторе: в центре населенного пункта количество конкурентов максимально, поэтому для привлечения покупателей потребительское общество вынуждено ориентироваться на цены других торговых предприятий и предпринимателей, устанавливая минимальную наценку, в отдаленных магазинах размер наценки может быть выше.

В случае разработки бюджетов продаж и закупок не только в суммовом выражении в целом по магазину, но и в разрезе товарных групп и отдельных наименований товаров, их форма будет иметь следующий вид (приложение 19).

На следующих этапах бюджетирования составляются бюджет запасов и закупок товаров, бюджет расходов торговой деятельности, прогнозный отчет о финансовых результатах по торговле. Эти бюджеты представлены в приложении 20.

Методика учета основных производственных операций в общественном питании аналогична розничной торговле, поэтому формы бюджетов идентичны. При разработке бюджетов следует учесть, что оборот предприятий общественного питания делится на две части: продажа продукции собственного производства, продажа покупных товаров.

Таблица 3.2 – Бюджет продаж розничных торговых предприятий по общему обороту на первый квартал 2020 года

Статьи бюджета	Магазин Центр	Магазин 2	Прочие магазины	Итого по рознице
1. Прогноз оборота торговли (с учетом скидок)*, т.руб.	4245,7	2134,6	12297,4	18677,7
1.1. в т.ч. планируемые скидки на товары первой необходимости в рамках социальной миссии	101,9	53,4	405,8	561,1
2. Средний размер торговой наценки, %	19,8	23,4	21,4	21,3
3. Сумма торговой наценки в обороте торговли, т.руб.	840,6	499,5	2631,6	3971,7
4. Себестоимость планируемых к продаже товаров, т.руб.	3405,1	1635,1	9665,8	14706,0

* Сумма оборота торговли отражена без учета НДС, но за минусом планируемых скидок в рамках выполнения социальной миссии

В первом случае осуществляется продажа блюд, приготовленных на кухне данного предприятия, во втором случае продаются «сопутствующие» товары, т.е. осуществляется розничная продажа покупных товаров, не подвергавшихся какой-либо обработке. Предпочтительным является преобладание доли продукции собственного производства в общей сумме товарооборота общественного питания, но во многих организациях наблюдается обратная ситуация (за счет таких товаров как вино-водочные изделия, хлеб, напитки, колбасы, овощи, фрукты и др.).

На покупные товары делается торговая наценка, как правило, ее размер в общепите выше, чем в рознице. Порядок ценообразования на продукцию собственного производства в общепите аналогичен производственным отраслям: на основе рецептов приготовления различных блюд составляется калькуляционная карточка (подобие калькуляции себестоимости) в расчете на 100 блюд. В карточке указывается закладка продуктов на приготовление данного блюда, к полученной сумме сырьевого набора прибавляется наценка общепита, которая должна покрыть все остальные расходы общепита (зарплата работников, отчисления на социальное страхование, содержание и амортизация основных средств, газ, пар, вода, бой посуды, управленческие расходы и т.д.).

Бюджет продаж предприятий общественного питания приведен в таблице 3.3. Для упрощения процесса расчета бюджетных показателей нами рекомендуется их планирование по общей сумме и по отдельным подразделениям, без разделения обобщенных показателей по наименованиям продукции, товаров, продуктов. Далее составляются: бюджет запасов и закупок, бюджет расходов общественного питания, прогнозный отчет о финансовых результатах (Приложение 21).

Таблица 3.3 - Бюджет продаж предприятий общественного питания на первый квартал 2020 года

Статьи бюджета	Кафе	Столовая	Прочие предприятия	Итого по общепиту
1. Прогноз оборота ПОП (с учетом скидок)*, т.руб., в т.ч.	1810,3	1456,4	6790,5	10057,2
- продукция собств. производства	416,4	589,7	1901,8	2827,9
- покупные товары	1393,9	866,7	4888,7	7229,3
1.1. в т.ч. планируемые скидки на продукцию в рамках социальной миссии	х	22,1	79,8	81,0
2. Средний размер торговой наценки, %, в т.ч.	34,1	27,4	30,9	31,0
- продукция собств. производства	39,6	30,7	36,8	36,9
- покупные товары	32,5	25,2	28,7	28,7
3. Сумма торговой наценки в обороте, т.руб., в т.ч.	617,9	399,4	2103,0	3120,3
- продукция собств. производства	164,9	181,0	699,9	1045,8
- покупные товары	453,0	218,4	1403,1	2074,5
4. Себестоимость планируемых к продаже товаров, т.руб., в т.ч.	1192,4	1057,0	4687,5	6936,9
- продукция собств. производства	251,5	408,7	1201,9	1782,1
- покупные товары	940,9	648,3	3485,6	5154,8

* Сумма оборота ПОП отражена без учета НДС, но за минусом планируемых скидок в рамках выполнения социальной миссии

Несмотря на наличие производственных функций, на предприятиях общественного питания считаем нецелесообразным разрабатывать бюджет производства. Такой подход обусловлен совпадением объема производства и объема продажи продукции общепита, т.к. приготовленные блюда должны быть проданы в течение того же дня, остатки продукции на следующий день не переходят. Этим объясняется и отсутствие остатка готовой продукции в бюджете закупок, в котором по статье «Производственные запасы» отражаются только запасы сырья, продуктов питания и товаров.

На следующем этапе формируется бюджет выполнения социальной миссии (табл. 3.4). Бюджет выполнения социальной миссии составляется с целью управления социальной деятельностью и оценки степени достижения уставной цели деятельности потребительского общества, кроме того данный бюджет служит для контроля деятельности центра социальной миссии.

Важнейшей частью этого бюджета является раздел «Учетные показатели», в котором планируются расходы на социальную деятельность. Учет, планирование и контроль этих расходов должен осуществляться в разрезе следующих групп статей издержек:

1) расходы на содержание председателя Совета, секретаря и прочего персонала;

2) расходы на обеспечение социальной защищенности сотрудников, охрану труда и социальные программы;

3) расходы на осуществление социальной миссии, благотворительность, пропаганду кооперативного дела;

4) сумма предоставленных скидок на собственную продукцию, товары, услуги сотрудникам, пайщикам, пенсионерам и другим категориям социально не защищенных граждан (вмененные издержки);

5) убытки от содержания планово-убыточных социально-ориентированных подразделений и выполнения планово-убыточных операций (вмененные издержки).

Планирование социальных показателей потребительского общества совмещается с процессом разработки традиционных бюджетов, которые формируются в разрезе центров ответственности и сегментов по функциональным сферам деятельности (производство, продажи, закупки, управление). При выделении центров ответственности и сегментов в организационной структуре кооперативной организации предусматривается обособление центра социальной миссии, в роли которого выступает Совет потребительского общества, что позволяет установить ответственность за выполнение социальной миссии и цен-

трализованно организовать планирование, учет и контроль социальных показателей.

Председатель Совета несет ответственность за результаты и качество социально ориентированной деятельности, поэтому принимает непосредственное участие в планировании социальных показателей и разработке главного социального бюджета - бюджета выполнения социальной миссии.

Методика бюджетирования при применении социально ориентированного подхода имеет следующие особенности и отличия от традиционной методики бюджетирования (рис. 3.1):

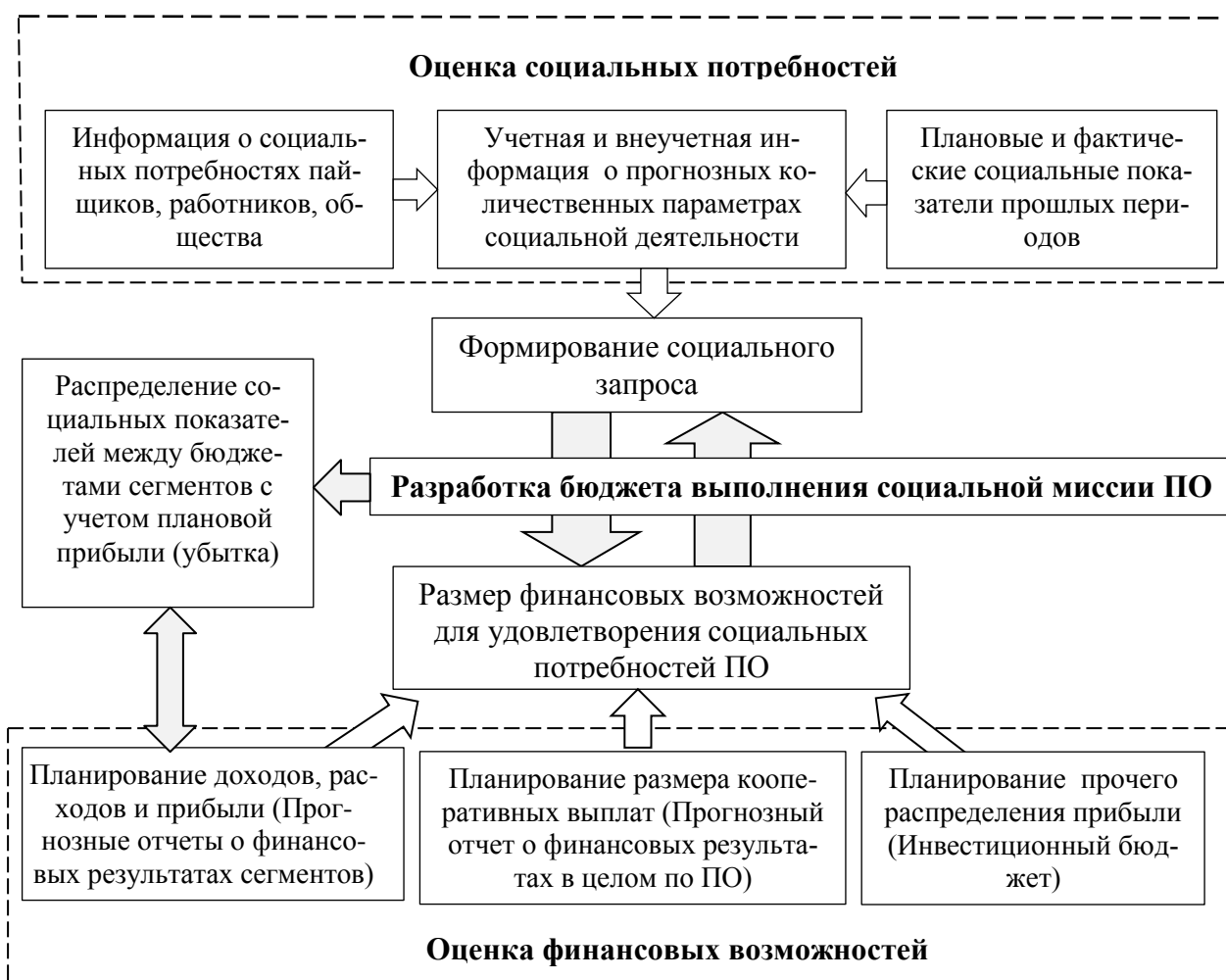


Рисунок 3.1 – Алгоритм планирования социальных показателей при применении социально ориентированного подхода в управленческом учете

1) при расчете показателей социального бюджета принимаются в расчет не только данные за прошлые периоды о плановых и фактических показателях, подвергающихся планированию, параметры деятельности организации на пла-

новый период, формируемые в денежном и натуральном выражении, которые рассчитываются в традиционных бюджетах и могут быть получены в учетных системах (финансового и управленческого учета), но и информация о социальных потребностях работников, пайщиков, общества, полученная вне учетных систем (путем опросов, анкетирования, экспертных оценок и др.);

2) на основе учетной и внеучетной информации о прогнозных количественных параметрах социальной деятельности организации формируются объемы ее социальных запросов, и соответственно, размер средств, необходимых для достижения основной цели организации (максимально полное выполнение социальной миссии);

3) социальная деятельность финансируется за счет коммерческой деятельности, поэтому при ее планировании в качестве ограничивающего фактора выступает показатель прибыли, исчисленный в прогнозном отчете о финансовых результатах. В связи с этим одновременно с определением объемов социальных запросов производится оценка финансовых возможностей для удовлетворения социальных потребностей путем сопоставления плановой прибыли с размером кооперативных выплат пайщикам и планируемого распределения прибыли на прочие цели организации (потребление и накопление). Разница между этими величинами может быть направлена на выполнение социальной миссии. Следует отметить, что учетная информация о фактических суммах социальных показателей за прошлые периоды, исчисленная в денежном выражении. Содержится в учетных регистрах по счетам 26, 44, 42, 90 и 91;

4) применение социально ориентированного подхода приводит к некоторым изменениям порядка составления традиционных бюджетов: после завершения формирования бюджета социальной миссии в операционные бюджеты сегментов и центров ответственности, составленные без учета социальной деятельности, вносятся корректировки с целью включения в них социальных показателей.

При разработке бюджета выполнения социальной миссии применяется способ планирования «сверху-вниз» - сначала рассчитывается общая сумма

социальных расходов, затем она распределяется по группам расходов в зависимости от прогнозных потребностей, на следующем этапе статьи социальных расходов распределяются между сегментами с учетом запланированного финансового результата от операционной деятельности (рис. 3.2).



Рисунок 3.2 - Последовательность планирования социальных показателей в рамках социально ориентированного подхода в управленческом учете

При этом следует иметь в виду, что если сегмент имеет отрицательный финансовый результат, это не означает, что он не будет или не осуществляет социально ориентированную деятельность. Убыточные сегменты (дотационные

сегменты) при выполнении социальной миссии финансируются за счет других сегментов, работающих прибыльно (сегменты-доноры).

На следующем этапе социальные показатели сегментов подлежат распределению между центрами ответственности, входящими в состав этих сегментов и выполняющих социальные мероприятия. В зависимости от содержания расходов они могут включаться в разные бюджеты центров ответственности. В частности, в группу статей «Расходы на социальную защиту сотрудников» входят расходы на оплату труда работников, относимых к социально незащищенным слоям населения, расходы на выплату материальной помощи работникам, которые отражаются в бюджете трудовых затрат хлебозавода (Приложение 15), либо бюджете расходов по торговой деятельности (Приложение 20) или бюджете расходов предприятий общественного питания (Приложение 21).

Показатель «Оборот по закупке сельскохозяйственной продукции у населения» отражаются в бюджетах товарных запасов и закупок торговых предприятий (Приложение 20) и предприятий общественного питания (Приложение 21). Показатель «Предоставленные скидки в рамках социальной миссии» включается в бюджеты продаж центров ответственности (табл. 3.1., 3.2, 3.3).

Часть социальных мероприятий осуществляется централизованно на уровне Совета потребительского общества, поэтому соответствующая часть расходов на социальную деятельность включается в бюджет выполнения социальной миссии в графу «Центр социальной миссии».

Отдельной статьей бюджета выполнения социальной миссии являются «Расходы на содержание Совета потребительского общества». Считаем, что несмотря на то, что данная статья расходов не имеет прямого отношения к осуществлению социальных мероприятий, она должна отражаться в бюджете. Председатель Совета, его секретарь и прочий персонал Совета занимаются организацией, оценкой, контролем и управлением процессом реализации социальной политики потребительского общества, поэтому расходы на оплату труда, на командировки, представительские расходы, содержание и ремонт оргтех-

ники и прочие расходы Совета ПО являются косвенными расходами по социальной деятельности.

Плановые суммы расходов на содержание Совета ПО являются составной частью бюджета общих и административно-управленческих расходов (Приложение 22). Результаты планирования социальных показателей представлены в таблице 3.4.

Таблица 3.4 - Бюджет выполнения социальной миссии по сегментам на первый квартал 2020 года, тыс. руб.

Статьи бюджета	Сегмент Хлебопечение	Сегмент Торговля	Сегмент Общепит	Сегмент Выполн соц миссии	Итого
1	2	3	4	5	6
<i>Учетные показатели</i>					
1. Расходы на содержание Совета потребительского общества, в т.ч.:	х	х	х	23,5	23,5
- расходы на оплату труда				14,1	14,1
- отчисления на социальные нужды				4,2	4,2
- командировочные расходы				2,8	2,8
- прочие расходы				2,4	2,4
2. Расходы на обеспечение социальной защищенности сотрудников, в т.ч.:	0,9	8,4	1,9	х	11,2
- расходы на оплату труда работников, относимых к социально незащищенным слоям населения;	0,3	3,2	0,5		4,0
- выплата материальной помощи	0,3	2,9	0,5		3,7
- расходы по обучению персонала	0,3	1,7	0,2		2,2
- выдача беспроцентных займов		0,6	0,7		1,3
3. Расходы на выполнение социальной миссии, в т.ч.:	7,4	6,2	4,3	х	17,9
- организация бесплатных обедов для неработающих пенсионеров, других нуждающихся	-	4,5	3,8		8,3
- расходы на благотворительность и меценатство	7,4	1,7	0,5		9,6
- оборот по закупке сельскохозяйственной продукции у населения	-	5,6	4,0	-	9,6
4. Предоставленные скидки на продукцию, товары, услуги сотрудникам, пайщикам, пенсионерам	171,2	561,1	81,0	х	813,3
5. Убытки от содержания планово-убыточных социально ориентированных подразделений	41,5	х	22,0	х	63,5
6. Всего издержки на социальную миссию	221,0	581,3	113,2	23,5	929,4
7. Издержки на социальную миссию без вмененных издержек (1+2+3)	8,3	20,2	10,2	23,5	52,6
8. Планируемая чистая прибыль сегментов	705,6	60,5	272,6	х	1038,7

Продолжение таблицы 3.4

1	2	3	4	5	6
<i>Внеучетные показатели</i>					
1. Экологическая деятельность: - объем отходов, тонн - утилизация отходов, тонн	19 15		4 3	x	23 18
2. Социальная защищенность сотрудников: - численность работников, относимых к социально-незащищенным слоям населения, чел - уд. вес расходов на оплату труда работников, относимых к социально незащищенным слоям населения, в общей сумме расходов на оплату труда, %	7 8,7	12 9,1	4 7,5	22,5	23 8,2
3. Охрана труда и травматизм - количество несчастных случаев на рабочем месте, ед. - численность пострадавших работников, чел	2 2	-	1 1	-	3 3
4. Социальные программы: - количество работников прошедших повышение квалификации за счет организации, чел.	3	5	1	-	9
5. Выполнение социальной миссии: - количество благотворительных мероприятий, ед. - количество построенных спортивных и детских площадок, ед.	2 -	6	2	3 2	13 2
6. Укрепление репутации и лояльность покупателей: - количество экземпляров газеты «Российская кооперация», распространенных среди населения и пайщиков, шт. - количество кооперированного населения, чел. - количество случаев возврата товаров со стороны покупателей, ед. - количество записей в книгу жалоб и предложений, ед.	32 2 - -	58 4 1 1	28 1 - -	36 5 X x	154 12 1 1

Предоставленные скидки на товары и услуги, убытки от содержания плано-убыточных подразделений относятся к вмененным издержкам, так как фактически затратами кооперативной организации не являются, а представляют собой упущенные выгоды, от которых организация отказалась ради достижения своей основной цели – ведение социально направленной деятельности. В бюджете эти статьи выделяются с целью исчисления полной суммы издержек на

ведение социально направленной деятельности и принятия управленческих решений, касающихся регулирования социальной деятельности. При расчете финансового результата в целом по кооперативной организации они не принимаются в расчет, поскольку отражаются в бюджетах и отчетах других центров ответственности.

Группировка учетных и внеучетных показателей в бюджете выполнения социальной миссии соответствуют классификации социальных показателей, приведенной в приложении 11. В случае незначительного размера некоторых статей расходов или их отсутствия в организации с целью «облегчения» бюджетных форм и снижения количества бюджетных показателей некоторые группы расходов могут быть объединены, как показано в таблице 3.4.

Целесообразно в бюджете, а затем в отчетах об исполнении бюджета указанные показатели отражать в разрезе центров сегментирования с целью раскрытия информации о вкладе каждого сегмента в реализацию социальной миссии, о размерах финансирования планово-убыточных сегментов при выполнении ими социальной миссии отраслями-донорами.

Строка «Планируемая чистая прибыль сегментов» в бюджете приводится с целью контроля за размером расходов на социальную миссию и их сопоставления с полученной сегментом прибылью (главный критерий – расходы не должны превышать прибыль).

На завершающем этапе составляются бюджет общих и административных расходов и сводный операционный бюджет потребительского общества (Приложение 22). Целью обобщенного операционного бюджета является планирование основных объемных показателей потребительского общества и показателей прибыли с учетом расходов на социальную миссию.

Для составления сводного бюджета используются данные всех предыдущих бюджетов, сформированных по отдельным видам деятельности и центрам ответственности. Но прежде необходимо внести корректировки в операционные бюджеты сегментов и центров ответственности после их первоначального формирования (без учета социальной деятельности) с целью включения в них

социальных показателей. Эти корректировки вносятся в бюджеты после планирования социальных показателей на основе оценки социальных потребностей и финансовых возможностей по осуществлению социальной деятельности, разработки бюджета выполнения социальной миссии и распределения статей бюджета между сегментами и центрами ответственности.



Рисунок 3.3 - Алгоритм встраивания плановых социальных показателей в бюджеты организации

С целью планирования окончательного результата операционной деятельности потребительского общества и формирования сводного операционного бюджета необходимо обобщение социальных показателей в целом по организации. Алгоритм обобщения показателей представлен на рисунке 3.3.

Полагаем, что в сводном бюджете для целей управления целесообразно сопоставлять сумму прибыли от обычной деятельности с уровнем расходов на социальную миссию, а также определять контрольный показатель – прибыль по уставной деятельности (чистая прибыль от продаж за минусом расходов на социальную миссию). Этот показатель является «верхней границей» уровня расходов на социальную миссию (табл. 3.5).

Таблица 3.5 - Сводный операционный бюджет по сегментам на первый квартал 2020 года, тыс. руб.

Статьи бюджета	Хлебопече- ние	Торговля	Общепит	В целом по райпо
1. Выручка от продажи продукции, товаров	5704,4	18677,7	10057,2	34439,3
2. Себестоимость проданной продукции, товаров	4425,0	14706,0	6936,9	26067,9
3. Маржинальная прибыль (1-2)	1279,4	3971,7	3120,3	8371,4
4. Прямые издержки ЦС	475,7	3137,8	2192,6	5806,1
5. Операционная прибыль (3-4)	803,7	833,9	927,7	2565,3
6. Косвенные (общеторговые и управленческие) расходы	98,1	773,4	655,1	1526,6
7. Чистая прибыль от продаж (5-6)	705,6	60,5	272,6	1038,7
8. Распределение прибыли на:				
8.1. на финансирование социальной миссии (социальные расходы)	62,2			
8.2. на кооперативные выплаты пайщикам	178,9			
8.3. на накопления	797,6			
9. Чистая прибыль по уставной деятельности (7-8.1.)	976,5			
10. Рентабельность продаж, %	12,4	0,3	2,7	3,0

Основной сферой деятельности организаций потребительской кооперации является розничная торговля, но в настоящее время в условиях жесткой конкуренции со стороны частного предпринимательства и организаций других форм собственности кооперативные магазины работают зачастую с убытком.

Деятельность любой коммерческой организации направлена на получение прибыли, поэтому кажется абсурдным наличие в бюджетах запланированных убытков. Это связано с тем, что организации потребительской кооперации не относятся к коммерческим структурам, их основная цель – удовлетворение потребностей сельского населения в различных товарах и услугах.

Кооперативные организации выполняют социальную миссию, поэтому их деятельность может быть плано-убыточной. Отдельные подразделения могут быть убыточными и даже отдельные сегменты, но, если рассчитать чистую прибыль в целом по потребительскому обществу, будет наблюдаться положительный результат.

Выводы. Важной составляющей социально ориентированного подхода в управленческом учете является бюджетирование. Технология бюджетирования в организациях, сочетающих в своей деятельности несколько различных сегментов (отраслей) и некоммерческую деятельность, которым присуща социальная направленность, требует особого подхода.

Важнейшей особенностью является разработка бюджета расходов на социальную миссию, в котором планируются расходы на выполнение социальной миссии и внеучетные социальные показатели в разрезе сегментов. Предложено пять групп для планирования, учета и контроля этих расходов: 1) расходы на содержание председателя Совета, секретаря и прочего персонала; 2) расходы на обеспечение социальной защищенности сотрудников потребительского общества, охрану труда и социальные программы; 3) расходы на осуществление социальной миссии, благотворительность, пропаганду кооперативного дела; 4) сумма предоставленных скидок на собственную продукцию, товары, услуги сотрудникам, пайщикам, пенсионерам и другим категориям социально не защищенных граждан (вмененные издержки); 5) убытки от содержания плано-убыточных социально-ориентированных подразделений (от выполнения плано-убыточных операций, востребованных населением, при отсутствии у населения альтернативных способов получения подобных услуг).

Две последние группы расходов отнесены к категории вмененных издержек, они выделяются с целью принятия управленческих решений, касающихся регулирования социальной деятельности, возможностей ее финансирования из целевых источников. При расчете финансового результата в целом по организации они не принимаются в расчет, поскольку отражаются в бюджетах и отчетах других центров ответственности.

Разработанная технология бюджетирования должна стать основой учета, оценки и контроля показателей социальной направленности с позиций эффективности деятельности центров ответственности и центров сегментирования организаций потребительской кооперации.

3.2. Разработка форм управленческой отчетности о социальной деятельности

Особенностью современного социально-экономического развития общества является переход от чисто коммерческой направленности деятельности экономических субъектов к ориентирам социальной справедливости и экологической безопасности. Смена ориентиров общественного развития привела к возникновению новой концепции корпоративного управления – концепции социальной ответственности.

Как отмечалось выше, в основе данной концепции лежит добровольный вклад бизнеса в развитие общества через социальные инвестиции путем взаимодействия с заинтересованными сторонами на основе интегрированной отчетности. При этом управленческие решения в экономическом субъекте принимаются с учетом их социальных и экологических последствий как для самого субъекта, так и для обществ в целом.

Несмотря на очевидное продвижение в разработке требований к формированию социальной и экологической отчетности, состава и методики формирования отчетных показателей, вопросы выбора критериев и методики оценки эффективности социально ответственной деятельности представляются недостаточно исследованными. В составе базы для оценки эффективности управления корпоративной социальной ответственностью предлагается ряд критериев, которые представлены в таблице 3.6.

Для получения комплексной оценки деятельности центров ответственности и центров сегментирования вводится система контрольных показателей.

Эффективность работы центра ответственности определяется сравнением плановых и фактических значений этих показателей.

Таблица 3.6 - Критерии успешности управления процессом выполнения социальной миссии организаций потребительской кооперации

№ п/п	Критерии	Характеристика критерия
1	Приверженность	Руководство ПО демонстрирует приверженность принципам кооперативной демократии и приоритета социальной направленности при принятии решений и распределении ресурсов,
2	Целенаправленность	Планирование деятельности ПО осуществляется не только в соответствии с коммерческими целями, но и потребностями и ожиданиями заинтересованных сторон. При этом постановка целей в области выполнения социальной миссии и выявление рисков осуществляются с учетом их влияния на результаты коммерческой деятельности
3	Интеграция в бизнес-процессы	Выполнение социальной миссии является целью деятельности ПО в соответствии с уставом, поэтому рассматривается не как второстепенная функция, а как неотъемлемая составляющая бизнес-процессов. Вопросы социальной ответственности учитываются при принятии решений на всех уровнях управления
4	Измеримость	При выполнении социальной миссии установлены четкие цели, определены ответственные за их достижение лица, а показатели выполнения целей установлены на основе взаимодействия с заинтересованными сторонами и с учетом лучшей практики
5	Контроль	Внедрены надежные системы стратегического, тактического и оперативного управления, а также формы отчетности, позволяющие следить за достижениями в области выполнения социальной миссии и обеспечивающие надлежащий контроль рисков в области социально ответственной деятельности
6	Прозрачность	Обмен информацией по вопросам выполнения социальной миссии осуществляется на основе принципов открытости, объективности и полноты, отражает достигнутые успехи и задачи на будущее
7	Полнота	Основные компоненты стратегии выполнения социальной миссии нацелены на удовлетворение потребностей и ожиданий пайщиков, сотрудников, общественности, органов власти партнеров, других заинтересованных пользователей, а также на решение экологических вопросов

При классификации затрат и доходов для целей управленческого учета по центрам ответственности используется традиционная их группировка на прямые и косвенные, а также на контролируемые и неконтролируемые. При формировании финансового результата возникает необходимость экономически обоснованного распределения косвенных издержек центров затрат на основные центры ответственности, косвенных издержек по управлению между сегмента-

ми. В диссертации предлагается использование многоступенчатой методики распределения затрат.

Основным документом финансового контроля за деятельностью центра прибыли, центра инвестиций и центра сегментирования является отчет о финансовых результатах, составленный по этапам формирования прибыли и по уровням центров ответственности (валовая прибыль, операционная прибыль ЦО и сегмента, чистая прибыль), как показано на рисунке 3.4.

Целевые показатели центров ответственности и сегментирования представлены в таблице 3.7.

Так, в отчете о финансовых результатах центра сегментирования не отражается порядок формирования результата каждого центра прибыли и центра инвестиций, входящих в его состав, а только итоговый результат каждого центра ответственности.

Контроль за деятельностью центра социальной миссии должен осуществляться путем сопоставления плановых затрат и издержек на выполнение социальной миссии с их фактическими значениями, а также путем оценки полноты реализации мероприятий социальной направленности и оценки полученного эффекта от их осуществления на основе установленных социальных показателей.

Также основным показателем для итоговой оценки деятельности центра социальной миссии является чистая прибыль по уставной деятельности, которая определяется только для целей оценки и контроля эффективности уставной деятельности – выполнения социальной миссии. Как было отмечено в параграфе 3.1., социальная ответственность бизнеса не замещает коммерческие цели потребительского общества, и получение прибыли также является его второй целью и, что еще важнее, источником финансирования социальной миссии.

В связи с этим получение прибыли не отступает на второй план и остается важнейшей задачей кооперативного менеджмента. Размер средств, которые потребительское общество может направить на удовлетворение своих «соци-

альных appetитов», зависит в первую очередь, от вклада каждого сегмента в общую прибыль организации.

Таблица 3.7 - Целевые показатели для оценки деятельности центров прибыли (ЦП), центров инвестиций (ЦИ) и центров сегментирования (ЦС) потребительского общества (ПО)

Наименование показателя	Расчет	Возможности показателя для оценки
Валовая (маржинальная) прибыль ЦП и ЦИ	Выручка без НДС (с учетом предоставленных социальных скидок) за вычетом стоимости реализованных товаров, продукции, услуг	Позволяет оценить эффективность избранной ценовой политики руководителем ЦП и ЦИ, наличие спроса на услуги и товары данного подразделения
Операционная прибыль ЦП и ЦИ	Валовая прибыль за минусом прямых контролируемых затрат подразделения	Позволяет оценить эффективность управления ЦП или ЦИ, качество контроля за прямыми затратами, служит основой для мотивации их руководителей
Операционная прибыль ЦС	Операционная прибыль всех ЦП сегмента за вычетом косвенных затрат (по сегменту) и доли общих расходов на управление организацией (не включая расходы на социальную миссию)	Результирующий показатель деятельности ЦС, отражает его вклад в общую прибыль организации, является основой принятия тактических решений (например, объем финансирования социальной миссии за счет данного ЦС, объемы продаж в планово-убыточных ЦП и ЦС), для мотивации руководителя сегмента
Чистая прибыль по уставной деятельности ПО	Операционная прибыль всех ЦС за минусом расходов на выполнение социальной миссии	Отражает итоговый результат работы ПО с учетом выполнения социальной миссии (осуществления уставной деятельности), показывает сумму прибыли, остающуюся для удовлетворения инвестиционных appetитов и appetитов пайщиков
Экономическая добавленная стоимость (Economic Value Added - EVA)	Чистая операционная прибыль после уплаты налогов за минусом стоимости инвестированного капитала (собственного и заемного), умноженного на средневзвешенную стоимость капитала	Подходит для оценки эффективности деятельности ЦИ (ООО) с позиции его учредителя (ПО), для которого деятельность зависимого общества имеет положительный результат, если ему удалось заработать больше, чем составляет доходность альтернативных вложений

Оценка вклада каждого центра сегментирования в выполнение социальной миссии производится по критериям, приведенным в таблице 3.8. Указанные показатели отражаются во внутренней отчетности центров прибыли и центров инвестиций (ЦП и ЦИ), а также обобщаются в отчетности центра социальной миссии (ЦСМ).

Итоговое обобщение показателей происходит во внешней (интегрированной и сегментной) отчетности (рис. 3.4.).

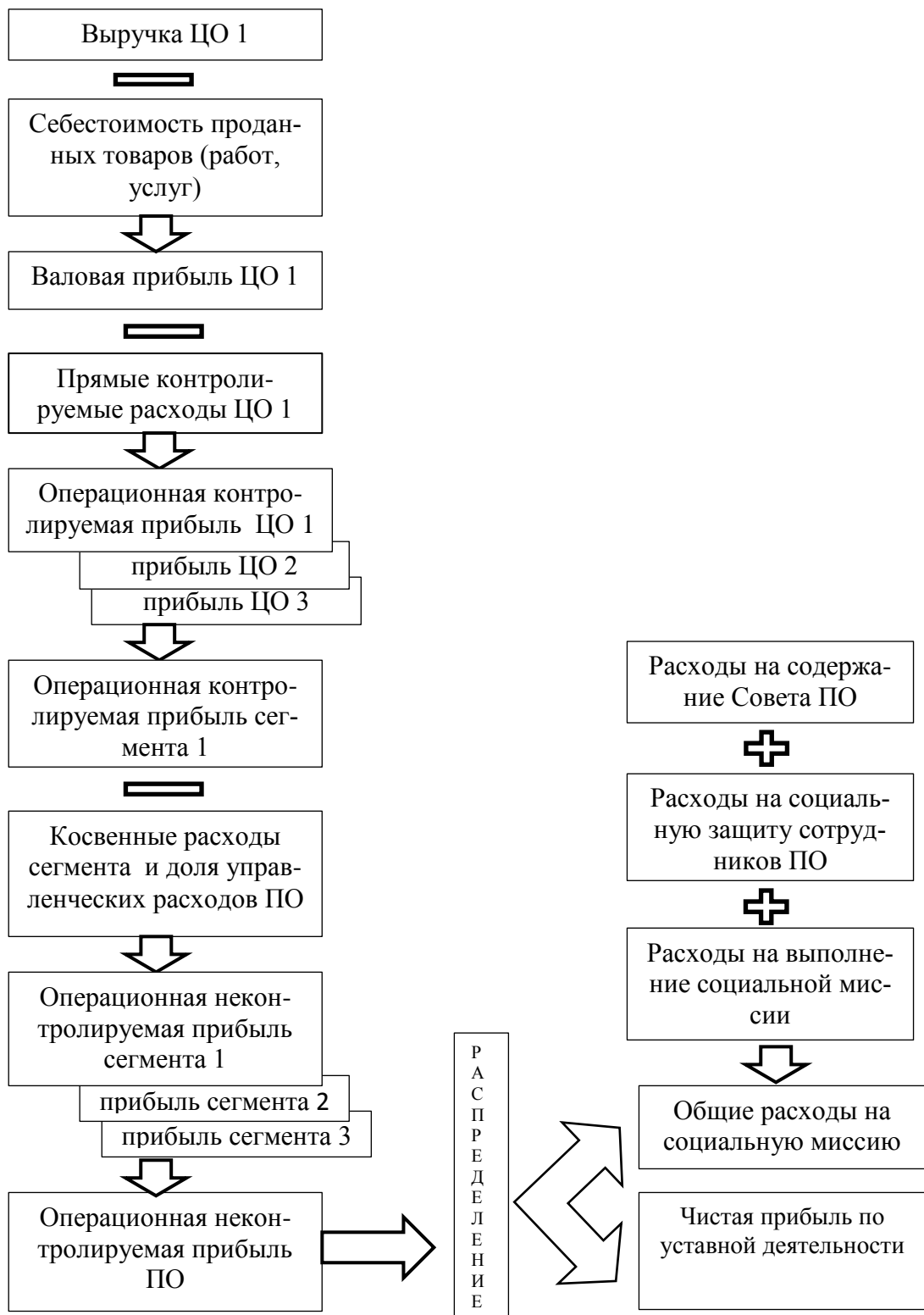


Рисунок 3.4 - Последовательность формирования финансового результата по обычной деятельности и источников финансирования социальной миссии потребительского общества

При принятии решений о финансировании социальной миссии председатель Совета должен учесть размер ожидаемых пайщиками кооперативных выплат и плановых накоплений прибыли, как это показано на рисунке 3.4. Чистая прибыль кооперативной организации может быть направлена по окончании отчетного периода на следующие цели:

- на обеспечение запросов пайщиков – пайщики (собственники) заинтересованы в получении доходов от вкладов в паевой фонд потребительского общества, членами которого они являются. Поэтому на Общем собрании пайщиков, проводимом по окончании отчетного года, может быть принято решение направить часть чистой прибыли на кооперативные выплаты (аналог дивидендов в акционерном обществе);

- на обеспечение других направлений распределения прибыли – так нами обозначено накопление прибыли и ее перераспределение в состав целевого финансирования (потребительские общества перераспределяют чистую прибыль в состав целевого финансирования, так как относятся к некоммерческим организациям и не должны иметь прибыль в балансе), а также создание за счет чистой прибыли различных фондов, предусмотренных уставом и учетной политикой кооперативной организации;

- на обеспечение социальных запросов – так нами обозначено финансирование мероприятий по выполнению социальной миссии потребительского общества (в финансовом учете отражение расходов на выполнение социальной миссии осуществляется за счет расходов по обычной деятельности (расходы на содержание персонала Совета ПО), за счет целевого финансирования (остальные расходы при наличии утвержденной сметы), за счет прочих расходов.

Вклад каждого центра ответственности и в конечном итоге, центра сегментирования, в выполнение социальной миссии предлагается оценивать по следующим критериям (табл. 3.8). В выполнении социальной миссии участвуют все сегменты и центры ответственности потребительского общества в той или иной степени.

Таблица 3.8 – Формирование информации для оценки вклада центров ответственности (ЦП и ЦИ) и центров сегментирования (ЦС) в выполнение социальной миссии (по группам показателей)

Показатель	Используемые счета БУ	Формирование информации во внутренней отчетности		Окончательное раскрытие информации (внешняя отчетность)
		первичные источники	промежуточные источники	
<i>Учетные показатели</i>				
1. Расходы на содержание Совета потребительского общества	26	Бюджет общих и административно-управленческих расходов	Отчет и бюджеты ЦСМ (стр. «Расходы на содержание Совета потребительского общества»)	Во внешней отчетности не отражается
2. Скидки, предоставленные на товары и услуги пайщикам, сотрудникам и малоимущим гражданам	42, 90	Отчеты ЦП и ЦИ (стр. «Выручка»), бюджеты ЦП и ЦИ (стр. «Выручка»)	Отчеты и бюджеты ЦС (стр. «Выручка»)	Интегрированный отчет (разд. «Социальные показатели»)
			Отчет и бюджеты ЦСМ (стр. «Предоставленные скидки»)	Сегментная отчетность (разд. «Сегмент «Выполнение социальной миссии»)
3. Убытки от содержания планово-убыточных социально ориентированных подразделений	90, 99	Отчеты ЦП (стр. «Операционный убыток») бюджеты ЦП (стр. «Операционный убыток»)	Отчеты и бюджеты ЦС (стр. «Операционная прибыль/убыток»)	Интегрированный отчет (разд. «Социальные показатели»)
			Отчеты и бюджеты ЦСМ (стр. «Убыток от содержания убыточных подразделений»)	Сегментная отчетность (разд. «Сегмент «Выполнение социальной миссии»)
4. Расходы на выполнение социальной миссии, на социальную защищенность сотрудников	26, 44, 91	Отчеты ЦС (стр. «Расходы на соц. деятельность»), бюджеты ЦС (стр. «Расходы на социальную миссию»)	Отчеты и бюджеты ЦСМ (стр. «Расходы на соц. миссию»)	Интегрированный отчет (разд. «Социальные показатели»)
				Сегментная отчетность (Сегмент «Выполнение социальной миссии»)
<i>Внеучетные показатели</i>				
5. Экологическая деятельность	Ведомость учета социальных показателей	Отчеты ЦП и ЦИ (разд. «Внеучетные показатели»)	Отчеты и бюджеты ЦСМ (разд. «Внеучетные показатели»)	Интегрированный отчет (разд. «Социальные показатели»)
6. Социальная защищенность сотрудников				
7. Охрана труда и травматизм				
8. Социальные программы				
9. Выполнение социальной миссии				
10. Укрепление репутации				
		Бюджеты ЦП и ЦИ (разд. «Внеучетные показатели»)		Сегментная отчетность (разд. «Сегмент «Выполнение социальной миссии»)

Так, одним из важнейших критериев уровня социальной ответственности кооперативной организации являются объемы предоставленных скидок социально не защищенным слоям населения (пенсионерам, ветеранам, малоимущим, инвалидам, многодетным), а также пайщикам. Скидки могут предоставляться предприятиями всех отраслей деятельности, особенно предприятиями розничной торговли, общественного питания, предприятия бытовых и ритуальных услуг (возможно в отдельных случаях даже предоставление услуг на бесплатной основе), заготовительными предприятиями (установление более высоких заготовительных цен при закупке сельскохозяйственной продукции у отмеченных категорий граждан). Информация о предоставленных скидках первоначально может формироваться в товарных отчетах каждого центра ответственности, а также отражаться на счете 42 «Торговая наценка», либо счете 90 «Продажи» (если счет 42 не применяется). Из товарного отчета общая сумма скидок переносится во внутреннюю управленческую отчетность центра ответственности, далее обобщается на уровне сегмента в целом во внутренней отчетности сегмента, затем - в отчете центра социальной миссии.

Отражение итоговой информации о величине предоставленных скидок населению в рамках социальной миссии по итогам отчетного года будет отражаться в интегрированной отчетности в разделе «Социальные показатели», а также в сегментной отчетности в разделе «Сегмент «Выполнение социальной миссии».

Как было отмечено выше, финансирование мероприятий по выполнению социальной миссии возможно только при условии получения прибыли от обычной деятельности.

Таким образом, условия для усиления социальной ответственности кооперативного бизнеса обеспечиваются за счет прибыльных отраслей (чаще всего это розничная и оптовая торговля, общественное питание, производство пищевой и промышленной продукции).

Но, как ни парадоксально, наличие планово-убыточных видов деятельности или видов продукции и услуг также способствует выполнению социаль-

ной миссии. Их содержание на балансе потребительского общества нерентабельно, поэтому их функционирование объясняется не коммерческой эффективностью этих предприятий, а только необходимостью обеспечения населения необходимыми ему товарами, работами и услугами. Чаще всего в этом сегменте находятся бытовые услуги, ритуальные услуги, прочие услуги (доставка крупногабаритных товаров, зернодробилки, крупорушки, убой скота и др.), выездная торговля в отдаленных деревнях, заготовительная деятельность.

Исходя из сказанного выше, по способу финансирования социальной миссии все сегменты потребительского общества целесообразно разделить на два вида:

*- сегменты-доноры, которые получают положительный финансовый результат от обычной деятельности, и за счет которых финансируется выполнение социальной миссии потребительского общества. При этом их вклад в удовлетворение социальных appetites покрывает не только собственную долю, но долю убыточных сегментов и центров ответственности;

- дотационные сегменты, которые получают отрицательный финансовый результат и не могут обеспечить источник финансирования социальной миссии, их доля финансируется за счет сегментов-доноров. Тем не менее, их вклад в осуществление социальной ответственности кооперативного бизнеса сложно переоценить, поскольку само их существование вызвано выполнением социальных задач потребительского общества.

Более наглядно описанная выше система оценки социальных показателей представлена на рисунке 3.5.

По рисунку 3.5 видно, что по мере снижения финансового результата сегментов и центров ответственности, возникает необходимость в дотировании мероприятий по выполнению социальной миссии. Однако, вся полученная прибыль не может направляться только на обеспечение целей уставной деятельности – выполнения социальной миссии. Значительная часть прибыли должна капитализироваться в виде собственного капитала.

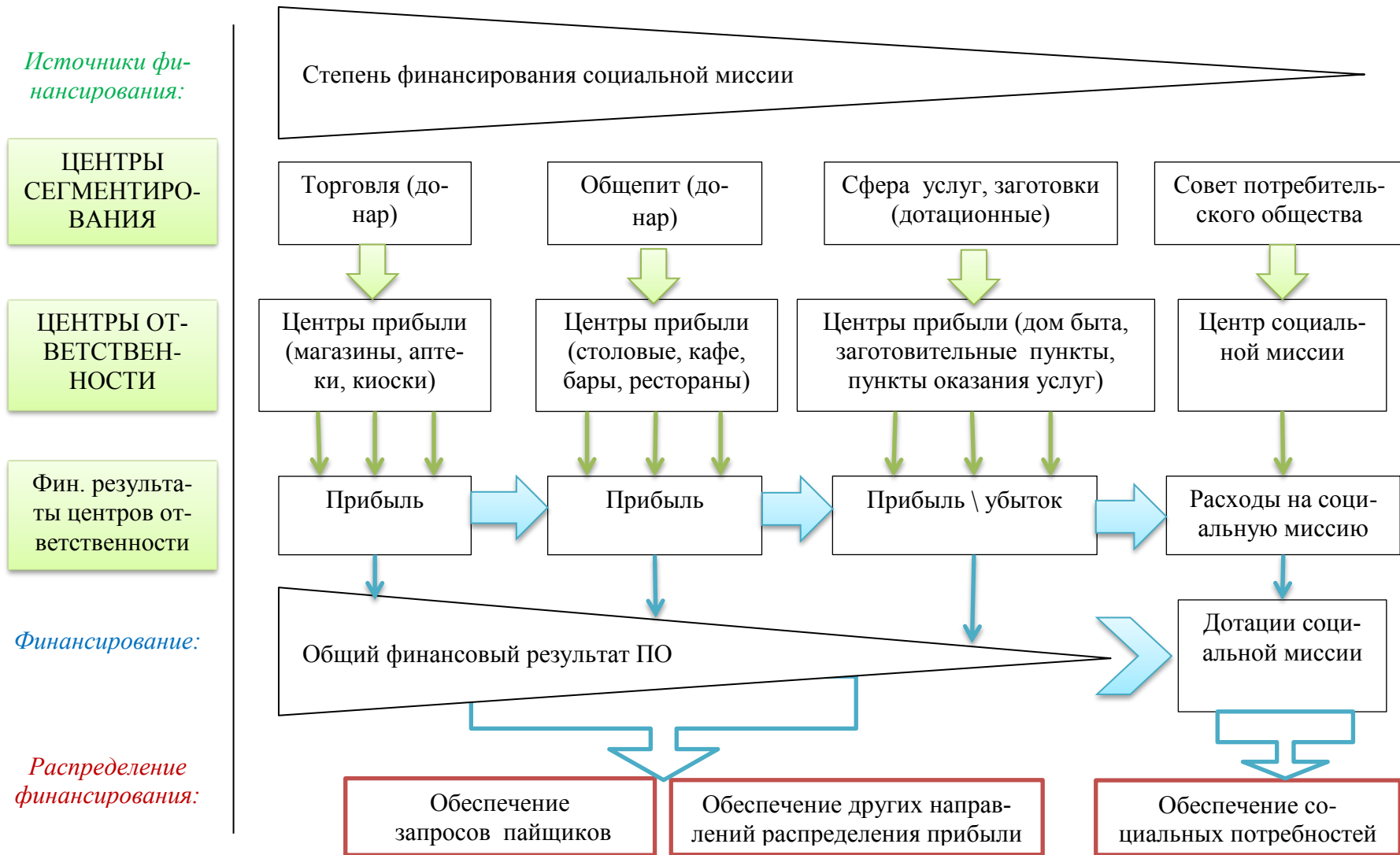


Рисунок 3.5 - Общая схема финансирования социальной миссии в потребительских обществах

Эта сумма отражается по статье «целевое финансирование», другая часть может направляться на удовлетворение запросов пайщиков в виде кооперативных выплат. В приложениях 23 и 24 приведены формы внутренней отчетности центров ответственности. Поясним порядок их заполнения. В состав прямых переменных издержек магазина могут быть отнесены сдельная зарплата продавцов, отчисления от зарплаты, потери от недостач и порчи, транспортные расходы при организации прямых поставок товаров, материальные расходы. Прямые постоянные расходы включают амортизацию основных средств магазина, их аренду, страхование основных средств, зарплата прочего персонала магазина и отчисления от нее, расходы на связь, моющие средства и др.

Общеторговые издержки – это косвенные расходы на осуществление торговой деятельности, собранные на счете 44 «Расходы на продажу», которые по окончании периода распределяются между ЦО. К ним относятся транспортные расходы при централизованной доставке товаров, содержание торгового отдела, командировочные расходы, представительские расходы, канцтовары, содержание оргтехники, медосмотр работников и др.

Отдельное место в составе центров ответственности кооперативных организаций занимают центры социальной миссии, для которых составляются отдельные бюджеты и по величине показателей которых руководство оценивает степень выполнения социальной миссии.

При утверждении форм управленческой отчетности разрабатывается график документооборота с указанием получателя информации, сроков составления и представления, ответственных за подготовку отчетов.

Таким образом, можно подвести итог, что действенность системы контроля работы центров ответственности через систему внутривозвратной отчетности реализуется при решении следующих проблем.

1. Четкое определение целей организации, исходя из которых строится комплекс обобщающих показателей оценки деятельности структурных подразделений и организации в целом.

2. Управленческий учет создает такую информационную систему, которая нацеливает управленцев различных уровней управления на решение краткосрочных и долгосрочных планов.

3. Оптимальный выбор центров ответственности, позволяющий устранить до некоторой степени негативное влияние системы контроля на моральное состояние работников подразделений. Планы и отчеты не должны приводить к конфликтам между управленцами сметных подразделений между работниками бухгалтерии и менеджерами.

4. Классификация затрат и доходов на регулируемые и нерегулируемые (контролируемые и неконтролируемые) для каждого конкретного подразделения. Снижение затрат, зависящих от деятельности лиц, отвечающих за работу центров ответственности, положительно сказывается на желании управляющих воздействовать на уровень затрат и доходов. В противном случае планы и отчеты вместо координации действий управленцев могут привести к дезорганизации хозяйственной деятельности.

5. Система выявления отклонений должна способствовать раскрытию ошибок в учете, ценообразовании, планировании и т. п. Иначе утратится доверие к учету в целом, отчетности о работе центров ответственности в частности и, в конечном счете, приведет к уклонению от ответственности лиц, занятых управленческой деятельностью.

Рассмотрение проблемы требует непосредственного участия управленцев и всего трудового коллектива в разработке системы оценочных показателей, содержания отчетности. Это создаст условия для понимания принимаемых решений и путей их реализации, координации действий лиц по осуществлению поставленных целей, предотвращения негативного воздействия системы контроля на мотивацию лиц, участвующих в процессе хозяйственной деятельности.

Разработанная в диссертационном исследовании модель применения социально ориентированного подхода в управленческом учете по сегментам, основанная на первоначальном сборе информации о социальной деятельно-

сти в разрезе центров ответственности и с ее последующем обобщением в разрезе центров сегментирования, требует использования разветвленной и детализированной системы субсчетов, предназначенных для учета доходов, расходов, активов и обязательств.

Наиболее рациональной на наш взгляд является интегрированная система финансового и управленческого учета, при которой вся информация о необходимых показателях для формирования как внутренней, так и внешней отчетности регистрируется и обобщается в единой системе счетов бухгалтерского учета. О целесообразности применения интегрированной учетной системы нами отмечалось в параграфах 2.1 и 2.2. Единая система счетов также может облегчить сопоставление суммарной величины существенных показателей отчетных сегментов с величиной соответствующих статей бухгалтерской отчетности организации, которое является одним из требований ПБУ 12/2010.

Рабочий план счетов кооперативной организации должен быть сформирован таким образом, чтобы обеспечить:

- принцип разграничения ответственности за показатели работы каждого центра ответственности;
- обособление прямых и косвенных затрат;
- учет имущества и обязательств по центрам сегментирования;
- организацию аналитического учета по статьям доходов и затрат;
- возможность обобщения итоговой информации центров ответственности по сегментам;
- возможность сопоставления доходов и расходов и выявления финансовых результатов по каждому центру прибыли, центру инвестиций и центру сегментирования;
- возможность отражения на счетах внутренних операций между центрами ответственности и центрами сегментирования.

Соблюдение указанных принципов построения рабочего плана счетов управленческого учета по сегментам может быть обеспечено на основе до-

полнительно введенных субсчетов и перечня аналитических счетов. При построении многомерного плана счетов каждому счету присваивается несколько аналитических признаков.

Под аналитическим признаком понимается совокупность однородных объектов аналитического учета, применяемая в финансовом и управленческом учете. Применительно к центрам сегментирования «Розничная торговля» и «Общественное питание» схема построения аналитических счетов учета доходов и расходов может иметь следующий вид (Приложение 25).

С целью обобщения и сопоставления информации, полученной в финансовом и управленческом учете, целесообразно использовать названия счетов и традиционных субсчетов, принятые в финансовом учете.

Для счета 90 «Продажи» предусмотрены стандартные субсчета и введены аналитические счета:

- первого порядка «Центры сегментирования»;
- второго порядка «Центры ответственности».

Для счета 44 «Расходы на продажу» предусмотрены применяемые в потребительской кооперации субсчета по центрам сегментирования и введены аналитические счета:

- первого порядка «Прямые и косвенные расходы»;
- второго порядка «Центры ответственности»;
- третьего порядка «Статьи расходов».

На затраты каждого сегмента по окончании отчетного месяца подлежит списанию доля управленческих расходов, которая предварительно распределяется между сегментами. Учет расходов на управление потребительским обществом в целом рекомендуется осуществлять на счете 26 «Общехозяйственные расходы» (в настоящее время их учет ведется на счете 44), к которому могут быть введены аналитические счета:

- первого порядка «Прямые и косвенные расходы»;
- второго порядка «Центры ответственности»;
- третьего порядка «Статьи расходов».

Расходы на социальную деятельность отражаются на счетах 44 «Расходы на продажу» (в случае, если они относятся к обычной деятельности) и 91 «Прочие доходы и расходы» (если они не связаны с основной деятельностью). К первой группе нами отнесены расходы на оплату труда работников, относимых к социально незащищенным слоям населения, отчисления на социальное страхование, расходы на добровольное медицинское страхование и страхование жизни работников, расходы на охрану труда, расходы на обучение и повышение квалификации персонала. Ко второй группе относятся все прочие расходы, например, проведение благотворительных мероприятий, материальная помощь работникам, расходы на благоустройство территорий и строительство спортивных и детских площадок и т.д.

Кроме того предлагается расходы на социальную миссию разделить на две группы:

- расходы на социальную деятельность, осуществляемые централизованно (центром социальной миссии);
- расходы на социальную деятельность, осуществляемые сегментами и центрами ответственности.

В рабочем плане счетов следует указанные группы расходов отражать на субсчетах первого порядка к счетам 44 «Расходы на продажу» и 91 «Прочие доходы и расходы», на счетах второго порядка выделять центры ответственности, в которых осуществляются расходы, а на счетах третьего порядка – статьи социальных расходов.

Предлагаемая система субсчетов в рабочем плане счетов потребительского общества предназначена для обобщения учетных социальных показателей, имеющих денежную оценку (расходов на социальную деятельность).

Однако в интегрированной отчетности отражаются и внеучетные показатели, которые невозможно отразить на счетах бухгалтерского учета способом двойной записи. Для формирования этих показателей в диссертации разработана форма ведомости учета социальных показателей (приложение 26). Данная ведомость может заполняться отдельно каждым подразделением

(центром прибыли или центром инвестиций), центром сегментирования на основании первичной документации, приказов о проведении мероприятий, смет и отчетов, если на руководителей ЦО возложена ответственность за проведение социальных мероприятий. Другой вариант - заполнение данной ведомости центром социальной миссии, в случае, если за ним закреплена единоличная ответственность за выполнение социальной миссии.

С целью более полного представления социальных показателей в ведомость могут быть включены не только внеучетные, но и учетные показатели, формируемые на счетах бухгалтерского учета (как в нашем примере). Это позволит не только зафиксировать физические (количественные) параметры социальных мероприятий, но и сопоставить их со стоимостными параметрами. Ведомость предназначена для накопления информации о социальных показателях за отчетный период, итоговая информация служит для составления внутренней отчетности центров ответственности, центров сегментирования, а также для заполнения интегрированной отчетности в части ее социальной составляющей.

С целью выявления финансового результата сначала по каждому центру ответственности, затем по каждому центру сегментирования в учетной политике необходимо закрепить методы распределения косвенных расходов на управление, косвенных расходов центров затрат, общей суммы активов и обязательств между отчетными сегментами, принципы трансфертного ценообразования для оценки оборотов по межсегментным операциям и порядок их отражения в учете и т.д.

Информацию по сегментам в бухгалтерской отчетности наиболее удобно представлять в табличной форме. Нами разработана форма пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах для раскрытия социальной информации и информации по сегментам (Приложение 27). Предложенная форма отчетов позволяет наглядно представить важнейшие показатели работы сегментов кооперативных организаций и порядок их фор-

мирования. Источником информации для заполнения указанных форм отчетности будут являться итоговые данные на счетах аналитического учета.

Раздел «Информация по сегментам» может иметь следующие подразделы:

- общая информация (основы выделения отчетных сегментов, случаи объединения сегментов, наименования товаров, продукции, работ, услуг, от продажи которых сегменты получают выручку);

- показатели работы отчетных сегментов с обособленным выделением сегмента «Выполнение социальной миссии»;

- способы оценки показателей отчетных сегментов (учет межсегментных операций, характер различий между суммой доходов, расходов, активов и обязательств организации и соответствующими совокупными показателями отчетных сегментов, изменения способов оценки показателей по сравнению с предшествующими периодами и др.).

Полнота и достоверность информации по сегментам во внутренней и внешней отчетности кооперативных организаций зависит от того, насколько соответствует информация управленческого учета по сегментам данным финансового учета и бухгалтерской отчетности.

Отдельное внимание в ПБУ 12/2010 отводится межсегментным операциям. *Межсегментная операция* – перемещение товаров (продукции, работ, услуг) внутри организации между разными сегментами (внутренними, внешними), осуществляемое по принципам внутрифирменного хозрасчета, когда финансовый результат от производства или продажи этих товаров (продукции, работ, услуг) распределяется между передающей и принимающей стороной.

В случае, когда передача указанных ценностей между сегментами осуществляется по себестоимости, передающая сторона не может сформировать финансовый результат от этой операции, возможный доход (финансовый результат) от продажи товаров (продукции, работ, услуг) получает принимающая сторона. По нашему мнению такую операцию можно назвать внутрен-

ним перемещением ценностей, которое не подлежит отражению в бухгалтерской отчетности в качестве информации по сегментам. Отличительной особенностью межсегментной операции является распределение финансового результата между сторонами.

В системе управленческого учета принципы внутрифирменного предпринимательства активно применяются для организации учета по центрам ответственности и являются основой оценки работы отдельных менеджеров. В большинстве случаев в таких операциях применяются трансфертные цены, которые являются основой формирования финансовых результатов.

Трансфертная цена – это внутренняя цена, используемая для определения стоимости полуфабрикатов, товаров или услуг, передаваемых одним центром ответственности другому.

По методике расчета трансфертные цены подразделяются на три типа: рыночные, затратные и договорные. Наиболее логичными и простыми в применении, на наш взгляд, являются затратные цены.

Затратные трансфертные цены основаны на нормативной (плановой) себестоимости продукции (работ, услуг) или покупной стоимости товаров, к которой добавляется доля прибыли (наценка) передающего подразделения. Фактическая себестоимость не используется, т.к. при этом у передающего центра ответственности нет заинтересованности снижения себестоимости. Состав затрат (только сумма переменных затрат, либо сумма переменных и доля постоянных затрат, либо полная себестоимость) и доля прибыли передающего центра в трансфертной цене определяются заранее высшим руководством. Размер наценки передающего центра ответственности устанавливается таким образом, чтобы финансовый результат от продажи или использования передаваемых товаров, продукции, услуг распределялся между обоими сегментами, а не приходился только на конечного потребителя или продавца.

Трансфертные цены используются только в управленческом учете, в финансовом учете для отражения внутреннего перемещения применяется,

как правило, фактическая или плановая себестоимость передаваемых ценностей.

Таким образом, применение различных оценок при отражении внутренних операций в финансовом и управленческом учете приводит к расхождениям в суммах следующих показателей бухгалтерской отчетности: выручка и прочие доходы (в информации по сегментам они будут отражаться с учетом межсегментных операций, оцененных по трансфертным ценам, а в финансовом учете – без них); расходы по обычной и прочей деятельности; прибыль (убыток) по обычной и прочей деятельности; активы. В связи с этим в учетной политике организации необходимо предусмотреть процедуру сопоставления показателей отчетных сегментов с величиной соответствующих статей бухгалтерской отчетности.

Таким образом, сущность применения социально ориентированного подхода в управленческом учете в многоотраслевых организациях, анализирующих деятельность структурных подразделений, или других объектов, подлежащих сегментированию в соответствии с ПБУ 12/2010, состоит в интеграции основных принципов учета социальной деятельности, сегментного учета и управленческого учета. Сведенные в единое целое методы управленческого, сегментного учета и учета социальной деятельности посредством дополнительно созданных аналитических счетов значительно оптимизируют деятельность учетных работников.

Для обеспечения объективной и полной оценки работы ЦО, расчета указанных выше целевых показателей необходима эффективная методика распределения косвенных затрат. Как отмечено выше, показатели центров затрат не являются основой учета по центрам сегментирования, так как подлежит распределению между центрами прибыли и центрами инвестиций. По причине централизации многих функций в потребительском обществе экономически обоснованное распределение косвенных издержек центров затрат (вспомогательных и управленческих подразделений) на основные центры от-

ветственности (центры прибыли и центры инвестиций) – действительно большая проблема.

В обследованных потребительских обществах управленческие косвенные расходы в финансовом учете списываются полностью за счет торговой отрасли, а в налоговом учете используется один из распространенных подходов, который предполагает распределение косвенных затрат между подразделениями пропорционально одному показателю (например, выручке). Однако, такая упрощенная методика не позволяет учесть специфику каждого ЦО и точно распределить затраты, а также учесть внутрифирменные операции по обмену услугами между подразделениями. Следовательно, может пострадать объективность оценки эффективности работы внутренних сегментов, что негативно может сказаться на мотивации персонала, а также повлечет за собой искажение информации по отчетным сегментам в бухгалтерской отчетности.

Нами предлагается использование следующей многоступенчатой методики распределения затрат.

1. На первом этапе распределению подлежат косвенные затраты на управление и прочие неконтролируемые общехозяйственные расходы (собранные на счете 26), которые невозможно отнести к конкретным центрам ответственности. Они распределяются только на центры прибыли и центры инвестиций, при этом применяемая методика распределения будет зависеть от желаемой точности расчетов. Может применяться упрощенная методика с выбором единой базы распределения общей суммы косвенных расходов, либо методика постатейного распределения с выбором индивидуального драйвера для каждой статьи затрат.

Считаем, что применение индивидуальных баз распределения (второй вариант) позволит учесть назначение каждой статьи затрат и ее связь с конкретными количественными или стоимостными показателями деятельности. Например, расходы на доставку товаров зависят от объема перевозимого груза, следовательно, наиболее точное их распределение будет достигнуто

при применении в качестве базы распределения количества закупленных товаров в натуральном выражении. Предлагаемые базы распределения представлены в таблице 3.9.

Таблица 3.9 - Предлагаемые базы распределения косвенных расходов на управление

Статьи издержек	База распределения
1. Содержание АУП (Председателя Правления, секретаря, прочего персонала)	Зарплата основного персонала (продавцов, рабочих производства)
2. Зарплата прочего персонала с отчислениями	Выручка
4. Транспортные расходы и транспортный налог	Объем закупок
6. Земельный налог	Площадь помещений
7. Налоги прочие	Выручка
8. Связь (по спаренному телефону)	Выручка
9. Медицинские талоны	Количество работников
10. Канцтовары	Количество работников
11. Синтетические моющие средства	Количество работников

2. На втором этапе распределяются косвенные издержки каждого центра сегментирования, которые невозможно сразу отнести к какому-либо центру прибыли (например, косвенные расходы в сегменте «Торговля»), при этом применяются принципы, описанные в предыдущем пункте.

3. На третьем этапе распределяются издержки центров затрат. Затраты по оказанию внутренних услуг, оказываемых центрами затрат другим центрам затрат, центрам прибыли и инвестиций, распределяются поэтапно с использованием пошагового метода.

Суть данной методики состоит в том, что в первую очередь распределяются затраты того ЦО, который взаимодействует с наибольшим количеством других обслуживающих подразделений. На последнем этапе распределяются издержки центров затрат, оказывающих услуги только центрам прибыли и инвестиций (рис. 3.6).

При распределении издержек центров затрат используются индивидуальные драйверы (базы распределения) для каждого подразделения. Например, затраты транспортного участка распределяются пропорционально пробегу автомобилей, указанному в путевых листах, затраты отдела кадров – пропорционально численности работающих в каждом подразделении.

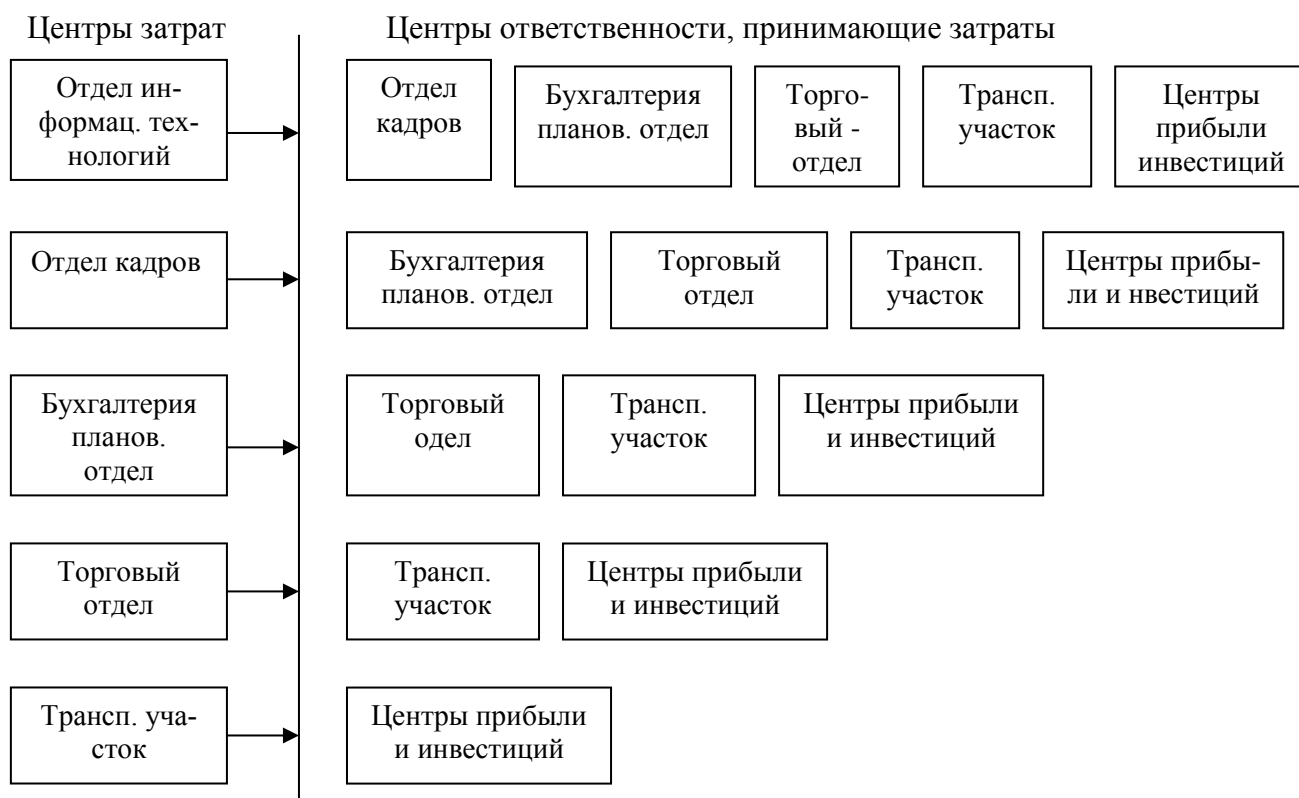


Рисунок 3.6 - Схема распределения издержек центров затрат потребительского общества

Выводы. Осуществление социально ориентированной деятельности приводит к увеличению суммы расходов по сравнению с обычной коммерческой деятельностью. Следовательно, для руководства социально ответственных компаний важнейшую роль играет управление расходами на социальную деятельность, постоянный контроль за их величиной в сопоставлении с полученной прибылью.

Размер средств, которые организация может направить на удовлетворение своих «социальных appetитов», зависит в первую очередь, от вклада каждого сегмента в общую прибыль организации. Исходя из размера полученной прибыли или убытка от обычной деятельности, сегменты организации можно разделить на две группы: сегменты-доноры (которые получают прибыль, достаточную для финансирования своей социальной деятельности, а также для финансирования социальных мероприятий других сегментов);

дотационные сегменты (осуществляющие социальные мероприятия за счет прибыли других сегментов).

Разработанная методика социально ориентированного подхода в управленческом учете включает следующие составные части: рекомендуемый состав социальных показателей и их классификация; рабочий план счетов организации, позволяющий сформировать учетные показатели социальной направленности в единой системе счетов бухгалтерского учета; формы регистров для обобщения внеучетных показателей; формы внешней и внутренней отчетности по центрам сегментирования, по центрам ответственности и в целом по организации.

3.3. Совершенствование процедур контроля выполнения социальных показателей управленческой отчетности

Партнерам, инвесторам, финансовым организациям важно сотрудничать не только с экономически стабильным партнером, но и с организацией высокого уровня социальной ответственности, обеспечивающей вклад в развитие общества. В поисках необходимой информации внешние пользователи заинтересованы в качественной, достоверной и полной информации о направлениях реализации социальной ответственности.

Анализ нефинансовой отчетности российских компаний показывает ряд проблем, возникающих при формировании и интерпретации отчетности. Среди проблем можно отметить:

- проблемы методологического характера, допущенные при составлении отчетов, когда при исчислении показателей, имеющих разную методику расчета, наблюдается разброс их значений. Это объясняется в первую очередь отсутствием единых стандартов при составлении нефинансовой отчетности;

- отсутствие необходимых пояснений и комментариев к расчетам;

- довольно абстрактная формулировка проблем, требующих решения, а также принятых обязательств перед заинтересованными сторонами;
- отсутствие управленческих решений по выявленным негативным тенденциям о которых имеется информация в отчетах;
- отсутствие анализа выполнения задач, поставленных в прошлых периодах, и информации об их решении;
- намеренное замалчивание информации о существующих проблемах и раскрытие только положительных моментов, в результате чего возникает информационная асимметрия;
- пробелы и отсутствие необходимых разделов;
- наличие показателей, которые не стыкуются друг с другом и которые невозможно подвергнуть проверке и в отношении которых невозможно получить обоснование (например, провести стыковку с показателями финансовой отчетности);
- разный подход к выбору объема отчетов, когда одни компании отражают информацию слишком узко, что не позволяет удовлетворить информационные запросы пользователей, другие компании пытаются раскрыть как можно больше данных и перегружают отчеты не существенной для пользователей информацией;
- нежелание поддерживать обратную связь с заинтересованными пользователями с целью выявления проблемных мест в отчетах и получения предложений от пользователей об их устранении, а также установления наиболее важных и приоритетных тем.

Интеграция финансовой и нефинансовой отчетности предполагает организационные изменения в системе управления организации. Важность этих изменений подчеркивается влиянием социальных факторов на основные группы рисков кооперативной организации, отраженных в таблице 3.10.

«Залог успешной реализации корпоративной социальной ответственности потребительской кооперации заключается в правильной организации си-

стемы управления, позволяющей минимизировать возможные риски» [179, с. 150].

Таблица 3.10 - Факторы корпоративной социальной ответственности и их влияние на ключевые риски организаций потребительской кооперации (ПК)

Риски	Факторы социальной ответственности и характер их влияния
Финансовые риски	Ограничения на привлечение пайщиков, новых сотрудников вследствие обнаружения недостаточной прозрачности социальных расходов, низкой эффективности использования рабочей силы, непрофильных активов, ведущих к росту инвестиционных рисков
Экономические риски	Потенциально избыточный или слабо управляемый рост затрат на выполнение социальной миссии, способный сдерживать рентабельность коммерческой деятельности и снижать потенциал конкурентоспособности ПК. Прибыльный рост ПК может сдерживаться за счет слабой привлекательности организации как работодателя, что ведет к высокой текучести кадров, потере производительности и росту социальных расходов
Управленческие риски	Наличие разнокачественных управленческих культур в пределах группы компаний (ПО и зависимые ООО), сдерживающих становление единых стандартов качества управления в ПК и затрудняющих эффективное взаимодействие между ними. Часто значительное внимание руководства уделяется управлению коммерческой деятельностью при одновременном «снисходительном» отношении к управлению социальными рисками

По причине отсутствия единых требований и стандартов по составлению нефинансовой отчетности в большинстве своем она составляется в свободной форме на основе профессиональных суждений руководства и сотрудников, занятых ее формированием. В результате в отчетности могут содержаться субъективные данные, заинтересованные пользователи не могут быть уверены в полноте и точности предоставленной информации, а также испытывают затруднения с сопоставлением отчетной информации данного экономического субъекта с другими компаниями.

Тем не менее, заинтересованные пользователи с каждым годом предъявляют все более высокие требования к качеству информации, отраженной в нефинансовых отчетах. Принцип достоверности информации лежит в основе всех многочисленных методов и подходов, которые использует бизнес-сообщество, формируя доверие к своей деятельности. Публикация недостоверных данных в отчетности может ввести в заблуждение стейкхолдеров, по-

этому в последние годы встает вопрос о внедрении обязательной практики верификации нефинансовой отчетности. В связи с этим на первый план выдвигается проблема контроля достоверности информации, отраженной в социальных отчетах, предоставляемых внешним пользователям.

Исследование показало, что одной из проблем публичной нефинансовой отчетности является отсутствие единых стандартов и требований к составлению такой отчетности. В параграфе 1.2. содержится вывод о том, что информация о социально ориентированной деятельности может отражаться в различных видах нефинансовой отчетности: интегрированной отчетности, тематических отчетах (социальный отчет, экологический отчет), отчете в области устойчивого развития и некоторых других. Изучение возможностей для представления и раскрытия информации о социально ориентированной деятельности, которые дает Международный стандарт по интегрированной отчетности, послужило основой для разработки рекомендуемых в параграфе 2.3 социальных показателей. При формировании указанной системы показателей были соблюдены основные принципы и требования стандарта по интегрированной отчетности.

В соответствии с данным стандартом целью интегрированной отчетности является ознакомление поставщиков финансового капитала с информацией о том, как организация создает стоимость на протяжении длительного времени. При этом изменение стоимости организации «проявляется в увеличении, уменьшении либо трансформации капитала в результате коммерческой деятельности организации. Стоимость может создаваться:

- для самой организации, что обеспечивает возврат инвестиций поставщикам финансового капитала;
- для заинтересованных сторон и общества в целом». [254]

Последний аспект – в контексте данного исследования очень важен. Именно этот аспект и обосновывает необходимость создания раздела интегрированной отчетности о социальной деятельности организаций.

В стандарте капитал представлен как набор ресурсов и отношений, которые организация использует при осуществлении своей коммерческой деятельности. В интегрированной отчетности он подразделяется на следующие виды:

- 1) финансовый (оборотные активы, финансирование);
- 2) производственный (здания, оборудование, дороги, инфраструктура);
- 3) интеллектуальный (нематериальные активы, основанные на знаниях);
- 4) природный (воздух, вода, земля, леса, полезные ископаемые, здоровье, эко-системы);
- 5) человеческий капитал (компетенции сотрудников, их знания и опыт, мотивация и лояльность, способность управлять и сотрудничать);
- 6) социально-репутационный (общественные нормы и ценности, доверие заинтересованных сторон, готовность сотрудничать, бренд, репутация организации).

Не каждый из перечисленных видов капитала может присутствовать в организации или быть для нее существенными. Раскрытие несущественной информации о формировании капитала в интегрированной отчетности не рекомендуется. В этой связи следует отметить, что для организаций потребительской кооперации, как правило, информация о взаимодействии с природным капиталом является несущественной, поскольку они не заняты крупными производственными проектами. В связи с чем, использование полезных ископаемых и других природных ресурсов, в больших объемах не происходит. Возможно, данный аспект подлежит раскрытию ограниченным перечнем потребительских обществ.

Социальная деятельность в меньшей степени влияет на изменение производственного и интеллектуального капитала. В первую очередь от объемов, направлений и эффективности социально ориентированной деятельности потребительских обществ зависит размер их человеческого, финансового и социально-репутационного капитала.

В международном стандарте по интегрированной отчетности, в отличие от отчетности по устойчивому развитию, отсутствуют рекомендуемый состав информации, соответственно, и конкретные инструкции, методы расчетов показателей, подлежащих отражению в интегрированном отчете. Это дает возможность формировать собственный набор показателей, исходя из понимания принципов интегрированной отчетности и их важности, возможности учета и обобщения данных в учетных системах, а также, исходя из необходимости контроля сведений о социальной ответственности бизнеса с целью управления воздействием организаций на общественную жизнь и собственную деятельность.

Для целей контроля за созданием стоимости организации показатели, разработанные в параграфе 2.3. диссертации, с одной стороны, соответствуют принципам и требованиям к содержанию интегрированной отчетности (табл. 3.11), а с другой стороны, они легко контролируемы, поскольку получены в системе управленческого учета, то есть на систематической основе согласно понятным и постоянным принципам оценки, регистрации, обобщения и представления.

Не секрет, что в качестве основных недостатков концепций как интегрированной отчетности, так и отчетности об устойчивом развитии является проблема достоверности и сопоставимости сведений, публикуемых в них. В то же время, такая отчетность необходима не только внешним пользователям, но и самому менеджменту для управления процессами риск ориентированной деятельности, для понимания как своих возможностей, так и потребностей общества. В этих целях информация, представляемая в разрезе разработанных показателей с применением для их обобщения и планирования методик управленческого учета, приобретает функции контроля.

Важную роль играет также полнота и всестороннее раскрытие социальной деятельности организации во внешней отчетности. На этапе контроля социальной деятельности оцениваются достигнутые результаты, определяются ее перспективы и цели на будущий период, а, следовательно, определя-

ются задачи бухгалтерского учета в части обобщения необходимой информации в виде системы показателей.

Таблица 3.11 - Оценка соответствия системы социальных показателей потребительской кооперации Международному стандарту интегрированной отчетности

Группы социальных показателей организаций потребительской кооперации		Область влияния на создание стоимости, согласно стандарту	
направления социальной деятельности	содержание показателей	наименование капиталов	субъекты, на которых направлен результат социальной деятельности
Экологическая деятельность	Сохранение природного и производственного капитала	природный, производственный	сама организация, заинтересованные стороны
Социальная ответственность	Использование трудовых ресурсов	человеческий	сама организация
	Обеспечение социальной защищенности сотрудников	человеческий	сама организация
	Социальные программы	человеческий, интеллектуальный	сама организация
	Выполнение социальной миссии	социально-репутационный	сама организация, заинтересованные стороны
	Охрана труда и травматизм	человеческий	сама организация
Взаимодействие с внешней средой	Укрепление репутации ПО, пропаганда кооперативных ценностей	социально-репутационный	сама организация, заинтересованные стороны
	Удовлетворение социальных запросов общества	социально-репутационный	сама организация, заинтересованные стороны
	Обеспечение качества продукции (работ, услуг)	финансовый, социально-репутационный	сама организация, заинтересованные стороны

В настоящее время Южная Африка является единственной страной, в которой составление интегрированной отчетности по данным авторов Kathleen Hertz, Rupley Darrell, Brown Scott Marshall [274] обязательно. В Европейских странах более широкое развитие получила отчетность по устойчивому развитию, что в целом логично, поскольку Европейское сообщество действует в рамках концепции об устойчивом развитии на уровне государственных решений. В то же время, по данным этих же исследователей [274], в 2009 году было принято решение о сближении интегрированной отчетности (IR), отчетности по устойчивому развитию (G4) и глобальной инициативы по отчетности (GRI), в том числе на основе идеи о формировании отчетности по финансовой и нефинансовой информации во взаимосвязи. Учитывая это, представляется интересной в контексте настоящего исследования оценка соответ-

ствия системы социально ориентированных показателей Руководству по отчетности в области устойчивого развития (GRI G4). Бесспорно, этот документ широко известен и применяется в качестве публичной нефинансовой отчетности (GRI G4). Однако, данный документ был разработан для европейских стран, поэтому, на наш взгляд, с одной стороны, он не учитывает российские особенности правовой и хозяйственной деятельности бизнеса, а с другой стороны, не в полной степени соответствует условиям, в которых отечественные организации функционирует.

Анализируя соответствие указанных показателей требованиям Руководства GRI G4 с точки зрения достаточности содержащейся в них информации о социальной деятельности, можно убедиться, что все разработанные для потребительской кооперации социальные показатели соответствуют аспектам (социальным и экологическим), указанным в Руководстве GRI G4 (табл. 3.12). При этом, следует признать, что, не все аспекты Руководства нашли отражение в разработанной в настоящей работе системе показателей. Это связано с тем, например, что российские кооперативные организации пока не имеют возможность и не готовы оценивать деятельность своих поставщиков. Что касается сведений о жалобах на практику трудовых отношений, нарушении прав человека, то, хотя такие сведения и имеются у компетентных отечественных органов, однако, они не доступны для огласки в силу действующего законодательства. Аналогичная ситуация в отношении показателей в части противодействия коррупции.

Данные таблиц 3.11 и 3.12 показывают, что разработанная система показателей, учитывающая российскую практику на примере организаций потребительской кооперации, адаптирована как для Руководства GRI G4, так и для Руководства по интегрированной отчетности. При этом, ее преимуществом является объективность, достоверность и сопоставимость данных, поскольку система социальных показателей для понимания социально ориентированной деятельности кооперативных организаций, основана на систематическом и системном управленческом учете, и, соответственно, применима

для представления во внешней отчетности (параграф 2.3), а также соответствует потребностям менеджмента в целях управления и контроля за социальной деятельностью организаций.

Таблица 3.12 - Оценка соответствия системы социальных показателей потребительской кооперации Руководству в области устойчивого развития (GRI G4)

Социальные показатели			
организаций потребительской кооперации		предложенные в Руководстве	
направление социальной деятельности	содержание показателей	подкатегория	аспекты
Категория Экологическая			
Экологическая деятельность	Сохранение природного и производственного капитала		- Материалы - Энергия - Вода - Выбросы и отходы
Категория Социальная			
Социальная ответственность	Использование трудовых ресурсов	Практика трудовых отношений	Занятость
	Обеспечение социальной защищенности сотрудников		- Взаимоотношения сотрудников и руководства - Разнообразные и равные возможности
	Социальные программы		Обучение и образование
	Выполнение социальной миссии	Общество	Местные сообщества
	Охрана труда и травматизм	Практика трудовых отношений	Здоровье и безопасность на рабочем месте
Взаимодействие с внешней средой	Укрепление репутации ПО, пропаганда кооперативных ценностей	Общество	Местные сообщества
	Удовлетворение социальных запросов общества	Права человека	- Недопущение дискриминации - Права коренных народов
	Обеспечение качества продукции (работ, услуг)	Ответственность за продукцию	- Здоровье и безопасность потребителя - Маркировка продукции и услуг - Маркетинговые коммуникации

Цель составления публичной отчетности - информирование о результатах деятельности организации с точки зрения ее вклада в устойчивое развитие или его ослабление. Устойчивое развитие определяется как развитие, которое означает осуществление деятельности в текущих периодах без подрыва способности будущих поколений удовлетворять свои собственные потребности. Иначе говоря, устойчивая организация в конце отчетного периода обес-

печивает состояние окружающей среды и общества не хуже, чем было их состояние в начале отчетного периода. Отсюда следует, что целью формирования публичной нефинансовой отчетности является раскрытие воздействия на окружающую среду и общество, а не на экономическую стоимость.

Необходимым условием полного раскрытия данных об устойчивом развитии является интеграция социальных, экономических и экологических аспектов организации. Это важно также для достижения целостного, сбалансированного обобщения сведений об организации и расчета интегрированных показателей.

В российской практике в настоящее время не существует системы нормативного регулирования процесса формирования нефинансовой отчетности. Для устранения данного пробела в законодательстве Правительством РФ подготовлен проект Федерального Закона «О публичной нефинансовой отчетности» [263]. В проекте Закона приведены основные понятия, сфера действия закона, порядок составления, утверждения и раскрытия публичной нефинансовой отчетности. Как представляется, при формировании проекта закона разработчики руководствовались положениями, изложенными в Руководстве по отчетности в области устойчивого развития, что усматривается из определения публичной нефинансовой отчетности как «совокупности сведений и показателей, отражающих стратегию, цели, подходы к управлению и результаты деятельности организации в части социальной ответственности и устойчивого развития» [263].

Спорным в проекте Закона является наличие статьи 6 «Внешняя оценка публичной нефинансовой отчетности», предусматривающая независимую внешнюю оценку публичной нефинансовой отчетности как по инициативе самих отчитывающихся организаций, так и по инициативе третьих лиц. При этом, проверка может проводиться в формах общественного подтверждения или профессионального подтверждения независимым лицом (группой лиц). Профессиональное подтверждение (заверение) публичной нефинансовой отчетности должно осуществляться в соответствии со стандартами аудитор-

ской деятельности. Следует отметить, что подтверждение данных, отраженных в нефинансовой публичной отчетности, не предусмотрено в международных стандартах (МСИО, Руководство GRI G4 и др.).

Эта статья, с одной стороны, является прогрессивным положением, по сравнению с обеими концепциями. Однако, практическая реализация не может быть достигнута без регламентации порядка составления, формирования и представления интегрированной или отчетности по устойчивому развитию. Еще одним проблемным вопросом, в связи с этим, является стандартизация аудита в целях нефинансовой отчетности. На эту тему научных публикаций практически нет, не говоря о разрабатываемых в перспективе стандартах. Это вполне объяснимо, поскольку невозможно стандартизировать аудит при отсутствии нормативного регулирования нефинансовой отчетности. Во всех концепциях нефинансовой отчетности этот момент делает их наиболее уязвимыми. Такого же мнения придерживаются и зарубежные исследователи. Например, Warren Maroun [276] подходит к интегрированной отчетности с позиций обеспечения гарантий в правильности информации. Это серьезная проблема для аудита. Решение ее лежит в плоскости стандартизации интегрированной отчетности, что на сегодняшний момент не вполне реалистично. Аналогичные выводы можно сделать в отношении отчетности по устойчивому развитию.

Исследование характеристик нефинансовой отчетности независимо от существующих концепций показало несомненное преимущество получения социально ориентированных показателей из системного и систематического управленческого учета, основанного на документировании, регистрации в учетной системе, стандартной оценке фактов социально ориентированной деятельности. Это дает возможность для менеджмента:

1. прогнозировать свое воздействие на общество на основе сбалансированного подхода между своими возможностями и общественными потребностями;
2. планировать производимые траты и их последствия для общества;

3. контролировать производимые траты и их последствия для общества;

4. управлять социальными воздействиями на общество.

Таким образом, важное значение имеет социально ориентированная информация для управления этим процессом, соответственно, необходимо контролировать все аспекты информации о такой деятельности. При контроле социальной деятельности оцениваются достигнутые результаты, определяются ее перспективы и цели на будущий период, а, следовательно, определяются задачи бухгалтерского учета в части обобщения необходимой информации в виде системы показателей.

Если для внешних пользователей наиболее значима проблема достоверности показателей нефинансовой отчетности, то внутренним пользователям важен контроль за уровнем и величиной социальных показателей, их соответствием установленным параметрам.

Социально ориентированная информация, отраженная и обобщенная в системе управленческого учета, служит целям контроля за выполнением уставной цели деятельности потребительского общества – реализации социальной миссии. Поэтому контроль за социальными показателями должен осуществляться на всех стадиях сбора, группировки, обобщения, интерпретации и раскрытия социальных показателей в отчетности кооперативных организаций.

По нашему мнению функциями контроля выполнения социальной миссии являются:

- обеспечение выполнения управленческих решений в области реализации социальной политики;

- обеспечение реализации социальной миссии и удовлетворения социальных потребностей заинтересованных сторон;

- контроль за выполнением смет и бюджетов расходов на социальную деятельность;

- предотвращение негативного воздействия на финансовый результат последствий реализации социальных мероприятий и др.

Как известно, по отношению к проверяемому объекту контроль может быть внешним и внутренним. Внешний контроль осуществляется со стороны внешних органов, которые не зависят от проверяемого субъекта, а, следовательно, является внесистемным, т.е. находится вне системы управления экономического субъекта.

Внутренний контроль является внутрисистемным и осуществляется по инициативе управленческого аппарата структурными подразделениями или должностными лицами самого экономического субъекта. По мнению Т.Ю. Серебряковой, «внутренний контроль является неотъемлемым элементом каждой стадии управления и одновременно обособленной стадией, которая дает возможность обеспечения качества управления на каждой стадии» [75, с. 47].

Управление социально ориентированной деятельностью невозможно без осуществления контроля за ее результатами и воздействием на окружающую социальную среду. Исследуем методику внутреннего контроля выполнения социальной миссии.

На рисунке 3.7 приведена логическая последовательность контроля социальной миссии.

Общеизвестно, что контроль является одной из важнейших функций управления. В связи с этим нам представляется, что процедуры контроля социальных показателей следует группировать в зависимости от перспективных целей принятия управленческих решений: оперативных, тактических и стратегических. В связи с чем, речь может идти о, соответственно, оперативном, тактическом и стратегическом контроле.

Первый уровень – принятие оперативных решений, ему соответствует оперативный внутренний контроль выполнения социальной миссии. Оперативный контроль осуществляется на регулярной основе с целью сопоставления плановых (отраженных в бюджетах) и фактических расходов на социаль-

но ориентированную деятельность (полученных на основе бухгалтерского учета на аналитических счетах), а также внеучетных показателей.



Рисунок 3.7 - Последовательность контроля выполнения социальной миссии потребительской кооперации

Основным контрольным методом здесь является мониторинг, при котором осуществляется сопоставление фактических и плановых значений учетных и внеучетных показателей. Для этих целей предназначены управленческие отчеты центров ответственности и центров сегментирования (в том числе центра социальной миссии), форма отчетов приведена в приложениях 21 и 22. Назначение этих отчетов - контроль за величиной расходов на выполнение социальной миссии, а также соответствием количественных и качественных характеристик внеучетных социальных показателей установленным параметрам.

По результатам мониторинга исполнения бюджетов принимаются оперативные решения по корректировке расходов социальной деятельности, ре-

гулированию количества и качества социальных мероприятий, управлению доходами и расходами центров ответственности и их финансовыми результатами в течение отчетного года.

Задачам принятия тактических управленческих решений соответствует тактический контроль, его целью является изучение социальных возможностей потребительского общества на уровне управления – руководитель сегмента – по такому показателю как размер средств, которые организация может позволить себе направить на финансирование социальной миссии.

С одной стороны, количество социальных мероприятий и расходы на их осуществление должны осуществляться в рамках запланированного уровня чистой прибыли, направляемой на удовлетворение социальных appetитов. С другой стороны, потребительское общество стремится повышать степень социальной ответственности бизнеса и добиваться постоянства и поступательного движения в реализации своей уставной цели, что, несомненно, позволит улучшить имидж организации в глазах заинтересованных сторон.

Лимит социальных расходов определяется исходя из размера полученной сегментами прибыли и планового процента ее расходования на социальные потребности (удовлетворение appetитов пайщиков и других заинтересованных сторон). Основным методом контроля является мониторинг.

По результатам этого этапа контроля принимаются решения по планированию социальных показателей на будущий период (месяц, квартал) в пределах календарного года, корректировке социальных расходов

На этапе стратегического контроля определяются перспективы и направления развития социально ориентированной деятельности на длительную перспективу, разрабатываются возможные социальные и экологические проекты, которые позволят эффективно достигать основную цель потребительской кооперации – удовлетворение потребностей пайщиков и прочих заинтересованных лиц. Основным методом контроля – наблюдение и обследование, которые осуществляется в виде обратной связи с населением, получателями социальных благ, пайщиками .

Заинтересованных пользователей социального отчета можно разделить на группы:

- стейкхолдеры, не имевшие партнерских отношений с организацией, и поэтому не обладающие необходимой информацией о ее деятельности, с которыми общие финансовые интересы могут возникнуть в будущем (потенциальные инвесторы, партнеры);

- стейкхолдеры, с которыми имеются нефинансовые отношения и общие общественные или другие интересы (общественные, экологические, образовательные организации, профсоюзы, органы власти);

- стейкхолдеры, с которыми уже существуют финансово-хозяйственные связи и, следовательно, общие финансовые интересы, которые обладают достаточным объемом информации об организации (поставщики, покупатели, партнеры, акционеры и пайщики).

В приоритетную группу заинтересованных сторон входят пайщики, работники и некооперированное население, так как именно на них в первую очередь нацелена социально ориентированная деятельность потребительской кооперации. Методы работы с этой группой стейкхолдеров – анкетирование, опросы, мониторинг записей в книгах отзывов и предложений на кооперативных предприятиях.

На стратегическом этапе контроля определяются такие важнейшие показатели оценки социально ориентированной деятельности потребительской кооперации, как:

- 1) *полезность* социально ориентированной деятельности – отражает пользу социальной деятельности для общества и определяется как отношение положительных отзывов о различных направлениях социальной деятельности, полученных от пайщиков, жителей, работников и др. к числу опрошенных заинтересованных пользователей:

- 2) *затратность* социально ориентированной деятельности – отражает уровень издержек на выполнение социальной миссии и определяется как от-

ношение расходов на выполнение социальной миссии с учетом вмененных издержек к выручке от продаж.

Расчет указанных коэффициентов позволяет выявить наиболее приоритетные виды деятельности, формы работы с населением, а главное – потребности заинтересованных сторон.

На этой основе и с учетом социальных возможностей кооперативной организации формируется социальная стратегия потребительского общества на будущие периоды.

В таблице 3.13 обобщены в общем виде объекты, субъекты, содержание контроля и применяемые методы. Под субъектами контроля понимаются контрольный орган, должностное лицо, группа специалистов, осуществляющих контрольные мероприятия. Как отмечает Т.Ю. Серебрякова, сама по себе идентификация субъектов контроля имеет важное значение для определения методики контроля в каждом конкретном случае, способов обобщения итоговой информации и контроля за ее реализацией [75, с. 27]. В нашем случае в качестве субъектов контроля выступают руководители структурных подразделений, осуществляющих социально ориентированную деятельность.

Объектами контроля, по нашему мнению являются подразделения, осуществляющие мероприятия, направленные на реализацию социальной миссии.

В теории управления выделяются основные этапы управления экономическим субъектом: организация, планирование, контроль, координация и регулирование.

Этап контроля включает в себя два подэтапа:

- учет – сбор, регистрация, обработка информации, касающейся реализации управленческого решения;

- анализ – разложение информации, полученной на этапе учета, на компоненты, их изучение и оценка для принятия новых управленческих решений.

Таблица 3.13 - Объекты, субъекты и содержание контроля выполнения социальной миссии потребительской кооперации

Виды контроля	Объекты контроля	Содержание контроля (контролируемые показатели)	Субъекты контроля	Методы контроля
Оперативный контроль	Центры ответственности	Выполнение бюджета ЦО по отдельным статьям, обобщенным по группам показателей: 1) предоставленные скидки на товары первой необходимости в рамках социальной миссии; 2) расходы на выполнение социальной миссии; 3) расходы на обеспечение социальной защищенности сотрудников и проведение социальных мероприятий; 4) операционная прибыль (от коммерческой деятельности); 5) неучетные показатели (экологическая деятельность, социальная защищенность сотрудников и охрана труда, социальные показатели, укрепление репутации и т.д.)	Руководители центров прибыли (зав. магазином, зав. столовой и т.д.), центров инвестиций (директор ООО «Плодокомбинат», ООО «Универмаг» и т.д.)	Мониторинг, счетная проверка, наблюдение (обследование)
Тактический контроль	Сегменты	Выполнение бюджета сегмента по группам показателей: 1) предоставленные скидки на товары первой необходимости в рамках социальной миссии; 2) расходы на выполнение социальной миссии; 3) расходы на обеспечение социальной защищенности сотрудников и проведение социальных мероприятий; 4) убытки от содержания планово-убыточных социально ориентированных подразделений; 5) неучетные показатели (экологическая деятельность, социальная защищенность сотрудников и охрана труда, социальные показатели, укрепление репутации и т.д.). Сопоставление операционной прибыли сегмента и общей суммы расходов на социальную миссию	Руководители сегментов (зам. председателя Правления по торговле, зам. председателя Правления по общепиту и т.д.)	Мониторинг, счетная проверка, наблюдение (обследование)
Стратегический контроль	Сегмент «Выполнение соц. миссии»	Выполнение бюджета расходов на социальную миссию по каждому сегменту и в целом по организации по статьям: 1) всего издержки на социальную миссию; 2) издержки на социальную миссию без вмененных издержек; 3) операционная прибыль сегментов; 4) чистая прибыль сегментов по уставной деятельности; 5) распределение прибыли на: финансирование соц. миссии, на кооперативные выплаты пайщикам, на накопления; 6) затратность и полезность социально ориентированной деятельности	Руководитель организации (Председатель Совета)	Мониторинг, экспертные оценки, анкетирование заинтересованных сторон

Следовательно, контроль является неотъемлемой составной частью процесса управления. Активная роль контроля в управлении проявляется в том, что он не ограничивается только констатацией допущенных отклонений от требований управленческих решений. Его данные используются для поддержания всей системы управления, принятия более обоснованных управленческих решений.

На рисунке 3.8. приведена модель контроля выполнения социальной миссии потребительского общества при использовании социально ориентированного подхода в управленческом учете.



Рисунок 3.8 – Модель контроля выполнения социальной миссии потребительского общества при использовании социально ориентированного подхода в управленческом учете

Данная модель основана на концептуальной модели социально ориентированного подхода в управленческом учете и увязывает воедино управление, контроль и учет социально-ориентированной деятельности. Так, соци-

ально ориентированный подход в качестве базисных элементов формирования и обобщения информации о социальной деятельности организации использует такие способы сбора информации как учет по центрам ответственности, учет по центрам сегментирования, а также выделение специфического объекта – центра социальной миссии.

Социально ориентированная деятельность (процессы) осуществляется в структурных подразделениях, магазинах, кафе, хлебозаводе и т.д, для учета социально ориентированной деятельности которых формируются учетные единицы (центры прибыли, центры инвестиций), где происходит ее первичная регистрация и документирование.

При этом используется способ управленческого учета - учет по центрам ответственности. Эта информация поступает к руководителю ЦО – руководителю подразделения (заведующему магазином, столовой, директору хлебозавода и т.д.), который осуществляет оперативный контроль выполнения плановых показателей и проведенных мероприятий социальной направленности с целью оперативного регулирования и корректировки социальных показателей при необходимости.

Затем в управленческом учете происходит обобщение социальных показателей на уровне сегментов, при этом используется способ управленческого учета – учет по центрам сегментирования. Эта информация поступает к руководителю сегмента (заместитель председателя Правления по торговле, заместитель председателя Правления по общепиту и т.д.), который осуществляет контроль выполнения плановых показателей по сегменту. По результатам контрольных процедур принимаются оперативные и тактические решения по управлению процессом выполнения социальной миссии сегмента.

На следующем этапе социальные показатели обобщаются в целом по организации на уровне центра социальной миссии. Итоговая информация представляется руководителю организации (председателю Совета потребительского общества), который на основе этой информации принимает такти-

ческие и стратегические решения по управлению социально ориентированной деятельностью.

Контроль как управленческая деятельность не является самоцелью. Он, как всеобщий регулятор, призван способствовать принятию управленческих решений. В связи с этим, результаты управленческого учета социально ориентированной деятельности являются предметом оценки и анализа для принятия дальнейших управленческих решений, как тактических, так и стратегических. На оперативном уровне результаты управленческого учета социально ориентированной деятельности также очень важны для непосредственного управления социальной миссией в текущем режиме для понимания затратности и полезности такой деятельности в данный момент времени.

В связи с этим, полученные учетные данные формируют внутреннюю социальную отчетность, которая подлежат представлению в соответствующие органы управления. Отчеты с оперативными данными (отчет о работе центра прибыли, центра инвестиций) – руководителям подразделений, держателям соответствующих процессов. Отчеты о работе центра сегментирования представляются руководителям сегментов. Отчет о работе центра социальной миссии - председателю Совета и совету потребительского общества.

Для правильного понимания показателей отчетов о социальной миссии в них присутствуют не только отчетные данные, но и плановые. Однако, этого не всегда бывает достаточно. Зачастую необходимо выработать определенные критерии оценки показателей управленческой отчетности. Например, мы имеем показатель расходов общества на повышение квалификации продавцов. Фактические расходы в денежном выражении и количество обученных продавцов. В отчете представлены также плановые показатели. Сопоставление показывает, что план выполнен и даже перевыполнен. Выполнение плана – можно рассматривать как один из критериев оценки управления социальной миссией. Однако, если сопоставить эти расходы с прибылью потребительского общества, можно увидеть, насколько для общества затратно это направление социальной деятельности. И в целях управления необходимо понимать, какую часть

заработанной прибыли общество готово потратить на развитие своих работников. И чем больше эта часть, тем более наблюдается заинтересованность общества в социальных действиях для общества. Здесь следует стратегически определить предел возможности и желания членов-пайщиков. В любом случае, посредством таких пороговых значений можно контролировать степень управления социально ответственной деятельностью.

Аналогично можно определить подходы к оценке неучетных показателей о социальной миссии. Например, общество озеленяет территорию поселка, в котором создано. Путем анкетирования можно получить оценку жителей. При этом часть жителей всегда найдут деятельность недостаточной или неправильной. Следует определить, при каком соотношении положительных и отрицательных ответов руководство общества будет удовлетворено своей деятельностью или не удовлетворено (табл. 3.14).

Два показателя – полезность и затратность должны быть критериями для контроля результатов социально ориентированной деятельности.

Таблица 3.14 – Рекомендуемые показатели для оценки социально ориентированной деятельности потребительского общества (ПО) на этапе принятия стратегических управленческих решений

Направление оценки	Оцениваемая область социальной деятельности	Показатели и их расчет	Критерии оценки показателя
1	2	3	4
Затратность	Экологическая деятельность	Соотношение расходов на охрану окружающей среды к общей сумме расходов по обычной деятельности ПО, либо к выручке (этот показатель может быть рассчитан как по отдельным сегментам, так и по обществу в целом)	Рост данных показателей положительно характеризует социальную деятельность ПО и ее пользу для общества, но отрицательно влияет на прибыль ПО.
		Сумма экономии ресурсов (топлива, энергии, воды, бумаги и т.д.)	
	Социальная ответственность	Соотношение расходов на оплату труда работников, относимых к социально-незащищенным слоям населения к общей сумме заработной платы персонала	
		Соотношение размера расходов на добровольное медицинское страхование работников и страхование жизни к общей сумме расходов по обычной деятельности	

Продолжение таблицы 3.14

1	2	3	4	
	Выполнение социальной миссии	Удельный вес расходов на оплату труда работников, относимых к социально-незащищенным слоям населения в общей сумме расходов на оплату труда	Поэтому положительно оценивается размер расходов в пределах их плановых значений (бюджетов)	
		Удельный вес расходов на проведение благотворительных мероприятий, расходов на строительство детских и спортивных площадок в сумме прочих расходов, либо их отношение к выручке от продаж		
		Отношение суммы предоставленных скидок на товары и услуги пайщикам, ветеранам, сотрудникам к сумме реализованной торговой наценки		
		Убытки от содержания планово-убыточных подразделений и их доля в прибыли от продаж по сегментам		
		Стоимость товаров и услуг, отпущенных пайщикам и сотрудникам в долг и их доля в выручке от продаж		
	Социальные программы	Упущенная выгода от выдачи беспроцентных займов сотрудникам, пайщикам на приобретение жилья, другого имущества		
	Удельный вес материальной помощи работникам в общей сумме прочих расходов			
Полезность	Экологическая деятельность	Соотношение объема выбросов загрязняющих веществ, объема отходов, объема потребленных ресурсов (воды, топлива, энергии) со среднеотраслевыми показателями, либо с нормативами, установленными для аналогичных производств	Положительно оценивается рост показателей	
		Социальная ответственность		Удельный вес работников, относимых к социально-незащищенным слоям населения в общей численности персонала и сравнение с показателями других социальных предприятий
	Средняя зарплата работников, относимых к социально-незащищенным слоям населения и ее соотношение со средней заработной платой по организации			
	Отношение средней заработной платы потребительского общества к среднему уровню по региону			
	Выполнение социальной миссии	Прирост оборота по закупке сельскохозяйственной продукции у населения (в суммовом и натуральном выражении)		Положительно оценивается рост показателей
		Динамика жалоб со стороны покупателей, претензий со стороны партнеров		Положительно оценивается снижение показателей
	Выполнение социальных программ	Удельный вес работников, прошедших повышение квалификации за счет организации в общей численности персонала		Положительно оценивается рост показателей
		Коэффициент роста квалификационного уровня персонала		

В таблице 3.14 предложены показатели, рекомендуемые для принятия стратегических решений по итогам социально ориентированной деятельности.

Таким образом, выстраивается цепочка взаимосвязи: желание принести обществу пользу от своей коммерческой и некоммерческой деятельности - желание управлять своими социально ориентированными действиями – необходимость учета расходов на такие действия и самих действий – необходимость контроля результатов таких действий для понимания социально-значимого эффекта для общества, т.е. полезности, а также затратности для потребительского общества.

Выводы. Контроль как этап управления завершает собой каждый управленческий цикл и выступает как его итог, когда, используя результаты учета и анализа, дается оценка адекватности выполнения управленческого решения, по итогам чего вырабатывается новое управленческое решение.

Предлагается осуществлять контроль выполнения социальной миссии по уровням в зависимости от перспективы принятия решений по результатам контрольных процедур: оперативный, тактический и стратегический контроль. На оперативном уровне контролируется деятельность центров прибыли и центров инвестиций, основным документом для финансового контроля является отчет о финансовых результатах. Техника контроля подразумевает сопоставление плановых и фактических показателей, отражающих этапы формирования прибыли, а также статьи расходов на социальную деятельность.

На тактическом уровне выявляется выполнение плановых значений по статьям расходов на социальную миссию, внеучетных социальных показателей в разрезе центров сегментирования. Стратегический уровень предполагает оценку полноты реализации мероприятий социальной направленности и оценку полученного эффекта от их осуществления на основе установленных социальных показателей. С этой целью рассчитываются показатели затратности и полезности социальной миссии в целом по организации на уровне центра социальной миссии.

Результатом каждого этапа контроля является принятие управленческих решений: для оперативного контроля – решения, связанные с регулированием социальных расходов; для тактического контроля – решения, связанные с планированием социальных показателей на будущий период, корректировкой расходов на отдельные социальные мероприятия; для стратегического контроля – решения, связанные с установлением перспектив и направлений развития социально ориентированной деятельности на дальнейшую перспективу, разработкой возможных социальных и экологических проектов, которые позволят эффективно достигать основную цель потребительской кооперации – удовлетворение потребностей пайщиков и прочих заинтересованных лиц.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В последние годы в современном обществе возрастает интерес со стороны общественности, государственных структур, частных инвесторов к уровню социальной ответственности бизнеса, его роли в удовлетворении потребностей общества в целом, а также обеспечении социальной защищенности своих сотрудников.

Социальная ответственность бизнеса определяется как ответственность организации за воздействие ее решений и деятельности на общество и окружающую среду через прозрачное и этическое поведение, которое: содействует устойчивому развитию, включая здоровье и благосостояние общества. Социально ориентированная деятельность должна осуществляться с учетом ожиданий заинтересованных сторон, соответствовать международными нормами поведения и действующему законодательству.

Коммерческие организации все больше осознают полезный эффект и преимущества от перехода на политику социальной ответственности бизнеса, поэтому стремятся оценить и количественно измерить полученные выгоды для себя и для общества в целом. При этом реализация социальных задач не должна приводить к снижению эффективности финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта, в связи с чем возникает необходимость в разработке технологий грамотного управления социально ориентированной деятельностью.

В ходе исследования нами разработана методика формирования информации по всем аспектам социально ориентированной деятельности, ее планирования и контроля, направленная на достижение эффективности финансово-хозяйственной деятельности организаций, осуществляющих такую деятельность.

По итогам диссертационного исследования сформулированы следующие выводы и достигнуты результаты, определяющие научную новизну.

В числе организаций, осуществляющих социально ориентированную деятельность в сочетании с коммерческой деятельностью, выделяют организации потребительской кооперации. Многоотраслевая структура кооперативных организаций, с одной стороны, дает возможность перераспределять доходы в пользу членов-пайщиков и остального населения, пользующегося услугами предприятий потребительской кооперации и социальными преференциями. С другой стороны, на руководство кооперативными организациями возлагается ответственность перед заинтересованными сторонами за рациональное использование паевых накоплений, а также полученных доходов от коммерческой деятельности в целях повышения эффективности решаемых социальных задач.

Эти обстоятельства обуславливают значимость формирования количественной информации по сегментам для систематизации информации по видам осуществляемой деятельности и центрам ответственности для повышения прозрачности показателей прибыли, доходов, расходов во взаимосвязи с социальной миссией потребительского кооператива. В этой связи управленческий учет призван стать учетной системой для указанных целей, а управленческая отчетность, сформированная определенным образом, – основой для контрольных мероприятий в рамках управления социальной миссией потребительской кооперации.

Бухгалтерская отчетность составляется с целью предоставления информации заинтересованным пользователям. Нам представляется, что важнейшей группой пользователей отчетности потребительского общества являются собственники (пайщики), которых мы разделили на две подгруппы – пайщики-работники и пайщики, не являющиеся работниками потребительского общества. Также выделена отдельная группа заинтересованных пользователей – работники, не являющиеся пайщиками. При разработке форм и состава показателей внешней социальной отчетности следует учитывать потребности каждой группы пользователей с целью полного и всестороннего представления информации о выполнении социальной миссии и повышения

социального рейтинга организации и ее общественного имиджа, которые, в свою очередь притягивают или отталкивают новых партнеров, инвесторов, потребителей.

Исследование показало, что все больше крупных организаций, работающих в различных отраслях экономики, приходит к необходимости формирования нефинансовой отчетности, в которой в том числе отражаются показатели социальной сферы деятельности. Наряду с этим установлено, что потребительские кооперативы отражению социальных показателей во внешней отчетности не уделяют должного внимания. Отдельные показатели, отражающие выполнение социальной миссии, отражаются в ведомственной статистической отчетности, представляемой вышестоящим организациям (конечный пользователь – Центросоюз РФ). Внутренняя отчетность о реализации социальной миссии не формируется вовсе.

Поскольку для кооперативных организаций удовлетворение потребностей ее членов (пайщиков) на основе реализации социально направленной деятельности является первейшей целью уставной деятельности, представление показателей деятельности потребительских обществ в части выполнения социальных задач представляет интерес, как для самих организаций, так и для заинтересованных пользователей.

Сделан вывод о том, что на фоне цифровизации управленческих и учетно-аналитических процессов наиболее рациональной является интегрированная система финансового и управленческого учета. Интегрированный учет предполагает однократный ввод первичной информации и ее последующую многократную группировку, обобщение и перераспределение в необходимых аспектах, исходя из конечных целей и потребностей управления. Однако, в обеих учетных системах не уделяется должного внимания учету социальных показателей и их отражению во внутренней и внешней отчетности. В связи с этим обосновано применение социально ориентированного подхода в управленческом учете как условие развития всей системы интегрированного учета.

Как нам представляется, социально ориентированный подход в управленческом учете нацелен на сбор, группировку и обобщение финансовой и нефинансовой информации о социальной деятельности организации, в его основу положен сбор первичной информации по центрам ответственности, ее обобщение по центрам сегментирования. Полученная информация используется для регулирования и управления социально ориентированной деятельностью, для составления внутренней и внешней социальной отчетности.

Социально ориентированный подход в управленческом учете рассматривается как новое направление управленческого учета, поэтому на основе анализа теоретических основ последнего были сформулированы цель, функции, предмет, объекты, принципы, инструменты и методы социально ориентированного подхода. Целью социально ориентированного подхода в управленческом учете является планирование, оценка, сбор и обобщение финансовой и нефинансовой информации обо всех аспектах социальной деятельности организации и ее представление внутренним и внешним пользователям.

Указанную цель позволяют реализовать определенные инструменты управленческого учета, такие как: выделение центров ответственности и сегментов, в т.ч. сегментов социальной деятельности; разработка бюджетов социальной деятельности; формирование внешней и внутренней социальной отчетности; установление состава социальных показателей, критериев их оценки и методики контроля.

При организации социально ориентированного подхода в управленческом учете необходимо учитывать особенности экономического субъекта, выбранного в качестве объекта исследования. Проведенное исследование позволило сформулировать следующие специфические особенности кооперативных организаций:

- линейно-функциональная структура управления и наличие зависимых дочерних обществ, составляющих с потребительским обществом группу компаний, что вызывает необходимость использования модели учета по центрам ответственности при организации управленческого учета;

- многоотраслевая деятельность, что требует формирования в учете и отчетности информации по сегментам;

- наличие должности председателя Совета потребительского общества, в обязанности которого входит управление и контроль за ведением уставной деятельности (выполнением социальной миссии).

С учетом перечисленных особенностей разработаны рекомендации по организации учета социально ориентированной деятельности:

1) идентификация подразделений потребительского общества, осуществляющих основные хозяйственные процессы (торговля, общественное питание, хлебопечение и др.) как центров прибыли, и зависимых обществ - как центров инвестиций;

2) введение нового термина «центр сегментирования» с целью формирования информации по сегментам как способа группировки информации в управленческом учете на основе обобщения показателей центров ответственности в разрезе отчетных сегментов, составной частью которых они являются;

3) введение новой классификационной группы центров ответственности «центр социальной миссии» - для сбора, обобщения и контроля информации социальной направленности.

Разработана модель организации социально ориентированного подхода в управленческом учете в потребительских обществах одновременно по центрам ответственности и сегментам деятельности, где сегментирование является способом обособления учетной информации в разрезе видов деятельности, а выделение центров ответственности является методом формирования управленческой информации по социальной ответственности внутри каждого сегмента. Такой синтез двух различных методик в рамках единой модели управленческого учета показателей социальной ответственности является новым как для теории, так и для практики управленческого учета.

Установлено, что прибыль потребительского общества распределяется в пользу членов-пайщиков, а также в пользу сотрудников и социально неза-

щищенных граждан, пользующихся социальными предпочтениями, накапливается и капитализируется. Руководство кооперативных организаций должно контролировать рациональное использование паевых накоплений, чтобы социальные задачи осуществлялись не за счет пайщиков, а за счет заработанных доходов от коммерческой деятельности. В связи с этим становится актуальной задача оценки вклада каждой отрасли (сегмента) в общую сумму чистой прибыли организации, а, следовательно, и в финансирование выполнения социальной миссии. Этим целям служит внутренний контроль социально ориентированной деятельности.

Внутренним пользователям важен контроль за уровнем и величиной социальных показателей, их соответствием установленным параметрам, а также наличием в управленческом учете информации, позволяющей принимать стратегические решения по управлению социально ориентированной деятельностью. В связи с этим предложено разделить контроль в зависимости от целей принятия управленческих решений по результатам контрольных процедур: оперативный, тактический и стратегический контроль.

На оперативном и тактическом уровне осуществляется комплексная оценка деятельности центров ответственности и центров сегментирования. Эффективность работы данных подразделений определяется сравнением плановых и фактических значений показателей их работы.

На этапе стратегического контроля определяются такие важнейшие показатели оценки социально ориентированной деятельности потребительской кооперации, как:

- 1) полезность социально ориентированной деятельности отражает пользу социальной деятельности для общества;
- 2) затратность социально ориентированной деятельности отражает уровень издержек на выполнение социальной миссии.

Расчет указанных коэффициентов позволяет выявить наиболее приоритетные виды деятельности, формы работы с населением, а главное – потребности заинтересованных сторон.

Раскрытие показателей социальной направленности во внутренней и внешней отчетности потребительских обществ приведет руководство и персонал организации к переосмыслению своей роли в обществе, соблюдению принципов социальной ответственности бизнеса, осознанию взаимосвязи между процессом создания стоимости для себя и процессом создания общественно значимых ценностей и продуктов.

Применение в управленческом учете организаций потребительской кооперации социально ориентированного подхода может принести организации следующие преимущества:

1) повышение инвестиционной привлекательности и улучшение деловой репутации. Открытость, честность отчитывающейся организации и доступность информации для всех заинтересованных пользователей вызывает доверие со стороны общественности. Это, в свою очередь, ведет к улучшению ее деловой репутации и повышает уверенность инвесторов и участников (пайщиков) в ускорении окупаемости вложенных средств и росте их доходов;

2) улучшение конкурентоспособности. Повышение открытости кооперативной организации путем предоставления информации о результатах деятельности основных отраслей и процессов, о ее социальной ответственности и общественной пользе в результате выполнения социальной миссии повышает конкурентоспособность организации. Отражение в отчетности информации о социальных программах, социальной поддержке сотрудников, обучении персонала, об мероприятиях по охране труда раскрывает организацию как привлекательного работодателя. В результате повышается лояльность потребителей, органов власти, сотрудников;

3) улучшение управленческой структуры и качества управления. В результате необходимости раскрытия в отчетности не только финансовых, но и нефинансовых показателей акцентируется внимание руководства на внутренней управленческой работе, функционировании бизнес-процессов, изуча-

ется опыт работы других предприятий. Это способствует повышению эффективности управленческих процессов;

4) улучшение финансовых показателей. В результате повышения открытости компании повышается ее ликвидность и платежеспособность, стоимость бизнеса.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

I. Нормативные правовые акты

1. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30.11.1994 N 51-ФЗ (ред. от 18.07.2019) // Справочная правовая система КонсультантПлюс. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_5142/ (дата обращения: 17. 02. 2018)
2. О потребительской кооперации (потребительских обществах, их союзах) в Российской Федерации: Закон РФ от 19 июня 1992 г. N 3085–I // Справочная правовая система КонсультантПлюс. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_608/ (дата обращения: 27. 01. 2017)
3. О некоммерческих организациях: федеральный закон от 12. 01. 1996 N 7–ФЗ (ред. от 29. 07. 2018) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01. 01. 2019) // Справочная правовая система КонсультантПлюс. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_8824/ (дата обращения 18.01.2019)
4. О бухгалтерском учете: федеральный закон РФ от 06. 12. 2011 N 402–ФЗ (с изм. и доп.) // Справочная правовая система КонсультантПлюс. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122855/ (дата обращения 18.02.2018)
5. О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации: федеральный закон от 24. 07. 2007 N 209–ФЗ (ред. от 27. 12. 2018) // Справочная правовая система КонсультантПлюс. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_52144/ (дата обращения 18.08.2018)
6. Об особенностях правового положения акционерных обществ работников (народных предприятий): федеральный закон № 115–ФЗ от 19 июля 1998 г. // Справочная правовая система КонсультантПлюс. – URL:

http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19458/ (дата обращения 10.09.2018)

7. О внесении изменений в Федеральный закон «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации» в части закрепления понятий «социальное предпринимательство», «социальное предприятие»: федеральный закон от 26.07.2019 N 245-ФЗ // Справочная правовая система КонсультантПлюс. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_329995/ (дата обращения 17.09.2019)

8. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99): приказ Минфина РФ от 06. 07. 1999 N 43н (ред. от 08. 11. 2010, с изм. от 29. 01. 2018) // Справочная правовая система КонсультантПлюс. – URL: http://www.consultant.ru /document/cons_doc_LAW_18609/d914c3b6e6aa1058fbfa77f7a66a2f8d92ea09cf/ (дата обращения: 09. 04. 2017)

9. Положение по бухгалтерскому учету «Информация о связанных сторонах» (ПБУ 11/2008): приказ Минфина России от 29. 04. 2008 N 48н // Справочная правовая система КонсультантПлюс. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_77344/64e2662ee000644c6ba4019f86314d5c6fd4f/ (дата обращения: 13. 06. 2018)

10. Положение по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» (ПБУ 12/2010): приказ Минфина России от 08. 11. 2010 г. № 143н. // Справочная правовая система КонсультантПлюс. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_107913/ (дата обращения: 21. 06. 2017)

11. Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению: приказ Минфина РФ от 31.10.2000 N 94н (ред. от 08.11.2010) // Справочная правовая система КонсультантПлюс. – URL: http://www.consultant.ru /document/cons_doc_LAW_29165/ (дата обращения: 20. 11. 2018)

12. Об организации проведения конкурсного отбора субъектов Российской Федерации, бюджетам которых в 2014 году предоставляются субсидии из федерального бюджета на государственную поддержку малого и среднего предпринимательства субъектами Российской Федерации: приказ Минэкономразвития от 01. 07. 2014 N 411 // Справочная правовая система КонсультантПлюс. URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online> (дата обращения: 17. 06. 2019)

II. Монографии, учебники, учебные пособия и сборники научных трудов

13. Аверчев И. В. Управленческий учет и отчетность. Постановка и внедрение / И. В. Аверчев, – Москва : ЭКСМО, 2007. – 423 с.

14. Апчерч А. Управленческий учет: принципы и практика : [пер. с англ.] / [под ред. Я. В. Соколова, И. А. Смирновой]. – Москва : Финансы и статистика, 2002. – 952 с.

15. Баканов М. И. Калькуляция издержек обращения в торговле / М. И. Баканов, С. М. Капелюш – Москва : Экономика, 1987. – 254 с.

16. Бахтурина Ю. И. Социальный учет в системе стратегического менеджмента / Ю. И. Бахтурина // Апрельские научные чтения имени профессора Л. Т. Гиляровской: материалы II международной научно–практической конференции. Министерство образования и науки РФ: ФГБОУ ВПО «Воронежский государственный университет», экономический факультет, редколлегия: Л. С. Коробейникова, К. П. Агунова, С. В. Булгакова и др. – 2013. – с. 10–13

17. Безруких П. С. Бухгалтерский учёт / П. С. Безруких. – Москва : Бухгалтерский учёт, 2009. – 287с.

18. Бобрышев А.Н. К вопросу об оценке степени распространения инструментов управленческого учета в отечественной экономике / А. Н. Бобрышев // Наука и образование: опыт, проблемы, перспективы развития: мате-

риалы международной научно-практической конференции. Красноярский государственный аграрный университет. - 2017. - С. 246-250.

19. Бутынец Ф. Ф. Бухгалтерский учет, контроль и анализ: социальные ориентиры: результаты научных исследований проблем бухгалтерского учета и контроля Житомирской научной бухгалтерской школы: монография / Ф. Ф. Бутынец и др. ; под общей ред. [и с предисл.] Ф. Ф. Бутынца. – Житомир: ЖГТУ, 2008. – 484 с.

20. Бухгалтерский учет: финансовый и управленческий : учебник / [ред. Н. Т. Лабынцев]. – Москва : Финансы и статистика , 2008. – 799 с.

21. Васильева Л. С. Бухгалтерский управленческий учет учебное пособие / Л. С. Васильева, Д. И. Ряховский, М. В. Петровская. 2–е изд., перераб. и доп. – Москва : Эксмо , 2009. – 540 с.

22. Вахрушина М. А. Бухгалтерский управленческий учет : учебник для студентов вузов, обучающихся по экон. специальностям / М. А. Вахрушина. – 4–е изд., стер. – Москва: Омега–Л, 2005. – 578 с.

23. Вахрушина М. А. Бухгалтерский управленческий учет : учебник для студентов вузов, обучающихся по экон. специальностям / М. А. Вахрушина. – 7–е изд., стер. – Москва : Омега–Л, 2008. – 570 с.

24. Волкова О. Н. Управленческий учет : учебник. / О. Н. Волкова. – Москва : ТК Велби, Изд–во Проспект, 2005. – 472 с.

25. Врублевский Н. Д. Бухгалтерский управленческий учет : учебник. / Н. Д. Врублевский. – Москва : Бухгалтерский учет, 2005. – 400 с.

26. Герасимова Л. Н. Методы управленческого учета : учебник / Л.Н. Герасимова. — Москва : Проспект, 2016. — 184 с.

27. Гордеева О. Г. Учет и анализ в условиях ценностно–ориентированного управления: монография / О. Г. Гордеева, Т. Ю. Серебрякова. – Москва : ИНФРА–М, 2015. – 136 с.

28. Горелик О. М. Управленческий учет и анализ : учебное пособие для вузов / О. М. Горелик, Л. А. Парамонова, Э. Ш. Низамова . – Москва : КноРус , 2007. – 253 с.

29. Глушецкий, А. А. Открытые и закрытые корпорации. Особенности оборота долей в уставном капитале общества с ограниченной ответственностью: правовой и экономический аспекты: научное издание / А. А. Глушецкий. – Москва : Статут, 2017. – 192 с.
30. Глущенко А. В. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в АПК : учебное пособие / А. В. Глущенко, Н. Н. Нелюбова . – Москва : Магистр , 2008. – 189 с.
31. Демяхина Е. В. Социальный бухгалтерский учет как инструмент КСО / Е. В. Демяхина // Бухгалтерский учет, анализ, аудит и налогообложение: проблемы и перспективы: сборник статей в Всероссийской научно–практической конференции. [под общей редакцией Н. Н. Болдиной]. – 2017. – с. 33–38.
32. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет: [пер. с англ.] / [под ред. С. А. Табалиной]. – Москва : Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 560 с.
33. Дусаева Е. М. Бухгалтерский управленческий учет: теория и практические задания : учеб. пособие / Е. М. Дусаева, А. Х. Курманова. – Москва : Финансы и статистика; ИНФРА–М, 2008. – 288 с. : ил.
34. Егорова Л. И. Интегрированная отчетность как развитие информационной базы финансового анализа / Л. И. Егорова // Анализ и современные информационные технологии в обеспечении экономической безопасности бизнеса и государства: Сборник научных трудов и результатов совместных научно–исследовательских проектов. РЭУ им. Г. В. Плеханова. – Москва, 2016. –С. 121–124.
35. Еленевская Е. А. Экономический анализ в потребительской кооперации: Теория, практика, перспективы : монография / Е. А. Еленевская. – Чебоксары: Салика, 2001. – 342 с.
36. Еськова Л. Ф. Интегрированная отчетность – новая модель отчетности организаций общественного сектора / Л. Ф. Еськова // Современное инновационное общество: от стагнации к развитию: экономические, социальные,

философские, политические, правовые, общенаучные закономерности: Материалы Международной научно–практической конференции. В 3–х частях. Ответственные редакторы Н. Н. Понарина, С. С. Чернов. – Минск. – 2017. – С. 31–33.

37. Ивашкевич В. Б. Бухгалтерский управленческий учет: учебник для вузов / В. Б. Ивашкевич. – Москва : Юристъ, 2003. – 618 с.

38. Каверина О. Д. Управленческий учет: системы, методы, процедуры. / О. Д. Каверина. – Москва : Финансы и статистика, 2003. – 352 с.

39. Карпова Т. П. Управленческий учет: учебник для вузов / Т. П. Карпова. – Москва : ЮНИТИ, 2003. – 350с.

40. Карпова Т. П. Основы управленческого учёта: учебное пособие. / Т. П. Карпова. – Москва : Инфра–М, 2006. – 391с.

41. Керимов В. Э. Бухгалтерский управленческий учет : учебник / В. Э. Керимов . – 7–е изд., изм. и доп . – Москва : Дашков и К' , 2009. – 477 с.

42. Керимов В. Э. Управленческий учет затрат в автотранспортных организациях / В. Э. Керимов, А. А. Петухов // Бухгалтерский учет. – 2007. – N 9. – С. 72–76

43. Керимов В. Э. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отдельных отраслях производственной сферы : учебник для вузов / В. Э. Керимов . – 5–е изд . – Москва : Дашков и К' , 2008. – 474 с.

44. Ким Л. И. Бухгалтерский управленческий учёт. учебное пособие / Л. И. Ким, Е. А. Иванов. Чебоксары, ЧКИ. 2006. –324с.

45. Кондрашова О.Р. Управленческий учет и отчетность по сегментам: монография / О.Р. Кондрашова // Москва : ИНФРА-М, 2017 .- 236 с.

46. Кондрашова О.Р. Система показателей социальной ответственности организаций потребительской кооперации / О. Р. Кондрашова // Материалы VIII Междунар. научно-практ. конф. «Апрельские научные чтения имени проф. Л.Т. Гиляровской» (Воронеж, 12 апреля 2018г). Часть 2. – Воронеж : Издательский дом ВГУ, 2018. – С. 82-86.

47. Кондрашова О.Р. Социальная ответственность кооперативных организаций и ее отражение во внешней и внутренней отчетности / О.Р. Кондрашова // Сборник материалов Всерос. заочной научно-практ. конф., посвященной памяти Е.А. Еленевской «Учетно-аналитическое обеспечение инновационной экономики» Чебоксары, 2019. С. 55-61.
48. Кондрашова О.Р. К вопросу о месте социально ориентированного учета в информационной системе кооперативных организаций / О.Р. Кондрашова // Сборник материалов Всерос. научно-практ. конф. «Современная аграрная экономика: проблемы и перспективы в условиях развития цифровых технологий (20 мая 2019 г.). – Чебоксары : ФГБОУВО «ЧГСХА», 2019. – с. 38-42.
49. Кондрашова О.Р. Организация контроля выполнения социальной миссии организаций потребительской кооперации / О.Р. Кондрашова // Повышение экономической эффективности современного агропромышленного комплекса: теория, методология и практика: Материалы Всерос. научно-практ. конф. с междунар. участием, посвященной 90-летию со дня рождения проф., д-ра экон. наук Малютин С.Р., засл. деятеля науки РФ, засл. работника высшей школы Чувашской АССР (Чебоксары, 28-29 октября 2019 г.). – Чебоксары, 2019. – с. 455-461.
50. Краснова М. В. Учетно–методический инструментарий формирования социальной отчетности публичных компаний: дисс. к. э. н. / М. В. Краснова. – М., 2013. – 153 с.
51. Кричевский Н. А., Гончаров С. Ф. Корпоративная социальная ответственность, 2–е изд. / Н. А. Кричевский, С. Ф. Гончаров. – Москва : Дашков и К, – 2008. – 216 с.
52. Кузьмина М. С. Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отраслях производственной сферы : учебное пособие для вузов / М. С. Кузьмина . – Москва : Финансы и статистика , 2008. – 204 с.
53. Кукукина И. Г. Управленческий учет: учебное пособие / И. Г. Кукукина – Москва : Финансы и статистика, 2004. – 400 с.

54. Кукукина И. Г. Управленческий учет. Управление затратами. Управленческий анализ: учебник/ И. Г. Кукукина. – Москва : Высшее образование, 2008. – 418 с.
55. Lynn, C. Corporate Social Responsibility in the Hospitality Industry/ C. Lynn// Northern Arizona University. – 2009. –14 p.
56. Лисович Г. М. Бухгалтерский управленческий учет в сельском хозяйстве и на перерабатывающих предприятиях АПК / Г. М. Лисович, И. Ю. Ткаченко – Ростов н/Д : издательский центр «Март», 2000. – 354 с.
57. Лысенко Д. В. Бухгалтерский управленческий учет: учебник / Д. В. Лысенко . – Москва : ИНФРА–М , 2009. – 477 с.
58. Малиновская Н. В. Интегрированная отчетность: взаимодействие с заинтересованными сторонами / Н. В. Малиновская // Современное состояние и перспективы развития бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита: материалы Международной научно–практической конференции. под научной редакцией Е. М. Сорокиной. – 2015. – С. 25–30.
59. Малиновская Н. В. Интегрированная отчетность: теория, методология и практика: автореферат диссертации на соискание ученой степени доктора экономических наук / Н. В. Малиновская // Москва, 2017. 48 с.
60. Макконнелл К.Р. Экономикс : учебник / К. Р. Макконнелл, С. Л. Брю (пер. с англ.). – Москва : ИНФРА-М, 2003. – 983 с.
61. Махенько Е. С. Социальный учет как эволюционная ступень развития бухгалтерского учета / Е. С. Махенько // Сборник научных тезисов и докладов участников I международного форума студентов–бухгалтеров, СКФУ – ФГАОУ ВПО «Северо–кавказский федеральный университет». – 2014. – с. 259-261.
62. Международный стандарт ISO 26000 «Руководство по социальной ответственности» – Изд–во «Стандартинформ», 2014. – 125 с.
63. Монгуш А. Д. Экологический учет как инструмент социально–экономической политики в области экологического развития России / А. Д. Монгуш // Кластерные инициативы в формировании прогрессивной структу-

ры национальной экономики: сборник научных трудов 4-й международной научно-практической конференции. – 2018. – с. 203–206

64. Мэтьюс М. Р. Теория бухгалтерского учета: учебник / М. Р. Мэтьюс, М. Х. Б. Перера; [перевод с англ.] / [под ред. Соколова Я. В., Смирновой И. А]. Москва : Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 663 с.

65. Нидлз Б. Принципы бухгалтерского учета / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл [пер с англ.] / [под ред. Я. В. Соколова]. – М. : Финансы и статистика, 1993. – 496 с.

66. Организация бухгалтерского учета в потребительском обществе: пре-принт / Антонова М. В., Богданов М. В., Еленевская Е. А. и др. Чебоксарский кооперативный институт МУПК. – Чебоксары, 2003. – 52 с.

67. Основные положения по организации хозяйственного расчета в потребительской кооперации и рекомендации по ведению внутреннего хозрасчета в торговле и общепите. – Москва : Центросоюз СССР, 1988. – с. 12–17

68. Оценка состояния системы внутреннего контроля в потребительском обществе: практическое пособие / Еленевская Е. А., Елисеев А. А., Ефремова О. А., Федосенко Т. В. – Чебоксары : ЧКИ, Салика, 2005. – 72 с.

69. Палий В.Ф. Управленческий учет издержек и доходов (с элементами финансового учета) / В.Ф. Палий. — Москва : Инфра-М, 2006. — 279 с.

70. Петренко С. Н. Основы социально ориентированного учёта и отчётности: монография / С. Н. Петренко, В. О. Бессарабов. – Донецк : ДонНУЭТ, 2016. – 273 с.

71. Пильник Н. Б. Корпоративная социальная ответственность и социальный маркетинг / Н. Б. Пильник // Наука XXI века: опыт прошлого, взгляд в будущее : материалы Международной научно-практической конференции. Сибирская государственная автомобильно-дорожная академия (СибАДИ), 2015. – с. 306–309.

72. Плотников В. С. Бизнес-учет как интеллектуальный капитал бухгалтера / В. С. Плотников, О. В. Плотникова О. В. // Роль интеллектуального капитала в экономической, социальной и правовой культуре общества XXI

века: сборник научных трудов участников Международной научно–практической конференции. – 2016. – С. 292–302.

73. Пятов М. Л. ПБУ 12/2010 «Информация по сегментам» / М. Л. Пятов // Бух. 1С. – 2011. – N 2. – С. 7–10

74. Серебрякова Т. Ю. Риски организации и внутренний экономический контроль: монография / Т. Ю. Серебрякова. – Москва : ИНФРА–М, 2010. – 111 с.

75. Серебрякова Т. Ю. Теория и методология сквозного внутреннего контроля : монография / Т. Ю. Серебрякова . – Москва : ИНФРА–М , 2012. – 328 с.

76. Ситникова С. А. Развитие управленческого учета на основе риск–ориентированного подхода: диссертация на соискание ученой степени кандидата экономических наук / С. А. Ситникова // Воронеж, 2019. - 253 с.

77. Сорокина Е. А. Социально–ориентированный подход в управлении современными корпоративными структурами // Проблемы развития экономических систем: вызовы современности: материалы III Международной научно–практической конференции. Ответственный редактор В. И. Меньщикова. – 2018. – С. 320–326

78. Словарь русского языка : В 4–х т. / РАН, Ин–т лингвистич. Исследований / [под ред. А. П. Евгеньевой]. — 4–е изд., стер. — Москва : Рус. яз. ; Полиграфресурсы, 1999. – 267 с.

79. Суйц В. П. Управленческий учет : учебник/ Суйц В. П. – Москва : Высшее образование, 2007. – 371 с.

80. Управленческий учет и анализ с практическими примерами : учебное пособие / Л. В. Попова, [и др.]. – Изд. 2–е, перераб. и доп . – Москва : ДИС , 2008. – 271 с

81. Управленческий учет : учебное пособие / Е. В. Акчурина, Л. П. Солodко, А. В. Казин. – Москва : ТК Велби, Изд–во Проспект, 2004. – 480 с.

82. Управленческий учет : учеб. пособие (Бакалавриат) / [под ред. проф. Я. В. Соколова]. – Москва : Магистр , 2010. – 428 с.

83. Управленческий учет : учебник / [под ред. А. Д. Шеремет]. – 4–е изд., перераб. и доп. – Москва : ИНФРА–М , 2009. – 428 с.
84. Усенко Л. Н. Методологические и организационные положения по управленческому учёту в высших учебных заведениях на основе модульного подхода / Л. Н. Усенко, О. В. Ковалёва // В сборнике: Wirtschaft und management : theorie und praxis Der wissenschaftliche Redakteur S. I. Drobjasko. – 2014. . – С. 211–216.
85. Хорнгрен Ч. Т. Управленческий учет / Ч. Т. Хорнгрен, Дж. Фостер, Ш. Датар. – 10–е изд. – СПб: Питер, 2007. – 1008 с.
86. Хоружий Л. И. Бухгалтерский учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции в сельскохозяйственных организациях : учебное пособие / Л. И. Хоружий, К. А. Джикия, В. И. Хоружий . – Москва : Альфа–Пресс , 2005. – 223 с.
87. Хромова И. Н. Развитие инструментов управленческого учета в современных условиях / И. Н. Хромова // Сборник статей по материалам 71–й научно–практической конференции преподавателей по итогам НИР за 2015 год. Ответственный за выпуск А. Г. Кощачев. – 2016. – С. 646–647.
88. Хруцкий В. Е. Внутрифирменное бюджетирование: Настольная книга по постановке финансового планирования. / В. Е. Хруцкий, Т. В. Сизова, В. В. Гамаюнов. – Москва : Финансы и статистика, 2002 – 393 с.
89. Хубаев Г. Н. Калькуляция себестоимости продукции и услуг: процессно–статистический учет затрат / Г. Н. Хубаев // Управленческий учет. – 2009. – N 2. – С. 35–46
90. Цехла С. Ю. Стратегическое развитие торговых предприятий потребительской кооперации Республики Крым: монография // С. Ю. Цехла, О. Н. Гутникова. – Орел: ОрелГУЭТ, 2019. – 188 с.
91. Чижевська Л. В. Бухгалтерський облік як професійна діяльність: теорія, організація, прогноз розвитку: монографія / Л. В. Чижевська – Житомир : ЖДТУ. 2007. 528 с

92. Щиборщ К. В. Бюджетирование деятельности промышленных предприятий России / К. В. Щиборщ. – Москва : ДИС, 2001 – 542 с.
93. Юрьева Т. В. Социальная экономика : учеб. для студ. Вузов / Т. В. Юрьева. – Москва : Дрофа, 2012. – 245 с.
94. Яркова И. В. Развитие механизма и инструментов стратегического управленческого учета с целью обеспечения экологической безопасности бизнеса / И. В. Яркова // Современная наука: актуальные вопросы, достижения и инновации: Сборник статей VIII Международной научно–практической конференции. – Пенза, 2019. – С. 146–149

III. Статьи в научных журналах и периодической печати

95. Абоянцева Л. Л. Модели корпоративной отчетности и их развитие / Л. Л. Абоянцева // Инновационное развитие экономики. – 2012. – № 3(9). – С. 44–50.
96. Аманжолова Б. А. Социальный аудит организаций потребительской кооперации: система процедур и аналитических показателей / Б. А. Аманжолова, Д. О. Терещенко, Ю. А. Шишова // Экономический анализ: теория и практика. – 2014. – № 1 (352). – с. 42–54.
97. Аманжолова Б. А. К вопросу о традициях учетно-экономического образования в системе потребительской кооперации = Traditions of Accounting Education in the Consumer Cooperation System / Б. А. Аманжолова // Вестник Сибирского университета потребительской кооперации. 2016. – № 1 (16). – С. 17–23
98. Алексеева И. В. Развитие ключевых характеристик дефиниции «корпоративная отчетность» / И. В. Алексеева, Р. Г. Осипова // Международный бухгалтерский учет. – 2015. – № 12 (354). – С. 25–34.
99. Алексеева О. А. Управленческий учет затрат в строительстве / О. А. Алексеева // Аудиторские ведомости. – 2007. – N 3. – С. 70–80

100. Андрияшина Д. Р. Интегрированная информационная система внутреннего контроля за внешнеэкономической деятельностью организации: проблемы организации и варианты построения / Д. Р. Андрияшина // Международный бухгалтерский учет. 2013. – № 3. – С. 9–17.
101. Артющенко В. А. Учет затрат на производство продукции птицеводства / В. А. Артющенко // Экономика сельского хозяйства России. – 2007. – N 8. – С. 36–37
102. Алексеева И. В. Развитие содержания интегрированной отчетности в условиях устойчивого развития экономики / И. В. Алексеева // Научный вестник ВФ РАНХиГС. 2015. № 1. С. 87–91.
103. Бабичева Н. Э. Интегрированная методика экономического анализа развития организаций с использованием ресурсного подхода / Бабичева // Экономический анализ: теория и практика. 2013. № 1. С. 10–18;
104. Барков А. В. Критический анализ российского правотворческого подхода к легализации социального предпринимательства / А. В. Барков, Я. С. Гришина // Гражданское право. – 2019. – N 2. – с. 44–56
105. Бахтурина Ю. И. Социальная отчетность корпораций: актуальные проблемы / Ю. И. Бахтурина // Современная экономика: проблемы и решения. – 2010. – № 6. – С. 124–137.
106. Бессарабов В. О. Методика учета расходов на социальную ответственность предприятия перед работниками в условиях социализации бизнеса / В. О. Бессарабов // Образование и наука без границ: фундаментальные и прикладные исследования. 2016. – №3. – с. 228–232.
107. Бобрышев А.Н. Концепция формирования антикризисной подсистемы управленческого учета / А. Н. Бобрышев // Международный бухгалтерский учет. - 2016. - № 3 (393). - С. 51-66.
108. Булаев С. В. Сегментируем показатели по молоку, маслу и йогуртам / С. В. Булаев // Пищевая промышленность: бухгалтерский учет и налогообложение, 2012. – N 7. – с. 45–53.

109. Булгакова С. В. Аналитические инструменты управленческого учета. / С. В. Булгакова // Экономический анализ: теория и практика. – 2006. – № 24 (81). – С. 39–44.
110. Булгакова С. В. Структурирование процедур и инструментов управленческого учета. / С. В. Булгакова // Вестник Воронежского государственного университета. Серия: Экономика и управление. – 2006. – № 1. – С. 169–173.
111. Булгакова С. В. Аналитические инструменты стратегического управленческого учета. / С. В. Булгакова // Экономический анализ: теория и практика. 2015. № 4 (403). С. 36–49
112. Варламова Е. Н. Сегменты информации для целей бухгалтерского учета и аудита / Е. Н. Варламова // Все для бухгалтера, 2012. – N 5. – с. 18–25.
113. Варпаева И. А. Предпосылки разработки интегрированной процессно-ориентированной учетной системы / И. А. Варпаева // Международный бухгалтерский учет, – 2014, – N 34 – С. 45–57
114. Вахрушина М. А. Корпоративная отчетность как результат эволюции отчетной информации компании / М. А. Вахрушина, А. А. Толчеева // Вестник Пермского университета. Серия: Экономика. – 2017. – Т. 12. № 2. – С. 297–310.
115. Вахрушина М. А. Раскрытие информации о вознаграждениях и социальном обеспечении работников в финансовой отчетности публичных компаний / М. А. Вахрушина // Международный бухгалтерский учет. 2011. № 20. С. 2–14.
116. Вахрушина М. А. Проблемы и перспективы развития российского управленческого учета / М. А. Вахрушина // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – № 33. – С. 12–23
117. Владимирова С. В. К вопросу о социальной сущности потребительской кооперации / С. В. Владимирова // Социально-экономической сущности потребительской кооперации. 2009. – № 2 (14). – с. 30–34.

118. Воробьева О. А. Нефинансовая отчетность компаний: эволюция понятия и виды / О. А. Воробьева // РИСК: Ресурсы. Информация. Снабжение. Конкуренция. – 2015. – № 1. – С. 293–296.
119. Воронова Е. Ю. Учет затрат: функциональный и традиционный подходы / Е. Ю. Воронова // Аудитор. – 2007. – N 12. – С. 11–14
120. Галиев Г. Г. Социальный аудит – важный фактор в исследованиях социально–трудовых отношений в современной экономике / Г. Г. Галиев, И. З. Гимаев // Вестник УГУЭС. Наука, образование, экономика. Серия: Экономика. – 2015. – №4 (14). – с. 39–45.
121. Гетьман В. Г. О концептуальных основах и структуре международного стандарта по интегрированной отчетности / В. Г. Гетьман // Международный бухгалтерский учет. 2014. № 44. С. 2–15
122. Глушко Д. А. Интегрированная отчетность и перспективы ее внедрения в российской федерации / Д. А. Глушко // Учет. Анализ. Аудит. – 2016. – № 1. – С. 126–130.
123. Глущенко А. В. Инструменты стратегического управленческого учета. / А. В. Глущенко, З. В. Гришкеева // Бизнес. Образование. Право. – 2012. – № 1 (18). – С. 170–173.
124. Гузов Ю. Н. Интегрированная отчетность в образовании / Ю. Н. Гузов // Аудит. – 2015. – № 12. – С. 18–25.
125. Гурьева О. Ю. Корпоративная социальная ответственность как социально–экономическая категория / О. Ю. Гурьева // Многоуровневое общественное воспроизводство: вопросы теории и практики. – 2015. – №8 (24). – с. 136–142
126. Егорова Е. М Развитие методологической и инструментальной основы учётного обеспечения инновационного менеджмента вуза. / Е. М. Егорова, Л. Ц. Бадмахалгаев Н. И. Сидорова // Известия Оренбургского государственного аграрного университета. – 2014. – № 1 (45). – С. 214–217

127. Ельсукова Т. В. Бухгалтерский учет в социально ориентированных некоммерческих организациях / Т. В. Ельсукова // Экономика и современный менеджмент: теория и практика. – 2015. – №47. – с. 11–16
128. Ендовицкий Д. А. От оценки финансового состояния организации к интегрированной методике анализа устойчивого развития / Д. А. Ендовицкий, Н. П. Любушин, Н. Э. Бабичева, О. М. Купрюшина // Экономический анализ: теория и практика. – 2016. – №12. – с. 42–65
129. Ендовицкий Д. А. Системный подход к анализу финансовой устойчивости коммерческой организации / Д. А. Ендовицкий, А. В. Ендовицкая // Экономический анализ: теория и практика. – 2005. – № 6. – С. 2–7.
130. Ендовицкий Д. А. Ресурсоориентированный экономический анализ: теория, методология, практика / Д. А. Ендовицкий, Н. П. Любушин, Н. Э. Бабичева // Экономический анализ: теория и практика. – 2013. – № 38. – С. 2–8.
131. Ендовицкий Д. А. Оценка корпоративной социальной ответственности российских компаний на основе комплексного анализа нефинансовой отчетности / Д. А. Ендовицкий, Л. М. Никитина, Д. В. Борзаков // Экономический анализ: теория и практика. – 2014. – № 8. – С. 2–10.
132. Еремеев В. И. Управленческий учет – интегрированная внутрихозяйственная информационная система / В. И. Еремеев, В. А. Константинович, А. В. Гешель // АПК: экономика, управление. – 2009. – N 1. – С. 27–32
133. Ермакова Н. А. Институциональный подход в учете затрат на рабочую силу / Н. А. Ермакова, Ч. Ф. Ахметова // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – № 47 (245). – С. 9–17
134. Ефимова О. В. Корпоративная отчетность как способ взаимодействия с заинтересованными сторонами / О. В. Ефимова // Аудиторские ведомости. – 2015. – № 9. – С. 43–54.
135. Жиглей И. В. Бухгалтерский учет как информационная база социально ответственного управления / И. В. Жиглей // Международный бухгалтерский учет. – 2010. – № 18 (150). – с. 50–61.

136. Закирова А. Р. Развитие систем и инструментов управленческого учета в сельскохозяйственных организациях / А. Р. Закирова // Вестник Казанского государственного аграрного университета. – 2010. – Т. 5. – № 4 (18). – С. 28–31
137. Залевский В. А. Управленческий учет как информационный базис системы управления предприятием / В. А. Залевский // Управленческий учет. – 2008. – N 9. – С. 3–11
138. Зимакова Л. А. Создание интегрированной системы финансового и управленческого учета / Л. А. Зимакова // Экономический анализ: теория и практика. – 2009. – N 8 – С. 25.
139. Зимакова Л. А. Создание интегрированной внутренней учетно-экономической системы, направленной на информационное обеспечение предварительной стадии строительной деятельности / Л. А. Зимакова, И. В. Серебренникова // Управление экономическими системами: электронный научный журнал. – 2014. – № 2 (62). – С. 39.
140. Зимакова Л. А. Взаимосвязь различных видов учета в условиях информационного пространства экономического субъекта / Л. А. Зимакова, Ю. В. Веретенникова // Современные научные исследования и разработки. – 2017. – № 6 (14). – С. 71–77
141. Зубенко Е. Н. Вопрос определения затрат в отечественной и зарубежной практике / Е. Н. Зубенко, Е. А. Мизиковский // Вестник САМГУПС. – 2015. – №3 (29). – с. 38–41.
142. Иванов В. Г. Учет социально ответственных расходов и результатов социальной деятельности промышленных предприятий / В. Г. Иванов, Н. Е. Иванова // Наука и бизнес: пути развития. – 2012. – №10 (16). – с. 136–140.
143. Иванов Е. А. Функциональные характеристики учетно-аналитических систем / Е. А. Иванов // Теория управления. – 2011. – N 34. – С. 42.
144. Ивашкевич О. В. Управленческий учет в организациях розничной торговли одеждой / О. В. Ивашкевич // Управленческий учет. – 2009. – N 3. – С. 3–9

145. Иконникова Я. В. Инструменты управленческого учета в сфере малого бизнеса / Я. В. Иконникова // Учет, анализ и аудит: проблемы теории и практики. – 2016. – № 16. – С. 48–53.
146. Калабихина И. Е. Интегрированная отчетность как новый уровень развития корпоративной отчетности / И. Е. Калабихина, Д. А. Волошин, В. С. Досиков // Международный бухгалтерский учет. – 2015. – № 31 (373). – С. 47–57
147. Кельчевская Н. Р. Влияние корпоративной социальной ответственности на инвестиционную привлекательность российских компаний / Н. Р. Кельчевская, И. М. Черненко, Е. В. Попова // Экономика региона. — 2017. — т. 13, вып. 1. — с. 157–169
148. Киданова Н. Л. Особенности организации оперативного учета в системе потребительской кооперации / Н. Л. Киданова // Вестник Белгородского университета кооперации. 2009. – №4–1 (32). – с. 217–220.
149. Kitzmueller, M. Economic Perspectives on Corporate Social Responsibility/ M. Kitzmueller, J. Shimshack// Journal of Economic Literature. – 2012. – Vol. 50, № 1. – pp. 51–84.
150. Ключников С. В. Принципы формирования социальной корпоративной отчетности / С. В. Ключников // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – № 24 (174). – С. 8–15.
151. Ковпотина Е. А. Интегрированная отчетность как современная модель формирования отчетности / Е. А. Ковпотина // Вестник Ессентукского института управления, бизнеса и права. – 2015. – № 11. – С. 122–125.
152. Когденко В. Г. Интегрированная отчетность: вопросы формирования и анализа / В. Г. Когденко, М. В. Мельник // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – № 10. – С. 2–15.
153. Козлюк Н. В. Управленческий учет: учебное пособие / Н. В. Козлюк, С. Н. Угримова. – Ростов н/Д: Феникс, 2006. – 268 с.

154. Колбасенко О. Е. Корпоративная социальная ответственность как фактор развития социального капитала организации / О. Е. Колбасенко // Наука и общество. – 2015. – №4 (23). – с. 61–66
155. Кондратова И. Г. Учет материальных затрат и контроль за их распределением / И. Г. Кондратова // Экономический анализ: теория и практика. – 2008. – N 9. – С. 34–41
156. Кондраков Н. П. Бухгалтерский (финансовый, управленческий) учет : учебник / Н. П. Кондраков . – М. : Проспект , 2008. – 442 с.
157. Кондраков Н. П. Бухгалтерский учёт / Н. П. Кондраков. – М. : Инфра М, 2008 – 429с.
158. Кондратова И. Г. Основы управленческого учёта. Учебное пособие для вузов / И. Г. Кондратова. – М. : Финансы и статистика, 2006 –160с.
159. Кондрашова О.Р. Специфические особенности и практические аспекты внедрения управленческого учета по сегментам в кооперативных организациях / О.Р. Кондрашова // Международный бухгалтерский учет. - 2015. - №33, сентябрь. - С. 37-46.
160. Кондрашова О. Р. Интеграция финансового и управленческого учета при формировании информации по сегментам в кооперативных организациях // Современные проблемы науки и образования. 2013. № 5. С. 457.
161. Кондрашова О.Р. Интегрированная отчетность в системе управленческого учета / О.Р. Кондрашова // Международный бухгалтерский учет. - 2018. – Т. 21, № 1. - С. 17-29.
162. Кондрашова О.Р. О социально ориентированном управленческом учете в потребительской кооперации / О.Р. Кондрашова // Вестник Российского университета кооперации. – №2 (36). - 2019. – С. 26-40.
163. Кочешков А. Как составить отчетность по сегментам бизнеса / А. Кочешков // Финансовый директор, 2013. – №5. – с. 34–42.
164. Косоногова Е. С. Особенности информационной интерпретации социальных обязательств в отраслевой и социальной отчетности / Е. С. Косоно-

- гова, А. А. Ярыш // Экономика и предпринимательство. – 2017. – № 9 (1). – С. 697–700
165. Коулман Дж. Капитал социальный и человеческий / Дж. Коулман // Общественные науки и современность. – 2001. – № 3. – с. 28–39
166. Краевский В. Н. Социальный учет: проблемы и перспективы развития / В. И. Краевский // Актуальные проблемы гуманитарных и естественных наук. – 2013. – №3. – с. 108–111
167. Краснова М. В. Бухгалтерское обеспечение подготовки социальной отчетности / М. В. Краснова // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – № 9. – с. 39–44
168. Краснова М. В. Подходы к регулированию социальной отчетности в России / М. В. Краснова // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – № 11 (257). – С. 38–43.
169. Кришталева Т. И. Методологические основы интеграции налогового и бухгалтерского учета / Т. И. Кришталева, Е. Ю. Святковская // Экономика. Налоги. Право. – 2014. – № 3. – С. 138–142.
170. Кузьменко О. А., Масюк Н. А. Социальная отчетность как способ социально–ориентированного управления корпорацией / О. А. Кузьменко, Н. А. Масюк // Академический вестник ТГАМЭУП. – 2010. – № 4. – С. 110–117.
171. Кузнецова Н. В. Социальный аудит как инструмент диагностики социальной безопасности персонала / Н. В. Кузнецова // Известия Иркутской государственной экономической академии. – 2011. – №6. – с. 14–151.
172. Левичева С. В. Актуальные проблемы подготовки корпоративной отчетности / С. В. Левичева, Н. В. Пислегина // Гуманитарные и социальные науки. – 2014. – № 2. – С. 747–750.
173. Любушин Н. П. Анализ методов и моделей оценки финансовой устойчивости организаций / Н. П. Любушин, Н. Э. Бабичева, А. И. Галушкина, Л. В. Козлова // Экономический анализ: теория и практика. – 2010. – № 1. – С. 3–11.

174. Любушин Н. П. Анализ методик по оценке финансового состояния организации / Н. П. Любушин, Н. Э. Бабичева // Экономический анализ: теория и практика. – 2006. – № 22. – С. 2–7;
175. Любушин Н. П. Моделирование устойчивого развития экономических систем различных иерархических уровней на основе ресурсоориентированного подхода / Н. П. Любушин, Н. Э. Бабичева и др. // Экономический анализ: теория и практика. – 2015. – № 48. – С. 2–12;
176. Любушин Н. П. Генезис понятия «устойчивое развитие экономических систем различных иерархических уровней» / Н. П. Любушин, Н. Э. Бабичева и др. // Региональная экономика: теория и практика. – 2015. – № 48. – С. 2–14.
177. Любушкин А. А. Исторические аспекты развития технологий и инструментов управленческого учета в торговых организациях. / А. А. Любушкин // Все для бухгалтера. – 2009. – № 12 (240). – С. 39–50.
178. Макарова К. С. Учет затрат по центрам ответственности и местам их возникновения в мебельном производстве / К. С. Макарова // Управленческий учет. – 2008. – № 9. – С. 77–84
179. Макаров А. С. Корпоративная социальная ответственность, нефинансовая отчетность и развитие методики анализа социально–ответственных инвестиций компании / А. С. Макаров, А. А. Логинова // Инновационное развитие экономики. – 2017. – №3 (39). – с. 146–157
180. Максимчук М. О. Організаційні аспекти підготовки інтегрованої звітності відповідно до міжнародного «інтегрована звітність» / М. О. Максимчук // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки. – 2016. – № 4 (78). – С. 76–84.
181. Малиновская Н. В. Интегрированная отчетность – инновационная модель корпоративной отчетности / Н. В. Малиновская // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – № 38. – С. 12–17
182. Малиновская Н. В. Анализ корпоративной отчетности российских компаний на соответствие принципам интегрированной отчетности / Н. В.

- Малиновская // Международный бухгалтерский учет. – 2016. – № 15 (405). – С. 17–30.
183. Мамонтова Е. В. Управленческий учет на предприятии: организация и формирование социальных показателей управленческого учета / Е. В. Мамонтова, Е. И. Фахрисламова // Инфраструктурные отрасли экономики: проблемы и перспективы развития. – 2013. – №2. – с. 232–243
184. Марущенко В. Процессно–ориентированный учет затрат / В. Марущенко, А. Головизнин // Экономика и жизнь. – 6/ 3/2008. – N 9. – С. 31.
185. Макаров А. С. Корпоративная социальная ответственность, нефинансовая отчетность и развитие методика анализа социально–ответственных инвестиций компании / А. С. Макаров, А. А. Логинова // Инновационное развитие экономики. – 2017. – №3 (39). – с. 146–157
186. Мельгуй А. Э Организация управленческого учета: принципы, модели и основные инструменты / А. Э. Мельгуй, Ю. А. Дворецкая // Экономика. Социология. Право. – 2018. – № 2 (10). – С. 40–47
187. Мельник М. В. Анализ интегрированной отчетности: природный капитал / М. В. Мельник, В. Г. Когденко // Экономический анализ: теория и практика. – 2016. – № 4. – С. 72–84.
188. Мельник М. В. Интегрированная отчетность: вопросы формирования и анализа / М. В. Мельник // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – № 10. – С. 2–15.
189. Миронова О. А. Концепция отчетности в области устойчивого развития: проблемы и перспективы применения в России / О. А. Миронова, О. А. Кузьменко // Инновационное развитие экономики. – 2014. – № 5 (22). – С. 31–37.
190. Морозова Е. В. Нефинансовая отчетность как источник информации о деятельности компании / Е. В. Морозова // Международный бухгалтерский учет – 2014. – №22 (316) – С. 25–37
191. Мохов А. А. Медицинская деятельность – вид социального предпринимательства / А. А. Мохов // Медицинское право. 2016. N 1. С. 6 – 10.

192. Мурай В. Ю. Симбиоз двух направлений: социального и экономического / В. Ю. Мурай // Вестник финансового университета. – 2016. – № 2 (92). – С. 81–84.
193. Наговицына Л. П. Социальная ответственность и потенциал развития потребительской кооперации / Л. П. Наговицына, М. И. Дроздова // Вестник Белгородского университета кооперации, экономики и права. – 2019. – №1 (74). – с. 225–234.
194. Наговицына Л. П. Социальный аудит на службе кооперативной демократии / Л. П. Наговицына, Б. А. Амажолова // Вестник Томского государственного университета экономики. – 2015. – №3 (31). – с. 18–29
195. Новожилова Ю. В. Интегрированная отчетность и её место в системе корпоративных отчетов / Ю. В. Новожилова // Социальные и гуманитарные знания. 2015. Т. 1. № 4 (4). С. 248–255.
196. Петренко С. Н. Модель построения социально ориентированного бухгалтерского учета и отчетности: организационная компонента / С. Н. Петренко, В. О Бессарабов // Вестник Пермского университета. Серия Экономика. – 2015. – № 4 (2). – с. 170–178
197. Пещанская И. В. Управленческий учет: самая суть / И. В. Пещанская // Современная торговля. – 2008. – N 11. – С. 42–45
198. Пожарицкая И. М. Экологическая составляющая нефинансовой отчетности / И. М. Пожарицкая // Экономика строительства и природопользования. – №1. – 2016. – с. 50–53
199. Пухова М. М. Элементы процессного подхода в управленческом учете / М. М. Пухова // Вестник Воронежского государственного аграрного университета. – 2015. – № 3 (46). – С. 240–244
200. Рощектаева У. Ю. Интегрированная отчетность – современная отчетность для бизнеса / У. Ю. Рощектаева // Политематический сетевой электронный научный журнал Кубанского государственного аграрного университета. – 2017. – № 130. – С. 1066–1076.

201. Русиева И. Б. Проблемы интеграции бухгалтерского и налогового учета при упрощенной системе налогообложения / И. Б. Русиева // Актуальные проблемы экономики современной России. – 2014. – № 1. – С. 282–285.
202. Рыбьянцева М. С. Интегрированная отчетность как основа повышения существенности учетной информации / М. С. Рыбьянцева, В. Е. Храмова // Политематический сетевой электронный научный журнал Кубанского государственного аграрного университета. 2016. № 120. С. 1509–1529.
203. Салахова Э. К. Современные проблемы организации социально-экологического учета и составления отчетности / Э. К. Салахова // Вестник Астраханского государственного технического университета. Серия Экономика. – 2014. – №2. – с. 120–128.
204. Салахова Э. К. Управленческий учёт в торговле: процессно– ориентированный подход // Э. К. Салахова // Вестник Пермского университета. Серия: Экономика. – 2016. – № 1 (28). – С. 185–194.
205. Серебрякова Т. Ю. Интегрированный учет и отчетность: институциональный подход // Учет. Анализ. Аудит. 2016. №2. С. 24–33.
206. Серебрякова Т. Ю. Институциональные подходы к классификации управленческого учета / Т. Ю. Серебрякова, О. Р. Кондрашова, О. А. Бирюкова // Международный бухгалтерский учет. – 2018. – Т. 22, № 2 . – С. 22–24.
207. Серебрякова Т. Ю. Управленческий учет информации по сегментам как часть интегрированного учета / Т. Ю. Серебрякова, О. Р. Кондрашова // Международный бухгалтерский учет. 2015. № 8. С. 2–16.
208. Серова О. А. Социальное предпринимательство: выбор организационно–правовой формы / О. А. Серова // Гражданское право. – 2019. – N 2. – С. 28–39.
209. Сидорня А. А. Социальный учет как инструмент информационного обеспечения заинтересованных сторон / А. А Сидорня // Вестник Института дружбы народов Кавказа. Теория экономики и управления народным хозяйством. – 2010. – № 4 (16). – с. 169–175.

210. Скугаревский Д. И. Учет компаниями социальных последствий их деятельности: модели, методы, проблематика / Д. И. Скугаревский // мировое и национальное хозяйство. – 2009. – №1 (8). – с. 57–85.
211. Смирнова Н. Таргет–костинг позволяет управлять себестоимостью / Н. Смирнова // Консультант. – 2006. – №7. – С. 72–74.
212. Соколова А. Г. Социальный аудит как инструмент оценки социальной ответственности кредитного кооператива / А. Г. Соколова // Вестник Самарского государственного экономического университета. – 2014. – № 10(120). – с. 68–70.
213. Соловей Т. Н. Социальный и финансовый учет в условиях изменения экономической среды / Т. Н. Соловей // Научно–технические ведомости Санкт–Петербургского государственного политехнического университета. Экономические науки. – 2013. – №6 (185). – с. 202–205.
214. Соловей Т. Н. Отражение социальной активности сельскохозяйственного предприятия в финансовой отчетности / Т. Н. Соловей // Бухучет в сельском хозяйстве. 2014. № 1. С. 76–83
215. Сюляргина Е. В. Сущность, цель, задачи и инструменты управленческого учета / Е. В. Сюляргина // Учет, анализ и аудит: проблемы теории и практики. – 2017. – № 19. – С. 172–175
216. Тарасова Е. Е. Использование сбалансированной системы показателей для обоснования выбора стратегии коммерческой деятельности организаций потребительской кооперации / Е. Е. Тарасова // Вестник Белгородского университета потребительской кооперации. – 2005. – №1 (10). – с. 253–260
217. Татуева Ф. Б. практические аспекты интеграции финансового и управленческого учета в сельском хозяйстве / Ф. Б. Татуева // Успехи современной науки и образования. – 2016. – Т. 1. – № 10. – С. 93–95.
218. Файзрахманова Г. Р. Интегрированная модель управленческого учета инновационных затрат / Г. Р. Файзрахманова, Д. Г. Янковская // Азимут научных исследований: экономика и управление. – 2016. – Т. 5. – № 2 (15). – С. 253–257.

219. Фомина О. Б. Современные тенденции развития корпоративной отчетности / О. Б. Фомина, М. В. Фомин // Вестник ТвГУ. Серия «Экономика и управление». – 2014. – Вып. 23. – С. 148–160.
220. Фомин М. В. Совершенствование подходов к формированию корпоративной отчетности / М. В. Фомин // Аудитор. – 2012. – № 8 (210). – С. 32–37.
221. Фомичева Л. П. Информация по сегментам / Л. П. Фомичева // Бухгалтерский учет. – 2011. – N 4. – С. 20–25
222. Фрибус Н. В. Представление и раскрытие информации об экологических обязательствах в отчетности угольных компаний: методика анализа финансовых и нефинансовых показателей = Presentation and disclosure of information on ecological liabilities in the reporting of coal companies: analysis procedure for financial and nonfinancial indicators / Н. В. Фрибус // Вестник Новосибирского государственного университета экономики и управления. 2018. № 2. С. 222-236
223. Фролова М. Управленческий учет: миф или реальность? / М. Фролова // Учет и анализ торговой деятельности. – 2009. – N 4. – С. 32–35.
224. Хабаху С. Н. Социальный характер функций розничной торговли потребительской кооперации / С. Н. Хабаху // aspectus. – 2016. – №3. – с. 93–102.
225. Хакимзянова Л. Х. Интегрированная отчетность: сущность и проблемы внедрения в России / Л. Х. Хакимзянова // Альманах современной науки и образования. – 2016. – № 8 (110). – С. 109–114.
226. Хан Л. И. Перспективы развития моделей управленческого учета / Л. И. Хан, В. Мицко, К. Ленов // Наука и мир. – 2015. – Т. 3. – С. 48–49
227. Харитонова Е. Н. Показатели социально ответственной деятельности промышленных предприятий / Е. Н. Харитонова // Управленческие науки. – 2012. – № 2. – с. 48–55
228. Харин А. Г. Принципы интеграции финансовой и нефинансовой отчетности как основа системы ценностно ориентированного управления ком-

- панией / А. Г. Харин // Финансовая аналитика: проблемы и решения. – 2013. – № 48. – С. 9–16
229. Цыганков К.Ю. В защиту пользователей бухгалтерской отчетности / К. Ю. Цыганков // Международный бухгалтерский учет. - 2017. - Т. 20. - № 4 (418). - С. 226-242
230. Чалдаева Л. А. Нефинансовая отчетность в России: проблемы становления и развития / Л. А. Чалдаева, В. С. Красикова, И. Н. Федчин // Финансы и кредит. – 13 (637) – 2015. – с. 21–31
231. Черников А. Н. Интегрированная отчетность – ценности взаимодействия в ххi веке / А. Н. Черников, О. А. Черникова // Поволжский торгово-экономический журнал. – 2013. – № 5 (33). – С. 77–82.
232. Чернов В. А. Интегрированное информационно–аналитическое обеспечение устойчивого развития хозяйственной деятельности / В. А. Чернов // Современные технологии управления. – 2017. – № 1 (73). – С. 3.
233. Чернышева З. Д. Отдельные аспекты создания интегрированной системы финансового и налогового учета в условиях автоматизации / З. Д. Чернышева, Л. А. Зимакова, Н. Л. Киданова // Экономика и предпринимательство. – 2015. – № 12–3 (65–3). – С. 1100–1105.
234. Чикишева А. Н. Развитие нормативного обеспечения сегментарной отчетности в условиях внедрения МСФО / А. Н. Чикишева // Международный бухгалтерский учет.– 2009. – N 11 (131). – С. 24 – 32.
235. Чикишева А. Н. Проблемы формирования и раскрытия информации по сегментам деятельности в финансовой отчетности организаций / А. Н. Чикишева // Международный бухгалтерский учет, – 2012. – № 36. – с. 33–41.
236. Чуприкова З. В. Социальный аудит и социальная отчетность: организация развитие / З. В. Чуприкова, А. В. Жаков // Железнодорожный транспорт. – 2010. – №2. – с. 63–67.
237. Шароватова Е. А. Информационный ресурс корпоративной отчетности в инновационной привлекательности бизнеса / Е. А. Шароватова, Ю. Н. Кир-

кач // Вестник Балтийского федерального университета им. И. Канта. Серия: Гуманитарные и общественные науки. - 2018. - № 1. - С. 44-52.

238. Шароватова Е. А. Дуализм в развитии управленческого учета: стандартизация и индивидуализация / Е. А. Шароватова, И. А. Омельченко // Вопросы управления. - 2018. - № 3 (52). - С. 37-42.

239. Шеремет А. Д. Комплексный анализ показателей устойчивого развития предприятия / А. Д. Шеремет // Экономический анализ: теория и практика. - 2014. - № 45. - С. 2-10.

240. Шумилина В. Е. Теоретико-методические подходы к организации учета по сегментам и видам деятельности / В. Е. Шумилина // Инженерный вестник Дона (электронный научный журнал), 2012. - №3. - с. 12-20.

241. Щипилова Н. Ю. О взаимосвязи систем финансового и управленческого учета корпораций / Н. Ю. Щипилова // Актуальные проблемы гуманитарных и естественных наук. 2015. - № 2-1. - С. 202-205

242. Ярыш А. А. Учет и отражение в отчетности информации о социальных обязательствах на основе применения забалансового учета / А. А. Ярыш // Экономические науки. - 2018. - № 161. - с. 76-81.

243. Ярыш А. А. Информационное обеспечение в области социальной ответственности бизнеса: проблемы и развитие / А. А. Ярыш // Вестник Финансового университета. - 2017. - Т. 21. Вып. 3. - с. 123-128.

IV. Электронные ресурсы

244. 5 тезисов для руководителей – URL: [http://www.eu.com/Publication/vwLUAssets/Integrated-reporting-Rus/\\$FILE/Integrated-reporting-Rus.pdf](http://www.eu.com/Publication/vwLUAssets/Integrated-reporting-Rus/$FILE/Integrated-reporting-Rus.pdf) (дата обращения 10. 01. 2019)

245. AA 1000 Stakeholders Engagement Standard. URL: <http://www.accountability.org/images/content.ru>. (дата обращения 22. 01. 2019)

246. Викисловарь. URL: <https://ru.wiktionary.org/wiki/Подход?search=&fulltext> (дата обращения: 20.04.2019)

247. Википедия. URL: <https://ru.wikipedia.org/wiki/Инструмент> (дата обращения: 12.05.2019)
248. Интегрированная отчетность: а вы готовы? – <http://www.eu.com/Publication/vwLUAssets/EY-integrated-reporting-rus/%24FILE/EY-integrated-reporting-rus.pdf> (дата обращения: 12. 10. 2018)
249. Исследование корпоративной прозрачности российских компаний. Российская Региональная сеть по интегрированной отчетности. URL: <http://transparency2016.da-strateg.ru/page/main> (дата обращения: 06. 11. 2018)
250. Концепция развития потребительской кооперации Российской Федерации до 2015 года. URL: http://studbooks.net/1208690/menedzhment/kontseptsiyarazvitiya_potrebitelskoy_kooperatsii_rossiyskoy_federatsii_2015_goda (дата обращения: 06. 011. 2018).
251. Концепция развития публичной нефинансовой отчетности в РФ и план по ее реализации: распоряжение Правительства РФ от 05.05.2017 г. №876-р. - URL: <https://static.government.ru/media/files/jyIP6Zj9fv4oEbAuVI8V03jxk9r9JIQf.pdf> (дата обращения: 20.10.2019).
252. Кутер, М. И. Перспективы концепции интегрированной отчетности в строительстве / М. И. Кутер, А. Ф. Хабибуллина. URL: <http://journalaael.intelbi.ru/main/wp-content/uploads/> (дата обращения: 15.04. 2018)
253. Международный стандарт ISO 26000:2010 «Guidance on social responsibility» «Руководство по социальной ответственности». – URL: http://www.ksovok.com/doc/iso_fdis_26000_rus.pdf (дата обращения: 06. 11. 2018).
254. Международный стандарт интегрированной отчетности. – URL: http://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2014/04/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK.docx_en-US_ru-RU.pdf (дата обращения: 08. 12. 2018).
255. Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 8 «Операционные сегменты» – URL: <https://www.minfin.ru/common/upload/library/2016/02/main/IFRS8.pdf>

256. Методические рекомендации по организации и ведению управленческого учета. – URL: https://studbooks.net/1267598/buhgalterskiy_uchet_i_audit/metodicheskie_rekomendatsi__organizatsii_vedeniyu_upravlencheskogo_ucheta (дата обращения: 21. 10. 2018).
257. Никитина Л. М. Мировая практика разработки систем оценки социальной ответственности бизнеса / Л. М. Никитина // Регион: системы, экономика, управление. –2009. – №3. –С. 77–85. URL: http://proxylibrary.hse.ru:2083/query_results.aspra?genum=2. (дата обращения: 23.06.2019).
258. Новейший философский словарь. URL: // <https://gufo.me/dict/philosophy> (дата обращения: 16.04.2019).
259. Об утверждении статистического инструментария для организации федерального статистического наблюдения за деятельностью социально ориентированных некоммерческих организаций: приказ Федеральной службы государственной статистики от 22 сентября 2017 г. № 623. URL: <http://docs.cntd.ru/document/456094777> (дата обращения: 06. 02. 2018).
260. Подходы к познанию этики. Научный подход. – URL: https://studme.org/1376102521931/etika_i_estetika/podhody_poznaniyu_etiki_nauchnyu_podhod (дата обращения: 18.07.2019).
261. Положение о ведомственном статистическом наблюдении в организациях потребительской кооперации системы Центросоюза Российской Федерации: постановление Совета Центросоюза Российской Федерации от 28. 10. 2008 г. протокол № 3. – URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_13239 (дата обращения: 02. 02. 2018)
262. Принцип существенности в финансовой отчетности. – URL: https://gaap.ru/articles/Printsip_sushchestvennosti_v_finansovoy_otchetnosti/ (дата обращения 23. 10. 2018)
263. Проект Федерального закона «О публичной нефинансовой отчетности». - URL: <http://www.consultant.ru/law/hotdocs/52072.html/> (дата обращения 03. 08. 2019)

264. Российский союз промышленников и предпринимателей. Официальный сайт. URL: <http://рспп.рф/simplepage/157> (дата обращения: 23.03.2018).
265. Российская социологическая энциклопедия URL: <https://sociologicheskaya.academic.ru/> (дата обращения 10. 10. 2019)
266. Руководство по отчетности в области устойчивого развития G4. – URL: <https://www.globalreporting.org/resourcelibrary/Russian-G4-PartOne.pdf> (дата обращения 13. 12. 2018)
267. Руководство по отчетности в области устойчивого развития: сайт GRI. – URL: <https://www.globalreporting.org/resourcelibrary/Russian-G3-Reporting-Guidelines.Pdf> (дата обращения: 23.09.2018).
268. Словарь Ожегова. – URL: <https://gufo.me/dict/ozhegov/%D0%D1%82> (дата обращения: 15.07.2019).
269. Социологический словарь Socium – URL: <https://socium.academic.ru/> (дата обращения: 11.09.2019)
270. Социальная деятельность и социальные движения. – URL: <https://studfile.net/preview/5633030/> (дата обращения: 15.07.2019).
271. Чернышова С. Н. Ведомственное статистическое наблюдение и его особенности в организациях потребительской кооперации / С. Н. Чернышова, О. Н. Шерстяных // Молодой ученый. — 2015. — №7. 3. — С. 86–87. — URL: <https://moluch.ru/archive/87/17135/> (дата обращения: 11. 02. 2018).
272. Cristiana Bernardi. Environmental, social and governance disclosure, integrated reporting, and the accuracy of analyst forecasts / Cristiana Bernardi, Andrew W.Stark // The British Accounting Review. Volume 50, Issue 1. January 2018, pp. 16-31. URL: <https://doi.org/10.1016/j.bar.2016.10.001> (дата обращения: 22. 12. 2018).
273. Irina Kurochkina. About Formation of the Integrated Reporting Performance in the Process of Building a Sustainable Business of Transport and Communication Companies / Irina Kurochkina, Elena Shuvalova, Iuliia Novozhilova // Procedia Engineering. Volume 178. 2017. pp 267-277. URL: <https://doi.org/10.1016/j.proeng.2017.01.113> (дата обращения: 25. 12. 2019).

274. Kathleen Hertz. Evolution of corporate reporting: From stand-alone corporate social responsibility reporting to integrated reporting / Kathleen Hertz, Rupley Darrell, Brown Scott Marshall // *Research in Accounting Regulation*. - Volume 29, Issue 2. October 2017. pp 172-176. URL: <https://doi.org/10.1016/j.racreg.2017.09.010> (дата обращения: 11. 10. 2019).
275. Veraa Pale. Financial reporting for sustainable development: Critical insights into IFRS implementation in the European Union / Veraa Pale // *Accounting Forum*. Volume 42, Issue 3. September 2018. pp. 248-260. URL: <https://doi.org/10.1016/j.accfor.2018.08.001> (дата обращения: 13. 09. 2018).
276. Warren Maroun. Assuring the integrated report: Insights and recommendations from auditors and preparers / Warren Maroun // *The British Accounting Review*. Volume 49, Issue 3. May 2017. pp. 329-346. URL: <https://doi.org/10.1016/j.bar.2017.03.003> (дата обращения: 01. 12. 2019).

ПРИЛОЖЕНИЯ

**Сравнительная характеристика акционерных обществ работников
(народных предприятий) и потребительских кооперативов**

Признак сравнения	Потребительский кооператив	Народное предприятие
1	2	3
Определение	Потребительское общество - добровольное объединение граждан и (или) юридических лиц, созданное, как правило, по территориальному признаку, на основе членства путем объединения его членами имущественных паевых взносов для торговой, заготовительной, производственной и иной деятельности в целях удовлетворения материальных и иных потребностей его членов (ст. 1 Закона о ПК)	Народное предприятие - коммерческая корпорация, представляющая объединение граждан на основе членства для совместной производственной и иной хозяйственной деятельности, основанной на их личном трудовом участии (Не дано определение в Законе о НП)
Обязательность наличия трудовых отношений	Для членов сельскохозяйственного кооператива обязательно личное трудовое участие в его деятельности. В Законе о ПК нет обязательного требования о том, что пайщик должен быть работником потребительского общества	Вновь принятые работники наделяются акциями народного предприятия при наличии чистой прибыли, используемой для накопления в срок от 3 до 24 месяцев (ст. 5 Закона о НП). Уволившийся работник-акционер обязан продать народному предприятию принадлежащие ему акции
Соотношение между участниками, принимающими и не принимающими личное трудовое участие	Число членов кооператива, не принимающих личного трудового участия в его деятельности, не может превышать 25 процентов числа членов кооператива, принимающих личное трудовое участие в его деятельности (ст. 7 Закона о ПК).	Работникам народного предприятия должно принадлежать количество акций стоимостью более 75 процентов его уставного капитала. Количество акций, принадлежащих лицам, не являющимся работниками предприятия, должна составлять менее 25 процентов уставного капитала (ст. 5 Закона о НП)
Наделение акциями (долями) работников	Вступающий в потребительское общество гражданин признается пайщиком в случае принятия решения о его приеме в потребительское общество с момента уплаты вступительного взноса, а также паевого взноса или его части, установленной уставом потребительского общества (ст. 10 Закона о ПК). Не предусмотрено увеличение размера паевого взноса и доли в уставном капитале на одного пайщика	Народное предприятие ежегодно вправе увеличивать свой уставный капитал путем выпуска дополнительных акций. Дополнительные акции распределяются между всеми работниками пропорционально суммам их оплаты труда за отчетный год (ст. 5 Закона о НП)
Ограничения на право владения и распоряжения акциями (долями)	В Законе о ПК отсутствуют ограничения во владении и распоряжении долями	Один акционер, являющийся работником, не может владеть количеством акций, номинальная стоимость которых превышает 5 процентов уставного капитала народного предприятия (ст. 6 Закона о НП)

Продолжение приложения 1

1	2	3
Ограничения участия в хозяйственной деятельности предприятия лиц, не являющихся его членами	Средняя за отчетный период численность наемных работников в кооперативе не должна превышать 30 процентов численности членов кооператива. (ст. 21 Закона о ПК). Нет ограничений на среднесписочную численность работников	Число работников, которые не являются акционерами народного предприятия, за отчетный финансовый год не должно превышать 10 процентов в общей численности работников (ст. 9 Закона о НП). Среднесписочная численность работников народного предприятия не может составлять менее 51 человека. Число акционеров народного предприятия не должно превышать пять тысяч.
Ограничения распределения прибыли между членами	Прибыль кооператива распределяется между его членами в соответствии: - с их личным трудовым участием; - размером паевого взноса; - между членами кооператива, не принимающими личного трудового участия, - размером их паевого взноса (ст. 12 Закона о ПК). Часть прибыли, распределяемая между членами кооператива пропорционально размерам их паевых взносов, не должна превышать 50% прибыли кооператива, подлежащей распределению между его членами (ст. 12 Закона о ПК)	В Законе о НП отсутствуют ограничения в размере выплаты дивидендов. Дивиденды по акциям народного предприятия выплачиваются не чаще чем один раз в год. Народное предприятие не вправе принять решение о выплате дивидендов, если: - на момент выплаты дивидендов оно отвечает признакам несостоятельности (банкротства); - стоимость его чистых активов меньше суммы его уставного капитала и резервного фонда; - оно не выкупило у своих акционеров акции народного предприятия (ст. 7 Закона о НП).
Независимость объема прав члена предприятия от его имущественного взноса	Каждый член кооператива независимо от размера его пая имеет при принятии решений общим собранием членов кооператива один голос (ст. 15 Закона о ПК).	Порядок принятия решения общим собранием акционеров утверждается общим собранием акционеров. Решение принимается по принципу «Один акционер - один голос» (ст. 10 Закона о НП).
Распределение доходов	Размер кооперативных выплат, определяемый общим собранием потребительского общества, не должен превышать 20 процентов от доходов потребительского общества (ст. 24 Закона о ПК).	В Законе о НП не указаны размеры выплаты дивидендов
Обязательность аудиторской проверки	Ревизионная комиссия потребительского общества контролирует соблюдение устава, его хозяйственную, финансовую деятельность, а также деятельность созданных потребительским обществом организаций, структурных подразделений. (ст. 20 Закона о ПК). В Законе о ПК не указана обязательность аудиторской проверки	Проверка (ревизия) финансово - хозяйственной деятельности народного предприятия проводится, как правило, независимыми аудиторами на основании договора (ст. 12 Закона о НП). Подлежат социальному аудиту

Социальные потребности заинтересованных сторон потребительского общества (пайщиков и работников) и пути их реализации посредством выполнения социальной миссии

Заинтересованные стороны	Социальные потребности	Направления социальной работы ПК по реализации социальной миссии	Соответствие Концепции развития ПК
1	2	3	4
Пайщики (не работники) Пайщики-работники Работники (не пайщики)	Оценка отношения потребительского общества к своим клиентам, работникам, пайщикам, экологическим и социальным проблемам общества.	Содержание планово-убыточных магазинов	Участие в развитии социальной инфраструктуры на селе
		Культурно-массовая работа на селе	
		Организация досуга пайщиков и ветеранов потребительской кооперации: чайные столы, открытие в магазинах библиотек	
		Создание зон отдыха, открытие детских и спортивных площадок	
		Благоустройство прилегающих территорий	
Пайщики (не работники) Пайщики-работники Работники (не пайщики)	Потребности в товарах, работах и услугах высокого качества и безопасных для здоровья Потребности духовного, интеллектуального и нравственного развития	Отпуск товаров в долг	Удовлетворение материальных, духовных и др. потребностей населения
		Услуги по доставке товаров	
		Выделение транспорта	
		Борьба с бездуховностью через приобщение людей, особенно молодежи, к духовным принципам православия	
		Предоставление помещений и инвентаря для проведения юбилейных и ритуальных мероприятий	
		Услуги по сепарированию молока, первичной переработке зерна	
		Открытие магазинов на дому	
		Открытие аптечных киосков, вет. уголков, пунктов проката	
		Прием заказов на изготовление кондитерских изделий	
Пайщики-работники Работники (не пайщики)	Гарантии занятости Условия работы Возможность карьерного роста, Увеличение основной заработной платы и дополнительных выплат Общее отношение к своим работникам Стабильные доходы	Обеспечение занятости населения путем создания новых рабочих мест	Повышение занятости населения
		Привлечение людей к сезонным работам	
		Обеспечение роста заработной платы	
		Обеспечение достойного размера заработной платы	
		Создание трудовых династий	
		Обеспечение возможностей карьерного роста	
		Обеспечение повышения квалификации и обучения	
		Разработка прозрачных условий премирования, бонусов, надбавок	
Забота о молодых специалистах			

Продолжение приложения 2

1	2	3	4
		Обеспечение техники безопасности и условий труда, соответствующих требованиям законодательства	
Пайщики (не работники) Пайщики-работники Работники (не пайщики)	Социальная защищенность работников Забота о пайщиках, пенсионерах, малоимущих	Оказание помощи инвалидам, людям престарелого возраста, многодетным семьям	Социальная защита населения
		Оказание материальной помощи неработающим пайщикам	
		Оказание благотворительной помощи	
		Оплата обучения пайщиков и их детей	
Пайщики (не работники) Пайщики-работники	Повышение кооперативных выплат Обеспечение информацией о работе кооперативной организации	Повышение информированности пайщиков и сельских жителей, в т. ч. через газету «Российская кооперация»	Вовлечение населения в деятельность ПК и его обслуживание
		Кооперативные выплаты	
		Продажа товаров, продукции и услуг по льготным ценам (расценкам)	
Пайщики (не работники) Пайщики-работники Работники (не пайщики)	Информация о соответствии производимой продукции, оказываемых услуг стандартам качества, экологическим стандартам;	Закупка сельхозпродукции у населения	Укрепление безопасности России в сфере продовольственного обеспечения
		Доставка товаров в отдаленные населенные пункты	
		Реализация хлеба, продукции общественного питания и др. продукции ниже себестоимости	

Классификация корпоративной отчетности

Классификационный признак	Вид отчетности	Краткая характеристика
1	2	3
Назначение, связь с учетом	Статистическая	Отражает данные по отдельным показателям хозяйственной деятельности в натуральном, стоимостном выражении, формируется на основе данных статистического и бухгалтерского (финансового) учета
	Оперативная	Формируется для текущего управления и контроля внутри предприятия за короткие промежутки времени на основе данных оперативного (управленческого) учета
	Бухгалтерская	Представляет единую систему показателей об имущественном и финансовом положении и о результатах деятельности, формируется на основе данных бухгалтерского (финансового) учета
	Налоговая	Отражает систему данных о налоговых обязательствах налогоплательщика, формируется на основе данных бухгалтерского (финансового) и налогового учета
	Интегрированная	Содержит комплекс социальных, экологических показателей о деятельности организации, достигнутых результатах, перспективах развития и рисках, а также возможностях компании создавать стоимость на протяжении долгого времени, формируется на основе данных финансового и управленческого учета, а также с помощью других инструментов получения информации
Степень обобщения отчетных данных	Индивидуальная	Характеризует хозяйственную деятельность и финансовые результаты конкретной организации
	Сводная	Содержит показатели деятельности вышестоящей организации, которые определяются суммированием соответствующих показателей отчетных форм входящих в ее состав организаций
	Консолидированная	Отражает результаты финансово-хозяйственной деятельности группы взаимосвязанных организаций, юридически самостоятельных, но являющихся единым хозяйственным организмом
Степень обобщения отчетных данных	Частная	Содержит информацию о затратах, доходах, результатах деятельности отдельных сегментов организации (подразделений, направлений бизнеса, отраслей), а также нефинансовые показатели их деятельности
	Общая	Характеризует деятельность всей организации в целом
Периодичность составления	Промежуточная	Составляется за короткий временной интервал, является краткой, содержит ограниченное число показателей, составляется по усмотрению организации для внутренних целей

Продолжение приложения 3

1	2	3
	Годовая	Включает все установленные показатели финансово-хозяйственной деятельности за отчетный год, обязательна для всех организаций в соответствии с законодательством
Пользователи информации	Внешняя	Представляется внешним пользователям (собственников, налоговых органов, банков, налоговых органов и т.д.)
	Внутренняя	Необходима для внутреннего управления, составляется для менеджеров организации различного уровня
Регламентирующий субъект	Финансовая	Формы отчетности утверждаются Минфином РФ, состав которых обязателен и одинаков для организаций всех видов деятельности и форм собственности
	Ведомственная	Формы отчетности утверждаются отраслевыми министерствами для подведомственных организаций дополнительно к общеустановленным формам отчетности
	Управленческая	Формы отчетности разрабатываются организацией самостоятельно, с учетом особенностей деятельности и информационных потребностей менеджмента
Характер раскрываемых показателей	Отчетность с финансовыми показателями	Отражает информацию об имущественном и финансовом состоянии организации и результатах ее хозяйственной деятельности, показатели представлены в денежном выражении. Включает бухгалтерскую финансовую отчетность
	Отчетность с финансовыми и нефинансовыми показателями	Отражает экономические показатели, данные социальной и экологической среды организации, характеристику ее бизнес-среды, показатели представлены в денежном и натуральном выражении. Включает отчетность в области устойчивого развития и интегрированную отчетность
	Отчетность с нефинансовыми показателями	Отражает социальную направленность деятельности компании, ее влияние на благосостояние граждан (в т.ч. персонала), экологическую составляющую деятельности, воздействие на окружающую среду, потребление ресурсов, показатели представлены преимущественно в натуральном выражении, в виде оценки или описания мероприятий. Включает экологическую и социальную отчетность

Классификация внутрихозяйственной управленческой отчетности

Классификационный признак	Определяющий фактор	Вид отчетности	Краткая характеристика
1	2	3	4
Частота представления	Время устаревания информации	Ежедневные	Содержат информацию, которая должна сообщаться в момент ее возникновения
		Еженедельные	Содержат информацию, которая перед представлением менеджеру должна обобщаться, может включать те же показатели, что и ежедневная отчетность, но предназначена для более высокого уровня управления
		Ежемесячные	Характеризуют определенные результаты, достигнутые за отчетный месяц, могут служить для оценки деятельности отдельных сегментов
		Ежегодные	Используются для подведения итогов за прошедший период в целом по предприятию, для разработки планов на будущее
Уровни управления	Пользовательской информации, степень детализации данных	Для нижнего уровня	Содержат более подробные данные о работе сегмента за короткий промежуток времени (смена, сутки, неделя), планы на ближайшую перспективу, а также анализ влияния внутрипроизводственных факторов на достижение текущих целей, используется для оперативного управления
		Для среднего уровня	Включают обобщенные значения и анализ основных показателей деятельности конкретного подразделения и смежных сегментов за определенное время (неделя, декада, месяц), используются для оперативного и тактического управления
		Для высшего уровня	Содержат интегрированную информацию и финансовой, операционной и инвестиционной деятельности, характеризуют деятельность укрупненных сегментов организации за длительный период (месяц, квартал, год), отражают влияние внешних и внутренних факторов на достижение целей, используются для тактических и стратегических целей
Этапы управления	Функциональные обязанности пользователя информации и его компетенция	Для первичного уровня управления	Включают в основном целевые планы, для исполнения которых принимаются программы действий, впоследствии реализуемые и контролируемые
		Для вторичного уровня управления	Содержат в основном данные анализа отклонений фактических результатов от заданных величин, на основе которых вырабатываются дополнительные рекомендации и корректирующие мероприятия
Способ представления	Методы подготовки отчетов, средства доставки и сопровождающие сведения	Табличные	Размещены на бумажном носителе в виде таблиц с набором цифр, краткими пояснениями, с использованием цветовых решений

Продолжение приложения 4

1	2	3	4
5		Графические	На основе цифрового материала строятся графики, диаграммы, матрицы, наглядно отображающие имеющуюся информацию
Цели управления	Содержание отчетов, их форматы	Информационная отчетность	Составляется по запросу и используется для информирования руководства о происходящих событиях, необходима для акцентирования внимания администрации и принятия действий с ее стороны
		Отчетность об экономических результатах	Предназначена для оценки деятельности подразделений, является основанием для принятия краткосрочных управленческих решений и обеспечения коммуникационных связей между сегментами
		Результативная отчетность о персональной деятельности	Обеспечивает информацией о фактических результатах, планируемых показателях, суммах и причинах отклонений между фактическими и ожидаемыми результатами, составляется только по контролируемым статьям доходов и затрат, концентрирует внимание руководителя на небольшом количестве статей, по которым фактические показатели существенно отличаются от запланированных, при этом реализуется принцип управления по отклонениям.
Назначение отчетов	Содержание отчетов, их форматы	Комплексные отчеты	Характеризуют деятельность всего предприятия и его подразделений, отражают затраты и результаты деятельности, суммы задолженности, движение денежных средств, запасов по итогам работы за отчетный период
		Отчеты по ключевым позициям	Отражают наиболее существенную для текущего функционирования информацию об объемах продаж, запасов, величине брака, об использовании материальных и трудовых ресурсов, величине обязательств
		Аналитические отчеты	Составляются по запросу руководителей, отражают влияние внешних и внутренних факторов функционирования организации, призваны вскрыть резервы улучшения работы, содержат данные о причинах изменения объемов производства и продаж, существенного роста денежных выплат, снижения рентабельности, изменения цен
Отношение к функциональным областям	Сфера деятельности пользователя информации	По операционной деятельности	Включают показатели, связанные с основной (обычной) деятельностью: производство и продажа продукции, товаров, услуг
		По финансовой деятельности	Отражают движение собственного и заемного капитала, управление денежными потоками, финансовое состояние

Продолжение приложения 4

1	2	3	4
		По инвестиционной деятельности	Содержат информацию о долгосрочных финансовых и капитальных вложениях, степень освоения инвестиционных проектов
Регулярность	Периодичность подачи информации, ее уникальность	Периодические	Составляется на постоянной основе, регулярно, что закреплено в графике документооборота, содержит традиционные показатели, формат отчетов изменяется по мере изменения потребностей пользователей
		По запросу руководства	Составляется по мере необходимости, при возникновении определенных проблем, вопросов, содержание отчетов не повторяется, каждый отчет уникален
Степень неопределенности	Достоверность информации, ее документальное подтверждение	Детерминированные	Содержат фактическую информацию, подтвержденную документально, в достоверности которой нет сомнения
		Вероятностные	Включают прогнозные показатели, сформированные на основе логики, опыта, интуиции, составляются в случае необходимости быстрого решения проблемы или при принятии решений на перспективу

Обзор определений категории «интегрированная отчетность» во временном разрезе

№ п/п	Автор, источник	Год	Определение
1	2	3	4
1	МСИО (работчик – Международный комитет по интегрированной отчетности) [254]	2013	Интегрированный отчет – краткое отображение того, как стратегия, управление, результаты и перспектив организации в контексте внешней среды ведут к созданию стоимости в краткосрочной, среднесрочной и долгосрочной перспективе.
2	Черников А.Н, Черникова О.А. [231]	2013	Интегрированная отчетность - новый инструмент, который обеспечит эффективное взаимодействие хозяйствующих субъектов с мировыми финансовыми рынками и широким кругом деловых партнеров. Руководителям компаний, которые не боятся экспериментировать и внедрять инновации, интегрированный отчет дает шанс успешно расширить свои возможности.
3	Малиновская Н.В. [181]	2013	Интегрированная отчетность - это новая модель корпоративной отчетности, в основе которой лежит концепция интегрированного мышления, предполагающая взаимосвязь финансовой и управленческой отчетности, отчетов о корпоративном управлении и вознаграждениях, а также отчетов в области устойчивого развития.
4	Плотников В.С., Плотникова О.В. [72]	2014	Интегрированная отчетность является процессом, результат которого - коммуникация, в виде периодического "интегрированного отчета" о создании стоимости с течением времени. Интегрированный отчет представляет сжатую коммуникацию о том, как стратегия организации, корпоративное управление, результаты ее деятельности и перспективы развития ведут к созданию стоимости в кратко-, средне- и долгосрочном периоде. Цель разработки модели бизнес-учета и интегрированной отчетности заключается в обеспечении провайдеров финансового капитала и других стейкхолдеров информацией, отражающей пороговые значения показателей, характеризующих устойчивое развитие бизнес-модели и этапов ее жизненного цикла создания стоимости во времени, с учетом рисков, связанных с эффективностью использования различных видов капиталов, в рамках которых бизнес-модель создает свою стоимость
5	Новожилова Ю.В. [195]	2015	Интегрированная отчетность - глобальный процесс интеграции разнородных сведений о деятельности экономического субъекта, полученных на основе изучения внутренней и внешней бизнес-среды, для формирования целостного представления о функционировании компании, достигнутых результатах и перспективах развития, а также возможностях организации создавать стоимость на протяжении долгого времени с целью создания устойчиво функционирующего бизнеса.
6	Калабихина И.Е., Волошин Д.А., Досиков В.С. [146]	2015	Интегрированная отчетность – это процесс, в результате которого организация представляет информацию в виде периодического интегрированного отчета о создании ценности на протяжении времени. Интегрированный отчет (определение аналогичное Международным стандартам ИО)

Продолжение приложения 5

1	2	3	4
7	Гузов Ю.Н. [124]	2015	Интегрированная отчетность - процесс, основанный на интегрированном мышлении, в результате которого создается периодический интегрированный отчет организации о создании стоимости в течение долгого времени и связанные с ним документы, относящиеся к аспектам создания стоимости. Интегрированный отчет (определение аналогичное Международным стандартам ИО)
8	Ковпотина Е.А. [151]	2015	Интегрированная отчетность - это один из видов отчетности, которая предоставляет качественную, своевременную, полную и достоверную информацию о компании и содержит данные о перспективных, стратегических планах компании на будущее. В состав данного вида отчетности, так же входят данные нефинансового характера, такие как: план развития компании; данные о социальной и экологической деятельности; стили и модель управления компанией; плановые события которые могут повлиять на деловую репутацию компании; методы управления.
9	Хакимзянова Л.Х. [225]	2016	Интегрированная отчетность – новая модель отчета, способствующая получению более полной картины деятельности отчитывающейся компании, возможных рисков и перспектив ее развития и логично увязывающая воедино финансовую и нефинансовую информацию.
10	Рыбянцева М.С., Храмова В.Е. [202]	2016	Интегрированная отчетность - это инструмент финансового учета, представляющий собой укомплектованный массив информационных данных об организации, включающий в себя комплекс показателей, характеризующих экономический, социальный и экологический аспекты сферы деятельности хозяйствующего субъекта, а также о системе корпоративного управления, что позволяет заинтересованным пользователям увидеть процесс создания стоимости хозяйствующего субъекта и сформировать мнение о его экономической ценности.
11	Егорова Л.И. [126]	2016	Интегрированная отчетность в виде симбиоза управленческих, финансовых и нефинансовых показателей является способом раскрытия необходимой информации заинтересованным пользователям и всестороннего представления деятельности компании
12	Серебрякова Т.Ю. [205]	2016	Интегрированная отчетность не есть совокупность финансовой, нефинансовой и корпоративной отчетности, а есть результат интегрированного учета, т.е. представление информации, собранной, учтенной и обобщенной в системе интегрированного учета в определенном виде, обеспечивающее раскрытие информации об эффективности функционирования финансового капитала для создания и поддержания стоимости компании в разрезе его элементов в кратко-, средне- и долгосрочном периоде.
13	Вахрушина М.В., Толчеева А.А. [114]	2017	Интегрированная отчетность в наибольшей степени отвечает критериям корпоративной отчетности. Объединяя финансовую, экологическую и социальную составляющие деятельности компании, она содержит финансовые и нефинансовые, системные и внесистемные, отчетные и прогнозные данные, фокусируясь на проблемах развития бизнес-модели компании.
14	Малиновская Н.В. [59]	2017	Интегрированная отчетность – систематизированная фактическая и прогнозная финансовая и нефинансовая информация отчитывающегося субъекта о способности создания ценности для организации и ее заинтересованных сторон в краткосрочном, среднесрочном и долгосрочном периоде и его бизнес-модели, сформированная на основе национальных и международных стандартов и предназначенная для удовлетворения публичных интересов заинтересованных пользователей

Этапы внедрения интегрированной отчетности (ИО) на примере потребительских обществ (ПО)

№ п/п	Достижимые критерии	Необходимые мероприятия
1	2	3
1 этап – Определение объема работ по внедрению ИО		
1.	Акцентирование внимания на ведение социально ориентированной деятельности ПО Поддержка руководством перехода на составление ИО	<ul style="list-style-type: none"> - Проведение анализа деятельности других потребительских обществ, обобщение их опыта - Изучение инструкций Центросоюза по составлению нефинансовой отчетности - Вовлечение высшего руководства и сотрудников экономических служб в обсуждение проблемы - Разработка плана перехода на ИО - Проведение обучения сотрудников
2 этап – Формирование команды сотрудников, занимающихся формированием ИО		
2.	Наличие в ПО сотрудников, контролирующих нефинансовые аспекты деятельности Наличие у сотрудников понимания стратегии ПО и его бизнес-модели	<ul style="list-style-type: none"> - Формирование рабочей группы по ИО (из сотрудников бухгалтерии, экономического отдела, отдела кадровой и юридической работы, отдела труда и зарплаты, ревизионного отдела, торгового отдела, соответствующих отделов зависимых ООО) - Назначение ответственного работника за формирование ИО
3 этап – Определение содержания ИО		
3.	Определение существенных вопросов, связанных с деятельностью ПО Установление ключевых показателей эффективности	<ul style="list-style-type: none"> - Анализ содержания интегрированных отчетов компаний-аналогов (торговля, общественное питание, пищевая промышленность) своего региона - Изучение публикаций в средствах массовой информации - Оценка планов развития ПО, его стратегических целей, установление финансовых и нефинансовых показателей, характеризующих достижение целей ПО - Привлечение заинтересованных сторон к обсуждению содержания ИО
4 этап – Разработка структуры ИО		
4.	Установление заинтересованных сторон и понимание их интересов Подготовка интегрированной отчетности	<ul style="list-style-type: none"> - Определение разделов и подразделов ИО, заполняемых в ПО - Закрепление зон ответственности за составление ИО - Выделение необходимых ресурсов для подготовки отдельных разделов ИО, составление бюджета расходов - Разработка структуры ИО, содержания всех разделов и подразделов
5 этап – Сбор и обобщение данных для ИО		

Продолжение приложения 6

1	2	3
5.	<p>Разработка системы сбора информации, включающей все подразделения ПО и зависимые ООО</p> <p>Проведение внутреннего аудита нефинансовых показателей</p> <p>Уточнение внутренних учетных стандартов ПО</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Определение тех данных, которые уже обобщаются в системе бухгалтерского, управленческого и оперативного учета - Разработка форм внутренней документации, содержащей информационный запрос и отчет о запрашиваемых показателях, передаваемой в подразделения ПО и зависимые ООО - Назначение сотрудников, ответственных за проверку точности нефинансовых показателей (работники подразделений, заполняющих отчеты по информационным запросам) - Расширение учетной политики ПО для целей управленческого учета, дополнение рабочего плана счетов, графика документооборота, разработка положения по ИО и т.д.)
6 этап – Подготовка текстовой и финансовой частей ИО		
6.	<p>Взаимодействие с заинтересованными сторонами при подготовке публичной отчетности</p> <p>Обеспечение обратной связи с пользователями публичной отчетности</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Формирование бизнес-модели ПО - Установление факторов, оказывающих влияние на внутреннюю и внешнюю среду ПО на всех этапах создания стоимости - Определение способов распространения ИО - Обсуждение с заинтересованными пользователями каналов обратной связи по результатам публикации ИО

Группировка определения «управленческий учет», приведенная разными авторами

Автор	Определение
1	2
1) Классификация взглядов ученых на управленческий учет с точки зрения его соотношения с бухгалтерским учетом	
1 группа экономистов, которые отождествляют управленческий учет с производственным учетом и учетом затрат	
Сатубалдин С.С.	Процесс калькулирования себестоимости по видам изделий и по центрам ответственности, составления смет и отчетности о затратах, подготовки информации для выбора оптимальных решений
Чумаченко Н.Г.	Составление предварительных смет, оперативное выявление отклонений от смет, систематический анализ издержек производства и вариантов управленческих решений на базе оценки их стоимости
Данилова Н.Ф.	Система, основанная только на производственном учете, сущность которой заключается в определении затрат для целей калькулирования себестоимости продукции
Соколов Я.В.	Управленческий учет образовался путем выделения системы учета затрат и калькуляции себестоимости
Стуков С.С.	Активный инструмент оптимизации производства, позволяющий извлекать максимальную прибыль
Хорнгрен Ч.Т.	Это в первую очередь производственный учет
Касьянова Г.Ю.	Система сбора и анализа информации об издержках организации, система управления бюджетами, система оценки деятельности подразделений
Мизиковский И.Е.	Один из наиболее результативных инструментов информационного обеспечения управления затратами
2 группа экономистов, которые считают, что управленческий учет является подсистемой бухгалтерского учета	
Воронова Е.О.	Управленческий учет можно охарактеризовать как подсистему бухгалтерского учета организации, которая собирает, регистрирует, обобщает и предоставляет информацию о хозяйственной деятельности организации в целом и ее структурных подразделений в целях управления, планирования, контроля, анализа и оценки
Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуэлл Д.	Управленческий учет охватывает все виды учетной информации, которая измеряется, обрабатывается и передается для внутреннего использования руководству. Управленческий учет расширяет финансовый учет и применяется, прежде всего, при внутренних операциях фирмы. Его цель – обеспечение информацией менеджеров, ответственных за достижение конкретных производственных целей.
Шеремет А.Д.	Управленческий учет - подсистема бухгалтерского учета, которая в рамках одной организации обеспечивает ее управленческий аппарат информацией, используемой для планирования, собственно управления и контроля за деятельностью организации. Этот процесс включает выявление, измерение, сбор, анализ, подготовку, интерпретацию, передачу и прием информации, необходимой управленческому аппарату для выполнения его функций

1	2
Англо-русский справочник-словарь «Экономикс»	Управленческий учет – это отрасль бухгалтерского дела, которая связана с представлением информации, используемой внутри предприятия.
Кизиллов А.Н.	Произошло разделение финансового и управленческого учета и, как следствие, сформировались две самостоятельные подсистемы бухгалтерского учета, имеющие различные цели и задачи.
Лысенко	Это подсистема бухгалтерского учета, которая в рамках одной организации обеспечивает ее менеджеров (управляющий аппарат) информацией, необходимой для прогнозирования, планирования, контроля, анализа и, как итог, принятий управленческих решений для достижения оптимальных результатов деятельности организации
3 группа экономистов, которые считают, что управленческий учет интегрирует элементы учета, анализа, планирования, нормирования, контроля и т.д.	
Карпова Т.П.	Управленческий учет – интегрированная система учета затрат и доходов, нормирования, планирования, контроля и анализа, систематизирующая информацию для оперативных управленческих решений и координации проблем будущего развития предприятия
Лисович Г.М. и Ткаченко И.Ю.	Управленческий учет - система учета, планирования, контроля, анализа информации о затратах и результатах хозяйственной деятельности, необходимой управленческому персоналу для управления деятельностью организации. Управленческий учет – это связующее звено между учетным процессом и управлением предприятием
Кукукина И.Г.	Управленческий учет – процесс, происходящий внутри фирмы с использованием функций учета, планирования, контроля и оценки ее деятельности, организационной работы, стимулирования и информационных связей по координированию действий
Врублевский Н.Д.	Управленческий учет неразрывно информационно связан с системой бухгалтерского учета и в то же время является самостоятельной функцией системы управления предприятием. Он объединяет подсистемы прогнозирования, планирования, бюджетирования, нормирования, управленческого учета издержек производства, управленческого контроля и управленческого анализа
Англо-русский справочник-словарь «Экономикс»	Управленческий учет жизненно необходим для контроля. Он является частью управленческой и маркетинговой информационных систем, применяется для ценообразования и ведения переговоров с профсоюзами, подведения итогов движения капитала и текущих операций, планирования налоговых отчислений
Богатая И.Н., Кизиллов А.Н., Ивашкевич В.Б, Горелик О.М. и ДР.	Интегрированная система учета затрат и доходов, нормирования, планирования, контроля и анализа, которая систематизирует информацию для оперативных управленческих решений и координации проблем будущего развития предприятия
Пашигорева Г.И.	Информационно-вычислительная система, объединяющая совокупность форм и методов планирования, учета, анализа, направленная на формирование альтернативных вариантов функционирования организации и предназначенная для информационного обеспечения процесса принятия решений по ее управлению

1	2
Васильева	Управленческий учет – это комплексная система учета, планирования, контроля, анализа информации о доходах и расходах и результатах хозяйственной деятельности организации в необходимых аналитических разрезах, необходимой для оперативного принятия различных управленческих решений в целях оптимизации финансовых результатов деятельности организации в краткосрочной и долгосрочной перспективах
Герасимова Л.Н.	Это информационная система сбора, измерения, систематизации и контроля данных, необходимых для управления структурными подразделениями организации и принятия оптимальных управленческих решений
2) Классификация взглядов ученых на управленческий учет с точки зрения его самостоятельности и соотнесения с другими науками	
1 группа экономистов, которые считают, что управленческий учет – отдельная отрасль бухгалтерского учета, его самостоятельное направление	
Ивашкевич В.Б.	Управленческий учет – это область знаний и сфера деятельности, связанная с формированием и использованием экономической информации для управления внутри хозяйствующего субъекта. Его цель заключается в том, чтобы помочь управляющим (менеджерам) в принятии экономически обоснованных решений. Управленческий учет в основном использует те же принципы, что и финансовый, и является логическим следствием развития бухгалтерского учета, его эволюции
Карпова Т.П.	Это составная часть бухгалтерской системы предприятия. Суть его заключается в обеспечении пользователей информацией о затратах, доходах, процессах нормирования, планирования, контроля и анализа для принятия оперативных управленческих решений.
Вахрушина М.А.	Самостоятельное направление бухгалтерского учета организации, обеспечивающие информационную поддержку системы управления предпринимательской деятельностью.
Паркер Р.Х.	Управленческий учет – это та часть учета, которая связана в основном с внутренней отчетностью для менеджеров предприятия. Он ориентирован более на контроль и принятие управленческих решений, нежели на счетоводческий аспект бухгалтерского учета. Он относительно свободен от давления обязательств законодательства и бухгалтерских стандартов. Он может быть противопоставлен финансовому учету
Макарова Е.	Система отражения хозяйственных операций с помощью специальных счетов и регистров, разработанных непосредственно организацией для целей оперативного и стратегического планирования, а так же управления деятельностью организации. Управленческий учет нужен не только для внутреннего управления
2 группа экономистов, которые представляют управленческий учет как составной элемент процесса управления, менеджмента	
Аверчев И.	Сфера управленческого учета включает все направления по совершенствованию качества управления в организации
Николаева С.А.	Система управления предприятием, которая интегрирует в себе различные подсистемы и методы управления и подчиняет их достижению единой цели

1	2
Безруких П.С. и другие	Процесс обеспечения информацией менеджеров, ответственных за достижение конкретных производственных целей
Аткинсон Э.А., Банкер Р.Д., Каплан Р.С. и Янг М.С.	Добавляющий ценность процесс непрерывного совершенствования планирования, проектирования, оценки и функционирования систем финансовой и нефинансовой информации, который направляет действия менеджмента, мотивирует поведение, поддерживает и создает культурные ценности, необходимые для достижения стратегических, тактических и оперативных целей организации
Пинзенгольц М.З.	Система сбора, обработки и предоставления учетной информации для нужд управления. Целью управленческого учета является создание и поддержание информационной системы в организации. Следовательно, основная задача управленческого учета – подготовка необходимой информации для принятия оптимальных управленческих решений по совершенствованию процесса производства и тем самым оптимизации самого процесса управления
Национальная ассоциация бухгалтеров США	Процесс идентификации, измерения, накопления, анализа, подготовки, интеграции и передачи финансовой информации, используемой управленческим персоналом для планирования, оценки и контроля за производственной деятельностью и эффективностью использования ресурсов
Методические рекомендации по организации и ведению управленческого учета (Министерство экономического развития и торговли РФ)	Управленческий учет - процесс идентификации, измерения, накопления, анализа, подготовки, интерпретации и представления финансовой информации, на основании которой руководством предприятия принимаются оперативные и стратегические решения
Чмель А.В.	Деятельность, связанная с подготовкой информации для руководства предприятия
Друри К.	Процесс идентификации экономически значимой информации, её измерения и передачи пользователям, что позволяет выработать обоснованные суждения и принимать взвешенные решения.
Хорнгрен Ч.Т. и Дж. Фостер	Система сбора и группировки финансовой и нефинансовой информации, на основе которой менеджеры принимают решения для достижения целей организации
Рей Вандер Виль и Палий В.Ф., Кизилев А.Н.	Суть управленческого учета заключается в предоставлении информации, которая необходима или может пригодиться менеджерам в процессе управления предпринимательской деятельностью
Кондраков Н.П.	Установленная организацией система сбора, регистрации, обобщения и представления информации о хозяйственной деятельности организации и ее структурных подразделений для осуществления планирования, контроля и управления за этой деятельностью
Керимов В.Э.	Интегрированная внутрихозяйственная информационная система, основной целью которой является информационно-аналитическое обеспечение менеджеров хозяйствующих субъектов о затратах и результатах деятельности как всей организации, так и ее отдельных структурных подразделений для принятия ими оперативных, тактических и стратегических управленческих решений

1	2
Янковский	Управленческий учет представляет собой систему регистрации, обобщения и представления данных, необходимых для принятия эффективных оперативных, тактических и стратегических управленческих решений менеджерами (собственниками) предприятия (организации). Он необходим для внутреннего управления, так как приближен и территориально, и по времени к объекту управления. Первоосновой этого учета является именно управление, а учет служит инструментом управления.
Апчерч А.	Предоставление полезной информации для оказания помощи руководству в планировании, контроле и принятии решений
3 группа экономистов, которые представляют управленческий учет как комплексную информационную систему, самостоятельную отрасль знаний	
Керимов В.Э.	Управленческий учет - новая комплексная отрасль экономических знаний. В этом его большое преимущество, так как именно на стыках наук, при использовании разных научных методов происходят существенные прорывы к новым знаниям и технологиям.
Палий В.Ф.	Управленческий учет является сложившейся самостоятельной дисциплиной. Это система внутреннего оперативно-го управления.
Волошин Д.А.	Управленческий учет - это комплекс мероприятий по сбору и обработке информации
Герасимова Л.Н.	Сущность управленческого учета заключается в объединении таких экономических наук, как планирование, организация и управление производством, нормирование, бухгалтерский учет и управленческий анализ и др. Это новая комплексная отрасль знаний.
Каверина О.Д.	Управленческий учет – информационная система, обеспечивающая сбор, измерение, систематизацию, анализ и передачу данных, необходимых для управления подразделениями предприятия и систематических или проблемных, оперативных, тактических и стратегических управленческих решений
Волкова О.Н.	Управленческий учет – это система информационного обмена в организации, предназначенная для принятия управленческих решений, направленных на достижение целей организации

**Сходства и различия финансового учета (ФУ)
и управленческого учета (УУ)**

Признак	Традиционное представление о различиях ФУ и УУ	Взаимодействие ФУ и УУ в рамках интегрированного учета
Цели учета	ФУ и УУ – формирование информации для различных групп заинтересованных пользователей	На основе интегрированного учета подготавливается информация для внутренних пользователей с целью принятия обоснованных решений, а также информация для внешних пользователей для более полного представления о финансовом положении организации
Пользователи информации	ФУ – внешние пользователи; УУ – внутренние пользователи	Пользователями информации интегрированного учета являются менеджеры разного уровня управления, а также внешние пользователи в части раскрываемой во внешней отчетности информации (например, информации по сегментам, социальных показателей)
Правовое регулирование	ФУ – ФЗ «О бухгалтерском учете», ПБУ, План счетов и др. нормативные документы; УУ – не регламентируется	Система интегрированного учета формируется с учетом требований ПБУ 12/2010 с целью отражения в бухгалтерской отчетности информации по сегментам и раскрытия характера различий между показателями ФУ и показателями отчетных сегментов. Также при интеграции ФУ и УУ необходимо применение требований ПБУ 1/2008, 4/99, 9/99, 10/99, 11/2008, МСФО и др.
Объекты учета	ФУ – все активы и пассивы, факты хозяйственной жизни; УУ – три основных вида объектов: доходы, издержки, активы	Интегрированный учет обобщает информацию не только о доходах, затратах и результатах, но и о величине активов и обязательств, прочих доходов и расходов по сегментам, социальных расходах, инвестициях и обязательствах и др..
Формы отчетности	ФУ – формы отчетности, рекомендованные Минфином РФ; УУ – внутренняя отчетность, разработанная менеджерами	В системе интегрированного учета применяются формы внутрихозяйственной отчетности ЦО, разработанные с учетом требований менеджмента, а также формы внешней отчетности, разработанные с учетом требований нормативных документов
Обязательность применения системы счетов и двойной записи	ФУ – обязательное применение Плана счетов и двойной записи; УУ – применять не обязательно	С целью обобщения информации по отчетным сегментам в бухгалтерской отчетности и раскрытия причин расхождений одноименных показателей в ФУ и УУ целесообразно применение счетов и двойной записи

**Требования по раскрытию информации в бухгалтерской отчетности,
установленные в бухгалтерских стандартах с позиции детализации
информации по статьям бухгалтерской отчетности**

Раскрываемый объект	ПБУ		Требования к раскрытию информации по сегментам об объекте в ПБУ 12/2010
	Номер	Требования к раскрытию информации об объекте	
1	2	3	4
Общие требования к раскрытию информации в бухгалтерской отчетности	ПБУ 4/99	Показатели об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах и хозяйственных операциях должны приводиться в бухгалтерской отчетности обособленно в случае их существенности и если без знания о них заинтересованными пользователями невозможна оценка финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности. Показатели об отдельных видах активов, обязательств, доходов, расходов и хозяйственных операций могут приводиться в бухгалтерской отчетности общей суммой с раскрытием в пояснениях, если каждый из этих показателей в отдельности несущественен для оценки заинтересованными пользователями финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности. Бухгалтерская отчетность организации должна включать показатели деятельности всех филиалов, представительств и иных подразделений (включая выделенные на отдельные балансы).	Раскрытие информации по сегментам должно обеспечивать заинтересованных пользователей бухгалтерской отчетности организации информацией, позволяющей оценить отраслевую специфику деятельности организации, ее хозяйственную структуру, распределение финансовых показателей по отдельным направлениям деятельности.
			При раскрытии информации по сегментам организация применяет общие требования к представлению информации в бухгалтерской отчетности организаций, установленные нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету, с учетом требований ПБУ 12.
1. Доходы	ПБУ 9/99	Выручка, прочие доходы, составляющие 5% и более от общей суммы доходов организации за отчетный период, показываются по каждому виду в отдельности	По каждому отчетному сегменту раскрываются: - выручка от продаж покупателям организации; - подразумеваемая выручка от операций с другими сегментами; - проценты (дивиденды) к получению Организация раскрывает выручку от продаж покупателям - по каждому виду продукции, товаров, работ, услуг или однородных групп продукции, товаров, работ, услуг; - по каждому географическому региону деятельности, в том числе отдельно от продаж в Российской Федерации и от продаж за рубежом; - по каждому покупателю (заказчику);

Продолжение приложения 9

1	2	3	4
2. Расходы	ПБУ 10/99	<p>В случае выделения в отчетности видов доходов, каждый из которых в отдельности составляет 5% и более от общей суммы доходов организации за отчетный год, в нем показывается соответствующая каждому виду часть расходов</p> <p>В бухгалтерской отчетности также подлежит раскрытию информация о расходах по обычным видам деятельности в разрезе элементов затрат</p>	<p>По каждому отчетному сегменту раскрываются:</p> <ul style="list-style-type: none"> - расходы по обычным видам деятельности; - величина амортизационных отчислений по основным средствам и нематериальным активам; - проценты к уплате ; - налог на прибыль организаций - иные существенные расходы
3. Активы			По каждому отчетному сегменту раскрывается общая
3.1. МПЗ	ПБУ 5/01	МПЗ отражаются в бухгалтерской отчетности в соответствии с их классификацией по группам исходя из способа использования в производстве либо для управленческих нужд организации	величина активов на отчетную дату и величина внеоборотных активов (если такие данные представляются полномочным лицам организации).
3.2. Основные средства	ПБУ 6/01	В бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию с учетом существенности как минимум следующая информация: о первоначальной стоимости и сумме начисленной амортизации по группам основных средств и т.д.	По каждому отчетному сегменту раскрывается: величина амортизационных отчислений по основным средствам и нематериальным активам.
3.3. Нематериальные активы	ПБУ 14/07	В бухгалтерской отчетности организации подлежит раскрытию, как минимум, следующая информация по отдельным видам нематериальных активов: фактическая (первоначальная) стоимость с учетом сумм начисленной амортизации; иная информация в отношении нематериального актива, без знания о которой заинтересованными пользователями невозможна оценка финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности.	По каждому географическому региону деятельности раскрывается стоимость внеоборотных активов по данным бухгалтерского баланса организации, в том числе размещенных на территории РФ и за рубежом
4. Обязательства			По каждому отчетному сегменту раскрывается общая
4.1. Займы и кредиты	ПБУ 15/08	В бухгалтерской отчетности организации подлежит раскрытию информация о движении обязательств по займам (кредитам) по их видам, источникам уплаты процентов, срокам погашения	величина обязательств на отчетную дату (если такие данные представляются полномочным лицам организации)
4.3. Оценочные обязательства, условные обязательства	ПБУ 8/2010	В бухгалтерской отчетности информация отражается по каждому виду оценочных обязательств и условных обязательств	

Продолжение приложения т9

1	2	3	4
<p>4.3. Долгосрочные обязательства (ОНА) и краткосрочные обязательства (задолженность по налогу на прибыль)</p>	<p>ПБУ 18/02</p>	<p>При наличии постоянных налоговых обязательств, изменений ОНА, корректирующих показателей условного расхода (условного дохода) по налогу на прибыль, отдельно в пояснениях к бухгалтерской отчетности раскрываются:</p> <ul style="list-style-type: none"> - условный расход (условный доход) по налогу на прибыль; - факторы, оказавшие влияние на корректировку условного расхода (дохода) по налогу на прибыль. 	<p>Организация раскрывает по каждому отчетному сегменту в случае ее представления полномочным лицам информацию о налоге на прибыль..</p> <p>Организация раскрывает результаты сопоставления суммарной величины показателей прибыли (убытка) отчетных сегментов с показателем прибыли (убытка) до налогообложения либо показателем чистой прибыли (убытка), если организация распределяет на отчетные сегменты налог на прибыль, с величиной соответствующих статей бухгалтерской отчетности.</p>

Сравнительная характеристика центров ответственности, сегментов и центров сегментирования

Признак сравнения	Характеристика		
	Часть деятельности организации	Элементы метода управленческого учета	
		Сегменты	Центры ответственности
1. Сущность	Часть (компонент) деятельности организации, соответствующая определенным критериям	Структурное подразделение организации, соответствующее определенным критериям и выделенное для внутрифирменного управления	Часть деятельности организации, соответствующая определенным критериям и выделенная для подготовки информации в бухгалтерской отчетности
2. Критерии выделения	1) Способность приносить доходы и нести расходы 2) Результаты деятельности анализируются менеджерами, принимающими решения 3) Возможность формирования финансовых показателей отдельно от показателей других частей деятельности организации.	1) Территориальная обособленность подразделения и возможность идентификации его доходов, расходов и др. показателей 2) Функциональная однородность осуществляемой деятельности 3) Возможность установления персональной ответственности за размер основных показателей	1) Выручка составляет не менее 10% выручки всех сегментов; 2) Финансовый результат составляет не менее 10% от финансовых результатов всех сегментов 3) Активы составляют не менее 10% активов всех сегментов
3. Факторы, влияющие на состав ЦО и сегментов	1) Производимая продукция, закупаемые товары, выполняемые работы, оказываемые услуги 2) Основные покупатели (заказчики) продукции, товаров, работ, услуг 3) Географические регионы, в которых осуществляется деятельность 4) Структурные подразделения организации.	Структурные подразделения организации	Идентично сегментам
4. Наличие ответственных лиц	Может возглавляться менеджером, который: а) лично принимает операционные решения; б) подотчетен менеджеру, который принимает операционные решения. Один сегмент может иметь несколько менеджеров или один менеджер может руководить несколькими сегментами.	Обязательно возглавляется менеджером, который наделен полномочиями в принятии текущих решений и несет ответственность за результаты этих решений	Идентично сегментам
5. Степень соотношения	Делятся на внутренние (управленческие), внешние (отчетные) и внешние (не отчетные), т.е. включают центры ответственности, центры сегментирования и прочие сегменты	Выделяются на начальном этапе сегментирования, относятся к внутренним (управленческим) сегментам. Являются основной структурной единицей учета по центрам сегментирования	Формируются на заключительном этапе сегментирования, соответствуют отчетным сегментам, обобщают результаты учета по центрам ответственности

Система социальных показателей и их раскрытие в социальной отчетности организаций потребительской кооперации

Классификационные признаки				Единицы измерения	Источник формирования	Наименование показателей
направления социальной деятельности	содержание показателей	форма выражения	способ формирования			
1	2	3	4	5	6	7
Экологическая деятельность	Сохранение природного и производственного капитала	Денежные	Учетные	тыс. руб.	субсчет 26.3.01.05	расходы на охрану окружающей среды; платежи за загрязнение окружающей среды; расходы на ремонт основных средств, связанных с экологической деятельностью
		Натуральные	Учетные	тонны, куб м, кВт\ч	регистры аналитического учета	объем выбросов загрязняющих веществ; объем отходов, утилизация отходов; потребление воды, топлива, электроэнергии, бумаги; экономия топливно-энергетических ресурсов; использование вторичного сырья; объем сданного вторичного сырья
		Включающие описание мероприятий	Внеучетные	-	ведомость учета социальных показателей	мероприятия, направленные на снижение воздействия на окружающую среду, участие в восстановлении окружающей природы; экологическая и информационно-просветительская деятельность
Социальная ответственность	Использование трудовых ресурсов	Натуральные	Внеучетные	чел.	кадровый учет	численность работников, относящихся к социально-незащищенным слоям населения; количество работников, вернувшихся после отпуска по уходу за ребенком
		Относительные	Внеучетные	%	расчет	удельный вес работников, относящихся к социально-незащищенным слоям населения, в общей численности персонала
		Основанные на оценке ситуации	Внеучетные	-	кадровый учет	демографический состав персонала; уровень образования персонала
	Обеспечение социальной защищенности сотрудников	Денежные	Учетные	тыс. руб.	субчета 44.1.2.01.02, 44.2.2.01.02 и т.д	расходы на оплату труда работников, относящихся к социально-незащищенным слоям населения; их средняя зарплата; размер расходов на добровольное медицинское страхование работников и страхование жизни
Относительные		Внеучетные	%	расчет	удельный вес расходов на оплату труда работников, относящихся к социально-незащищенным слоям населения в общей сумме расходов на оплату труда; отношение средней зарплаты ПО к среднему уровню по региону	

Продолжение приложения 11

1	2	3	4	5	6	7
		Включающие описание мероприятий	Внеучетные	-	ведомость учета социальных показателей	условия для карьерного роста сотрудников, привилегии молодых специалистов
		Натуральные	Внеучетные	чел., дней	кадровый учет	количество поданных жалоб работниками на руководителей структурных подразделений: максимальный период уведомления работника об изменении условий труда и его оплаты
	Выполнение социальной миссии потребительской кооперации	Основанные на оценке ситуации	Внеучетные	-	опросы, анкетирование	степень лояльности персонала; устойчивость взаимоотношений с контрагентами
		Денежные	Учетные	тыс. руб.	субсчет 26.3.01.0	расходы на проведение благотворительных мероприятий (чайные столы для малоимущих, подарки ветеранам и пенсионерам к праздникам, выплаты «кооперативной пенсии» заслуженным ветеранам ПО); расходы на строительство детских и спортивных площадок; размер предоставленных скидок на товары и услуги пайщикам, ветеранам, сотрудникам; убытки от содержания планово-убыточных подразделений; стоимость товаров и услуг, отпущенных пайщикам и сотрудникам в долг; оборот по закупке сельскохозяйственной продукции у населения
		Натуральные	Учетные	шт.	регистры аналитического учета счета 01	количество вновь построенных детских и спортивных площадок; количество вновь созданных рабочих мест; количество благотворительных мероприятий
	Охрана труда и травматизм	Натуральные	Внеучетные	шт, чел., дней	ведомость учета социальных показателей	количество несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний; количество ДТП; численность пострадавших работников (в т.ч. случаи со смертельным исходом); количество потерянных рабочих дней в связи с указанными происшествиями
		Денежные	Учетные	тыс. руб.	субсчет 26.3.01.0	расходы на охрану труда; выплаты материальной помощи в связи с несчастными случаями и заболеваниями
	Социальные программы	Денежные	Учетные	тыс. руб.	субсчет 26.3.01.0	расходы по обучение персонала, повышение квалификации, оплату проезда к месту отдыха, оздоровительных путевок; компенсация питания работникам; выданные займы (в т.ч. беспроцентные) на приобретение жилья, другого имущества; материальная помощь работникам

Продолжение приложения 11

1	2	3	4	5	6	7
		Натуральные	Внеучетные	чел., час	ведомость учета социальных показателей	количество работников прошедших повышение квалификации за счет организации;
		Относительные	Внеучетные	%	расчет	коэффициент роста квалификационного уровня персонала
		Основанные на оценке ситуации	Внеучетные	-	кадровый учет	наличие трудовых династий в коллективе; возвращение персонала (молодежи) после повышения квалификации, обучения
Взаимодействие с внешней средой	Укрепление репутации ПО, пропаганда кооперативных ценностей	Основанные на оценке ситуации	Внеучетные		опросы, анкетирование	степень удовлетворенности покупателей магазинов и предприятий общепита уровнем обслуживания и предлагаемым ассортиментом товаров, репутация организации
		Денежные	Учетные	тыс. руб.	субсчет 26.3.01.0	расходы на благотворительность и меценатство; величина платежей в бюджеты всех уровней, внебюджетные фонды; сумма кооперативных выплат
		Включающие описание мероприятий	Внеучетные		ведомость учета социальных показателей	работа по защите прав человека; пропаганда ценностей потребительской кооперации среди населения, в т.ч. среди молодежи; культурно-массовая работа; пропаганда духовных ценностей, развитие коммуникаций
		Натуральные	Учетные	ед., чел.	акты, регистры аналитического учета по счету 80	количество экземпляров газеты «Российская кооперация», распространенных среди населения; количество кооперированного населения
	Удовлетворение социальных запросов общества	Денежные	Учетные	тыс.руб	субсчет 91.01.0	сумма уплаченных штрафов за нарушение законодательства,
		Натуральные	Внеучетные	ед.	ведомость учета социальных показателей	количество судебных и иных разбирательств по случаям нарушения антимонопольного законодательства; количество жалоб на нарушение прав человека, дискриминации по признаку национальности, пола, социального статуса; количество предприятий, в которых имеется «Уголок потребителя»
	Обеспечение качества продукции (работ, услуг)	Денежные	Учетные	тыс. руб.	субсчет 91.01.0	сумма штрафов, уплаченных за продажу товаров ненадлежащего качества, нарушение правил торговли
		Натуральные	Внеучетные	ед.	книга жалоб	количество жалоб на качество обслуживания и сервиса
		Относительные	Внеучетные	%	расчет	процент продукции (услуг), качество которых оценивается для выявления возможностей их улучшения

Классификация бюджетов

Классификац. признак	Виды бюджетов	Характеристика, примеры
1. Степень обобщения информации	1.1. Главный (основной) бюджет	Охватывает всю основную деятельность ПО, объединяет и суммирует бюджеты подразделений. Включает операционный, финансовый и инвестиционный бюджеты.
	1.2. Частные бюджеты	Составляются для отдельных структурных подразделений ПО, отдельных отраслей деятельности (бюджет продаж для магазина, бюджет себестоимости для хлебопекарного цеха)
	1.3. Специальные бюджеты	Составляются для отдельных видов деятельности или программ (бюджет расходов на выполнение социальной миссии, бюджет мероприятий по усилению сохранности кооперативной собственности)
2. Периодичность представления	2.1. Краткосрочные	Составляются на период продолжительностью до года, предполагают более детальное планирование
	2.2. Среднесрочные	Составляются на два-три года, сочетают планы по достижению долгосрочных целей и анализ текущей ситуации
	2.3. Долгосрочные	Составляются на срок три года и более, носят приблизительный характер и детализируются с помощью краткосрочных планов и бюджетов
3. Способ планирования	3.1. Дискретные	Разрабатываются на годовой основе с разбивкой по кварталам, месяцам
	3.2. Скользящие	Составляются с использованием метода непрерывного планирования, когда к текущему периоду добавляется новый, охватывающий данные предшествующих периодов и интегрирующий возникающие изменения с учетом новых обстоятельств
4. Механизм использования	4.1. Статические	Рассчитываются на конкретный уровень деловой активности организации, подходит для планирования постоянных затрат или для подразделений, не связанных непосредственно с производством и продажами
	4.2. Гибкие	Составляются не для конкретного уровня деловой активности, а для определенного ее диапазона. Эти бюджеты предусматривают несколько альтернативных вариантов объема продаж или производства и соответствующие для них уровни затрат и доходов

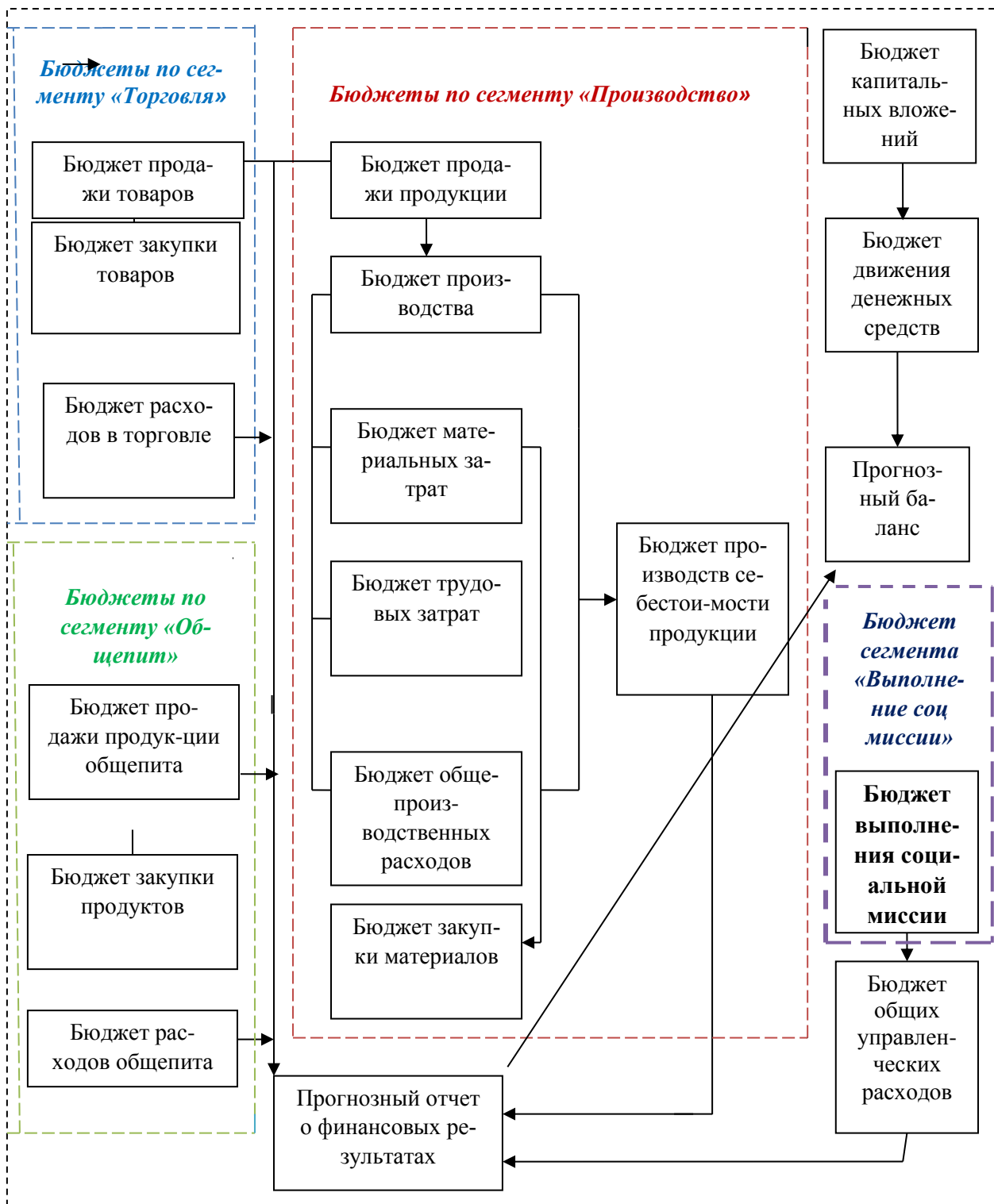


Рисунок - Структура сводного бюджета потребительского общества, имеющего на балансе производственные подразделения, общественное питание и розничную торговлю

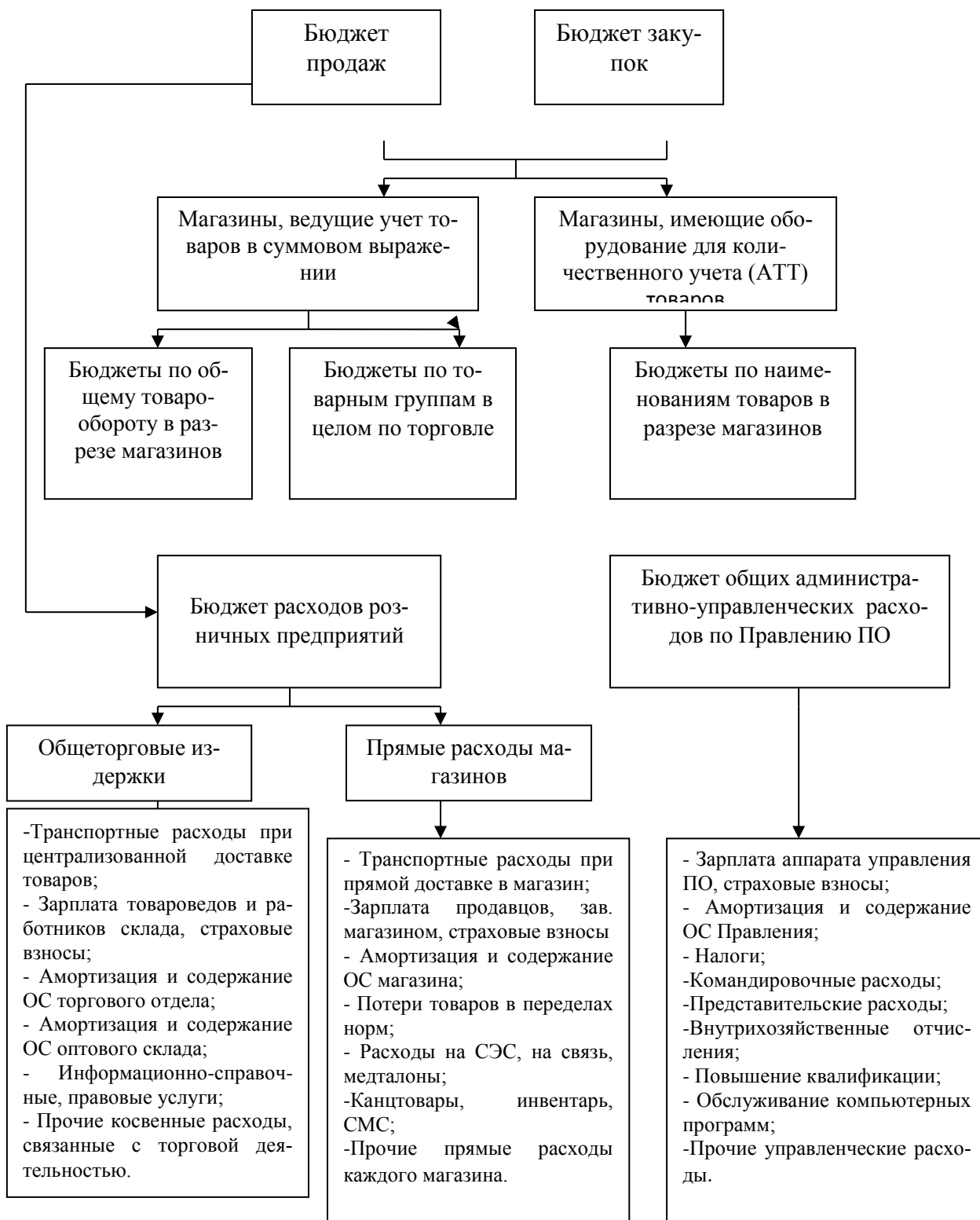


Рисунок - Структура и состав операционного бюджета по торговле

**Бюджет производства по хлебозаводу
на первый квартал 2020 года**

Показатели	Хлеб пше- ничный		Хлеб фокин- ский		Прочие виды продукции		Всего по хле- бопечен.	
	шт	тн	шт	тн	шт	тн	шт	тн
1. Плановый объем продаж	204600	102,3	73167	43,9	*	151,6	*	297,8
2. Нормативный запас про- дукции на конец квартала	2400	1,1	1500	0,9	*	3,4	*	5,4
3. Запас продукции на начало квартала	1600	1,0	1000	0,6	*	3,1	*	4,7
4. Планируемый выпуск продукции всего, в т.ч.	205400	102,4	73667	44,2	*	151,9	*	298,5
- январь	71000	35,5	28167	16,9	*	57,6	*	110
- февраль	65800	32,9	22667	13,6	*	45,2	*	91,7
- март	68000	34,0	22833	13,7	*	49,1	*	96,8

**Бюджет трудовых затрат по хлебозаводу
на первый квартал 2020 года**

Показатели	Хлеб пше- ничный	Хлеб фо- кинский	Прочие ви- ды прод.	Итого по хлебопечен.
1. Планируемый выпуск про- дукции, тн	102,4	44,2	*	*
2. Норматив времени на про- из-во 1 тн, чел/час	19,9	15,6	*	*
3. Планируемые трудозатра- ты, чел/час	2038	690	7542	10270
4. Сдельные расценки за вы- пуск 1 тн, руб.	530	370	*	*
5. Плановые трудовые затра- ты, руб.	54272	16354	200901	271527
в т.ч.:				
- расходы на оплату труда ра- ботников, относимых к социаль- но незащищенным слоям насе- ления;	x	x	x	3000
- выплата материальной помощи	x	x	x	3000
6. Страховые взносы, руб.	14219	4285	52636	71140
7. Итого расходы на оплату труда, руб.	68491	20639	253537	342667

Бюджет общепроизводственных расходов хлебозавода
на первый квартал 2020 года

Показатели	ОПР		Контроль
	Ставка на 1 ч/ч	Сумма по хлебопечению	
1. Планируемые трудозатраты, чел/час	*	10270	*
2. Переменные статьи расходов, руб	20,27	208176	
- Газ, топливо, электроэнергия для технологических целей	4,72	48512	К
- Зарплата обслуживающего персонала (сдельная) и страховые взносы	6,18	63450	К
- Хоз. инвентарь и вспомогат. материалы	4,88	50120	К
- Прочие расходы	4,49	46094	-
3. Постоянные статьи расходов, руб.		126114	-
- Амортизация ОС		38450	-
- Электроэнергия и отопление		17890	-
- Страхование имущества		19650	-
- Охрана труда		15230	-
- Расходы на сертификацию		13220	-
- Прочие расходы		21674	-
4. Итого общепроизводственные расходы		334290	*
5. Ставка распределения ОПР, руб. на 1 чел/час		32,55	*

Бюджет производственной потребности материалов по хлебозаводу на первый квартал 2020 года

Наименование материала	Хлеб пшеничный										
	Норма расхода на 1 тн	Январь, план.вып.35,5тн			Февраль, план.вып. 32,9тн			Март, план.вып. 34,0 тн			Итого, руб.
		Цена, руб.	Количкг	Сумма, руб.	Цена, руб.	Колич Кг	Сумма, руб.	Цена, руб.	Колич. Кг	Сумма, руб.	
1.Мука пшеничная	744	10,1	25412	266761	10,4	24477,6	254567	10,7	25296	270667	791995
2.Мука обдирная	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
3. Соль	9,7	1,85	344,4	637	1,9	319,1	606	1,97	329,8	650	1893
4. Дрожжи	7,4	16,15	262,7	4243	16,77	243,5	4083	17,25	251,6	4340	12666
5. Масло растит.	1,05	26,4	37,3	985	27,2	34,5	938	28,0	35,7	1000	2923
6. Топливо	150	0,28	5325	1491	0,28	4935	1382	0,30	5100	1530	4403
7. Прочие матер.	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*
Итого матер. затраты	*	*	*	274117	*	*	261576	*	*	278187	813880

продолжение таблицы

Хлеб фокинский											Проч. виды прод., руб.	Всего хлебопеченье.руб.
Норма расхода на 1 тн	Январь, план.вып.16,9тн			Февраль, план.вып. 13,6тн			Март, план.вып. 13,7 тн			Итого, руб.		
	Цена, руб.	Колич кг	Сумма, руб.	Цена, руб.	Колич кг	Сумма, руб.	Цена, руб.	Колич. кг	Сумма, руб.			
285,7	10,1	4828,3	48766	10,4	3885,5	40409	10,7	3914,1	41881	131056	575294	1498345
428,6	7,73	7243,3	55991	8,03	5828,9	46806	8,2	5871,8	48149	150946	416250	567196
12,1	1,85	204,5	378	1,9	164,6	313	1,97	165,8	327	1018	16534	19445
15,0	16,15	253,5	3803	16,77	204	3421	17,25	205,5	3545	10769	148693	172128
1,05	26,4	17,7	467	27,2	14,3	389	28,0	14,4	403	1259	409093	413275
145	0,28	2450,5	686	0,28	1972	552	0,30	1986,5	596	1834	213595	219832
*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	552349	552349
*	*	*	110091	*	*	91890	*	*	94901	296882	2331808	3442570

Бюджет закупки основных материалов по хлебозаводу на первый квартал 2020 года

Показатели	Мука пше- ничная	Мука об- дирная	Соль	Дрожжи	Масло растительн	Топливо	Прочие ма- териалы	Всего по хлебопеч.
1. Производственная потребность, кг в т.ч.	83467,5	18944	1528,2	1420,8	153,9	21769	*	*
январь	25894,3	7243,3	548,9	516,2	55	7775,5	*	*
февраль	28363,1	5828,9	483,7	447,5	48,8	6907	*	*
март	29210,1	5871,8	495,6	457,1	50,1	7086,5	*	*
2. Плановый запас на конец кварт., кг	5250	1510	140	70	12	1910	*	*
3. Запас на начало кварт., кг	4670	1890	165	10	8	1740	*	*
4. Потребность в закупках, кг	84047,5	19464	1503,2	1480,8	157,9	21939	*	*
вт.ч. январь	28580	6780	523,9	515,7	56,2	8437	*	*
февраль	27790	6890	478,3	467,3	50,8	7563	*	*
март	27677,5	5794	501,0	497,8	50,9	5939	*	*
5. Плановая цена, руб.								
январь	10,1	7,73	1,85	16,15	26,4	0,28	*	*
февраль	10,4	8,03	1,90	16,77	27,2	0,28	*	*
март	10,7	8,20	1,97	17,25	28,0	0,30	*	*
6. Плановые затраты на закупку материалов, руб.	1564340	512310	17453	176460	378150	246790	512468	3407971
вт.ч. хлебобул. изделий	873823	107736	2865	24752	2872	6262	*	1018310
прочих видов прод.	690517	404574	14588	151708	375278	240528	512468	2389661
7. ТЗР по сумме, руб. по уровню, %	*	*	*	*	*	*	*	308080 9,0
8. Итого расходы на закупку, руб.	*	*	*	*	*	*	*	3716510

**Плановая калькуляция себестоимости выпущенной продукции
по хлебозаводу на первый квартал 2020 года, руб.**

Статьи калькуляции	Хлеб пшеничн выпуск 102,4 тн		Хлеб фокинский выпуск 44,2 тн		Прочие виды прод	Всего по хлебопеч
	1 тн	всего	1 тн	всего		
1. Прямые материальные затраты	7948	813880	6716,8	296882	2331808	3442570
2. ТЗР по израсход. ма- териалам (9%)	715,3	73249	604,5	26719	209863	309831
3. Прямые затраты на оплату труда и страхо- вые взносы	668,9	68491	466,9	20639	253537	342667
4. Общепроизводств. расходы*	647,8	66335	507,8	22445	245510	334290
Итого сокращенная се- бестоимость**	9980	1021955	8296	366684	3040718	4429358

**Бюджет себестоимости реализованной продукции
по хлебозаводу на первый квартал 2020 года**

Показатели	Хлеб пше- нич	Хлеб фо- кинск	Прочие ви- ды прод	Всего по хлебопеч
1. Начальный запас продукции				
- по количеству, тн	0,8	0,6	*	*
- себестоимость единицы, руб	10216	8607	*	*
- сумма, руб	8172,8	5164,2	38030	51367
2. Плановая себестоимость выпуска, руб	1021955	366684	3040718	4429358
3. Конечный запас продукции				
- по количеству, тн	1,2	0,9	*	*
- себестоимость единицы, руб	9980	8296	*	*
- сумма, руб	11976	7466,4	36306,6	55749
4. Плановая себестоимость реализо- ванной продукции, руб	1018151,8	364381,8	3042442,4	4424976

Прогнозный отчет о финансовых результатах по сегменту
«Хлебопечение» на первый квартал 2020 года, тыс. руб.

Показатели	Хлеб пшенич	Хлеб фокин	Прочие ви- ды прод	Итого по хлебо- печению
1. Выручка от продажи	1495,6	322,9	3885,9	5704,4
2. Себестоимость продаж	1018,2	364,4	3042,4	4425
3. Маржинальная прибыль (убы- ток) (1-2)	477,4	(41,5)	843,5	1279,4
4. Рентабельность (убыточность) изделий, %	31,9	(12,9)	21,7	22,4
5. Прямые контролируемые (управленческие и коммерческие) расходы хлебозавода	475,7			
6. Операционная прибыль (3-4)	803,7			
Справочно:				
7. Расходы на социальную деятель- ность:				
7.1. Расходы на выполнение соци- альной миссии: - расходы на благотворительность и меценатство	7,4			
7.2. Расходы на обеспечение соци- альной защищенности сотрудников и проведение социальных мероприя- тий - расходы на оплату труда работни- ков, относимых к социально неза- щищенным слоям населения; - выплата материальной помощи - расходы по обучение персонала	0,9			
	0,3			
	0,3			
	0,3			

**Бюджет продаж по товарным группам в целом по торговле
на первый квартал 2020 года**

Товарные группы	Прогноз оборота торговли		Ср. размер наценки, %	Сумма торговой наценки в товарообороте, т.р.	Себестоимость планируемых к продаже товаров, т.р.
	сумма, т.р.	уд. вес, %			
1. Алкогольн. продукция	4202,5	22,5	33,4	1403,6	2798,9
2. Хлеб и х/б изделия	1662,3	8,9	18,7	310,9	1351,4
3. Молочные продукты	971,2	5,2	19,9	193,3	777,9
4. Масло растительное	429,6	2,3	27,4	199,9	229,7
5. Колбасы	317,5	1,7	31,0	98,4	219,1
6. Бакалейная продукция	533,9	2,8	18,6	99,3	434,6
7. Окорочка	149,2	0,9	26,5	39,5	109,7
8. Пельмени	130,7	0,7	23,8	31,1	99,6
9. Прочие группы	10272,7	55,0	15,5	1595,7	8677,0
Итого по торговле	18677,7	100	21,3	3971,7	14706,0

**Бюджет товарных запасов и закупок товаров
на первый квартал 2020 года**

Статьи бюджета	Магазин «Центр»	Магазин 2	Прочие магазины	Итого по рознице
1. Прогноз оборота торговли, т. руб.	4245,7	2134,6	12297,4	18677,7
2. Планируемые товарные запасы на конец квартала, т. руб.	604,6	412,5	1709,4	2726,5
3. Товарные запасы на начало квартала, т. руб.	681,6	334,2	2230,0	3245,8
4. Планируемые закупки по продажным ценам, т.руб. (1+2-3)	4168,6	2212,9	11776,8	18158,3
в т.ч. оборот по закупке сельхоз продукции у населения в рамках социальной миссии	2,6	3,0	-	5,6
5. Средний размер торговой наценки, %	19,8	23,4	21,4	21,3
сумма в закупках, т. руб.	825,4	517,8	2520,2	3863,4
6. Себестоимость планируемых к закупке товаров, т. руб. (4-5)	3343,2	1695,1	9256,6	14294,9

**Бюджет расходов по торговой деятельности
на первый квартал 2020 года, тыс. руб.**

Статьи бюджета	Магазин «Центр»		Магазин 2		Проч маг.		Итого по рознице
	%	сумма	%	сумма	%	сумма	
1. Прогноз товарооборота	100	4245,7	100	2134,6	100	12297,7	18677,7
2. Прямые издержки всего, в т.ч.:	17,3	734,5	15,8	337,3	16,8	2066,0	3137,8
- транспортные расходы	1,9	80,7	1,5	32,0	1,7	209,1	321,8
- заработная плата и страховые взносы	8,0	339,7	7,9	168,6	7,9	971,5	1479,8
в т.ч.;							
расходы на оплату труда работников, относимых к социально незащищенным слоям населения;			0,1	3,2			3,2
выплата материальной помощи	0,05	2,9					2,9
- амортизация и содержание ОС магазина	6,9	292,8	5,9	125,9	6,3	774,7	1193,4
- потери товаров и др. расходы	0,5	21,3	0,5	10,8	0,9	110,7	142,8
3. Общеторговые издержки	452,1						
4. Итого торговые издержки	3589,9						

**Прогнозный отчет о финансовых результатах по сегменту «Торговля»
на первый квартал 2020 года, тыс. руб.**

Показатели	Магазин «Центр»	Магазин 2	Проч маг.	Итого по рознице
1	2	3	4	5
1. Прогноз оборота торговли	4245,7	2134,6	12297,4	18677,7
2. Себестоимость планируемых к продаже товаров, т.руб.	3405,1	1635,1	9665,8	14706,0
3. Маржинальная прибыль (1-2)	840,6	499,5	2631,6	3971,7
4. Прямые торговые издержки ЦО (магазинов)	734,5	337,3	2066,0	3137,8
5. Операционная прибыль (3-4)	106,1	162,2	565,6	833,9
6. Рентабельность, %	2,5	7,6	4,6	4,5
Справочно:				
7. Расходы на социальную деятельность, осуществляемые центрами прибыли	6,7	3,2	10,3	20,2
7.1. Расходы на выполнение социальной миссии:	4,0	1,6	6,2	11,8
- расходы на организацию бесплатного питания нуждающихся	1,9	-	2,6	4,5
- оборот по закупке сельскохозяйственной продукции у населения	1,7	1,3	2,6	5,6
- расходы на благотворительность и меценатство	0,4	0,3	1,0	1,7

Продолжение приложения 20

1	2	3	4	5	
7.2. Расходы на обеспечение социальной защищенности сотрудников и проведение социальных мероприятий	2,7	1,6	4,1	8,4	
- расходы на оплату труда работников, относимых к социально незащищенным слоям населения;	1,4	-	1,8	3,2	
- выплата материальной помощи	-	0,8	2,1	-	
- расходы по обучению персонала	1,1	0,6	-	2,9	
- выдача беспроцентных займов	0,2	0,2	0,2	1,7	
<i>Внеучетные показатели</i>					
1	Торговая площадь, кв. м	82	45	265	392
2	Численность работников, чел	8	5	80	93
2.1.	в т.ч. работников, относимых к социально незащищенным слоям населения	1	-	11	12
3	Прибыль в расчете на 1 кв. м торговой площади, тыс. руб.	1,29	3,6	2,13	2,13
4	Прибыль на одного работника, тыс. руб.	13,26	32,4	7,1	8,97
5	Уровень прямых издержек на рубль выручки, %	17,0	16,0	17,0	17,0
6	Процент охвата населения, %	55	58	53	54,2
7	Лояльность покупателей: - случаи возврата товаров со стороны покупателей, - количество записей в книгу жалоб и предложений	-	1	-	1
8.	Охрана труда и травматизм: - количество несчастных случаев на рабочем месте - численность пострадавших работников, чел.	-	-	-	-
9.	Социальные программы: - количество работников, прошедших повышение квалификации	1	1	3	5

**Бюджет запасов и закупок предприятий общественного питания
на первый квартал 2020 года**

Статьи бюджета	Кафе	Столовая	Прочие предприятия	Итого по общепиту
1. Прогноз оборота ПОП, т. руб.	1810,3	1456,4	6790,5	10057,2
2. Планируемые производственные запасы на конец квартала, т. руб.	215,7	196,4	852,3	1264,4
3. Производственные запасы на начало квартала, т. руб.	248,4	215,2	948,9	1412,5
4. Планируемые закупки по продажным ценам, т. руб. (1+2-3)	1777,6	1437,6	6693,9	9909,1
в т.ч. оборот по закупке сельхоз продукции у населения в рамках социальной миссии		4,0		4,0
5. Средний размер торговой наценки, % сумма в закупках, т. руб.	34,1 606,2	27,4 393,9	30,9 2068,4	31,0 3068,5
6. Себестоимость планируемых к закупке запасов, т. руб. (4-5)	1171,4	1043,7	4625,5	6840,6

**Бюджет расходов предприятий общественного питания
на первый квартал 2020 года, тыс. руб.**

Статьи бюджета	Кафе		Столовая		Проч. предпр.		Итого по общепиту
	%	сумма	%	сумма	%	сумма	
1. Прогноз оборота ПОП	100	1810,3	100	1456,4	100	6790,5	10057,2
2. Прямые издержки ЦО всего, в т.ч.:	23,1	418,2	28,9	421,1	27,7	1880,3	2719,6
- транспортные расходы	1,3	23,5	2,3	33,0	1,1	74,7	101,2
- заработная плата и страховые взносы	10,2	184,7	9,4	136,9	9,7	658,7	980,3
в т.ч.;							
расходы на оплату труда работников, относимых к социально незащищенным слоям населения;	0,02	0,5					0,5
выплата материальной помощи					0,07	0,5	0,5
- газ, вода, топливо, электроэнергия	4,2	76,0	5,9	85,3	5,5	371,6	532,9
- амортизация и содержание ОС	5,9	106,8	11,0	159,7	5,2	353,1	619,6
- износ посуды, потери продуктов и др. расходы	1,5	27,2	0,4	66,2	6,2	422,2	515,6
3. Общие издержки				482,1			
4. Итого издержки общепита				3201,7			

Прогнозный отчет о финансовых результатах по сегменту
«Общественное питание» на первый квартал 2020 года, тыс. руб.

Показатели	Кафе	Столовая	Проч. предпр.	Итого по общепиту
1. Прогноз оборота ПОП, в т.ч.	1810,3	1456,4	6790,5	10057,2
- продукция собств. производств.	416,4	589,7	1901,8	2827,9
- покупные товары	1393,9	866,7	4888,7	7229,3
2. Себестоимость планируемых к продаже товаров, в т.ч.	1192,4	1057,0	4687,5	6936,9
- продукция собств. производств.	251,5	408,7	1201,9	1782,1
- покупные товары	940,9	648,3	3485,6	5154,8
3. Маржинальная прибыль (1-2), в т.ч.- продукция собств. производств.	617,9	399,4	2103,0	3120,3
- покупные товары	164,9	181,0	699,9	1045,8
	453,0	218,4	1403,1	2074,5
4. Прямые издержки предприятий ЦО	418,2	421,1	1880,3	2719,6
5. Операционная прибыль (убыток) (3-4)	199,7	(22,0)	222,7	400,7
6. Рентабельность (убыточность), %	11,0	(1,5)	3,3	4,0
Справочно:				
7. Расходы на социальную деятельность:	2,1	3,4	4,7	10,2
7.1. Расходы на выполнение социальной миссии:	1,7	2,8	3,8	8,3
- расходы на строительство детских и спортивных площадок	1,7	0,6	1,5	3,8
- оборот по закупке сельскохозяйственной продукции у населения	-	2,0	2,0	4,0
- расходы на благотворительность и меценатство	-	0,2	0,3	0,5
7.2. Расходы на обеспечение социальной защищенности сотрудников и проведение социальных мероприятий	0,4	0,6	0,9	1,9
- расходы на оплату труда работников, относимых к социально незащищенным слоям населения;	0,1	0,2	0,2	0,5
- выплата материальной помощи	-	0,2	0,3	0,5
- расходы по обучению персонала	0,1	-	0,1	0,2
- выдача беспроцентных займов	0,2	0,2	0,3	0,7

**Бюджет общих и административно-управленческих расходов
на первый квартал 2020 года, тыс. руб.**

Показатели	Сумма расходов
1. Расходы на содержание Совета потребительского общества:	
- расходы на оплату труда	14,1
- отчисления на социальные нужды	4,2
- командировочные расходы	2,8
- прочие расходы	2,4
Итого расходы на содержание Совета	23,5
2. Прочие административно-управленческие расходы:	
- амортизация ОС управления	60,8
- зарплата аппарата управления и отчисления (без председателя Совета)	371,9
- внутрихозяйственные отчисления	33,8
- командировочные расходы аппарата управления	37,9
- представительские расходы	18,3
- текущий ремонт и содержание ОС управления	26,2
- страхование имущества	12,6
- прочие расходы	30,7
Итого	592,2

Отчет о работе центра прибыли
магазина «Центр» Волжского райпо за 1 квартал 2020 г.
(наименование центра ответственности) (отчетный период)
(тыс. руб.)

№ п/п	Показатели	По плану (бюджету)	Фактически	Отклонения(+, -)	
				за квартал	с начала года
1	2	3	4	5	6
<i>Учетные показатели</i>					
1	Розничный оборот	4245,7	4281,3	35,6	35,6
1.1.	в т.ч. предоставленные скидки на товары первой необходимости в рамках социальной миссии	101,9	102,4	0,5	0,5
2	Торговая наценка: сумма	840,6	840,1	-0,5	-0,5
	уровень, %	19,8	20,0	0,2	0,2
3	Прямые издержки ЦО	734,5	731,7	-2,8	-2,8
3.1	переменные	441,8	438,9	-2,8	-2,8
3.2	постоянные	292,8	292,8	-	-
4	Маржинальный доход (п.2 – п. 3.1.)	398,8	401,2	2,4	2,4
5	Операционная (контролируемая) прибыль (п.4–п.3.2.)	106,1	108,5	2,4	2,4
6	Общоторговые издержки, отнесенные на ЦО	2,8	2,5	-0,3	-0,3
7	Операционная (неконтролируемая) прибыль (п.5–п.6)	103,3	106,2,7		
8	Управленческие издержки, отнесенные на ЦО без расходов на социальную деятельность	102,7	103,1	0,4	0,4
9	Чистая прибыль от обычной деятельности ЦО (п.7–п.8)	0,6	2,9	2,3	2,3
Справочно:					
10	Расходы на социальную деятельность, осуществляемые центром прибыли:	6,7	6,9	0,2	0,2
10.1	Расходы на выполнение социальной миссии:				
	- расходы организацию бесплатных обедов	1,9	2,1	0,2	0,2
	- расходы на благотворительность и меценатство	2,1	2,1	-	-
	- оборот по закупке сельскохозяйственной продукции у населения	1,7	2,2	0,5	0,5
10.2	Расходы на обеспечение социальной защищенности сотрудников и проведение социальных мероприятий				
	- расходы на оплату труда работников, относимых к социально незащищенным слоям населения;	1,4	1,4	-	-
	- выплата материальной помощи	-	-	-	-
	- расходы по обучение персонала	1,1	1,3	0,2	0,2
	- выдача беспроцентных займов	0,2	-	-0,2	-0,2
<i>Внеучетные показатели</i>					
1	Торговая площадь, кв. м	82	82	-	-
2	Численность работников, чел	8	8	-	-

Продолжение приложения 23

1	2	3	4	5	6
2.1.	в т.ч. работников, относимых к социально незащищенным слоям населения	1	1	-	-
3	Прибыль в расчете на 1 кв. м торговой площади, тыс. руб.	1,29	1,32	0,03	0,03
4	Прибыль на одного работника, тыс. руб.	13,26	13,56	0,3	0,3
5	Уровень издержек на рубль товарооборота, %	17	17	-	-
6	Процент охвата населения, %	55,0	55,8	0,8	0,8
7	Лояльность покупателей: - случаи возврата товаров со стороны покупателей, - количество записей в книгу жалоб и предложений	- -	1 -	1 -	1 -
8.	Охрана труда и травматизм: - количество несчастных случаев на рабочем месте - количество потерянных рабочих дней в связи с указанными происшествиями	- -	- -	- -	- -

Отчет о работе центра социальной миссии
Волжского райпо за 1 квартал 2020 г.
(наименование организации) (отчетный период)

(тыс. руб.)

Показатели	В целом по ПО			в т. ч. по сегментам (факт)			
	План	Факт	Откл (+,-)	наименования сегментов			
				Хле- бо- печс ние	Тор- говля	Обще- пит	Выполн социальн миссии
1	2	3	4	5	6	7	8
<i>Учетные показатели</i>							
1. Расходы на содержание Совета ПО:	23,5	23,3	-0,2	х	х	х	23,5
- расходы на оплату труда	14,1	14,1	-				14,1
- отчисления на социальные нужды	4,2	4,2	-				4,2
- командировочные расходы	2,8	2,5	-0,3				2,5
- прочие расходы	2,4	2,5	0,1				2,5
2. Расходы на обеспечение соц защищенности сотрудников и соц программы:	11,2	11,6	0,4	1,1	8,5	2,0	х
- расходы на оплату труда работников, относимых к социально-незащищенным слоям населения;	4,0	4,0	-				
- расходы на добровольное медицинское страхование работников и страхование жизни	-						
- расходы на охрану труда	-						
- выплаты материальной помощи (в т.ч. связи с несчастными случаями и заболеваниями)	3,7	4,0	0,3				
- расходы по обучение персонала, повышение квалификации	2,2	2,0	-0,2				
- расходы на оплату проезда к месту отдыха, оздоровительных путевок							
- компенсация питания работникам							
- выданные займы (в т.ч. беспроцентные) на приобретение жилья, другого имущества	1,3	1,6	0,3				
3. Расходы на выполнение соц. миссии:	17,9	18,9	1,0	7,6	6,6	4,7	х
- расходы на строительство детских и спортивных площадок							
- организация бесплатных обедов для нуждающихся;	8,3	9,4	1,1				
- расходы на благотворительность и меценатство	9,6	9,5	-0,1				
- оборот по закупке сельскохозяйственной продукции у населения	9,6	13,0	3,4		6,1	7,4	х

Продолжение приложения 24

1	2	3	4	5	6	7	8
4. Предоставленные скидки на продукцию, товары, услуги сотрудникам, пайщикам, пенсионерам	813,3	830,6	17,3	178,9	565,9	85,8	х
5. Убытки от содержания планово-убыточных социально ориентированных подразделений	63,5	60,1	3,4	41,5	-	22,0	х
6. Всего издержки на соц. миссию	929,4	944,5	15,1	229,1	587,1	121,9	23,5
7. Издержки на соц. миссию без временных издержек	52,6	53,8	1,4	8,7	21,2	14,1	23,5
8. Планируемая чистая прибыль сегментов	1038,7	1018,7	-20,0	709,6	68,5	240,6	х
9. Чистая прибыль по уставной деятельности (8-7)	976,5	972,9	-3,6	х	х	х	х
<i>Внеучетные показатели</i>							
11. Экологическая деятельность:							
- объем отходов, тонн	23	22,2	-0,8	18,8	х	3,4	х
- утилизация отходов, тонн	18	19	1,0	15,2		38	
12. Социальная защищенность сотрудников:							
- численность работников, относимых к социально-незащищенным слоям населения	23	24	1	8	12	4	х
- уд. вес расходов на оплату труда работников, относимых к социально-незащищенным слоям населения в общей сумме расходов на оплату труда	18,0	18,8	0,8	9,8	91	7,5	
13. Охрана труда и травматизм							
- количество несчастных случаев на рабочем месте,	3	2	-1	1	х	1	х
- численность пострадавших работников,	3	3	-	2		1	
14. Социальные программы:							
- количество работников прошедших повышение квалификации за счет организации	9	10	1	3	6	1	х
15. Выполнение социальной миссии:							
- количество благотворительных мероприятий	13	15	2	4	6	3	3
- количество построенных спортивных и детских площадок	2	1	-1				1
16. Укрепление репутации и лояльность покупателей:							
- количество экземпляров газеты «Российская кооперация», распространенных среди населения и пайщиков	154	160	4	33	60	28	36
- количество кооперированного населения	12	10	-2	1	3	1	5
- количество случаев возврата товаров или претензий со стороны покупателей	1	1	-		1		
- количество записей в книгу жалоб и предложений	1	1	-		1		

Структура аналитических счетов для ведения управленческого учета социально ориентированной деятельности

Счета финансового учета		Аналитические счета управленческого учета					
№ счета	название	первого порядка		второго порядка		третьего порядка	
		№ сч.	название	№ сч.	название	№ сч.	название
1	2	3	4	5	6	7	8
41	Товары	1	Товары в розничной торговле	01	Магазин Центр	01	Товары, закупленные у поставщиков
						02	Сельхоз продукты, закупленные у населения в рамках социальной миссии
						03	Товары, поступившие по межсегментным операциям
				02...	Магазин Продукты	01	Товары, закупленные у поставщиков
						02	Сельхоз продукты, закупленные у населения в рамках социальной миссии
						03	Товары, поступившие по межсегментным операциям
		2	Продукты, сырье и товары в общепите	01	Ресторан Центральный	01	Товары и сырье, закупленные у поставщиков
						02	Сельхоз продукты, закупленные у населения в рамках социальной миссии
						03	Товары, поступившие по межсегментным операциям
				02..	Кафе «Ландыш»	01	Товары и сырье, закупленные у поставщиков
						02	Сельхоз продукты, закупленные у населения в рамках социальной миссии
						03	Товары, поступившие по межсегментным операциям
42	Торговая наценка	1	Торговая наценка в розничной торговле	01	Магазин Центр	01	Торговая наценка, начисленная на поступившие товары
						02	Скидки, предоставленные покупателям в рамках социальной миссии
				02..	Магазин Продукты	01	Торговая наценка, начисленная на поступившие товары
						02	Скидки, предоставленные покупателям в рамках социальной миссии

Продолжение приложения 25

1	2	3	4	5	6	7	8
		2	Торговая наценка в общепите	01	Ресторан Центральный	01	Торговая наценка, начисленная на поступившие товары, сырье и продукты
						02	Скидки, предоставленные покупателям в рамках социальной миссии
				02..	Кафе «Ландыш»	01	Торговая наценка, начисленная на поступившие товары, сырье и продукты
						02	Скидки, предоставленные покупателям в рамках социальной миссии
44.1	Расходы розничной торговли	1	Общеторговые расходы	00	x	01	Зарплата товароведов
						02	Зарплата работников, относимых к социально незащищенным категориям
						03...	Амортизация общих ОС
		2	Прямые расходы ЦО	01	Магазин Центр	01	Зарплата продавцов
						02	Зарплата работников, относимых к социально незащищенным категориям
						03..	Амортизация ОС магазина
				02...	Магазин Продукты	01	Зарплата продавцов
						02	Зарплата работников, относимых к социально незащищенным категориям
						03..	Амортизация ОС магазина
		3	Расходы на социальную деятельность, осуществляемые сегментами и ЦО	01	Магазин Центр	01	Расходы на социальную миссию
						02	Расходы на социальные мероприятия
						03	Расходы на социальную защиту сотрудников
				02...	Магазин Продукты	01	Расходы на социальную миссию
02	Расходы на социальные мероприятия						
03	Расходы на социальную защиту сотрудников						
04...		04...	Расходы на охрану труда и ТБ				
		04...	Расходы на охрану труда и ТБ				
		04...	Расходы на охрану труда и ТБ				
44.2	Расходы общепита	1	Общие расходы общепита	00	x	01	Зарплата технологов
						02	Зарплата работников, относимых к социально незащищенным категориям
						03..	Амортизация общих ОС

Продолжение приложения 25

1	2	3	4	5	6	7	8
		2	Прямые расходы ЦО	01	Ресторан Цен- тральный	01	Стоимость сырья
						02..	Зарплата поваров и прочего персонала
						03..	Зарплата работников, относимых к социаль- но незащищенным категориям
				02	Кафе «Ландыш»	01	Стоимость сырья
						02	Зарплата поваров и прочего персонала
						03..	Зарплата работников, относимых к социаль- но незащищенным категориям
		3	Расходы на социальную деятельность, осу- ществляемые сегмента- ми и ЦО	01	Ресторан Цен- тральный	01	Расходы на социальную миссию
						02	Расходы на социальные мероприятия
						03	Расходы на социальную защиту сотрудников
				02	Кафе «Ландыш»	01	Расходы на социальную миссию
						02	Расходы на социальные мероприятия
						03	Расходы на социальную защиту сотрудников
26	Общехозяйственные расходы	1	Косвенные расходы на управление	00	х	01	Зарплата аппарата управления
						02..	Внутрихозяйственные отчисления
		2	Прямые расходы ЦО	01	Центр социальной миссии	01	Зарплата руководителя и проч.
						02..	Канцелярские расходы, бланки
				02	Бухгалтерия	01	Зарплата работников отдела
						02..	Канцелярские расходы, бланки
				03	Отдел труда и зар- платы	01	Зарплата работников отдела
						02..	Канцелярские расходы, бланки
		3	Расходы на социальную деятельность, осу- ществляемые централи- зованно	01	Центр социальной миссии	01	Расходы на социальную миссию
						02	Расходы на социальные мероприятия
						03	Расходы на социальную защиту сотрудников
						04	Расходы на охрану труда и ТБ
05	Расходы на экологическую деятельность						

Продолжение приложения 25

1	2	3	4	5	6	7	8
90.1	Выручка от продаж	1	Выручка розничной торговли	01	Магазин Центр	01	Продажа за наличный расчет
						02	Продажа в долг в рамках социальной миссии
				02..	Магазин Продукты	01	Продажа за наличный расчет
						02	Продажа в долг в рамках социальной миссии
		2	Выручка общепита	01	Ресторан Центральный	01	Продажа за наличный расчет
						02	Продажа в долг в рамках социальной миссии
				02..	Кафе «Ландыш»	01	Продажа за наличный расчет
						02	Продажа в долг в рамках социальной миссии
90.2	Себестоимость продаж	1	Себестоимость продаж по розничной торговле	01	Магазин Центр	00	-
				02..	Магазин Продукты	00	-
		2	Себестоимость продаж по общепиту	01	Ресторан Центральный	00	-
				02..	Кафе «Ландыш»	00	-
91.2	Прочие расходы	1	Расходы на социальную деятельность, осуществляемые сегментами и ЦО	01	Магазин Центр	01	Расходы на социальную миссию
						02	Расходы на проведение социальных мероприятий
						03	Расходы на социальную защиту сотрудников
						04..	Расходы на охрану труда и ТБ
				02	Магазин Продукты	01	Расходы на социальную миссию
						02	Расходы на проведение социальных мероприятий
						03	Расходы на социальную защиту сотрудников
						04..	Расходы на охрану труда и ТБ
				03	Ресторан Центральный	01	Расходы на социальную миссию
						02	Расходы на проведение социальных мероприятий
						03	Расходы на социальную защиту сотрудников
						04..	Расходы на охрану труда и ТБ

Продолжение приложения 25

1	2	3	4	5	6	7	8
				04..	Кафе «Ландыш»	01	Расходы на социальную миссию
						02	Расходы на проведение социальных мероприятий
						03	Расходы на социальную защиту сотрудников
						04..	Расходы на охрану труда и ТБ
		2	Расходы на социальную деятельность, осуществляемые централизованно	01	Центр социальной миссии	01	Расходы на социальную миссию
						02	Расходы на проведение социальных мероприятий
						03	Расходы на социальную защиту сотрудников
						04	Расходы на охрану труда и ТБ
						05..	Расходы на экологическую деятельность

Ведомость учета социальных показателей (учетных и внеучетных)

Центра социальной миссии за 1 квартал 2020 г.
(наименование центра ответственности) (отчетный период)

Дата	Группа показателей	Форма выражения	Наименование мероприятия, описание	Количественные параметры	Примечания
03.01.2019 05.01.2019	Выполнение социальной миссии	натуральный	Проведение новогоднего утренника для детей сотрудников, пайщиков, детей из многодетных семей, инвалидов, сирот	Участвовало всего 28 детей, проведено 2 мероприятия	х
		денежный	Расходы на социальную деятельность: - оплата услуг ООО «Праздник» - стоимость подарков	1000 руб. 8400 руб.	Отражено на субсчете 91.2.2.01.01
10.02.2019	Социальные программы	натуральный	Организация курсов повышения квалификации работников прилавка	Прошло обучение 5 человек	х
		денежный	Расходы на социальную деятельность: - оплата услуг АНОО ВО ЦС РФ «РУК» Чебоксарский кооперативный институт (филиал)	2000 руб.	Отражено на субсчете 26.3.01.02
22.02.2019	Охрана труда	натуральный	Несчастный случай на производстве на предприятии общественного питания	Количество - 1 Пострадало - 1 чел.	х
		денежный	Расходы на социальную деятельность: - выплата материальной помощи пострадавшему - проведение мероприятий по охране труда и технике безопасности	4000 руб.	Отражено на субсчете 91.2.2.01.04
				3000 руб.	Отражено на субсчете 26.3.01.04
07.03.2019	Укрепление репутации ПО,	натуральный	Проведение праздничного концерта, посвященного международному женскому дню 8 марта, подготовленного школьниками и сотрудниками. Поздравление женщин (сотрудниц, пайщиков, ветеранов, многодетных матерей), вручение цветов и подарков	Приняло участие в мероприятии 138 женщин, каждой вручен цветок, подарок	х
		денежный	Расходы на социальную деятельность: - стоимость цветов - стоимость подарков	4830 руб. 8280 руб.	Отражено на субсчете 91.2.01.02
И т.д.					

Руководитель центра ответственности _____ / _____ /

Показатели работы отчетных сегментов Волжского райпо за 2019 год, тыс. руб.

Показатели сегментов	Торговля		Общепит		Хлебопечение		Выполнение социальной миссии		Прочие сегменты		Итого по сегментам	
	отч. год	пред год	отч. год	пред год	отч. год	пред год	отч. год	пред год	отч. год	пред год	отч. год	пред год
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
1. Доходы всего, в т.ч.	145725	131820	92345	88510	71740	67915	x	x	46795	52853	356875	341098
1.1. по обычной деятельности:	142265	128370	89520	85330	70140	63715	x	x	44793	51763	346988	329178
- от внешних продаж	129015	116480	81040	78760	65520	58725			41893	49423	318008	303388
- межсегментные операции	13250	11890	8210	6570	4620	4990			2900	2340	28980	25790
1.2. по прочей деятельности:	3460	3450	2825	3180	166	4200	x	x	2002	1090	9887	11920
- от продажи внеоборотных активов	2560		1240	440					770		4570	440
в т.ч. от внешних продаж	2000		1240						770		4010	
от межсегментных операций	560			440							560	440
- штрафы полученные		1789		570						340		2699
- от аренды	900	1100				2150					3050	3250
- другие		561	1585	2170	166	2050			1232	750	2983	8781
2. Расходы всего, в т.ч.	135908	126090	81050	79470	67530	59940	18443	18262	40044	42023	342975	325785
2.1. по обычной деятельности:	134650	125140	80120	78350	67530	59940	16700	15462	40044	41980	339134	320872
- себестоимость внешних продаж	121770	115100	72240	71110	63350	54570			37724	39940	311984	298202
в т.ч. расходы на соц. деятельность	6580	6710	3210	3060	4020	3866	16700	15462	1750	2235	32260	31333
- межсегментные операции	12880	10040	7880	6130	4180	4470			2310	2040	27150	22580
2.2. по прочей деятельности:	1258	950	840	1120	-	-	1743	2800	-	43	3841	4913
- от продажи внеоборотных активов	1060		740	420							1800	420
в т.ч. от внешних продаж	810		740								1550	
от межсегментных операций	250			420							250	420
- штрафы уплаченные												
- проценты за кредит				345						10		355
- по операциям аренды	198	850								33	198	883
- расходы на социальную деятельность		100	100	355			1743	2800-			1843	3255
3. Прибыль (убыток) до налогообложения всего, в т.ч.	9817	5730	11295	9040	4210	7975	x	x	6751	10830	120709	15313

Продолжение приложения 27

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
3.1. прибыль (убыток) по обычной деятельности:	7615	3230	9310	6980	2610	3775	x	x	4749	9783	7854	8306
- от внешних продаж	7245	1380	8980	6540	2170	3255			4169	9483	6024	5186
- межсегментные операции	370	1850	330	440	440	520			590	300	183	3210
3.2. прибыль (убыток) по прочей деятельности	2202	2500	1985	2060	1600	4200	x	x	2002	1047	6046	7007
4. Текущий налог на прибыль											538	525
5. Чистая прибыль											11532	14788
6. Активы всего, в т.ч.	41508	51377	27715	27530	31343	32610	3040	2990	8365	5937	112971	111444
6.1. внеоборотные активы	20642	20380	16060	15950	21310	22490	2700	2650	5890	4924	66602	66394
6.2. оборотные активы	20866	20997	11655	11580	10033	10120	1340	1340	2475	1013	46369	45050
7. Обязательства всего, в т.ч.	7810	9770	6375	8435	3035	3070	123	175	2739	4753	22881	26203
7.1. краткосрочные:	7480	9670	6375	8410	2950	3010	123	175	2739	4753	22666	26018
- по налогам и сборам	2180	4210	2290	3560	1180	540			1320	2246	6970	10556
- по оплате труда	3050	3670	2896	2780	880	930	103	75	1190	1170	8119	8625
- другие	3250	1790	1189	2070	890	1540	20	100	229	1337	13697	6833
7.2. долгосрочные	130	100		25	85	60					215	185
8. Количество предприятий, ед.	25	26	14	13	3	3	x	x	6	7	48	49
9. Численность персонала, чел.	108	110	86	83	77	76	3	3	44	47	318	319
10. Среднемесячная зарплата, руб.	18560	17850	19230	18750	21290	20340	27440	25890	17880	17210	20220	19670