

На правах рукописи

Кондрашова Ольга Руслановна

**РАЗВИТИЕ СОЦИАЛЬНО ОРИЕНТИРОВАННОГО ПОДХОДА
В УПРАВЛЕНЧЕСКОМ УЧЕТЕ**

Специальность 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

АВТОРЕФЕРАТ

диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Воронеж - 2020

Работа выполнена в Чебоксарском кооперативном институте (филиале) Автономной некоммерческой образовательной организации высшего образования Центросоюза Российской Федерации «Российский университет кооперации»

Научный руководитель – доктор экономических наук, профессор
Серебрякова Татьяна Юрьевна

Официальные оппоненты:

Малиновская Наталья Владимировна, доктор экономических наук, доцент, Федеральное государственное образовательное бюджетное учреждение высшего образования «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации», факультет налогов, бизнес-анализа и аудита, департамент бизнес-анализа и аудита, профессор

Шароватова Елена Алексеевна, доктор экономических наук, доцент, Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего профессионального образования «Ростовский государственный экономический университет (РИНХ)», учетно-экономический факультет, кафедра бухгалтерского учета, профессор

Ведущая организация Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования «Новосибирский государственный технический университет»

Защита состоится «03» октября 2020 года в 12-00 на заседании диссертационного совета Д 212.038.23 при **Федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего образования «Воронежский государственный университет»** по адресу: 394068, г. Воронеж, ул. Хользунова, д. 42в, учебный корпус № 5А, ауд. 203А.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке ФГБОУ ВО «Воронежский государственный университет», www.science.vsu.ru

Автореферат разослан «__» июля 2020 г.

Ученый секретарь
диссертационного совета



Пожидаева
Татьяна Алексеевна

I. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

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. В современном мире возрастает роль социальной ответственности бизнеса, в основе которой лежит его предпринимательская деятельность и ее воздействие на общество и экологию. Параллельно возрастает потребность в обеспечении информацией руководства экономических субъектов и всех 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 бухгалтерской 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 экономического субъекта.

В числе организаций, осуществляющих социально ориентированную деятельность в сочетании с коммерческой деятельностью, выделяют организации потребительской кооперации. Многочисленные виды деятельности кооперативных организаций дают возможность обеспечивать перераспределение заработанных доходов между пайщиками и остальным населением, пользующимся услугами предприятий потребительской кооперации и социальными преференциями, в то же время накладывают на руководство кооперативными организациями ответственность перед заинтересованными сторонами за рациональное наращивание паевых накоплений и их оптимальное соотношение с использованием полученных доходов в целях 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 удо-

влетворенности 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, что 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. Ковпотиной, 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. Харитонов, 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.

Недостаточная разработанность теоретических и практических положений в области социально 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 систему социальных показателей и порядок их учета, позволяющих полно и всесторонне раскрыть информацию о реализации со-

циальной 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 многоотраслевую и социально ответственную деятельность.

Объектом исследования выступают организации потребительской кооперации Чувашской Республики и Республики Марий Эл, осуществляющие многоотраслевую 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), методологические положения бухгалтерского учета и кон-

троля. 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 управлен-

ческом 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 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 воз-

возможность ее внедрения в практику кооперативных организаций без коренной перестройки существующей системы учета, отчетности, планирования, документооборота, без изменения организационной структуры управления, что не потребует от организации существенных затрат на ее внедрение и может быть осуществлено в короткие сроки.

Разработанные рекомендации могут применяться в учебном процессе при преподавании дисциплин по управленческому учету, контроллингу, бухгалтерской финансовой отчетности, а также при выполнении выпускных квалификационных работ студентами, обучающимися в вузах по направлению подготовки «Экономика» и «Менеджмент».

Апробация и практическая реализация результатов исследования. Основные результаты исследования 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 теоретические положения и методики управленческого учета и отчетности, бюджетирования, основанные на социально ориентированном подходе, используются при преподавании учебных дисциплин «Бухгалтерский управленческий учет», «Управленческий учет в отраслях потребительской кооперации», «Контроллинг», а также в системе дополнительного образования в Чебоксарском кооперативном институте Российского университета кооперации Центросоюза РФ, 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 наименований, и 27 приложений. Работа изложена на 311 страницах машинописного текста и содержит 26 таблиц, 25 рисунков.

II. ОСНОВНЫЕ НАУЧНЫЕ РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

1. Обоснованы теоретические положения реализации социально ориентированного подхода в управленческом учете: сформулировано определение социальной деятельности как объекта управленческого уче-

та; доказана необходимость формирования информации о социальной деятельности в разрезе сегментов и центров ответственности, что послужило основой построения модели управленческого учета, базирующейся на социально ориентированном подходе.

По мере усиления значимости социальной ответственности экономического субъекта за степень воздействия его деятельности на общество и окружающую среду возрастает роль экономической информации о финансовых возможностях организаций для реализации социальных задач. Осуществление социальной деятельности связано с возникновением дополнительных затрат по сравнению с обычной коммерческой деятельностью.

Традиционно реализацией социальных задач в сельской местности занимаются организации потребительской кооперации. Потребительское общество (ПО) помимо некоммерческой, осуществляет предпринимательскую деятельность. Наиболее значимые и рентабельные виды деятельности выделены из ПО и функционируют как отдельные коммерческие организации. Согласно положениям ПБУ 11 «Связанные стороны», потребительское общество совместно с такими юридическими лицами рассматривается как группа связанных организаций, при этом потребительское общество контролирует всю группу. Особенность деятельности группы связанных организаций потребительской кооперации состоит в осуществлении социальной миссии и коммерческой деятельности. Обеспечение устойчивого развития организаций, осуществляющих социальную деятельность, выходит на первый план, таким образом, определяя задачу по организации социально ориентированного подхода в управленческом учете, обеспечивающим руководство данными о финансовых возможностях для реализации социальных задач, а также о результатах такой деятельности для самой организации и общества.

Наиболее подходящей моделью управленческого учета при социально ориентированном подходе является модель, основанная на совокупности детализации информации по центрам ответственности (ЦО) и выделении сегментов, поскольку речь идет о многоотраслевой группе связанных компаний, и управление ими имеет линейно-функциональную структуру.

Реализация социальной миссии и задачи сбора информации о доходах и расходах для ее осуществления, социальных показателей делают необходимым введение нового типа ЦО – центра социальной миссии для обобщения информации расходах ПО на социально ориентированную деятельность группы связанных компаний (табл. 1). Руководителем ЦО является председатель Совета ПО, поскольку по Уставу несет ответственность за ведение некоммерческой деятельности, финансируемой за счет вступительных и паевых

взносов пайщиков, которые образуют неделимый и паевой фонды. По полномочиям председателя Совета как руководителя и по принципам оценки работы данного подразделения, характеризующегося доходами только в виде целевых источников (взносов пайщиков) и распределяемой прибыли, его невозможно отнести ни к одному из обычных видов ЦО.

Таблица 1 – Идентификация 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 («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
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	Пункты службы быта и т.д.
			Бухгалтерия
			Отдел кадров
			Планово-экономический отдел
			Транспортный участок
			Юридический отдел

Многоотраслевой характер деятельности группы компаний ПО диктует необходимость дополнительного обособления учетной управленческой информации в разрезе видов экономической деятельности на основе использования принципов ПБУ 12 «Информация по сегментам», что целесообразно для формирования внешней и внутренней отчетности с выделением сегментов по видам деятельности.

Для дополнительной детализации данных по выделенным сегментам в разрезе ЦО, являющихся частями соответствующего сегмента, введена категория «центр сегментирования» (ЦС), означающая способ группировки информации в управленческом учете. Формирование информации и ее раскрытие для заинтересованных пользователей осуществляется по ЦС.

Обобщение изложенных выше особенностей позволило разработать модель управленческого учета, базирующуюся на социально ориентированном подходе (рис. 1).



Рисунок 1 – Модель управленческого учета, базирующаяся на социально ориентированном подходе (с применением сегментирования)

Отличительной особенностью модели является сбор первичной информации по центрам ответственности, ее обобщение по центрам сегментирования (вторичная информация), разработка бюджетов по центрам ответственности, центрам сегментирования и отражение итоговой информации во внутренней и внешней отчетности. В отличие от классических моделей управленческого учета, например, по ЦО, социальные показатели формируются путем обобщения для каждого сегмента информации по ЦО, при этом сегменты выделяется по каждому виду коммерческой и некоммерческой деятельности, осуществляемый потребителем обществом или контролируемой им организацией, осуществляющей приносящие доход виды деятельности. Данная модель целесообразна для использования в группе связанных организаций, рассматриваемых как единое целое для управленческого учета и контроля, в том числе за выполнением социальной миссии, поскольку сегментирование в указанном контексте применяется для дополнительного обособления учетной информации по отраслевому или организационному признаку, что характерно для многоотраслевых организаций или групп компаний. Для организаций, не обладающих перечисленными особенностями, социально ориентированный подход в управленческом учете не может быть реализован в виде предлагаемой модели.

Таким образом, социально ориентированный подход в управленческом учете – совокупность способов, методов, инструментов управленческого учета, нацеленных на сбор, группировку и обобщение финансовой 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. Данное определение отражает все аспекты социально ориентированного подхода в управленческом учете: собственный инструментарий, цель, объекты, метод и модель. Обязательным условием применения социально ориентированного подхода в управленческом учете в рассматриваемом контексте является организация учета и контроля социальных показателей по ЦО и ЦС как принципиального отличия от других подходов.

В зависимости от вида пользователей информации по сегментам, сегменты разбиты на группы: 1) внутренние (управленческие) сегменты – формирование информации, предназначенной для управления; 2) внешние (отчетные) сегменты – обобщение информации во внешней отчетности.

2. Предложено организационно-методическое обеспечение управленческого учета, основанного на социально ориентированном подходе.

В условиях цифровизации управленческих и учетно-аналитических процессов наиболее рациональной является интегрированная система финансового и управленческого учета, предполагающая однократный ввод первичной информации и ее последующую многократную группировку, обобщение и перераспределение в необходимых аспектах, исходя из конечных целей и потребностей управления в информации (составление внутренней отчетности или внешней отчетности).

Социально ориентированный подход в управленческом учете рассматривается как новое направление управленческого учета, следовательно, при его применении используются методы управленческого учета, позволяющие сформировать информацию для управления социальными показателями, и формирующие его инструментарий. Исследование позволило сформулировать цель, функции, предмет, объекты, принципы и методы социально ориентированного подхода в управленческом учете (рис. 2).



Рисунок 2 – Функции и инструментарий социально ориентированного подхода в управленческом учете

Организационно-методическое обеспечение реализации социально ориентированного подхода в управленческом учете социальных показателей включает элементы: рекомендуемый состав социальных показателей и их

классификацию; рабочий план счетов организации, позволяющий сформировать учетные показатели социальной направленности в единой системе счетов бухгалтерского учета; формы регистров для обобщения внеучетных показателей; формы бюджетов социальной деятельности; формы внешней и внутренней отчетности по центрам сегментирования, по центрам ответственности и в целом по организации.

Построение рабочего плана счетов управленческого учета социальных показателей по сегментам осуществлено за счет дополнительно введенных субсчетов и аналитических счетов с присвоением нескольких аналитических признаков. Разработанный план счетов позволяет разграничить ответственность за показатели работы каждого ЦО; обобщать итоговую информацию ЦО по сегментам; сопоставлять доходы и расходы и выявлять финансовые результаты по каждому ЦО и ЦС; отражать на счетах внутренние операции между ЦО и ЦС, выявлять их вклад в финансирование социальной миссии; формировать социальные показатели для составления внутренней и интегрированной отчетности. При формировании финансового результата предлагается использование многоступенчатой методики распределения косвенных издержек центров затрат между основными центрами ответственности, косвенных издержек по управлению между сегментами на основе многоступенчатой методики распределения затрат.

3. Разработана система социальных показателей и проведена их группировка на основе предложенных классификационных признаков, что послужило основой для организации учета и контроля многосегментной и социальной деятельности.

Состав информационных потоков, исходящих из системы учета, определяется потребностями управления социальной деятельностью. Для систематизации информации, обобщаемой в интегрированном учете, проведена классификация социальных показателей (табл. 2) по различным признакам: по источникам их формирования; по форме выражения; по источникам раскрытия; по содержанию и направлениям социальной деятельности; по роли в принятии управленческих решений.

Данные для составления социально ориентированной отчетности могут формироваться как в системном учете (бухгалтерском, управленческом), так и вне систем учета (путем анкетирования, опросов, исследования интернет-ресурсов, аналитических выборок и т.п., осуществляемых специалистами отделов маркетинга, кадров, работы с клиентами, ревизионного отдела и т.п.). В связи с этим, предлагается деление социальных показателей на учетные и внеучетные.

Таблица 2 – Система социальных показателей и их формирование в управленческом учете организаций потребительской кооперации (фрагмент)

Классификационные признаки			Источник формирования	Наименование показателей	
содержание показателей	способ формирования	форма выражения			
1	2	3	4	5	
Экологическая деятельность	Сохранение природного и производственного капитала	Учетные	Денежные	Субсчет 26.3.01.05	Расходы на охрану окружающей среды; платежи за загрязнение окружающей среды; расходы на ремонт основных средств, связанных с экологической деятельностью
		Учетные	Натуральные	Регистры аналитического учета	Объем выбросов загрязняющих веществ; объем отходов, утилизация отходов; экономия топливно-энергетических ресурсов; использование вторсырья
		Внеучетные	Включающие описание мероприятий	Ведомость учета социальных показателей	Участие в восстановлении окружающей природы; экологическая и информационно-просветительская деятельность; мероприятия, направленные на снижение воздействия на окружающую среду
Социальная ответственность	Использование трудовых ресурсов	Внеучетные	Натуральные	Информация отдела кадров	Численность работников, относящихся к социально-незащищенным слоям населения
		Внеучетные	Основные на оценке ситуации	Информация отдела кадров	Демографический состав персонала (по полу, возрасту, национальности); уровень образования персонала
	Уровень социальной защищенности сотрудников	Учетные	Денежные	Субсчета 44.1.1.00.02 4.1.2.01.02 44.2.2.01.02	Расходы на оплату труда работников, относящихся к социально-незащищенным слоям населения; их средняя зарплата; размер расходов на добровольное медицинское страхование работников
		Внеучетные	Относительные	Расчет	Доля 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
		Внеучетные	Включающие описание мероприятий	Ведомость учета социальных показателей	Условия для карьерного роста сотрудников, привилегии молодых специалистов
	Охрана труда и травматизм	Внеучетные	Натуральные	Ведомость учета социальных показателей	Количество несчастных случаев на производстве; количество ДТП; численность пострадавших работников; количество потерянных рабочих дней в связи несчастными случаями
		Учетные	Денежные	Субсчет 26.3.01.0	Расходы на охрану труда; выплаты материальной помощи в связи с несчастными случаями и заболеваниями
	Выполнение социальной миссии потребительской кооперации	Учетные	Натуральные	Регистры аналитического учета счета 01	Количество вновь построенных детских и спортивных площадок; количество вновь созданных рабочих мест; количество благотворительных мероприятий

Продолжение таблицы 2

1	2	3	4	5	
	Учетные	Денежные	Субсчет 26.3.01.0	Расходы на проведение благотворительных мероприятий; размер предоставленных скидок на товары и услуги пайщикам; убытки от содержания планово-убыточных подразделений; оборот по закупке сельскохозяйственной продукции у населения	
Выполнение социальных программ	Учетные	Денежные	Субсчет 26.3.01.0	Расходы по обучению персонала, повышение квалификации, оплату оздоровительных путевок; компенсация питания работникам; выданные займы; материальная помощь работникам	
	Внеучетные	Натуральные	Ведомость учета социальных показателей	Количество работников прошедших повышение квалификации за счет организации; получивших материальную помощь	
	Внеучетные	Относительные	Расчет	Коэффициент роста квалификационного уровня персонала	
	Укрепление репутации ПО, пропаганда кооперативных ценностей	Внеучетные	Оснванные на оценке ситуации	Опросы, анкетирование	Степень удовлетворенности покупателей уровнем обслуживания и предлагаемым ассортиментом товаров
Взаимодействие с внешней средой	Учетные	Денежные	Субсчет 26.3.01.0	Расходы на благотворительность и меценатство; сумма кооперативных выплат	
	Внеучетные	Включающие описание мероприятий	Ведомость учета социальных показателей	Работа по защите прав человека; пропаганда ценностей потребительской кооперации; культурно-массовая работа; пропаганда духовных ценностей	
	Внеучетные	Натуральные	Ведомость учета социальных показателей	Количество экземпляров газеты «Российская кооперация», распространенных среди населения; количество кооперированного населения	
	Удовлетворение социальных запросов общества	Учетные	Денежные	Субсчет 91.01.0	Сумма уплаченных штрафов за нарушение законодательства
		Внеучетные	Натуральные	Ведомость учета социальных показателей	Количество судебных и иных разбирательств по случаям нарушения антимонопольного законодательства; количество жалоб на нарушение прав человека, количество предприятий, в которых имеется «Уголок потребителя»
	Обеспечение качества продукции (работ, услуг)	Учетные	Денежные	Субсчет 91.01.0	Сумма штрафов, уплаченных за продажу товаров ненадлежащего качества, нарушение правил торговли
		Внеучетные	Относительные	Расчет	Процент продукции (услуг), качество которых оценивается для выявления возможностей их улучшения
Внеучетные		Натуральные	Книга жалоб	Количество жалоб на качество обслуживания и сервиса	

Учетные показатели, формируемые на регулярной основе в финансовом или управленческом учете, могут быть выражены в денежном, в некоторых случаях – в натуральном выражении. Внеучетные показатели невозможно получить в учетных системах, они могут исчисляться как в денежном и натуральном выражении, так и в относительном выражении, содержать описание мероприятий или могут быть основаны на профессиональной оценке сложившейся ситуации.

4. Развита организационно-методические положения бюджетирования социальной деятельности по сегментам и центрам ответственности, включая центр социальной миссии, разработаны формы внутренней отчетности и интегрированной отчетности в части раскрытия социальной составляющей.

Планирование социальных показателей происходит в традиционных бюджетах в разрезе центров ответственности и сегментов по видам деятельности (производство, продажи, закупки, управление). Технология бюджетирования в многосегментных организациях, осуществляющих одновременно несколько видов экономической деятельности, а также некоммерческую деятельность социальной направленности состоит в разработке бюджета выполнения социальной миссии в разрезе сегментов. При этом определяются расходы на достижение запланированных внеучетных и учетных социальных показателей в планируемых значениях.

Методика бюджетирования при применении социально ориентированного подхода имеет особенности и отличается от традиционной методики бюджетирования: 1) при расчете показателей социального бюджета принимаются в расчет не только данные, формируемые в денежном и натуральном выражении 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) 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; 4) применение социально ориентированного подхода приводит к некоторым изменениям порядка разработки традиционных бюджетов: после завершения формирования бюджета выполнения социальной миссии в операционные бюджеты сегментов и центров ответственности, составленные без учета социальной деятельности, вносятся корректировки с целью включения в них социальных показателей.

5. Разработаны процедуры контроля выполнения социальных показателей путем введения показателей полезности и затратности, а также целевых показателей для оценки социальной деятельности центров ответственности на стратегическом и оперативном уровнях управления социальной миссией.

Важнейшей задачей социально ориентированного подхода к управлению социальными показателями является контроль достоверности информации, отраженной в социальных отчетах, предоставляемых внешним и внутренним пользователям. Внутренним пользователям важен контроль уровня и величины социальных показателей, их соответствия установленным параметрам, а также наличия в управленческом учете достоверной информации, позволяющей принимать оперативные и стратегические решения по управлению социально ориентированной деятельностью. В этих целях разработана система контрольных показателей, позволяющих получать комплексную оценку деятельности ЦО и ЦС на основе план-факт анализа. Некоторые данные относятся к неконтролируемым. Основным документом для контроля за деятельностью ЦП, ЦИ и ЦС является отчет о финансовых результатах, составленный по этапам формирования прибыли и по уровням ЦО. Логическая последовательность контроля выполнения социальной миссии представлена на рис. 3. Контроль деятельности ЦСМ 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 результата от их осуществления на основе установленных социальных показателей.

Размер средств, которые ПО может направить на социальную деятельность, зависит от вклада каждого сегмента в общую прибыль организации. При принятии решений о финансировании социальной миссии председатель Совета должен учесть ожидаемые пайщиками кооперативные выплаты и прирост прибыли. 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, с разработкой возможных социальных и экологических проектов, направленные на реализацию миссии потребительской организации.



Рисунок 3 - Последовательность контроля выполнения социальной миссии потребительской кооперации

Контроль осуществляется по показателям оценки социально ориентированной деятельности потребительской кооперации (табл.3).

Таблица 3- Рекомендуемые показатели для оценки социально ориентированной деятельности ПО на этапе принятия стратегических управленческих решений (фрагмент)

Направление оценки	Оцениваемая область социальной деятельности	Примеры показателей	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	Рост данных показателей положительно характеризует социальную деятельность
	Социальная ответственность	Соотношение расходов на оплату труда работников, относимых к социально-незащищенным слоям населения к общей сумме заработной платы персонала	ПО и ее польза для общества, но отрицательно влияет на прибыль ПО.
		Соотношение размера расходов на добровольное медицинское страхование работников к общей сумме расходов по обычной деятельности	Поэтому
		Удельный вес расходов на оплату труда работников, относимых к социально-незащищенным слоям населения в общей сумме расходов на оплату труда	

Продолжение таблицы 3

1	2	3	4
	Выполнение социальной миссии	Удельный вес расходов на проведение благотворительных мероприятий в сумме прочих расходов	положительно оценивается размер расходов в пределах их плановых значений (бюджетов)
		Отношение суммы предоставленных скидок на товары и услуги пайщикам к сумме реализованной торговой наценки	
		Убытки от содержания планово-убыточных подразделений и их доля в прибыли от продаж по сегментам	
	Выполнение социальных программ	Упущенная выгода от выдачи беспроцентных займов сотрудникам, пайщикам на приобретение жилья, другого имущества	
Полезность	Экологическая деятельность	Соотношение объема отходов, объема потребленных природных ресурсов со среднеотраслевыми показателями, либо с нормативами	Положительно оценивается рост показателей
		Социальная ответственность	
	Выполнение социальной миссии	Отношение средней зарплаты ПО к среднему уровню по региону	Положительно оценивается рост показателей
		Прирост оборота по закупке сельскохозяйственной продукции у населения (в суммовом и натуральном выражении)	
	Выполнение социальных программ	Динамика жалоб со стороны покупателей, партнеров	Положительно оценивается рост показателей
		Удельный вес работников, прошедших повышение квалификации за счет организации в общей численности персонала	
		Коэффициент роста квалификационного уровня персонала	

Показатель полезности социально ориентированной деятельности отражает пользу социальной деятельности для общества. Определяется как отношение положительных отзывов о различных направлениях социальной деятельности, полученных от пайщиков, жителей, работников и др. к числу опрошенных заинтересованных пользователей.

Показатель затратности социально ориентированной деятельности отражает уровень издержек на выполнение социальной миссии. Определяется как отношение расходов на выполнение социальной миссии с учетом вмененных издержек к выручке от продаж.

Расчет коэффициентов, приведенных в таблице 3, позволяет выявить наиболее приоритетные виды деятельности, формы работы с населением, а главное – потребности заинтересованных сторон.

III. ОСНОВНЫЕ ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ

1. В многоотраслевых некоммерческих организациях, занимающихся социально ответственной деятельностью наряду с некоммерческой, важнейшее

значение приобретает информация о работе сегментов, осуществляющих коммерческую деятельность, их вкладе в общую прибыль организации, рассматриваемую как источник финансирования социальной деятельности, возникающих в связи с этим рисков коммерческой деятельности, размерах расходов на социальную миссию и необходимых инвестиций в развитие экономического субъекта. Такая информация может быть сформирована в системе управленческого учета при наличии социально ориентированного подхода в его организации.

2. Применение в управленческом учете организаций потребительской кооперации социально ориентированного подхода может принести им следующие преимущества: повышение инвестиционной привлекательности и улучшение деловой репутации, конкурентоспособности, управленческой структуры и качества управления, оптимизации финансовых и социально ориентированных показателей.

3. Раскрытие социальных показателей во внутренней и внешней отчетности ПО 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.

IV. ПУБЛИКАЦИИ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Статьи в журналах, рекомендованных ВАК Минобрнауки РФ:

1. Кондрашова О.Р. Распределение косвенных расходов между центрами ответственности в управленческом учете многосегментных организаций / О.Р. Кондрашова // Вестник университета. – Москва, 2009. – №1 (11). – С. 128-132. – 0,31 п.л.

2. Кондрашова О.Р. Информационное обеспечение управления доходами и расходами многосегментной организации / Е.А. Еленевская, О.А. Ефремова, О.Р. Кондрашова // Экономические и гуманитарные науки. – 2009. – № 3 (209). – С. 224-230. – 0,6 п.л./ 0,2 п.л.

3. Кондрашова О.Р. Интеграция финансового и управленческого учета при формировании информации по сегментам в кооперативных организациях / О.Р. Кондрашова // Современные проблемы науки и образования. – 2013. – № 5 (Электронный журнал) : – URL: <http://www.science-education.ru/111-10743>. – 0,5 п.л.

4. Кондрашова О.Р. Построение управленческого учета по сегментам: теоретический и практический аспекты / О.Р. Кондрашова // Фундаментальные исследования. – 2013. – № 11. – Ч. 9. – С. 1912-1918. – 0,63 п.л.

5. Серебрякова Т.Ю. Управленческий учет информации по сегментам как часть интегрированного учета / Т.Ю. Серебрякова, О.Р. Кондрашова // Между-

народный бухгалтерский учет. – 2015. – №8 (350). – С. 2-16. – 0,88 п.л./ 0,44 п.л.

6. 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. – 0,63 п.л.

7. Кондрашова О.Р. Интегрированная отчетность в системе управленческого учета / О.Р. Кондрашова // Международный бухгалтерский учет. – 2018. – Т. 21. – № 1. – С. 17-29. – 0,75 п.л.

8. Серебрякова Т.Ю. Институциональные подходы к классификации управленческого учета / Т.Ю. Серебрякова, О.Р. Кондрашова, О.А. Бирюкова // Международный бухгалтерский учет. – 2018. – Т. 21 – № 4. – С. 204-212. – 0,9 п.л./ 0,3 п.л.

9. Кондрашова О.Р. О социально ориентированном управленческом учете в потребительской кооперации / О.Р. Кондрашова // Вестник Российского университета кооперации. – № 2 (36). – 2019. – С. 26-40. – 0,88 п.л.

Опубликованные монографии и препринты:

10. Кондрашова О.Р. Управленческий учет и отчетность по сегментам : монография / О.Р. Кондрашова. – Москва : ИНФРА-М, 2017. – 236 с. – 14,75 п.л.

11. Кондрашова О.Р. Организация бюджетирования в многосегментных организациях (на примере потребительских обществ) : препринт / О.Р. Кондрашова // Рос. ун-т кооп., Чебоксар. кооп. ин-т. – Чебоксары, 2010. – 52 с. – 3,0 п.л.

12. Христюлова В.В. Организация работы бухгалтерии потребительского общества : препринт / В.В. Христюлова, М.В. Богданов, О.Р. Кондрашова и др. // Чебоксары : ЧКИ РУК, 2009. – 68 с. – 3,95 / 0,57 п.л.

Публикации в других изданиях и материалах конференций:

13. Кондрашова О.Р. Учет по центрам ответственности: проблемы и преимущества внедрения / О.Р. Кондрашова // Кооперация в решении задач по реализации национальных проектов в развитии общества : материалы Международной научной конференции профессорско-преподавательского состава, сотрудников, аспирантов и студентов вузов стран СНГ по итогам научно-исслед. работы в 2006 г., 22 апреля 2007 г. – Москва : ФГОУ ВПО РГАУ – МСХА им. К.А. Тимирязева, 2007. – С. 136-140. – 0,31 п.л.

14. Кондрашова О.Р. Особенности бюджетирования на предприятиях розничной торговли потребительской кооперации / О.Р. Кондрашова // Инновационные подходы к модернизации современного общества : материалы межвузовской научно-практической конференции, г. Чебоксары, 28 января 2010 г. : в 2 ч. – Чебоксары, 2010. – Ч. 1 – С. 215-219. – 0,31 п.л.

15. Кондрашова О. Р. Система сбалансированных показателей и ее роль в организации бюджетирования в многосегментных организациях / О. Р. Кондрашова // Российская государственность: история, современность и перспективы : материалы Международной научно-практической конференции, посвященной 1150-летию российской государственности, 100-летию Российского университета кооперации и 50-летию Чебоксарского кооперативного института (филиала), 10-11 октября 2012 г. – Москва, Чебоксары, 2012. – С. 263-268. – 0,38 п.л.

16. Кондрашова О.Р. Система показателей социальной ответственности организаций потребительской кооперации / О. Р. Кондрашова // Апрельские научные чтения имени проф. Л.Т. Гиляровской : материалы VIII Международной научно-практической конференции, г. Воронеж, 12 апреля 2018 г. : в 2 ч. – Воронеж : Издательский дом ВГУ, 2018. – Ч. 2. – С. 82-86. – 0,31 п.л.

17. Кондрашова О.Р. Социальная ответственность кооперативных организаций и ее отражение во внешней и внутренней отчетности / О.Р. Кондрашова // Учетно-аналитическое обеспечение инновационной экономики : сборник материалов Всероссийской заочной научно-практической конференции, посвященной памяти Е.А. Еленевской. – Чебоксары, 2019. – С. 55-61. – 0,69 п.л.

18. Кондрашова О.Р. К вопросу о месте социально ориентированного учета в информационной системе кооперативных организаций / О.Р. Кондрашова // Современная аграрная экономика: проблемы и перспективы в условиях развития цифровых технологий : сборник материалов Всероссийской заочной научно-практической конференции, 20 мая 2019 г. – Чебоксары : ФГБОУ ВО «ЧГСХА», 2019. – С. 38-42. – 0,31 п.л.

19. 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 Всероссийской заочной научно-практической конференции с междунар. участием, посвященной 90-летию со дня рождения проф., д-ра экон. наук Малютин С.Р., засл. деятеля науки РФ, г. Чебоксары, 28-29 октября 2019 г. – Чебоксары, 2019. – С. 455-461. – 0,38 п.л.

20. Другие статьи в материалах конференций (всего 21 статья общим объемом 7,03 п.л.)

Заказ № ____ от «__» _____ 2020 г. Тир. 130 экз.

Отпечатано в ООО «Типография «Новое время»

428034, Чувашская Республика, г.Чебоксары, ул. Мичмана Павлова, 50/1