

Герменевтическая концепция формирования информации в системе интегрированного стратегического управленческого учета

© 2013 Мальсагов Идрис Алиханович
кандидат экономических наук

Поволжский государственный технологический университет, г. Йошкар-Ола
E-mail: center_audita@mail.ru

Рассмотрены отвечающие требованиям управления подходы к формированию информации в системе стратегического управленческого учета: стратегический, институциональный и герменевтический. Особая роль отведена герменевтике, применение которой в учете позволяет трактовать содержание основополагающих принципов учета и выводить новые принципы для организации учетных систем.

Ключевые слова: управленческий учет, стратегический подход, герменевтика, принципы, институциональная среда.

Не умаляя достоинств подхода, заложенного международными стандартами финансовой отчетности, позволяющего организовать систему учета и отчетности организаций исходя из требований рыночной экономики, отметим, что к формированию информации в системе бухгалтерского учета и отчетности существовали и существуют разные подходы: экономический, бихевиористический (поведенческий), правовой, налоговый, социально-корпоративный, этический и системный.

Особое место, кроме перечисленных, занимают значимые, по нашему мнению, новые подходы: во-первых, подход, реализуемый на основе концепции стратегического развития (стратегический подход); во-вторых, институциональная концепция учета и отчетности и, в-третьих, герменевтический подход, теоретическим основанием которого является незаслуженно забытый метод герменевтики.

Стратегический подход в рыночной экономике является особенно значимым для управления организациями, позиционирующимися на рынке как крупнейшие, влияющие на большое количество сегментов рынка, конкурирующие с другими организациями на основе реализуемой эффективной стратегии. Информация, формируемая в учете и отчетности таких организаций о прошлых и текущих периодах, не отвечает всем требованиям управления стратегией развития. Поэтому практика “заявила”, а теория “показала” неисследованные области: стратегического учета, стратегической отчетности, анализа стратегической отчетности, аудита и внутреннего контроля достижения ключевых показателей стратегического развития. Однако нормативно-методического обеспечения, выстроенного на науч-

ной основе, для использования российскими организациями явно недостаточно (нормативного обеспечения не существует вообще, а методическое обеспечение большей частью является внутренними разноплановыми разработками крупных организаций, корпораций, холдингов либо разработкой для этих организаций, выполненной крупной консалтинговой структурой). Частичное решение проблем научно-методического обеспечения содержится в работах российских ученых И.В. Аверчева, Д.Л. Савенкова, отдельные инструменты учета, анализа, аудита и контроля по формированию данных для стратегического управления исследованы в работах И.В. Алексеевой, О.Е. Николаевой, О.С. Глинской и др.

Институциональная концепция бухгалтерского учета представлена в работах Л.А. Чайковской¹, Л.Ф. Шиловой². Институциональная модель бухгалтерского учета Л.А. Чайковской содержит три матрицы: X-матрицу “Бухгалтерский учет”, Y-матрицу “Институциональная теория”, Z-матрицу “Институциональный бухгалтерский учет”. Методологическое взаимодействие теории, факторов и принципов бухгалтерского учета с теориями, факторами и принципами институциональной теории позволило автору обобщить содержание матрицы “институциональный бухгалтерский учет”, выделив в ней главную проблему справедливой оценки стоимости активов, имущества и обязательств, а также влияющих на решение этой проблемы трех групп факторов: научно-технических, инвестиционных и социальных. Реализация концепции Л.А. Чайковской основана на принципе справедливости и направлена на выявление институциональных бухгалтерских рисков.

Институциональная модель бухгалтерского учета Л.Ф. Шиловой базируется на взаимодействии ключевых элементов, включающих: постулаты, принципы, основные категории и понятия. На основе этих элементов осуществляется взаимодействие между не менее значимыми элементами модели - предметом и методом учета - и обосновывается процедура бухгалтерского учета и формирования финансовой отчетности. Элементами - факторами, влияющими на институциональное развитие (изменения) бухгалтерского учета, в модели выделены: нормативно-правовая база, организационная основа бухгалтерии, профессиональные и этические нормы и правила.

Экономическое трактование институциональности, заключающееся во взаимосвязи положений формальных и неформальных институтов, формирует понимание того, по каким правилам "работает" система, организуются взаимоотношения между ее структурами и людьми, обеспечивающими деятельность данных структур, что уменьшает неопределенность, создает "поле" побудительных мотивов человеческой деятельности. В нашем случае все это касается интеграции информационных подсистем управленческого учета, отчетности, ее анализа и контроля.

Кроме охарактеризованных выше стратегического и институционального подходов, следует, по нашему мнению, выделить не менее значимый *герменевтический подход*. Герменевтика как теория и методология "истолкования текстов", как искусство понимания, в немецком бухгалтерском учете использовалась для толкования и выведения принципов бухгалтерского учета. Автором известного труда "Балансоведение" Йоргом Бетге герменевтика была представлена как система знаний, позволяющая вывести "надлежащие принципы" бухгалтерского учета.

Взаимодействие принципов надлежащего бухгалтерского учета, охарактеризованное Й. Бетге, можно проиллюстрировать практически на любом участке: бухгалтерского учета запасов, расчетов, затрат, формирования финансовых результатов и др. Более того, герменевтический подход, сконструированный "на основе взаимодействия", можно, по нашему мнению, распространить на другие, взаимодействующие с бухгалтерским учетом системы.

Результатом последовательного выведения принципов одной системы из принципов другой учетной системы в современной экономической литературе являются следующие алгоритмы:

• *принципы бухгалтерского финансового учета* → *принципы управленческого учета* → *принципы риск-ориентированного управленческого учета*;

• *принципы управленческого учета* → *принципы стратегического управленческого учета*;
• *принципы учета по МСФО* → *принципы учета по РСБУ*;
• *принципы бухгалтерского учета* → *принципы налогового учета*.

В каждой национальной системе учета классификация и иерархия принципов отличаются своими подходами. В российской системе учета "структура принципов, лежащих в основе формирования учетной политики, обусловлена историческим развитием учета и данной учетной категории (имеется в виду категория "учетная политика"), сложившейся международной и российской практикой, действующим законодательством Российской Федерации"³.

Применение *герменевтического подхода, позволяющего выводить новые принципы, может быть основано на традиционно установленных основополагающих принципах учета и отчетности*.

Перечислять и трактовать содержание каждого принципа нет необходимости, поскольку оно известно.

Сделаем попытку обосновать взаимосвязи элементов модели, построенной нами на герменевтическом подходе для системы интегрированного стратегического управленческого учета, анализа и контроля (см. рисунок).

Рассмотрим каждый из трех ключевых блоков модели, представленной на рисунке.

1. Первый блок отражает входящую информацию о ключевых финансовых показателях стратегического развития и инструментарию их формирования. Поскольку показатели определяют содержание стратегической отчетности, а формирование этой отчетности необходимо разным пользователям для принятия решений финансового характера, постольку при выборе принципов организации стратегического учета в целом необходимо ориентироваться на информационные потребности пользователей отчетности. Кроме того, применение принципов должно учитывать мнения профессиональных бухгалтеров и аудиторов (саморегулируемых профессиональных организаций бухгалтеров и аудиторов). Эту область деятельности в России нельзя назвать развитой, эффективно позволяющей решать любые профессиональные бухгалтерские задачи и обеспечивать правовую защиту бухгалтерской практики. Можно сказать, что эта деятельность в своей основе организована и начинает набирать определенные темпы развития практики и методики. Отсутствие в настоящее время профессиональных суждений в отношении того, каким принципам организации должен отвечать стра-

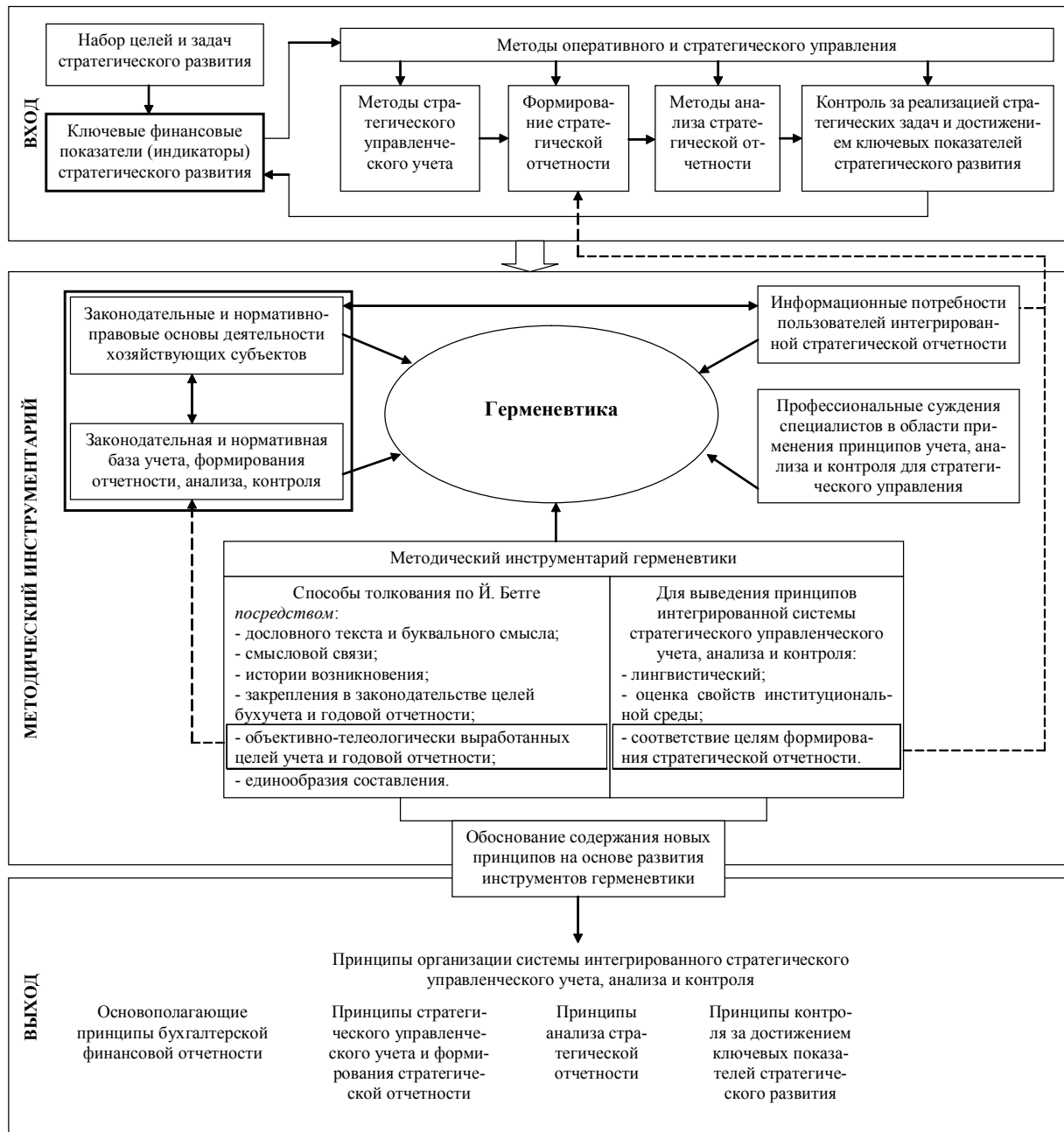


Рис. Модель формирования принципов организации системы интегрированного стратегического управленческого учета, анализа и контроля на основе герменевтического подхода

тегический управленческий учет и стратегическая отчетность холдингов, является посылкой для обоснования в настоящем исследовании собственного мнения.

2. **Второй блок** раскрывает основы и подходы к методике толкования принципов и выведения новых для системы интегрированного стратегического управленческого учета, анализа и контроля, базируется на законодательных и нормативно-правовых основах деятельности хозяйствующих субъектов, которые, используя законы, нормативно-справочную информацию, стан-

дарты (международные, федеральные и внутренние), организуют в своих системах управления стратегический управленческий учет, формирование стратегической отчетности, анализ и контроль этой отчетности. Обращаясь к классической практике балансоведения, охарактеризованной в работе Й. Бетге, можно сказать, что все способы толкования принципов являются актуальными и для современной практики учета и формирования бухгалтерской финансовой отчетности. Какой бы способ (дословного текста и буквального смысла; смысловой связи; истории

возникновения; закрепления в законодательстве целей бухгалтерского учета и годовой отчетности; объективно-телеологически выработанных целей учета и годовой отчетности; единообразия составления) мы ни использовали, все равно он применим для трактования содержания принципов, установленных как международными стандартами финансовой отчетности (МСФО), так и российскими положениями по бухгалтерскому учету (ПБУ). Особенно это касается способа “толкования принципов” через объективно телеологические выработанные цели учета и годовой отчетности.

Телеология (от греч. τέλειος - “заключительный, совершенный” + λόγος - учение)⁴ исторически используемая как *онтологическое* учение о целесообразности *бытия*, отвечающая на вопрос “зачем, с какой целью?”, в современной науке и практике дает понимание целеполагающих начал для осуществления предварительно установленных целей развития. Использовать телеологию для более глубокого понимания выработанных целей учета и годовой отчетности можно опираясь на законодательные основы. “Каждый факт хозяйственной жизни, который мы отражаем в бухгалтерском учете, приводит к возникновению определенных правовых последствий. Эти последствия создаются действием различных отраслей законодательства. Законодательство - это совокупность правовых норм, регулирующих правовые отношения. В юриспруденции действует принцип разделения общей системы права на специальные отрасли законодательства. Отрасль законодательства регулирует конкретные (специальные) сферы общественных отношений, в том числе и отношений, возникающих в экономической жизни”⁵. Отталкиваясь от изложенной позиции М.Л. Пятова, отметим, что специальной отраслью законодательства в нашем случае является бухгалтерское, нормы которого необходимы для организации учетной работы на практике, с одной стороны, и для обоснования применяемых методов учетной политики - с другой. Порядок ведения бухгалтерского учета и формирования учетной политики организаций определяются системой нормативных документов бухгалтерского законодательства. Между тем, в учетной политике, как внутреннем документе организации, может присутствовать определенная доля субъективизма, которая может повлиять в реальной практике на финансовые результаты деятельности, превратить предприятие из прибыльного в убыточное. Поэтому выбор методов учетной политики, способ оценки объектов учета, отражаемых в отчетности, должны осуществляться

на основе принципиальных положений (принципов) учета и отчетности. Это объясняет причинно-следственную связь содержания принципов с требованиями и нормами законодательства. Иерархическое построение специальных областей законодательства, возникающие между разными областями противоречия (в документах одинаковых и разных по статусу) создают сложности не только для ведения учета, но и для выявления причин резких отклонений показателей отчетности от установленных планами развития организаций.

Для выведения новых принципов учета и формирования отчетности, которые одновременно отвечали бы целям стратегического развития организаций, нами включены в модель три инструмента, позволяющие реализовать герменевтический подход:

- а) лингвистический;
- б) оценка свойств институциональной среды;
- в) соответствие целям формирования стратегической отчетности.

Последний из перечисленных способов согласуется с только что охарактеризованным объективно-телеологическим, позволяющим трактовать принципы учета и отчетности в зависимости от требований законодательства. К сожалению, в настоящее время “области соприкосновения лингвистики и бухгалтерского учета не находятся среди перечня популярных тематик научных исследований... Не определено, какие именно методологические подходы лингвистики могут быть транслированы в учетную науку. Понятия “терминология”, “терминография”, “терминосистема”, “терминосфера” в применении к бухгалтерскому учету пока еще не являются конвенциональными”⁶. Можно согласиться с М.О. Козловой, что семантико-стилистический уровень учетной информации в процессе принятия управленческих решений, ее коммуникативные функции требуют глубокого научного осмысления. Доказательством тому служит анализ бухгалтерской терминологии, встречающийся на страницах современной зарубежной и ответственной специальной литературы⁷.

С позиции лингвистики определить наиболее точное название и дать характеристику одному и тому же принципу с разными названиями в разных зарубежных стандартах “консерватизм”, “осмотрительность”, “осторожность” достаточно сложно, поскольку у каждого термина есть своя лингвистическая характеристика, накладывающая отпечаток на характеристику содержания слова. Между тем, в существующей

Концепции Совета по МСФО “осмотрительность является одним из элементов надежности и представляет собой введение некоторой степени осторожности при использовании суждений, необходимых для учетной оценки условий неопределенности, чтобы величина активов и доходов не завышалась, а величина обязательств и затрат не занижалась”⁸. Такое определение не дает четкой характеристики принципа, осложняет регламентацию его применения при формировании учетной политики.

Отталкиваясь от американского принципа “консерватизм”, британского принципа “осмотрительность”, принципа МСФО “консерватизм (осторожность)”, в российское ПБУ 1/2008 “Учетная политика организаций” включили *требование осмотрительности*, означающее “большую готовность к признанию в бухгалтерском учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов, не допуская создание скрытых резервов”⁹. Обращаясь к толковым словарям русского языка, значения слов “осмотрительный” и “осторожный” следует признать равноценными, характеризующими поведенческий смысл предусматривать возможную опасность.

Что касается термина “консерватизм”, то он вообще не подходит для характеристики принципов ведения учета и формирования отчетности, в том числе и стратегической. Консервативное поведение в толковых словарях русского языка означает “отстаивание неизменности чего-либо”, противодействие нововведениям. В отношении информации о будущих событиях, отражаемых на основе заключенных сделок в стратегической отчетности, этот термин неприменим.

3. Третий блок схемы отражает выход герменевтического подхода - результаты толкования существующих принципов и выведение новых.

Реализация герменевтического подхода к трактованию принципов учета и отчетности и выведению новых через *оценку свойств институциональной среды* является новым способом, объективно полученным на основе институциональной концепции развития экономики, экономических явлений, предметных областей науки, в том числе и бухгалтерского учета. Исходя из институциональной экономики, *под институциональной средой следует понимать среду взаимодействия формальных и неформальных институтов (в общем смысле) и взаимодействия требований иерархически выстроенного бухгалтерского законодательства, стандартов и методических нормативных материалов (формального института бухгалтерского учета и отчетности) и организационно-поведенческие правила ведения бухгал-*

терии на предприятиях (неформального института).

Следует учитывать влияние на институциональную среду тех или иных экономических концепций ведения бизнеса: концепции агентских отношений, концепции прав собственности и др. Изменения институциональной среды, в которой осуществляется ведение стратегического управленческого учета, формирования стратегической отчетности (как логического продолжения стратегического управленческого учета), анализа стратегической отчетности и контроля за достижением ключевых стратегических показателей могут происходить под влиянием: *инновационного фактора* стратегического развития организаций; *изменений внешнего и внутреннего нормативного регулирования* созданных интегрированных систем стратегического управленческого учета, анализа и контроля в организациях; *открытости информационных потоков*, в зависимости от которых меняется внешнее и внутренне нормативное регулирование интегрированных систем стратегического управленческого учета, анализа и контроля в организациях.

Инновационный фактор тесно связан со всеми направлениями стратегического развития, позволяющими обеспечить в будущем рост стоимости компании, увеличение ее капитала и прибылей. Риски бизнеса, сопутствующие этому фактору, характеризуются как высокие, в то же время два других фактора также находятся под влиянием рисков, включая и риски первого фактора.

Институциональные изменения формируют те самые условия, в которых осуществляют свою деятельность экономические службы, включая службы стратегического управленческого учета, анализа и контроля. Применение тех или иных принципов ведения учета и формирования отчетности на различные стратегические периоды (1 год, 3 года, 5 лет и т.д.) не может не учитывать влияния институциональной среды. Например, известный принцип (требование) существенности в МСФО (IAS) 1 и МСФО (IAS) 8 определен следующим образом: “Пропуски и ошибки являются существенными, если они могут индивидуально или в совокупности повлиять на принятие пользователями экономических решений на основании финансовой отчетности. Существенность должна оцениваться в конкретной ситуации и зависит от размера и характера (содержания) пропуска или ошибки”¹⁰. Напомним, что принцип “требование существенности” используется в практике бухгалтерского учета не только для оценки выявленных ошибок, но и для группировки статей при формировании аг-

регированной (публикуемой) отчетности организаций, для классификации объектов учета и формирования рабочего плана счетов, и др.; в аудите – как один из основных принципов для формирования профессионального суждения аудитора в отношении аудируемой отчетности экономического субъекта и т.д. Нет сомнения, что данный принцип необходим для формирования стратегической управленческой отчетности, анализа этой отчетности и контроля. Только на основе существенных изменений прогнозных показателей отчетности, существенного влияния рисков в результате изменения институциональной среды на показатели такой отчетности могут приниматься решения о корректировке стратегических планов и задач в управлении компаниями.

Таким образом, применение выделенных нами подходов, в том числе инструментов герменевтики, к толкованию принципов учета и отчетности позволяет определить подходы и сформулировать содержание принципов для формирования стратегической управленческой отчетности. Это можно назвать преимуществом использования герменевтики в современной практике формирования учетно-аналитической информации для целей стратегического развития.

¹ Чайковская Л.А. Современные концепции бухгалтерского учета (теория и методология) : монография. М., 2007.

² Шилова Л.Ф. Методология и инструментарий бухгалтерской отчетности организаций : монография. Йошкар-Ола, 2010.

³ Макарова Н.Н. Современные концепции формирования учетной политики для целей бухгалтерского учета: монография. М., 2009. С. 72.

⁴ URL: <http://ru.wikipedia.org/wiki/%D0%A2%D0%B5%D0%BB%D0%B5%D0%BE%D0%BB%D0%BE%D0%B3%D0%B8%D1%8F>.

⁵ Пятов М.Л. Учетная политика организации : учеб.-практ. пособие. М., 2012. С. 27.

⁶ Козлова М.О. Лингвистические аспекты бухгалтерского учета как перспективная сфера научных исследований // Бухгалтерский учет: взгляд из прошлого в будущее : тез. докл. Междунар. науч. конф. II “Соколовские чтения” / под ред. В.В. Ковалева, В.Я. Соколова, Д.А. Львовой. СПб., 2013. С. 314.

⁷ Алвер Я. О переводе на русский язык английских бизнес и экономических терминов, включая термин “капитал” // Бухгалтерский учет: взгляд из прошлого в будущее : тез. докл. Междунар. науч. конф. II “Соколовские чтения” / под ред. В.В. Ковалева, В.Я. Соколова, Д.А. Львовой. СПб., 2013. С. 310-311.

⁸ Применение МСФО: в 3 ч. : пер. с англ. 5-е изд., перераб. и доп. М., 2010. Ч. 1. Применение МСФО.

⁹ Пункт 6 ПБУ 1/2008 “Учетная политика организации” : [утв. Приказом Минфина России от 6 окт. 2008 г. □ 106н].

¹⁰ Применение МСФО: в 3 ч. С. 197-198.

Поступила в редакцию 05.04.2013 г.