

ПРИНЦИПЫ РИСК-ОРИЕНТИРОВАННОГО УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА**София Александровна СИТНИКОВА**

аспирантка Департамента учета, анализа и аудита,
 Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации, Москва, Российская Федерация
 sofia_sitnikova@mail.ru
 ORCID: отсутствует
 SPIN-код: 4856-3892

История статьи:

Получена 13.03.2018
 Получена в доработанном
 виде 26.03.2018
 Одобрена 02.04.2018
 Доступна онлайн 13.04.2018

УДК 657

JEL: M41

Аннотация

Предмет. Информационные потребности менеджмента организации предъявляют новые требования к учетно-аналитическому обеспечению процесса управления и свидетельствуют о необходимости развития теории и организации риск-ориентированного управленческого учета. Его постановка должна осуществляться в соответствии с основополагающими принципами. Внимание к рискам влияет на совокупность принципов, находящихся в основе риск-ориентированного управленческого учета. Статья посвящена вопросам применения международных и общих учетных принципов для постановки системы, определению совокупности специфических принципов, свойственных для риск-ориентированного управленческого учета.

Цели. Определение состава и содержания принципов риск-ориентированного управленческого учета в соответствии с его сущностью и содержанием.

Методология. В статье проводится анализ и обобщение точек зрения авторов об общих учетных и специфических принципах управленческого учета, применяются комплексный и системный подходы.

Результаты. Выявлена совокупность специфических принципов для риск-ориентированного управленческого учета в целях его соответствующего содержательного наполнения. Исходя из сущности и содержания риск-ориентированной системы управленческого учета, дополнительно предложены специфические принципы, на которых должна быть основана указанная система.

Область применения. Полученные результаты могут быть приняты во внимание в ходе исследований в области теории и организации управленческого учета, определения направлений его дальнейшего развития.

Выводы. Сделан вывод о необходимости постановки системы риск-ориентированного управленческого учета на основе совокупности обоснованных и дополненных автором специфических принципов; проведения дальнейших исследований, как в области теории, так и организации управленческого учета, необходимости развития инструментария учетно-аналитического обеспечения управления в бизнес-среде.

Ключевые слова:

риск-ориентированный
 управленческий учет,
 принципы риск-ориентированного
 управленческого учета

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2018

Для цитирования: Ситникова С.А. Принципы риск-ориентированного управленческого учета // *Международный бухгалтерский учет*. – 2018. – Т. 21, № 4. – С. 466 – 478.
<https://doi.org/10.24891/ia.21.4.466>

В условиях кризиса и неопределенности экономической среды чрезвычайно востребованной становится информация о рисках в целях принятия управленческих решений менеджментом организаций. Новые требования к системе управленческого учета, в котором формируется и систематизируется такая информация, обусловили необходимость развития его риск-ориентированного варианта и, как следствие, определения его теоретических и организационно-методических положений. Поскольку принципы являются основой теории или учения, состав специфических принципов для системы риск-ориентированного управленческого учета представляет научный

интерес. С целью исследования обратимся прежде всего к разработанным международным, общим и специфическим принципам управленческого учета, определяя их актуальность для риск-ориентированной системы.

Исследование вопроса о составе и содержании принципов будем производить в соответствии с определением риск-ориентированного управленческого учета. Он рассматривается как информационная система организации, направленная на формирование своевременной информации о ее деятельности для принятия управленческих решений и сформированная на основе учетных процедур, которые не только фиксируют риски организации, но и позволяют реализовать механизмы их снижения (предотвращения). Особое внимание следует уделить процедурам в областях повышенного риска, то есть на рискованных участках (в рискованных зонах). С точки зрения автора, риск-ориентированная система управленческого учета предполагает следующее:

- своевременное выявление, обоснованная оценка рисков деятельности организации, документирование информации о них;
- систематизация и обобщение информации о рисках и регулярное информирование менеджеров соответствующих уровней о наличии и степени существенности рисков для принятия управленческих решений;
- использование инструментов для воздействия на риски с целью их минимизации, предотвращения или смягчения последствий их реализации.

Особенности сущности и содержания риск-ориентированного управленческого учета исследовались в предыдущих работах автора [1, 2].

Прежде всего представляют интерес международные принципы управленческого учета. Их опубликование в конце 2014 г. Международной ассоциацией специалистов в области управленческого учета (Chartered Institute of Management Accountants – CIMA) и Американским институтом

сертифицированных бухгалтеров (American Institute of Certified Public Accountants – AICPA) стало значимым событием для профессиональной общественности. Принципы были разработаны для повышения эффективности принимаемых управленческих решений. Они обобщали глубокие исследования представителей организаций разных масштабов и видов деятельности из двадцати стран мира. Предложенные принципы (табл. 1) являются основой эффективной системы управленческого учета.

На международном уровне приняты четыре принципа управленческого учета.

1. *Коммуникация.* Она обеспечивает понимание своей важной роли для принятия эффективных решений о стратегии и ее реализации на всех уровнях: «Управленческий учет начинается и заканчивается общением»¹. Принцип предполагает постоянный обмен информацией. С помощью коммуникации выявляются потребности менеджеров разных уровней в информации и организуется необходимый информационный поток для принятия ими деловых решений. Таким образом, коммуникация в системе управленческого учета обеспечивает информационную поддержку стратегии организации, способствует ориентации учета на запросы менеджмента и, как следствие, разработке обоснованных управленческих решений.

2. *Использование релевантной информации.* Информация актуальна, призвана оказывать организациям поддержку при планировании и получении информации для разработки стратегии и тактики ее реализации. Принцип заключается в своевременном обеспечении руководства необходимой информацией. Информация должна нести в себе элемент прогнозирования. Система управленческого учета должна обеспечить достижение баланса между информацией настоящей, прошлой и будущей; внутренней и внешней; финансовой и нефинансовой. Используемая в управленческом учете информация должна

¹ Международные принципы управленческого учета.

соответствовать трем ключевым характеристикам: привязанность ко времени (охватывает не только прошлый и текущий периоды, но и прогнозные данные), неограниченность (отсутствуют ограничения в источниках получения), разнообразие (количественная (финансовая и нефинансовая) и качественная). В рамках управленческого учета систематизируются имеющиеся данные, и на основе оценки потребностей всех заинтересованных сторон управленческого решения формируется необходимая информация.

3. *Анализ влияния различных факторов на ценность компании.* Влияние на стоимость анализируется с целью моделирования различных сценариев, демонстрирующих причинно-следственные связи между исходными данными и результатами. Эффективную систему управленческого учета отличает способность преобразовывать информацию в конкретные выводы. Усилия, затрачиваемые на оценку сценариев, должны быть пропорциональны важности принимаемого решения. Анализ сценариев позволяет оценить риски и возможности бизнес-моделей, описать конкурентную среду и, как следствие, сделать процесс принятия управленческих решений более обоснованным. Этот принцип предполагает глубокое понимание специфики деятельности организации, ее стратегических целей, потребностей аппарата управления организации и согласованных целевых показателей.

4. *Управление, основанное на доверии.* Разумное руководство способствует доверию, что позволяет активно управлять отношениями и ресурсами для защиты финансовых и нефинансовых активов организации, ее репутации и стоимости. Этот принцип предполагает выявление потенциального конфликта интересов между личными или краткосрочными коммерческими целями и долгосрочными ценностями организации. Управление, основанное на доверии, базируется на таких требованиях, как авторитет и

подотчетность, профессиональная добросовестность и этика. Служба управленческого учета призвана осуществлять балансировку потребностей различных заинтересованных сторон, участвующих в принятии управленческих решений, совершенствовать взаимоотношения между ними. Обеспечение обратной связи с контрагентами организации, быстрое реагирование на возникающие спорные вопросы или претензии повышают степень доверия и авторитета организации. В документе утверждается, что управленческий учет обеспечивает связь стратегии организации с ее бизнес-моделью. При этом бизнес-модель определяется как «способ, с помощью которого организация создает стоимость».

Следует отметить, что международные принципы являются общими для любой системы управленческого учета вне зависимости от выполняемых задач. Они также свойственны и риск-ориентированному варианту:

- принцип коммуникации проявляется в необходимости взаимодействия сотрудников в отношении информации о рисках;
- релевантность вызвана потребностью выбора из большого массива информации лишь «нужных» сведений о рисках, которые необходимы для принятия решений;
- влияние на стоимость определяется посредством анализа сценариев, которые возможны при реализации рискованных событий;
- разумное руководство имеет ценность для организации любого процесса.

Анализируя принципы, присущие системе управленческого учета, авторы нередко обращаются к общим учетным принципам – допущениям и требованиям, которые раскрываются соответственно в пп. 5 и 6 ПБУ 1/2008. Полагаем, что для целей риск-ориентированного управленческого учета полнота отражения всех фактов

хозяйственной деятельности не является приоритетной. Полнотой сведений можно поступиться, например, в пользу оперативности их представления для своевременного принятия управленческого решения. В каких-либо ситуациях, напротив, приоритетное значение следует придать полноте, а не оперативности представления информации. Необходимо отметить, что риск-ориентированная система предполагает формирование информационного потока в «нужное время». В большей степени не оперативное, а именно *своевременное* формирование и представление информации характеризует систему. Принципы осмотрительности, приоритета содержания перед формой, непротиворечивости и рациональности могут рассматриваться и для системы, ориентированной на риски.

Примечательна и зависимость рисков организации от многочисленных внешних и внутренних факторов. Соответственно, риск-ориентированный управленческий учет требует формирования информационных потоков с учетом взаимосвязи и взаимозависимости различных факторов, что позволяет указать на такие общенаучные принципы, как *системность и комплексность*.

Для дальнейшего исследования принципов, свойственных риск-ориентированной системе, обратимся к специфическим принципам управленческого учета, разработанным ведущими специалистами в этой области. Так, объективное использование в управленческом учете ряда важнейших бухгалтерских принципов (экономичности, своевременности предоставляемой информации, ее сопоставимости и др.) подчеркивает М.А. Вахрушина². Вместе с тем автор приводит следующие «собственные» принципы управленческого учета: оперативность и конфиденциальность представления информации, полезность и экономичность предоставляемой информации, гибкость и прогнозность системы управленческого учета, принципы делегирования ответственности, мотивации исполнителей, управления по отклонениям и

контролируемости показателей внутренней отчетности.

С.В. Булгакова отмечает, что «принципы управленческого учета имеют общий и специфический характер. Среди общих принципов управленческого учета различаются общие принципы обособленности, непрерывности деятельности, соответствия доходов и расходов, начисления, осторожности в оценке, учета по стоимости. К числу специфических принципов относятся принцип единых единиц измерения для учета, планирования и контроля, принцип оценки результатов деятельности структурных подразделений и их руководителей, принцип многократного использования первичной информации в управленческих целях, принцип формирования показателей управленческой отчетности, принцип бюджетного метода в управлении»³.

О.Б. Вахрушева считает, что принципы управленческого учета могут делиться на базовые и специфические. В составе группы базовых принципов автор выделяет следующие: «непрерывность деятельности организации, имущественная обособленность, использование общих единиц измерения для планирования и учета, преемственность и многократное использование информации в целях управления, оценка результатов деятельности структурных подразделений, периодичность, полнота и аналитичность. Специфические принципы включают бюджетное управление, учет бизнес-процессов, учет по стадиям движения продукта, релевантности информации и др.» [3].

Принципам управленческого учета большое внимание уделяется в трудах О.В. Рожновой. Совокупность принципов автор считает концептуальным аспектом для идентификации управленческого учета, как и любой другой науки. Автор выделяет такие принципы, как «адресность, комплексный подход, превалирование экономической сущности над математической формой, индивидуальность,

² Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет: учебник. М.: Национальное образование, 2013. С. 38

³ Булгакова С.В. Управленческий учет: учебник. М.: КНОРУС, 2017. С. 24

постепенность (наращивание), восприятие «глазами рынка» и др.» По мнению автора, эти принципы целесообразно дополнить принципами, «выделенными как основополагающие для интегрированной отчетности (стратегическая направленность и ориентация на будущее, связанность информации, реагирование и вовлечение стейкхолдеров, существенность и краткость, достоверность, сравнимость и постоянство)» [4, с. 22], не считая их новыми. Кроме того, в качестве основных принципов управленческого учета в современных условиях виртуализации экономики и, соответственно, учета предлагаются следующие принципы:

- «принцип соответствия бизнес-модели и информационных технологий;
- принцип соответствия реального (реальное присутствие) и удаленного управления системой управленческого учета;
- принцип модного дома (принцип инноваций) – уже осенью готовится весенняя коллекция, улавливаются тенденции будущего, при этом выдерживается собственная линия, которая в некоторых случаях может кардинально изменяться, хотя стиль может и оставаться неизменным, но и его можно изменить при соответствующей ситуации;
- принцип селфи, или постоянный взгляд бизнеса на себя для мониторинга всех действий, включая и действия системы управленческого учета;
- безопасная транспарентность (максимальная прозрачность, соединенная с разумно ограниченной конфиденциальностью и превентивными мерами безопасности);
- принцип свободы действий (отсутствие законодательства в области управленческого учета)» [4, с. 22].

Указанную совокупность принципов О.В. Рожнова не считает окончательной, полагая, что данный перечень принципов подлежит обсуждению, корректировке, дополнению.

Дискуссионный вопрос о принципах нашел отражение в трудах и других ученых. Так, согласно мнению И.Д. Деминой, система управленческого учета должна быть построена с учетом следующих основных принципов: непрерывность деятельности организации, использование единых планово-учетных единиц измерения, оценка результатов деятельности структурных подразделений организации (центров хозяйственной ответственности), принцип преемственности и многократного использования первичных данных, принцип полноты и аналитичности информации, принцип периодичности, принцип бюджетного метода управления [5]. Большое внимание исследованию принципов в разрезе их групп уделяется М.С. Алимовой. При этом к группе специфических принципов управленческого учета автор относит принцип преемственности и многократного использования первичной и промежуточной информации в управленческих целях, принципы периодичности, сопоставимости, экономичности и др. [6].

Заслуживает внимания и информация о принципах, раскрываемая коллективом авторов под ред. Е.И. Костюковой⁴. Авторы выделяют несколько групп принципов, при этом общенаучные принципы включают «научную обоснованность, целесообразность, системность»; общеэкономические – «непрерывность деятельности предприятия и периодичность формирования информации»; общесметовые – начисления, консерватизм и имущественную обособленность; базовые – ответственность, управляемость, достоверность, взаимозависимость и релевантность. К специфическим авторами относят принципы бюджетного управления, подотчетности стратегических бизнес-единиц, управляемости хозяйственных рисков, единых калькуляционных единиц, преобладания сущности над формой. Правовым является принцип легитимности. Примечательно, что принцип преобладания сущности над формой отнесен авторами не в число

⁴ Бухгалтерский управленческий учет: учеб. пособие / коллектив авторов. Под ред. Е.И. Костюковой. М.: КНОРУС, 2016. С. 13.

общехозяйственных или общеэкономических, а специфических принципов управленческого учета. Стоит упомянуть также принцип управляемости хозяйственных рисков, который выделен авторами, что подчеркивает необходимость формирования информации о рисках в системе управленческого учета.

Е.Ф. Безценная отмечает, что «В управленческом учете, помимо совокупности общесистемных принципов формирования информации (релевантности, рациональности, конфиденциальности, целенаправленности, репрезентативной достоверности и др.), на отдельных его уровнях к информации предъявляются дополнительные требования, выступающие в качестве частных принципов» [8]. Принципы управленческого учета классифицированы автором в зависимости от уровней управления. На стратегическом уровне управления система управленческого учета основывается на принципах перспективности, экстернальности, гибкости, потенциала. На тактическом уровне реализуются принципы релевантности, достаточности, рациональности, конфиденциальности, ответственности, а на оперативном – реактивности, интернальности, прогнозируемости, оптимальности.

Коллектив авторов во главе с Я.В. Соколовым приводит такие принципы управленческого учета, как «соответствие целям функционирования предприятия и текущим задачам бизнеса, разные группировки затрат для различных целей, эффективность, системность, учет влияния организационно-технологических особенностей и факторов внешней среды, предоставление структурным подразделениям самостоятельности в сочетании с принципом ответственности, организация деятельности структурных подразделений предприятия на основе бюджетов, достоверность информации, релевантность информации, ее альтернативность, своевременность информации, равенство значения финансовых процедур и поведенческого подхода»⁵. Авторы отмечают, что первые три принципа являются

концептуальными, они положены в основу управленческого учета и обуславливают вариативность его организации.

Представляет научный интерес классификация подходов к определению принципов управленческого учета, предложенная М.Н. Семиколеновой.

1. Первый подход объединяет специалистов, которые не формулируют принципы управленческого учета, считая, что управленческий учет должен в таком случае опираться на базовые принципы учета.
2. Второй подход, напротив, состоит в необходимости определения принципов, специфичных для управленческого учета.
3. Третий подход сочетает общие принципы учета с набором принципов, специфичных для организации управленческого учета.

Автор считает Международные принципы управленческого учета приемлемыми для организации систем управленческого учета российских организаций и предлагает дополнить их следующими положениями: формирование и представление информации в разрезе сегментов, рациональность системы управленческого учета, установление критериев существенности данных для управленческого учета, соответствие доходов и расходов [8].

Важно отметить, что вопрос о принципах управленческого учета является весьма дискуссионным. Специалисты в области управленческого учета не имеют единого мнения не только в отношении совокупности принципов и их содержания, но и по вопросу их классификации. Вопрос о специфических принципах управленческого учета О.Д. Каверина совершенно справедливо, на взгляд автора статьи, называет «главным дискуссионным моментом» [9]. Как отмечают В.В. Панков и В.Ф. Несветайлов «задача разработки базовых принципов управленческого учета и его основополагающих допущений по-прежнему сохраняет свою значимость» [10].

При изучении литературы по управленческому учету нетрудно заметить, что многие

⁵ Управленческий учет: учебник / под ред. проф. Я.В. Соколова. М.: Магистр, ИНФРА-М, 2011. С. 19.

специалисты указывают на то, что управленческий учет не должен быть перегружен «лишней» информацией. Отмеченный принцип авторы называют по-разному (экономичность, релевантность и др.). Этот принцип особенно актуален для риск-системы, которая должна быть ориентирована на рисковые области и, как следствие, требует именно «нужной» информации. В этой связи автор статьи считает отмеченный принцип одним из важнейших для риск-ориентированного управленческого учета. Принцип может быть назван *прагматичной релевантностью*.

Как было отмечено ранее, риск-ориентированная система предполагает формирование информационного потока в «нужное время», что позволяет в качестве важнейшего принципа указать не оперативность, а *своевременность* формирования и представления информации.

Большинство специалистов в области управленческого учета отмечают такую его сущностную характеристику, как учет по центрам ответственности (принцип оценки результатов деятельности структурных подразделений). Нельзя не согласиться с тем, что эффективный управленческий учет предполагает учетные и контрольные процедуры результатов деятельности подразделений организации (сегментов бизнеса), то есть учет по центрам ответственности. В этой связи важнейшим принципом риск-ориентированной системы управленческого учета является принцип, предусматривающий выделение сегментов и оценку их деятельности – *сегментность*.

Гибкость по отношению к условиям деятельности организации, ее особенностям, меняющимся факторам, которые оказывают влияние на риски деятельности, позволяет формировать в системе актуальную информацию, что, в свою очередь, снижает риск принятия неверного управленческого решения. В соответствии с риск-системой учет ведется именно «по ситуации» в зависимости от уровня рисков, что подтверждает признание гибкости в качестве

важнейшего принципа риск-ориентированного управленческого учета.

Принцип *прогнозности* также является чрезвычайно актуальным для риск-ориентированного учета. Разрабатываемые прогнозы, сметы, бюджеты позволяют выявлять отклонения от ожидаемых значений показателей, принимать решения для изменения ситуации в случае, если они носят негативный характер. Указанные процедуры позволяют выявлять риски деятельности организации и оказывать влияние на их снижение. Направленность в будущее – важнейшая характеристика управленческого учета. М.А. Вахрушина подчеркивает: «Не ставя под сомнение значимость проведенных исследований, учитывая современную парадигму управленческого учета, определенную международными принципами управленческого учета, в российской учебной и научной литературе необходимо осуществить поворот этого научно-практического направления от проблем учета и анализа прошлых событий в сторону подготовки перспективной информации» [11].

Направленность управленческого учета в будущее отмечают многие специалисты, выделяя такие принципы, как бюджетный метод управления, перспективность, прогнозируемость, принцип опережения данных для принятия управленческих решений. Принцип прогнозности в некоторой степени способствует обеспечению принципа аналитичности.

Наполненность регистров и форм отчетности управленческого учета аналитическими показателями или информацией, на основе которой могут быть исчислены соответствующие показатели, свидетельствует о важности такого принципа, как *аналитичность*. Согласно указанному принципу, в системе учета должны использоваться единые измерители и наблюдаться единый подход к построению учетных регистров и форм отчетности и др. Следует отметить, что отдельные специфические ситуации могут требовать

таких же специфических учетных записей или сигналов в рискованной области. В этой связи отмеченные принципы не выделяются отдельно в качестве важнейших принципов риск-системы. Исследование позиций авторов акцентирует внимание на таких принципах, как использование единых планово-учетных единиц измерения, единых учетных единиц измерения, единых калькуляционных единиц, принцип использования общих единиц для планирования и учета и др. Как считает автор статьи, указанные принципы реализуются в рамках принципа аналитичности. Будучи более общим принципом, принцип аналитичности обеспечивает управление по отклонениям, позволяет осуществлять контрольные функции в управлении.

К числу важнейших принципов риск-системы автором не отнесен принцип многократного использования первичной и промежуточной информации. Указанный принцип демонстрирует взаимосвязь финансового и управленческого учета. В составе основополагающих принципов риск-системы автором также не рассматривается принцип периодичности (периодичности отражения производственной и коммерческой деятельности организации, периодичности информации, принцип учета по стадиям движения продукта и т.д.). Л.М. Полковский отмечает, что принцип периодичности отражения производственной и коммерческой деятельности организации «очень важен для построения системы управленческого учета»⁶. Авторы не всегда одинаково трактуют указанный принцип. Характеризуя этот принцип, некоторые авторы отмечают, что он отражает производственный и коммерческий циклы организации. При таком понимании принцип относится и к системе финансового учета, который построен также в соответствии с циклами организации. Л.М. Полковский отмечает, что «информация для руководителей необходима в том случае, когда это целесообразно, ни раньше, ни позже. Как правило, аппарат управления устанавливает график сбора первичных данных и их обработки». При таком

содержании принципа характеристики реализованы в принципе своевременности.

Многие специалисты акцентируют внимание на принципе формирования показателей внутренней (управленческой) отчетности, указывая, что этот принцип является основой системы коммуникаций в организации. С.В. Булгакова, характеризуя принцип, подчеркивает, что он обеспечивает разработку форматов отчетности, отличных от форматов, порядка и сроков составления и представления бухгалтерской (финансовой) отчетности. «На основе этого показателя действует система коммуникации, передачи информации по уровням управления, каждый из которых располагает только той частью информации управленческого учета, которая соответствует иерархическому уровню управления»⁷. Не отрицая важности указанного принципа, отметим, что он частично реализуется в принципе прагматичной релевантности (предоставление только «нужной» информации), а частично – в принципе аналитичности (содержание результатов анализа или возможность аналитических заключений на основании данных управленческого учета).

В рамках исследования большой научный интерес представляет совокупность принципов управленческого учета, которые обоснованы А.Н. Бобрышевым в условиях формирования антикризисной подсистемы: адаптивность, синергия, прогностичность, формирование коммуникационных связей, ориентация на устойчивое развитие, вариативность и ориентация инструментария на оценку состояния внешней среды, социально ответственное поведение [12]. В условиях кризиса остро стоит вопрос управления рисками компаний, что свидетельствует об актуальности выводов автора для целей исследования принципов риск-ориентированного управленческого учета. Стоит отметить, что некоторые основные положения были разъяснены ранее и для системы риск-ориентированного управленческого учета. Например, принцип

⁶ Полковский Л.М. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник для бакалавров. М.: Дашков и К°, 2016. С. 24.

⁷ Булгакова С.В. Управленческий учет: учебник. М.: КНОРУС, 2017. С. 25.

адаптивности реализован в принципе гибкости, принцип прогностичности – в принципе прогностности, принцип формирования коммуникационных связей подчеркивается на международном уровне посредством выделения принципа коммуникации для системы управленческого учета.

Риск-ориентированная система постоянно действует в условиях неопределенности, что влияет на организацию управленческого учета. Учетные процедуры в ряде случаев зависят от неопределенных обстоятельств (вероятности их наступления). В связи с тем, что риск-ориентированный управленческий учет предполагает формирование и обработку информации о рисках, автор считает целесообразным выделить такой принцип, как формирование и обработка информации на основе *рискографии*. Рискография, как процесс изучения системы рисков организации, направлена на профессиональную работу с негативными явлениями.

Среди важнейших принципов риск-ориентированной системы управленческого учета следует выделить такой принцип, как *риск-корреляция*. Риск-система, направленная на своевременное выявление, снижение (смягчение) рисков деятельности организации, находится во взаимозависимости и взаимосвязи с рисками организации. Учетные процедуры находятся в зависимости от уровня того или иного риска, т.е. система реагирует на риски деятельности организации и факторы, их вызывающие. Поскольку система также способна оказывать влияние на риски

(смягчение, снижение риска), то имеет место их взаимное соответствие, что обусловило название принципа.

Любая эффективная система управленческого учета ориентирована на увеличение (сохранение) стоимости имущества и компании в целом (стоимостно-ориентированный подход). Авторы Э.А. Аткинсон, Р.Д. Банкер, Р.С. Каплан, М.С. Янг характеризуют управленческий учет, как «добавляющий ценность процесс» [13, с. 26]. Вряд ли можно спорить с тем, что в условиях риск-ориентированного управленческого учета вопрос о сохранении стоимости стоит особенно остро, поскольку угроза наступления рисков событий свидетельствует о вероятном снижении стоимости, что позволяет указать в качестве основополагающего принципа риск-системы *ориентацию на увеличение (сохранение) стоимости*.

В табличной форме представлены важнейшие, с точки зрения автора, основополагающие принципы риск-ориентированной системы (табл. 2).

Таким образом, постановка риск-ориентированной системы управленческого учета должна осуществляться в соответствии с совокупностью обоснованных и дополненных автором важнейших принципов: *прагматичная релевантность, своевременность, сегментность, гибкость, прогностность, аналитичность, формирование и обработка информации на основе рискографии, риск-корреляция, ориентация на увеличение (сохранение) стоимости*.

Таблица 1
Международные принципы управленческого учета

Table 1
International principles of management accounting

Принципы	Содержание принципов
Коммуникация	Постоянное общение, обмен информацией. С помощью коммуникаций выявляются потребности менеджмента компании и организуется необходимый информационный поток для принятия им деловых решений
Использование релевантной информации	Своевременное обеспечение руководства необходимой информацией. Баланс между информацией настоящей, прошлой и будущей; внутренней и внешней; финансовой и нефинансовой. Управленческий учет систематизирует имеющиеся данные и на основе оценки потребностей всех заинтересованных сторон управленческого решения представляет необходимую информацию
Анализ влияния различных факторов на ценность компании	Формирование конкретных выводов путем прогнозирования последствий моделируемых сценариев. Усилия и затраты при оценке сценариев должны быть соразмерны важности принимаемого управленческого решения. Анализ сценариев позволяет оценить риски и возможности бизнес-моделей, описать конкурентную среду и, как следствие, сделать принятие управленческих решений более обоснованным. Управленческий учет делает информацию понятной и доступной, анализируя и оценивая влияние различных факторов на исход моделируемых сценариев
Управление, основанное на доверии	Выявление потенциальных конфликтов интересов между личными или краткосрочными коммерческими целями и долгосрочными ценностями организации. Управление, основанное на доверии, базируется на таких требованиях как авторитет и подотчетность, профессиональная добросовестность и этика

Источник: международные принципы управленческого учета

Source: Global Management Accounting Principles

Таблица 2
Специфические принципы риск-ориентированного управленческого учета

Table 2
Specific principles of risk-oriented management accounting

Принципы	Содержание принципов
Прагматичная релевантность	Формирование и представление «нужной» в тот или иной момент информации, которая важна для принятия решения
Своевременность	Формирование и представление информации в «нужный» момент, который характеризуется возможностью повлиять на ситуацию, изменив ход событий во избежание их негативных последствий
Сегментность	Предполагает учет по центрам ответственности
Гибкость	Система реагирует на изменения в деятельности организации, меняющиеся обстоятельства, факторы, потребности менеджмента
Прогнозность	В учете формируются выводы о возможных вариантах развития каких-либо событий и др. Принцип характеризует направленность учета в будущее
Аналитичность	Наполненность регистров и форм отчетности информацией, на основе которой могут быть определены показатели, сделаны выводы
Формирование и обработка информации на основе рискографии	Рискография, как процесс изучения системы рисков организации, направлена на профессиональную работу с негативными явлениями. Риск-ориентированный управленческий учет предполагает формирование и обработку информации о рисках. Риск-система постоянно действует в условиях неопределенности, что влияет на организацию управленческого учета. Учетные процедуры в ряде случаев зависят от неопределенных обстоятельств (вероятности их наступления)
Риск-корреляция	Риск-система, направленная на своевременное выявление, снижение (смягчение) рисков деятельности организации, находится во взаимосвязи с рисками организации, риск-система соответствует рискам, реагирует на их совокупность
Ориентация на увеличение (сохранение) стоимости	Угроза наступления рисков событий свидетельствует о вероятном снижении стоимости, явно прослеживается направленность на увеличение (сохранение) стоимости в организации посредством снижения (смягчения) рисков

Источник: авторская разработка

Source: Authoring

Список литературы

1. Ситникова С.А. Сущность риск-ориентированной системы управленческого учета // Апрельские научные чтения имени профессора Л.Т. Гиляровой: материалы III Международной научно-практической конференции. В 2 ч. Воронеж: Воронежский государственный университет, 2014. Ч. 1. С. 151–153.
2. Ситникова В.А., Ситникова С.А. Элементы риск-ориентированного управленческого учета // Современная экономика: проблемы и решения. 2014. № 12(60). С. 132–138.
3. Вахрушева О.Б. Формирование управленческого учета на основе гармонизации учета, анализа, бюджетирования и контроля // Аудитор. 2014. № 11(237). С. 62–67.
4. Рожнова О.В. Управленческий учет как глобальная учетная наука // Учет. Анализ. Аудит. 2015. № 6. С. 17–25. URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/upravlencheskiy-uchet-kak-globalnaya-uchetnaya-nauka>
5. Демина И.Д., Меркущенко С.Н. Теория и практика применения современных методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции: монография. М.: РусСайнс, 2015. 110 с.
6. Алимova М.С. Построение и применение системы управленческого учета на предприятии общественного питания // Бухгалтерский учет и налоги в торговле и общественном питании. 2016. № 5. С. 28–46.
7. Безценная Е.Ф. Развитие инструментария управленческого учета в многопрофильных коммерческих структурах // Все для бухгалтера. 2014. № 4(280). С. 27–33. URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/razvitie-instrumentariya-upravlencheskogo-ucheta-v-mnogoprofilnyh-kommercheskih-strukturah>
8. Семиколонова М.Н. К вопросу о принципах управленческого учета // Аудиторские ведомости. 2016. № 1. С. 66–77.
9. Каверина О.Д. Организация управленческого учета: проблемы и суждения // Аудиторские ведомости. 2015. № 8. С. 48–61.
10. Панков В.В., Несветайлов В.Ф. Базовые принципы и допущения стратегического управленческого учета // Международный бухгалтерский учет. 2012. № 7. С. 2–7. URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/bazovye-printsipy-i-dopuscheniya-strategicheskogo-upravlencheskogo-ucheta>
11. Вахрушина М.А. Проблемы и перспективы развития российского управленческого учета // Международный бухгалтерский учет. 2014. № 33. С. 12–23. URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/problemy-i-perspektivy-razvitiya-rossiyskogo-upravlencheskogo-ucheta>
12. Бобрышев А.Н. Концепция формирования антикризисной подсистемы управленческого учета // Международный бухгалтерский учет. 2015. № 22. С. 27–39. URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/kontseptsiya-formirovaniya-antikrizisnoy-podsistemy-upravlencheskogo-ucheta>
13. Аткинсон Э.А., Банкер Р.Д., Каплан Р.С., Янг М.С. Управленческий учет. М.: Вильямс, 2016. 880 с.

Информация о конфликте интересов

Я, автор данной статьи, со всей ответственностью заявляю о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Настоящее заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке данных, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.

PRINCIPLES OF RISK-ORIENTED MANAGEMENT ACCOUNTING**Sofiya A. SITNIKOVA**Financial University under Government of Russian Federation, Moscow, Russian Federation
sofia_sitnikova@mail.ru
ORCID: not available**Article history:**Received 13 March 2018
Received in revised form
26 March 2018
Accepted 2 April 2018
Available online
13 April 2018**JEL classification:** M41**Keywords:** risk-oriented
management accounting,
management accounting
principles**Abstract****Importance** The article discusses issues of risk-oriented management accounting and application of global and general accounting principles for setting up the accounting system. I also determine specific principles inherent in risk-oriented management accounting.**Objectives** I determine the composition and content of principles of risk-oriented management accounting in accordance with its substance and content.**Methods** The article analyzes and generalizes various views on general and specific principles of management accounting using comprehensive and systems approaches.**Results** I identify the body of specific principles for the risk-oriented management accounting system in order to interpret their meaning. Based on the substance and content of risk-oriented management accounting, I additionally propose specific principles, which should underlie the said system.**Conclusions and Relevance** It is necessary to set up the system of risk-oriented management accounting on the basis of specific principles proposed and substantiated in this article, conduct further studies into the theory and process of management accounting and develop accounting and analytical tools in business environment. The findings may prove useful for studies into the theory and process of management accounting and determining its further development paths.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2018

Please cite this article as: Sitnikova S.A. Principles of Risk-Oriented Management Accounting. *International Accounting*, 2018, vol. 21, iss. 4, pp. 466–478.
<https://doi.org/10.24891/ia.21.4.466>**References**

1. Sitnikova S.A. [Substance of the risk-oriented management accounting system]. *Aprel'skie nauchnye chteniya imeni professora L.T. Gilyarovskoi. V 2kh chastyakh: materialy 3 Mezhdunarodnoi nauchno-prakticheskoi konferentsii* [Proc. 3rd Int. Sci. Conf. The Gilyarovskaya April Readings. Two Parts]. Voronezh, Voronezh State University Publ., 2014, part 1, pp. 151–153.
2. Sitnikova V.A., Sitnikova S.A. [Elements of risk-oriented management accounting]. *Sovremennaya ekonomika: problemy i resheniya = Modern Economics: Issues and Solutions*, 2014, no. 12, pp. 132–138. (In Russ.)
3. Vakhrusheva O.B. [Formation of management accounting on the basis of harmonization of the account, the analysis, budgeting and control]. *Auditor*, 2014, no. 11, pp. 62–67. (In Russ.)
4. Rozhnova O.V. [Management accounting as a global accounting science]. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*, 2015, no. 6, pp. 17–25.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/upravlencheskiy-uchet-kak-globalnaya-uchetnaya-nauka>
(In Russ.)

5. Demina I.D., Merkushev S.N. *Teoriya i praktika primeneniya sovremennykh metodov ucheta zatrat i kal'kulirovaniya sebestoimosti produktsii: monografiya* [Theory and practice of applying modern methods for cost accounting and costing of products: a monograph]. Moscow, RuSains Publ., 2015, 110 p.
6. Alimova M.S. [Setting and applying the management accounting system in a public catering enterprise]. *Bukhgalterskii uchet i nalogi v torgovle i obshchestvennom pitanii = Accounting and Taxes in Trade and Public Catering*, 2016, no. 5, pp. 28–46. (In Russ.)
7. Bezsennaya E.F. [Developing management accounting tools in multipurpose profit-making enterprises]. *Vse dlya bukhgaltera = All for Accountant*, 2014, no. 4, pp. 27–33.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/razvitie-instrumentariya-upravlencheskogo-ucheta-v-mnogoprofilnyh-kommercheskih-strukturah> (In Russ.)
8. Semikolenova M.N. [More on management accounting principles]. *Auditorskie vedomosti = Audit Statements*, 2016, no. 1, pp. 66–77. (In Russ.)
9. Kaverina O.D. [Organization of management accounting: Issues and arguments]. *Auditorskie vedomosti = Audit Statements*, 2015, no. 8, pp. 48–61. (In Russ.)
10. Pankov V.V., Nesvetailov V.F. [Basic principles and assumption of strategic management accounting]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2012, no. 7, pp. 2–7. URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/bazovye-printsipy-i-dopuscheniya-strategicheskogo-upravlencheskogo-ucheta> (In Russ.)
11. Vakhrushina M.A. [Problems and prospects of managerial accounting development in Russia]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2014, no. 33, pp. 12–23.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/problemy-i-perspektivy-razvitiya-rossiyskogo-upravlencheskogo-ucheta> (In Russ.)
12. Bobryshev A.N. [The concept of anti-crisis management accounting subsystem formation]. *Mezhdunarodnyi bukhgalterskii uchet = International Accounting*, 2015, no. 22, pp. 27–39.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/kontseptsiya-formirovaniya-antikrizisnoy-podsistemy-upravlencheskogo-ucheta> (In Russ.)
13. Atkinson A.A., Banker R.D., Kaplan R.S., Young M.S. *Upravlencheskii uchet* [Management Accounting]. Moscow, Vil'yams Publ., 2016, 880 p.

Conflict-of-interest notification

I, the author of this article, bindingly and explicitly declare of the partial and total lack of actual or potential conflict of interest with any other third party whatsoever, which may arise as a result of the publication of this article. This statement relates to the study, data collection and interpretation, writing and preparation of the article, and the decision to submit the manuscript for publication.