

2. ТЕОРИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И АУДИТА

2.1. ТЕНДЕНЦИИ РАЗВИТИЯ СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

Харакоз Ю.К., аспирант кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита РГТЭУ

Учетно-аналитические направления, а именно, управленческий учет, является необходимым проводником интеграции национального хозяйства в мировую экономику, что сегодня неизбежно для экономического развития России.

Таким образом, является актуальным анализ факторов, оказывающих влияние на задачи и формы воплощения в практику системы управленческого учета.

Обострившаяся конкурентная борьба на всех рынках, обусловленная глобализацией, либерализацией и современным кризисом конъюнктуры, вызывает повышенные требования к организации работы в сфере управленческого учета. Состояние и перспективы развития предприятия должны все более быстро и точно анализироваться, альтернативные варианты для определенных сценариев дальнейших действий должны разрабатываться в кратчайшие сроки.

Одновременно сами работники службы управленческого учета должны постоянно доказывать свое право на существование путем предоставления соответствующих результатов своей деятельности. Кроме того, интернет изменяет все процессы делового оборота как на предприятиях в целом, так и в подразделениях, которые отвечают за работу в области управленческого учета, с их привычными циклами планирования и составления отчетности.

Следовательно, является актуальным анализ изменений, которые окажут влияние на функционирование системы управленческого учета в будущем.

Изменения, происходящие в рыночной среде, в которой находится компания, не могут не коснуться системы управленческого учета (см. рис. 1).



Рис. 1. Этапы исследования влияния внешней среды на систему управленческого учета

Современное состояние рынка характеризуется растущей сложностью и динамикой, которая вызывается концентрацией, и все быстрее развивающимся информационным и коммуникационно-технологическим направлением. При этом, в настоящее время, все более существенными становятся факторы, которые бросают вызов не только менеджменту, но и системе

управленческого учета по поддержке рациональных действий руководства организации:

- распространяющаяся глобализация;
- принятие новых законодательных и правовых актов;
- развитие процесса перехода от индустриального общества к постиндустриальному.

Распространяющаяся глобализация отражается, прежде всего, на обострении конкурентной борьбы, что, безусловно, влияет на решения руководства по развитию предприятия. Следовательно, масштабы конкуренции должны быть взяты на вооружения, как важные аспекты изучения, анализа и контроля со стороны управленческого учета. К ним, например, можно отнести региональную конкурентоспособность продуктов и международный уровень развития знаний.

Вызовы руководству предприятия возникают также в результате принятия новых законодательно-правовых актов. В США 15 ноября 2004 года окончательно введен в действие Закон Sarbanes-Oxley (SOA) – Сарбанеса-Оксли, призванный обеспечить «этичное поведение» компаний за счет соблюдения ими высоких стандартов раскрытия информации. В частности, вводится требование, чтобы финансовые отчеты содержали сведения обо всех договоренностях, обязательствах и других взаимоотношениях. Закон о контроле и прозрачности компаний Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich (KonTraG) считается немецким аналогом SOA, в соответствии с которым, предприятие берет на себя обязательства по созданию системы управления и контроля рисками. Разработанные Базельским комитетом в 1999 году нормативы «Соглашение о капитале» – Basel II вступили в действие в 2002 году в качестве обязательных нормативов для банков, осуществляющих кредитование или инвестиции в реальную экономику. Их широкомасштабный ввод в Евро-союзе намечен на I квартал 2007 года. Нововведениями на законодательном уровне, акцентируют внимание на таких аспектах как, управление рисками и рейтинговой оценки предприятия, которые будут отражаться в системе управленческого учета.

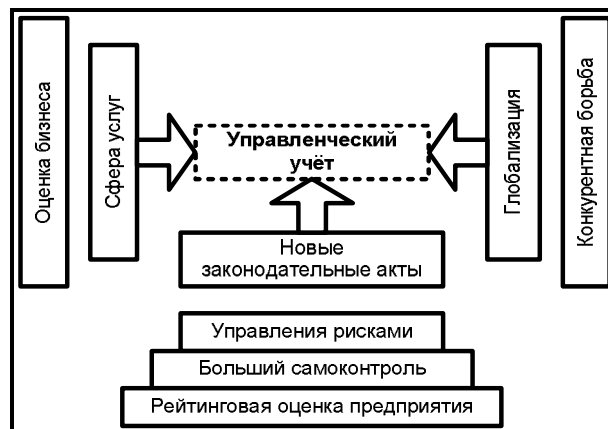


Рис. 2. Факторы, влияющие на систему управленческого учета

В связи, с преобразованием промышленных предприятий в предприятия сферы услуг или знаний, значение стоимости компании как имущественного комплекса значительно возросло. Во все большей степени

современные процессы повышения стоимости предприятий основываются на знаниях, продуктивных отношениях с деловыми партнерами, степени известности предприятия, его продуктов и марок, а также, прежде всего, на инновационной мощи и новых технологиях.

Указанные изменения рыночных условий требуют изменений во всех трех ипостасях системы управленческого учета (см. рис. 2):

- организация;
- обязанности специалиста;
- инструментарий.

Также меняются и функции системы управленческого учета (см. рис 3):

- функция информационного обеспечения;
- функция планирования;
- функция контроля и анализа.

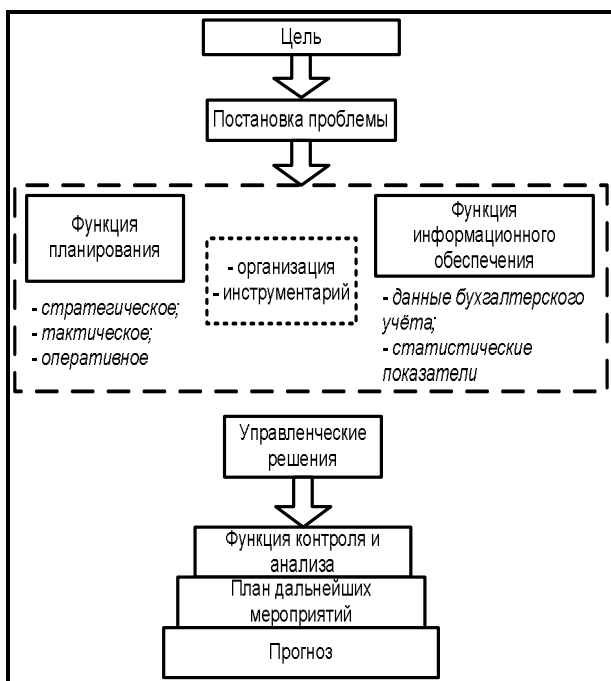


Рис. 3. Система управленческого учета

Развиваются и уверенно входят в экономическую жизнь новые модели организации и управления производством. Такая концепция как, «Бережливое производство» (lean production) является для всех предприятий чрезвычайно актуальной, она представляет собой цельную модель, которая охватывает все функции и функциональные области управления. Постепенно «Бережливое производство» проникает в самые различные сферы человеческой деятельности во многих странах мира. Естественно, что в эпоху «бережливого производства», следование принципам массового производства совершенно не выгодно. Было доказано на большом фактическом материале, представленным предприятиями, мировыми лидерами автостроения Toyota и Ford, что массовое производство в среднем в два раза хуже «бережливого» по таким обычным показателям, как требуемые инвестиции, затраты на разработку и выпуск продукции, время, необходимое для вывода на рынок новых продуктов. «Бережливое – Лин – производство» порождает собой, как очевидное естественное следствие «бережливой философии», аналог – «Лин – управленческий учет».

Основные причины такой тенденции видятся в том, что в рамках гибкого управления и все более кратких и тонких процессов производства, основанных на практическом воплощении новых технологий, лица, отвечающие за процесс, сами все более вынуждены использовать методы управленческого учета и более того хотят это делать.

Таким образом, функции оперативного управленческого учета начинают выполняться, например, менеджерами соответствующих подразделений. Тем самым, снимая с себя часть нагрузки, специалист по управленческому учету может заняться решением других задач – выработки стратегии и общему анализу предприятия, т.е. данный специалист должен уходить от функций «раба цифр» к функциям критического аналитика.

Новые функции для системы управленческого учета возникают, в связи с принятием новых законодательно-правовых актов. В первую очередь это относится к Закону о контроле и прозрачности компаний (Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich (KonTraG)), который вступил в силу 1 марта 1998 года. Этот закон более точно сформулировал требование, которое содержалось в Законе об акциях (параграф 91, абзац 2), о создании в компаниях системы управления рисками. Законодатель говорит о системе контроля, которая должна вносить вклад в заблаговременное выявление тенденций угрожающих дальнейшему существованию предприятия, а вопрос о практической организации системы управления рисками остался открытым, однако, предлагается интегрировать эту функцию в сферу управленческого учета. Оперативная и стратегическая ориентация системы управленческого учета с ее задачами – информационного обеспечения, планирования, контроля и анализа, может, как партнер менеджмента обеспечивать требуемую прозрачность в области рисков.

Преодоление опасностей, окружающих предприятие, требует не только внедрения одностороннего управления рисками, но также изучения шансов их урегулирования. Следовательно, нужно разработать такое управление предприятием, которое позволяло бы использовать все возможные шансы для достижения желаемых результатов, по возможности, без серьезного риска для финансового положения предприятия.

Шансы и риски должны систематически выявляться, анализироваться и использоваться не только по всему предприятию, но и по его отдельным подразделениям. Таким образом, сосуществование шансов и рисков может учитываться в процессе стратегического и оперативного планирования деятельности предприятия (см. рис. 4).

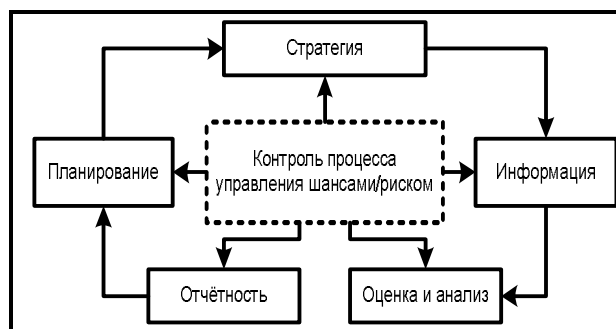


Рис. 4. Процесс управления шансами и рисками



Рис. 5. Влияние концепции Basel II на процентные ставки по кредитам

Тема управления рисками затрагивала, до сегодняшнего дня, в Германии только акционерные общества. С принятием нового базельского соглашения Basel II управление рисками станет актуальным и для среднего бизнеса.

Предприятиям, которые финансируются за счет внешних банковских кредитов, соглашение Базель II несет непосредственные последствия. В зависимости от рейтинга предприятия меняются кредитные условия. Высокий рейтинг влечет за собой более выгодную стоимость финансирования, соответственно низкий рейтинг – худшие условия.

Определение рейтинга выполняется по установленным правилам и включает информацию от предприятия берущего кредит (см. рис. 5).

По краткому опросу, проведенному немецкой общественной организацией – Союзом контроллеров – 50 % предприятий отнесли ожидаемые рейтинговые исследования, в связи с введением в действие соглашения Базель II, к «делу» системы управленческого учета.

В отличие от традиционных, в основном ориентированных на балансы расчетов кредитоспособности при оценке рейтингов, наряду с количественными аспектами результатов работы (достижения, прибыльность, стабильность), более серьезно взвешиваются качественные аспекты (качество постановки, ведения бух-

галтерского и управленческого учетов, менеджмента), а также устремленность в будущее. Ключевую роль играет при этом эффективное информационное обеспечение, а также инструменты контроля, анализа и планирования. К ним, помимо прочего, относятся:

- планирование и управление ликвидностью;
- сравнение показателей план/факт и анализ состояния доходов в зависимости от рисков и факторов успеха;
- учет при планировании потенциальных изменений на рынках и в конкурентной среде;
- разработка и представление управленческой отчетности регулярно и максимально быстро по времени.

Таким образом, необходимая для определения рейтинга информация предоставляется системой управленческого учета.

В нашем современном образованном обществе, во все большей степени, процессы определения стоимости предприятий базируются на знаниях, деловых отношениях и отношении с клиентами, на уровне известности предприятия, его продуктов и марки, а также на инновационной силе и использовании новых технологий. В российском законодательстве понятие – деловая репутация организации, в соответствии с пунктом 27 ПБУ 14/2000 «может определяться в виде разницы между покупной ценой организации (как приобретенного имущественного комплекса в целом) и стоимостью по бухгалтерскому балансу всех ее активов и обязательств».

Возрастающий зазор между рыночной (покупной) стоимостью предприятия и стоимостью по бухгалтерскому учету, показывает, что деловая репутация становится важным экономическим фактором.

Глобализация и либерализация рынков капитала вынуждает предприятия рассматривать привлечения дополнительных капиталов, как один из факторов конкурентной борьбы. В целях достижения прозрачности деятельности и, тем самым, привлечения новых акционеров, информация о стоимости предприятия должна регулярно представляться заинтересованным пользователям. Таким образом, возникает потребность в том, чтобы система управленческого учета содержала критерии оценки для всех процессов, влияющих на стоимость предприятия.

Необходимость ориентации на интересы субъектов, предоставляющих предприятию капитал, приводит к новым, приобретающим все большее значение требованиям к системе управленческого учета. К ним относятся, в частности:

- идентификация всех важных носителей стоимости на предприятии;
- создание системы показателей, ориентированной на стоимость предприятия;
- определение решающих качественных и количественных параметров управления, ориентированных на стоимость предприятия;
- взаимосвязь параметров управления, ориентированных на стоимость предприятия с действенными системами стимулирования и вознаграждения;
- улучшение качества отчетности, базирующейся на стоимости предприятия для внутреннего и внешнего пользования.

Система управленческого учета, ориентированная на оценку стоимости предприятия, должна, прежде всего, работать над проблемами происхождения и измерения достигнутых положительных результатов, т.е. одна из задач системы состоит в том, чтобы найти и оценить на предприятии параметры успеха, влияющие на увеличение стоимости данного бизнеса.

Для того чтобы выполнять поставленные задачи, специалист по управленческому учету должен располагать и использовать подходящий для этого инструментарий. Под термином «инструментарий» понимаются инструменты организации и управления производством и электронной обработки данных, которые служат для обеспечения решения задач управленческого учета.

С момента развития, служба управленческого учета использовала многочисленные инструменты для выполнения своих функций. При этом как создавались специальные инструменты управленческого учета, так и использовался инструментарий, разработанный в других отраслях экономики.

Поскольку бухгалтер по управленческому учету претендует на методологическую компетентность, одна из его задач состоит в том, чтобы эту компетенцию поддерживать на современном уровне за счет знания всех доступных инструментов, следовательно, их набор постоянно должен обновляться. Появляющиеся новые инструменты управления и организации производства исследуются на пригодность для выполнения задач управленческого учета и в случае положительного ответа применяются для работы.

Современных инструментов управленческого учета обсуждаемых и используемых в российских и зарубежных компаниях на сегодняшний день достаточно большой перечень, остановлюсь на некоторых из них:

- система сбалансированных показателей (Balanced Scorecard) – позволяет переводить стратегические цели компании в четкий план оперативной деятельности подразделений и ключевых сотрудников и оценивать результаты их деятельности с точки зрения реализации стратегии с помощью основных показателей эффективности;
- Бенчмаркинг (Benchmarking) – процесс систематического и непрерывного измерения: оценка процессов предприятия и их сравнения с процессами организаций-лидеров с целью получения информации, полезной для усовершенствования собственной деятельности, фактически это метод стратегического планирования;
- «безбюджетное управление» (Beyond Budgeting) – результативный и эффективный способ управления предприятием, при котором нет необходимости разрабатывать и использовать систему бюджетов предприятия;
- расчет затрат по жизненному циклу продукта (Life-Cycle-Costing);
- метод калькулирования по целям (Target Costing);
- инструмент снижения затрат (Kaizen Costing) – используется для достижения целевой себестоимости и обеспечения прибыльности производства. Kaizen – это философия постепенного усовершенствования качества и бизнес-процессов. В отличие от системы Target Costing, которая была создана в Японии на базе американской концепции VE (valueengineering), Kaizen Costing имеет исключительно японские корни.

Таблица 1

ПРАКТИЧЕСКОЕ ПРИМЕНЕНИЕ ИНСТРУМЕНТОВ СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

Инструмент	Распространение на практике	Факторы, ограничивающие практическое применение
Метод калькулирования по целям (Target Costing)	Низкое	- «Преданность» старым расчетным методам; - краткость жизни спектра услуг приводит к тому, что данный инструмент оказывается слишком дорогим
Расчет затрат по жизненному циклу продукта (Life-Cycle-Costing)	Очень низкое	- Доминирование кратко-срочной оптимизации результатов; - недостаток понимания методов чистой стоимости; - дорогостоящий метод
Система сбалансированных показателей (Balanced Scorecard)	Среднее/высокое	- Высокий уровень интуитивного понимания; - высокие требования к подготовке исходных данных; - дорогостоящий метод

Таким образом, развитие инструментария системы управленческого учета в теории существенно выше, чем на практике. Практическое внедрение происходит с явной задержкой по времени и только в редких случаях достигает идеальной модели. В любом правиле есть и исключения – это метод Balanced Scorecard внедрение, которого в жизнь произошло очень быстро.

Необходимо подчеркнуть, что многие из «современных» инструментов, используемых в управленческом учете, в основном не являются чем-то принципиально новым, а всего лишь представляют развитие или улучшение существующих. Так, например, Balanced Scorecard для приверженцев Альбрехта Дайле (Albrecht Deyhle) не представляет ничего принципиально нового. Уже много лет назад А. Дайле ввел в оборот модель **WEG** – символ, в котором **W** – это рост, **E** – развитие и **G** – прибыль. Таким образом, прибыль как количественная (денежная) цель, стоит лишь как одно из измерений в ряду других. Идея Balanced Scorecard, развитая Робер-

том Капланом и Дейвидом Нортоном, является поэтому, лишь улучшением и обобщением существующих предпосылок. Новым в ней является, возможно, несколько более четко структурированная форма, которая предлагает руководство для создания подобных всеобъемлющих систем.

ВЫВОДЫ

Существующая в настоящее время практика управленческого учета обуславливается растущей динамикой и сложностью. Особенно высокие требования к специалистам по управленческому учету предъявляют изменяющиеся рыночные условия. В результате перемен во внешней среде сфера задач данного специалиста изменилась настолько, что с течением времени он стал советником и координатором при руководстве предприятием по вопросам управления и организации производства. Он из «учетчика горошин» превратился в стратега, инноватора и критического мыслителя.

Система управленческого учета представляет собой элемент управления предприятием, нацеленный на получение максимальной прибыли и дальнейшее развитие. Это означает, что служба управленческого учета должна своевременно учитывать в своей работе все новые вызовы и цели, стоящие перед предприятием, выявляя актуальные изменения и интегрируя их в существующую систему. Без адаптации традиционный управленческий учет уже не сможет соответствовать новым требованиям, ориентированным на активно изменяющуюся внешнюю среду.

Литература

1. Брювер П., Левин Л. Бизнес моделирование. Системы сбалансированных показателей. // Контроллинг. Журнал объединения контроллеров, № 9, 2003.
2. Динилевич О. Закон Сарбанеса – Оксли. // Контроллинг. Журнал объединения контроллеров, № 2, 2003.
3. Друри К. Управленческий и производственный учет. – М.: ЮНИТИ, 2002.
4. Карминский А.М., Оленев Н.И., Примак А.Г., Фалько С.Г. Контроллинг в бизнесе. Методологические и практические основы построения контроллинга в организациях. – М.: Финансы и статистика, 2003.
5. Николаева О., Шишкова Т. Управленческий учет. – М.: Едиториал УРСС, 2003.
6. Николаева С.А., Шебек С.В. Управленческий учет. Легенды и мифы. – М.: Аудиторско-консалтинговая фирма «ЦБА», 2004.
7. Палий В.Ф. Бухгалтерский учет: субъективные суждения и объективные реалии. // Вестник Института профессиональных бухгалтеров Московского Региона. Информационное Агентство ИПБР – БИНФА, декабрь 2004.
8. Попов В.М., Млодик С.Г., Зверев А.А. Анализ финансовых решений в бизнесе. – М.: КНОРУС, 2004.

Харакоз Юлия Константиновна

ОТЗЫВ

В общественных науках, особенно в экономической, которая находится в некоторой степени на рубеже естественных – «точных» (математических) и гуманитарных наук, очень трудно определить дальнейшее развитие, ибо технические науки постепенно накапливают знания, опираясь на уже созданный научный базис, а экономические свой научный задел часто отвергают, исследование начинается как бы заново, с разработок новых теоретических и методических концепций.

Таким образом, представленный в статье анализ факторов влияющих на задачи и формы воплощения в практику системы управленческого учета, помогает лучше понять современную концепцию, перспективы дальнейшего развития, осознать, насколько важна роль учета в практике предприятий для их успешного функционирования.

Статья выполнена на высоком профессиональном уровне и рекомендуется к публикации в журнале «Аудит и финансовый анализ».

Дмитриева И.М., д.э.н., профессор, зав. кафедрой «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» РГТЭУ

2. THEORY OF ACCOUNTING AND AUDIT

2.1. DEVELOPMENT TRENDS OF SYSTEM OF THE ADMINISTRATIVE REGISTRATION

J.K. Harakoz, the Post-graduate Student of Faculty of Accounting, the Analysis and Audit

Registration-analytical directions, namely, management accounting, is a necessary explorer of integration of a national equipment in economic, that today is inevitable for economic evolution of Russia.

Thus, the analysis of the factors which are working upon the tasks and the forms of incarnation in a practice of system of the administrative registration is actual.