

## 2.11. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ СОЗДАНИЯ СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА В АПК

Чупахина Н.И., к.э.н., доцент кафедры экономики и менеджмента

*Старооскольский филиал Московского института стали и сплавов*

Приводятся предпосылки возникновения управленческого учета, периодизации его развития в разных странах мира, особенности влияния отдельных факторов на становление управленческого учета в России. Автором уточняется роль и место управленческого учета в системе управления хозяйствующего субъекта, его информационная база. Раскрываются перспективы развития управленческого учета. Обобщаются концепции, методы, инструменты и возможности их практического применения в современной теории управленческого учета. Дается обзор российских методических рекомендаций по управленческому учету, американских стандартов и комментарии к ним. Обосновывается актуальность отраслевых методик по управленческому учету.

### АНАЛИТИЧЕСКОЕ ОБОСНОВАНИЕ СТАНОВЛЕНИЯ И РАЗВИТИЯ СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

В экономическую жизнь нашей страны управленческий учет вошел вместе с возникновением и ростом предприятий, ориентированных на рынок. Рыночная экономика – это прежде всего конкуренция. Конкуренция – это постоянная борьба за рынок сбыта, за потребителя, а следовательно, это борьба за качество и низкую себестоимость.

В современной рыночной среде, характерной большой конкуренцией и глобализацией мировой экономики, современное предприятие должно удовлетворять условиям гибкости, настраиваемости и, как следствие, должно уметь быстро перестраивать как свою собственную организационную структуру, так и структуру выпускаемой продукции. Все это требует от менеджмента предприятия принятия быстрых и экономичных решений, что невозможно без обеспечения субъектов управления соответствующей информацией.

А от правильных, адекватных рыночной среде управленческих решений зависит часто не только процветание бизнеса, но и само его существование. Под воздействием различных объективных факторов, вызываемых новыми технологиями, государственным регулированием и ростом предприятий, усложняется структура бизнеса, возникает потребность в его дроблении на множество юридических лиц, в одновременном развитии многих направлений деятельности, в формировании значительного количества структурных подразделений (отделов, служб) как на уровне отдельных юридических лиц, так и на уровне холдингов.

Как в этих условиях руководству подобных предприятий не ошибиться в принятии управленческих решений? Задачу представления необходимой информации решает управленческий учет.

Конечно же, управленческий учет возник не сиюминутно. Он функционировал в производственной деятельности задолго до того, как был выделен в самостоятельную систему учета. Недаром в последнее время исследователи все чаще обращаются к историческому материалу для научного осмысления и структуризации методологических проблем управленческого учета.

Проводится исследование всех исторических эпох на предмет выявления в них предпосылок и условий возникновения управленческого учета, периодизации его развития в разных странах мира [5, 14, 16, 19, 22, 23]. Систематизировав исследовательскую информацию, мы предлагаем свое видение истории и перспектив управленческого учета (рис. 1).

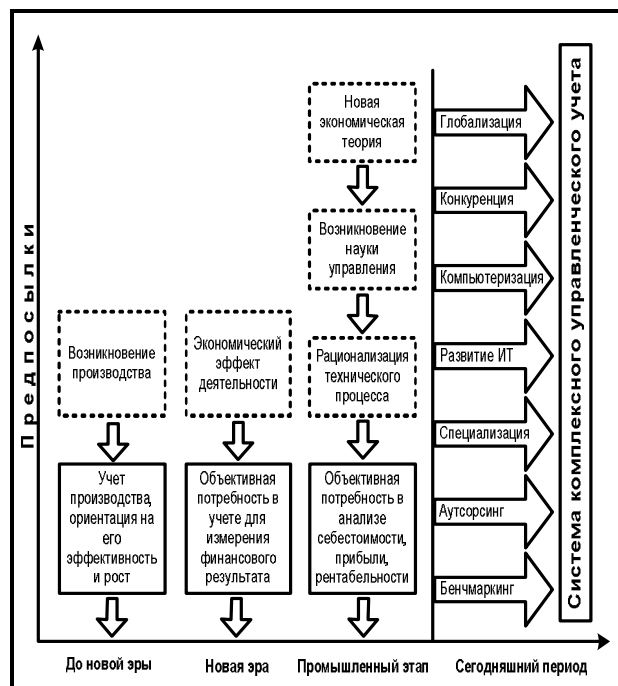


Рис. 1. Периодизация становления управленческого учета в мировой практике

Из вышеизложенного следует, что основой появления элементов управленческого учета стало возникновение производственного процесса, а следовательно, и необходимость совершенствования его эффективности. С развитием производства, особенно промышленного, появлялись новые и корректировались в соответствии с новыми условиями хозяйствования существующие элементы управленческого учета.

И хотя для России характерно объективное существование исторических предпосылок, обуславливающих возникновение управленческого учета, во все исторические эпохи основное влияние на хозяйственную деятельность оказывало государство, объективно заинтересованное в росте экономической эффективности деятельности хозяйствующих субъектов.

До перехода к командно-административной экономике, в условиях новой экономической политики (НЭП, 1923-1929 гг.) собственно учетом бухгалтерская профессия не ограничивалась. Для начального периода нэпа характерным было существование в трестах двух бухгалтерий – финансовой и бухгалтерии по учету производства и калькулированию себестоимости продукции. В обязанности бухгалтера в то время входили не только собственно учет, но и руководство, координация работ по планированию, подготовке учетной информации, ее интерпретации при принятии решений, не говоря уже об анализе данных и участии в выборе оптимального решения среди ряда альтернативных вариантов. Столь широкий спектр учетно-аналитических функций был свойственен бухгалтерской профессии в 1920-е гг.

После образования Госплана с 1928 г. на предприятиях началось создание плановых отделов, получившее широкое распространение в 30-х гг. XX в. За этими службами были закреплены планово-аналитические функции. Таким образом, по мере развития и укрепления в нашей стране централизованного планирования функции бухгалтерии были сведены к контрольно-учетным, а прерогативой плановых отделов стало планирование и анализ деятельности предприятий. Любой учебник по бухгалтерскому учету советского времени гласил, что важнейшей задачей бухгалтерского учета является учет и контроль за сохранностью социалистической собственности [23].

Основой создания управленческого учета как отдельной системы явился тот факт, что в конце 40-х и начале 50-х годов XX в. произошли значительные изменения в области бухгалтерского учета в странах с развитой рыночной экономикой. Эти изменения связаны были с тем, что традиционный бухгалтерский учет не давал информацию для прогноза хозяйственной деятельности и принятия своевременных управленческих решений, что особенно актуально в условиях рыночных отношений. Поэтому в середине XX века развитие рыночной экономики в индустриально-развитых странах выявило необходимость дополнения бухгалтерского (финансового) учета управленческим учетом.

Таким образом, единая система бухгалтерского учета стала включать финансовый и управленческий учет.

И если зарубежными аналитиками управленческий учет признан как самостоятельная подсистема бухгалтерского учета, среди отечественных экономистов не существует единого мнения по вопросу определения управленческого учета.

М.А. Вахрушина [7] предлагает объединить существующие концепции управленческого учета в четыре группы.

1. Управленческий учет – это тот же производственный учет, но применительно к современной терминологии, и нет никаких оснований выделять его в самостоятельный вид учета.
2. Управленческий учет – это не только ретроспективный, но и перспективный учет затрат.
3. Управленческий учет должен быть связан с системой управления организацией в целом, а также со всеми ее функциями, и потому, помимо вопросов собственно бухгалтерского учета, он должен включать в себя вопросы анализа, планирования, прогнозирования и др.
4. Управленческий и бухгалтерский учет – две самостоятельные информационные системы. Управленческий учет приравнивается к оперативному.

Мы согласны в том, что управленческий учет, подобно финансовому, является подсистемой бухгалтерского учета. Оба вида учета основаны на одном и том же массиве первичных данных (документов, оформляющих хозяйственные факты и операции), но представляют их различную интерпретацию и воплощаются в различной итоговой информации.

И хотя определения управленческого учета, предложенные отечественными экономистами, не раскрывают в полной мере сущности этой самостоятельной области знаний, однако каждая позиция является определенным шагом в развитии теории управленческого учета, в частности, в раскрытии его сущности, объектов, принципов и элементов его метода.

Задача нашего исследования – внести свою лепту в развитие теории и практики управленческого учета, что позволит ускорить разработку мер, направленных

на построение системы управленческого учета на каждом конкретном предприятии в соответствии с его отраслевой принадлежностью, в особенности, что касается аграрно-промышленных комплексов.

Таким образом, с выделением системы управленческого учета бухгалтерский учет становится не только средством обработки и группировки экономической информации, содержащейся в первичных документах, но превращается в «участника» и «исполнителя» управленческой политики предприятия. Появляются дополнительные функции по сбору и обобщению информации для группы лиц, принимающих хозяйственные решения, по формированию и сохранению справочной информации разного назначения в целях планирования, прогноза, принятия решения, контроля.

Бухгалтерский учет приобретает оперативность, аналитичность. Бухгалтеры больше внимания уделяют учету затрат на производство, фактическому объему производства, оценке выполнения производственных программ не только предприятия в целом, но и его структурных подразделений, то есть такой составляющей бухгалтерского учета, как производственный учет.

Постепенно в разных странах термин «производственный учет» был заменен на «управленческий учет».

Дискуссионным на сегодняшний день остается вопрос о связи управленческого учета с производственным. Все исследователи единодушны в одном: управленческий учет неотделим от производственного учета. Различными оказываются мнения о характере этой взаимосвязи. Анализ всего спектра существующих здесь концепций позволяет объединить их в три группы.

1. Производственный учет шире управленческого.
2. Понятия «управленческий» и «производственный» учет отождествляются.
3. Производственный учет является составной частью управленческого [8].

Мы также поддерживаем третью позицию, считая что управленческий учет представляет собой сферу учетно-аналитической деятельности, включающую кроме калькулирования себестоимости и формирования данных для внутренней отчетности, внутрифирменного планирования и контроля затрат, характерную для производственного учета, также анализ и информационное обеспечение управленческих решений (минимизация налоговых выплат, анализ проектов капитальных затрат и так далее).

В связи с введением понятия «управленческий учет» была проведена большая организационная и методологическая перестройка системы бухгалтерского учета. С разделением на две бухгалтерии – финансовую и управленческую, каждая из которых имеет свои цели, задачи и функции, претерпела изменение и структура бухгалтерского учета (рис. 2).

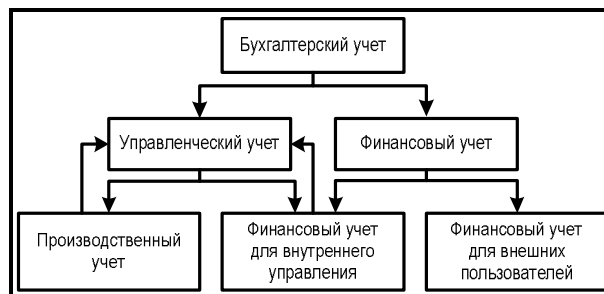


Рис. 2. Составные части бухгалтерского учета

В России необходимость деления единого бухгалтерского учета на финансовый и управленческий связана прежде всего с начавшимся процессом интеграции отечественной учетной теории и практики с международной системой учета и, кроме того, необходимостью переориентации части учета на нужды внутреннего управления, на более точное, полное, оперативное отражение процесса воспроизводства и оценку рациональности потребления производственных ресурсов, где нужна точная и детальная информация о затратах на производство.

По мнению автора, можно выделить следующие предпосылки создания управленческого учета в нашей стране:

- экономические, связанные с переходом страны к рыночным отношениям;
- теоретические, представляющие совокупность отечественных и западных теорий управления, адаптация которых в усложняющихся структурах бизнеса предполагает эффективное управление;
- технологические, заключающиеся в активном процессе автоматизации и внедрении на предприятиях современных информационных технологий;
- законодательные, обеспеченные нормативными документами, дающими возможность реальной организации управленческого учета на российских предприятиях;
- процессы интеграции и глобализации экономики.

В нашей стране управленческий учет как специальная область научной и практической деятельности пока лишь формируется.

По оценкам специалистов, в экономически развитых странах фирмы и компании 90% рабочего времени и ресурсов в области учета тратят на постановку и ведение управленческого учета, в то время как на традиционный финансовый учет уходит только оставшаяся часть. У нас же это соотношение выглядит с точностью наоборот. На многих отечественных предприятиях ведется лишь традиционный бухгалтерский учет, а управленческий учет не ведется или развит очень слабо.

Такому положению дел во многом, по мнению автора, способствует отсутствие практических примеров внедрения управленческого учета и отраслевых методических рекомендаций.

Между тем потребность в появлении и функционировании обоих видов бухгалтерского учета у нас в стране обусловлена тем, что современное предприятие нуждается в гибких системах оценки и анализа деятельности как предприятия в целом, так и его подразделений для оперативного реагирования на изменения тактических и стратегических задач.

Разделение бухгалтерского учета на финансовый и управленческий, особенности функционирования управленческой бухгалтерии, оперативные методы учета и контроля позволяют предприятию в современных условиях использовать наиболее эффективные формы и методы производственного учета, контроля и управления затратами и результатами на всех уровнях производственного процесса.

В теории управленческого учета можно выделить два подхода к пониманию сущности термина «управленческий учет».

Первый связан с management accounting, второй – с европейским «контроллинг» (Германия).

В соответствии с первым термином основной задачей любой учетной деятельности является обеспечение управленческого персонала предприятия свое-

временной и полной информацией для принятия управленческих решений. Это означает, что деятельность по учету неразрывно связана с управлением предприятием в целом и отдельными его частями. Поэтому management accounting может быть переведен как «организация учета исходя из потребностей управления». При таком подходе управленческий учет – не только система сбора и анализа информации об издержках предприятия, но и система бюджетирования, система оценки деятельности подразделений. В целом это в большей степени управленческие, чем бухгалтерские технологии.

В соответствии со вторым понятием управленческий учет рассматривается как система сбора и интерпретации информации о затратах, издержках и себестоимости продукции, т.е. это расширенная система организации учета для целей контроля за деятельностью предприятия.

По мнению профессоров Гарвардского университета Роберта Энтони и Мичиганского университета Джеймса Риса [33], это процесс в рамках организации, который обеспечивает ее управленческий аппарат информацией, используемой для планирования, собственно управления и контроля за деятельностью организации. Этот процесс включает выявление, измерение, сбор, анализ, подготовку, интерпретацию, передачу и прием информации, необходимой управленческому аппарату для выполнения его функций.

Одни из основоположников создания системы управленческого учета в нашей стране В.И. Ткач и М.В. Ткач считают [25, 26], что на основе информации управленческого учета принимаются оперативные, тактические, стратегические решения как в производственной сфере, так и в области финансов и регулирования.

По мнению Национальной ассоциации бухгалтеров США, управленческий учет есть «процесс идентификации, измерения, накопления, анализа, подготовки, интеграции и передачи финансовой информации, используемой управленческим персоналом для планирования, оценки и контроля за производственной деятельностью и эффективностью использования ресурсов».

Хорнгрен Ч.Т. и Фостер Дж. дают следующее определение [28]: «Управленческий учет – это идентификация, измерение, сбор, систематизация, анализ, разложение, интерпретация и передача информации, необходимой для управления какими-либо объектами».

В книге «Управленческий учет» под редакцией А.Д. Шеремета [32] дается определение, сходное с представленными выше: «Управленческий учет – подсистема бухгалтерского учета, которая в рамках одной организации обеспечивает ее управленческий аппарат информацией, используемой для планирования, собственно управления и контроля за деятельностью организации. Этот процесс включает выявление, измерение, сбор, анализ, подготовку, интерпретацию, передачу и прием информации, необходимой управленческому аппарату для выполнения его функций».

В итоге в узком смысле под управленческим учетом можно понимать учет и контроль затрат и доходов, связанных с деятельностью предприятия. Но в российской практике управленческий учет чаще рассматривается в широком смысле (в соответствии с термином management accounting) как система, которая в рамках одной организации обеспечивает управленческий персонал информацией, используемой для пла-

нирования, управления и контроля за деятельностью организации [2].

Предметом управленческого учета является производственная деятельность предприятия в целом и его отдельных структурных подразделений (центров ответственности), а основными его объектами являются затраты, себестоимость и результаты деятельности как всего предприятия, так и его отдельных структурных подразделений – производств, цехов, участков, отделов и т.д.

При этом система управления предприятием, как и любая другая система управления, может быть представлена в виде совокупности субъекта управления, объекта управления и их взаимосвязей. Субъектом управления в системе управления предприятия выступают руководители, менеджеры всех уровней управления, наделенные определенными полномочиями по принятию решений. Объекты управления – различные ресурсы компании:

- работники;
- средства и предметы труда;
- научно-технический и информационный потенциал предприятия.

Управленческие воздействия реализуются с помощью основных функций управления, взаимосвязь и взаимодействие которых образуют замкнутый повторяющийся цикл управления, показанный на рисунке 3.



Рис. 3. Цикл управления

Таким образом, система управления представляет собой, с одной стороны, совокупность объектов управления, с другой – совокупность реализуемых в отношении этих объектов управленческих функций (табл. 1).

Таблица 1

«УПРАВЛЕНЧЕСКАЯ» МАТРИЦА

Объекты управления	Функции управления управления			
	Учет	Анализ	Планирование	Контроль
Структурные единицы	-	-	-	-
Ресурсы	-	-	-	-
Процессы	-	-	-	-
Показатели	-	-	-	-

Для того чтобы реализовать функции управления, необходима информация, поставщиком которой выступает управленческий учет. Следовательно, основными функциями управленческого учета являются контрольно-управленческая и информационно-обеспечивающая, которые включают учет и управление затратами, анализ и управление движением материальных и денежных ресурсов, разработку оценочных и сравнительных индикаторов деятельности, управление процессом максимизации рыночной стоимости компании, планирование оперативной производственной, финансовой и инвестиционной деятельности предприятий (бюджетирование).

На основе всего сказанного выше автор считает, что управленческий учет – это система регистрации, идентификации, упорядочения, систематизации и интерпретации информации для принятия управленческих решений для конкретного предприятия в краткосрочной и

долгосрочной перспективе, тесно взаимодействующая с планированием, контролем и анализом, целью которой является обеспечение своевременной и релевантной информацией управляющих организацией.

Система управленческого учета состоит из множества процедур, которые могут меняться в зависимости от целей управления. Тем не менее они должны отвечать определенным принципам, применимым в управленческом учете:

- непрерывность деятельности организации;
- использование единых для планирования и учета единиц измерения;
- оценка результатов деятельности подразделений организации;
- преемственность и многократное использование первичной и промежуточной информации для целей управления;
- формирование показателей внутренней отчетности как основы коммуникационных связей между уровнями управления;
- применение бюджетного (сметного) метода управления;
- полнота и аналитичность, обеспечивающие исчерпывающую информацию об объектах учета;
- периодичность, отражающая производственный и коммерческий циклы организации, установленные учетной политикой.

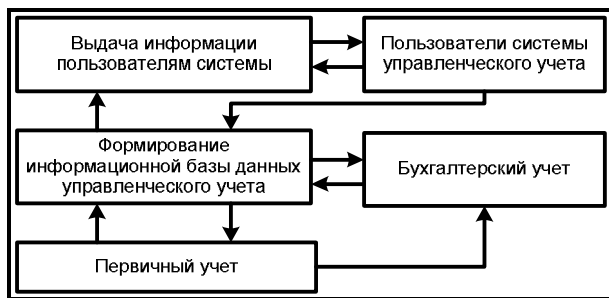
При этом управленческий учет, по нашему мнению, должен решать следующие основные задачи:

- обеспечивать руководство предприятия информацией о том, каковы консолидированные результаты бизнеса, состоящего из неограниченного количества юридических лиц и структурных подразделений;
- показывать результаты работы отдельных направлений (ими могут быть виды деятельности, группы товаров или другие элементы в зависимости от специфики бизнеса) независимо от того, как эти направления распределены между юридическими лицами, входящими в бизнес;
- показывать результаты работы также и по структурным подразделениям, которыми могут быть отделы, цеха, юридические лица;
- осуществлять контроль над издержками путем их учета по видам и центрам затрат;
- накапливать статистику о доходах и расходах предприятия в определенном разрезе и выявлять общие тенденции;
- осуществлять планирование и контролировать выполнение бюджета как отдельными центрами затрат, так и бизнесом в целом, включая совокупность юридических лиц;
- вести оперативный учет расчетов с отдельными контрагентами, взаиморасчетов между собственными юридическими лицами.

Решение указанных задач повышает эффективность использования возможностей объекта управления по следующим направлениям:

- повышение оперативности управления (сокращение времени происходит в основном за счет таких процессов, как сбор, поиск, предварительная обработка и передача информации, производство расчетов, решения логических задач, а также оформление и размножение документов);
- снижение трудозатрат лиц, принимающих решения, на выполнение вспомогательных процессов; к ним относятся информационные и расчетные процессы, которые, имея вспомогательный характер, являются весьма трудоемкими; в результате высвобождения от технической работы должностные лица могут сосредоточить основное внимание на творческих процессах управления;
- повышение степени научной обоснованности принимаемых решений; процесс принятия решения строится на основе анализа и прогноза развития ситуации с применением математического аппарата.

Информационная система управленческого учета в значительной мере базируется на данных первичного учета и приведена на рис. 4.



**Рис. 4. Структура информационной системы управленческого учета**

Благодаря управленческому учету менеджеры разного уровня получают и анализируют данные, необходимые для принятия тактических и стратегических управленческих решений.

Тактические решения основаны на систематически представляемых, своевременно получаемых сведениях по центрам ответственности, изделиям. Эти решения служат для достижения специфических целей, не ограниченных определенным периодом, используются в повседневной деятельности предприятия, связаны скорее с конъюнктурными, чем со структурными изменениями и реализуются за короткий период.

При выработке стратегических решений обычно исходят из информации за кварталный или полугодовой период. Эту информацию получают интеграцией внешних и внутренних данных. На ее базе принимают решения, приводящие к кардинальным качественным изменениям в деятельности предприятия:

- к появлению новых тенденций внешней и внутренней политики предприятия;
- к мобилизации материального и трудового потенциала предприятия;
- к изменению структуры предприятия;
- к реализации среднесрочных и долгосрочных программ развития.

Таким образом, управленческий учет – это стратегия и тактика внутреннего управления деятельностью предприятия. Он самостоятелен, организуется по нескольким вариантам, интегрирует данные планирования (нормирования, прогнозирования) и фактическую информацию.

Система управленческого учета предназначена для того, чтобы содействовать руководству в принятии оптимальных решений, касающихся стадии разработки изделия, обоснования цены, маркетинга, ассортимента продукции и так далее.

Реформирование бухгалтерского учета, развитие теоретических и методологических основ его нормативного регулирования, активное внедрение в практику бизнеса западных концепций и методик учета привело к выделению отдельной подсистемы – бухгалтерского управленческого учета. Как наука развивающаяся, управленческий учет в трактовке разных авторов имеет и различное смысловое наполнение относительно его сущности, принципов, методов, инструментария. Однако несомненно, что решение о внедрении в практику любого хозяйствующего субъекта управленческого учета является прерогативой собственников или менеджмента организации. Организация управленческого учета имеет целью обеспечить эффективное управление, а каким образом это будет достигнуто – является внутренним делом организации.

## ЭТАПЫ РАЗВИТИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

Основные этапы зарождения управленческого учета приурочены к всплескам деловой активности предпринимательской деятельности, вызванной историческими событиями и открытиями.

Первый этап, связанный с развитием железнодорожного, морского сообщений, относится к середине XIX в. В этот период резко раздвигаются границы коммерческой деятельности, что требует составления перспективных прогнозных расчетов, исчисления себестоимости товаров, услуг, а также различных способов их транспортировки.

Второй этап относится к семидесятым годам XIX в., когда происходит выделение самостоятельной подсистемы управленческого учета.

В 90-е годы XIX в. американский инженер Ф. Тейлор создал систему производственного нормирования, которая привела к формированию принципов управления по отклонениям. Эта система организации труда, основанная на рационализации производства, эффективном использовании техники, специализации производственного процесса, а также на широком применении сделальной и премиальной форм заработной платы, была впоследствии названа его именем.

Историческую справку о классификациях этапов развития бухгалтерского учета учеными-экономистами и, как его составляющего, управленческого учета дает в своих исследовательских работах [23] Соколов Я.В.

Лео Герберт (72) дал своеобразную классификацию развития учета. С его точки зрения, весь учет надо рассматривать как управленческий, и начало он берет с момента промышленной революции.

Современный французский автор Р. Обер (1979) выделил три этапа.

1. Информативный (до 1673).
2. Юридический (1673–1973).
3. Экономический (управленческий).

Всю «чистую» бухгалтерию Обер, не без основания, объединял с экономическим (управленческим, по англо-американской терминологии) направлением, но считал, что она, возникнув очень давно, в недрах предыдущего периода, только сейчас полностью завоевала всеобщее признание.

Японский автор Иошиаки Джиннаи (1980), говоря об эволюции учета, выделил три этапа.

1. Трансформация права единой (государственной) собственности в право частной собственности.
2. Отделение управленческой функции от права собственника.
3. Отделение бухгалтерской функции от управленческой [Jinnai].

Пьер Лассек (1990) выделяет три этапа (эпохи) в развитии учета, для каждого из которых определены свои критерии.

Первый этап включает как простую, так и двойную бухгалтерию, разница между ними не носит принципиального характера. В практике господствовала идея номенализма, т.е. бухгалтер должен регистрировать то, что записано в первичных документах, и оценка всех ценностей соответственно была исторической, близкой к себестоимости учитываемых ценностей, а в теории получила признание концепция точности, т.е. данные бухгалтерского учета адекватно отражают хозяйственные процессы.

Второй этап – создание гигантских предприятий, переход на бумажные деньги, многие страны захлестывает инфляция, и о стабильности цен остались лишь воспо-

минания. Бухгалтерский учет становится источником информации для анализа хозяйственной деятельности, выявления рентабельности, платежеспособности, ликвидности, кредитоспособности. В теории учета отпала концепция точности и получила признание идея Э. Шмаленбаха: цель учета – не исчисление финансового результата, а эволюция собственности предприятия.

Третий этап прежде всего связан с радикальным изменением в организации учета, вызванным повсеместным распространением вычислительной техники, информатики, алгоритмизацией учетных процессов, расширением учетных объектов, широким включением в них нематериальных активов, появлением огромных концернов, особенно транснациональных корпораций, потребовавших консолидации отчетности, гармонизации бухгалтерской методологии и повсеместной трансформации отчетности, составленной по одной методике; формированием национального счетоводства, т.е. учета уже не только на микро-, но и на макроуровне. Бухгалтеры составляют национальные и международные стандарты, которые требуют решения сложных методологических проблем. Рождается новая ветвь – управленческий учет; центр внимания бухгалтера переносится на изучение хозяйственных ситуаций, анализ финансовых потоков, разработку альтернативных планов развития, прогнозирование будущего развития и принятие управленческих решений. Управленческий учет ограничивает фискальные цели бухгалтерского баланса. На практике резко возрастает число пользователей учетной информацией, поднимается роль бухгалтеров, квалификация которых становится очень высокой, а их профессиональные объединения добиваются хороших моральных и материальных условий их работы.

В теории получает распространение множество конвенциональных альтернативных теорий, и вместо концепции ликвидируемого (умирающего) предприятия получает признание и оформляется как международный стандарт концепция функционирующего (т. е. живущего вечно) предприятия.

Управленческий учет был создан инженерами и технологами, но получил современную форму благодаря трудам замечательного бухгалтера Роберта Энтони. Этот учет возник вследствие недостатков традиционной бухгалтерии. Не случайно Мэй считал, что бухгалтерская отчетность не может быть пригодной для управления предприятием, так как она хронически устаревает и в силу этого лишена оперативности.

Суть управленческого учета, его назначение передается известная формулировка: «производство информации для управления». Самым главным в этом случае является указание – для управления. И в этой связи понятно, почему Энтони не устаёт повторять, что менеджеры нуждаются в информации для осуществления своих обязанностей.

К концу XX в. сложилась и теория управленческого учета. При этом преобладали нормативные подходы – от должного к сущему: теория → модель → практика.

К. Эммануэль и К. Ги [23] отстаивали дескриптивный (описательный) подход – от сущего к должному: практика → модель → теория.

Но чаще экономисты-исследователи выделяют следующие этапы развития управленческого учета в зависимости от изменяющихся целей:

- до 1950 г. целью управленческого учета было определение затрат и финансовый контроль посредством применения бюджетирования и методов калькуляции себестоимости;

- к 1965 г. большой интерес стала представлять информация, которая могла быть использована в целях управленческого планирования и контроля посредством использования таких методов, как анализ принятия решений и учет по центрам ответственности;
- к 1985 г. внимание сосредоточилось на сокращении потерь ресурсов, задействованных в бизнес-процессах, посредством применения процессного анализа и более точных методов управления затратами;
- к 1995 г. внимание обращается на область управления созданием дополнительной стоимости посредством эффективного использования ресурсов, применения методов оценки и планирования показателей стоимости, управлением организационными инновациями и капитализацией знаний.

Основными центрами формирования методологической базы и обеспечения унифицированного квалификационного уровня специалистов и анализа в международной практике обычно выступают саморегулируемые профессиональные объединения в области управленческого учета.

Так, например, в США таким профессиональным объединением является Институт управленческого учета (Institute of management accountants – IMA), в Великобритании – Chartered Institute of management accountants (CIMA). Данные организации координируют работу по развитию методологической базы управленческого учета и анализа в национальном и международном контексте, разрабатывают требования к уровню квалификации специалистов по управленческому учету, совместно с университетами разрабатывают программы обучения в области управленческого учета, обеспечивают проведение сертификации специалистов, а также непрерывное повышение квалификации. Представим более подробно информацию об указанных профессиональных организациях.

### Институт управленческого учета США (IMA)

IMA (Institute of management accounting) – это крупнейшая организация такого рода в мире, объединяющая профессионалов в области управленческого учета и финансового управления.

IMA – некоммерческая организация, основанная в 1919 г. и руководимая членами организации. IMA насчитывает 75 тыс. членов и 300 региональных отделений в США и по всему миру.

Членами института являются генеральные и финансовые директора компаний, финансовые контролеры, казначеи, аудиторы и представители финансовых профессий.

Институт сертифицирует специалистов по двум направлениям: CMA (Certified management accountant, Сертифицированный специалист по управленческому учету) и CFM (Certified financial manager, сертифицированный финансовый менеджер).

Институт проводит национальные конференции и семинары, бесплатные курсы дистанционного обучения, а также специализированные тренинги для компаний.

Журнал института – Strategic finance (стратегические финансы) выходит ежемесячно и является одним из ведущих изданий, посвященных учету, финансам и информационным технологиям в управлении.

### Институт управленческого учета Великобритании (CIMA)

CIMA (The Chartered institute of management accountants) насчитывает более 50 тыс. членов и 70 тыс. студентов в 156 странах мира.

Институт был организован в 1919 г., основная цель создания – представлять весь спектр информации, необходимой для планирования и управления предприятиями.

По данным недавно проведенного исследования, 68% британских работодателей предпочитают нанимать (на соответствующие должности) обладателей сертификатов CIMA. Институт гордится своей постоянно совершенствующейся программой обучения, которая отражает самые последние тенденции в бизнесе.

Институт ведет активную учебную, исследовательскую и издательскую деятельность.

Общество по оценке и анализу затрат США осуществляет программу профессиональной аттестации с присуждением аттестованным соискателям квалификации дипломированного специалиста-аналитика по оценке затрат (CCEA).

Можно проследить этапы становления российского управленческого учета.

Так как Россия долгое время оставалась аграрной страной, где велся простой учет в виде записей прихода и расхода (униграфизм), то возникновение управленческого учета приходится только на конец XIX в., когда в условиях быстрого повсеместного роста промышленности и возникновения различных теорий учета, позволяющих по-новому подходить к истолкованию информационных показателей, начинает развиваться промышленный учет.

В период с 1917 по 1920 год были выдвинуты теории нового учета, экономического, по которому результаты производства переносятся в главк, который оценивает работу каждого предприятия с точки зрения нового понятия выгоды, сопоставляя его с другими подобными. В рамках же эксплуатационной единицы (предприятия) может вестись только технический учет. Существовали и другие теории учета. Попытка введения новых систем учета привела к развалу системы традиционного бухгалтерского учета в России.

Новая экономическая политика (1923-1929) возродила хозяйство в его наиболее эффективных формах. Учет вернулся к традиционным аналитическим формам.

Период с 1930 по 1953 год ознаменован попыткой введения хозяйственного учета в производственную деятельность предприятий и созданием системы нормативного учета.

Развитие калькуляционного учета и попытки введения нормативного метода учета затрат в промышленности приходятся на период с 1953 по 1970-е гг., а массовый переход на нормативный учет осуществлен в начале 80-х годов. С 1984 года происходит дальнейшее совершенствование производственного учета.

Очевидно то, и это подтверждается историческими фактами, что учет для целей управления начал формироваться с начала развития бухгалтерской науки, хотя цели в разное время ставились различные.

У каждой страны исторически сложилось свое понимание и применение учета для управления. Наша страна – не исключение. В связи с этим необходимо изучить положительный опыт зарубежных стран, сопоставить его с особенностями нашей страны, и оптимально используя накопленную информацию, применить ее для развития этой необходимой на современном этапе области экономической науки.

Характерной особенностью для российского способа хозяйствования была коллективная ответственность,

которая издревле практиковалась в русских селениях. Коллективизм наложил глубокий отпечаток на развитие национального учета.

Весь опыт России XVIII и начала XIX веков говорит о достаточно успешном развитии системы производственного счетоводства, совершенствовавшегося в промышленных и строительных организациях России. Здесь широко применялось использование смет, что явилось прообразом современного бюджетирования. Развитие учета как науки потребовало привлечения элементов бюджетного планирования и контроля, экономического анализа для расширения возможностей применения бухгалтерского учета в целях управления производством.

Нормативному учету, являвшему собой первые попытки создания управленческого учета в России, уделялось достаточное внимание в социалистическом хозяйстве.

Много разногласий возникло при определении основы нормативов (максимально возможные результаты или типичные, практически средние для данного производства; в пределах всей страны либо по отдельным областям или отраслям народного хозяйства) [23]. Поскольку нормативный метод был отнесен к разряду методов калькулирования, то он не был использован с максимальной отдачей как оперативный контроль и метод регулирования затрат в ходе производственного процесса. Следует сделать вывод, что нормативный учет, являясь прогрессивным и популярным методом, не выполнил возложенных на него задач, поскольку упор делался на нормативную калькуляцию и выявление отклонений на заключительных этапах производства. Для обеспечения же наилучшего результата при использовании нормативного учета необходимо наладить оперативный контроль над формированием затрат в местах их возникновения с поэтапной их детализацией с целью проведения анализа отклонений от установленных норм и своевременного устранения причин возникновения указанных отклонений. При этом достижению успеха способствует ограничение нормативного учета рамками одного предприятия при условии четкой и квалифицированной разработки норм по различным видам затрат в зависимости от цели, стоящей перед фирмой в данный момент, и в сравнении с отраслевыми нормативными показателями.

Кроме того, не были реализованы в практике предложения М.Х. Жебрака [23] об учете и анализе различий в соотношении между тремя видами себестоимости: фактической, плановой и нормативной – что, по нашему мнению, особенно значимо на всех этапах развития производства. На практике отождествлялось понятие нормативной и плановой себестоимости. Вместе с тем, внедрению в практику нормативного учета мешали недостатки нормирования и неритмичность работы промышленных предприятий.

Если в США предприятия, работающие по системе стандарт-костс, имели общую величину отклонений фактической себестоимости от стандартной в границах от 0,5 до 2%, то у нас такие отклонения составляли от 7 до 30%.

Следует отметить учение о хозяйственном расчете. Почти все годы советской власти неустанно декларировалась его необходимость. Однако это был хозрасчет, который никогда не приводил к ликвидации убыточных и экономически неэффективных предприятий. Перед бухгалтерами была поставлена задача не

иметь убытков, и счетные работники калькулировали, исчисляли, определяли с точностью до копеек все хозрасчетные величины, а если возникали убытки, то перераспределяли финансовые результаты, добивались сплошной и высокой рентабельности. Это была ложь. Ее пытались скрыть схоластикой в области учета, которая сводилась к бесконечным и бессмысленным рассуждениям на темы предмета и метода. Анализ хозяйственной деятельности был оторван от бухгалтерского учета и лишен главного – исследования финансового положения, а аналитический инструментарий ничем не мог помочь принятию действенных управленческих решений. (Правда, они принимались в другом месте и на другом уровне.) [23].

Внедрение хозрасчета «по-советски» привело к учету затрат не только по местам их формирования, но и более укрупненно для оценки деятельности отдельных участков производства.

Появилось такое понятие, как «центр затрат», характеризующее структурное подразделение организации, в котором формируются затраты. Их руководство несет ответственность за расходование средств. Другое понятие – «центр ответственности», которое олицетворяет структурную единицу, имеющую влияние на уровень расходов, доходов и фондов капиталовложений. Руководитель такого подразделения несет персональную ответственность за эффективное использование вверенных ему материальных, денежных и трудовых ресурсов. К сожалению, центры ответственности не выполнили своего предназначения, поскольку учет по центрам ответственности считался всего лишь аналитическим развитием калькуляции. Однако теперь окончательно ясно, что для управления производством учет по центрам ответственности является важнейшим звеном, направленным на получение информации об использовании затрат на каждом отдельном участке производства.

Результативными и обнадеживающими были попытки создания в рамках социалистической экономики бригадных форм управления производством. Такие бригады являлись прообразом центров ответственности. На многих предприятиях с помощью бригадного самоуправления были достигнуты хорошие результаты в экономии материальных ресурсов, в повышении производительности труда. Но им не хватало профессиональных аналитиков-менеджеров, способных изучить имеющуюся информацию и принять на основе проведенного анализа оперативное решение по управлению затратами бригады.

При грамотно составленных нормах путем заинтересованности бригады в результатах своего труда можно добиться большой экономии материальных ресурсов и высокого качества выполняемых работ.

Еще большие трудности возникали в советский период при имитации организационной работы. Здесь время от времени предписывалось то децентрализовать учет, то централизовать его, то сократить отчетность, то повысить ее аналитичность. (Любопытно, что сокращение проводилось, как правило, формально, например, в отчетности убирали колонку с показателями прошлого года и объявляли, что отчетность сокращена вдвое и т.п.) [23].

Из вышеизложенного следует, что сочетание грамотно построенного нормативного учета с распределением учета затрат по центрам ответственности при

оптимальной организационной структуре создает благоприятные условия для учета, контроля, анализа, регулирования, планирования, прогнозирования затрат и всей хозяйственной деятельности предприятия.

Особенности развития и применения управленческого учета в России в эпоху социализма определялись, прежде всего, плановым устройством экономики. За счет огромных размеров, массового производства и комплексного планирования для целых отраслей народного хозяйства достигалось существенное снижение производственных издержек. Для каждого промышленного предприятия госпланом определялись четкие нормы выпуска. Недостатком данной системы была оторванность планирующих и контролирующих органов от конкретного предприятия. Система становилась очень сложной. Сверху невозможно было увидеть все особенности конкретного предприятия. Это привело к появлению достаточно сложных теорий планирования и анализа хозяйственной деятельности предприятий.

При этом оперативный управленческий анализ практически не применялся в силу того, что решения руководства сводились к управлению предприятием для достижения поставленной сверху цели. Особенности внешней среды не учитывались. В целом вместо оперативного анализа осуществлялся контроль за достижением определенных показателей.

В совершенно новом направлении развивались события после разрушения плановой экономики СССР. Начинают стремительно расти небольшие торговые фирмы, появляются банки и финансовые группы, образуются небольшие производственные кооперативы, пытающиеся быстро завоевать свои ниши на новых рынках услуг. Крупные промышленные предприятия охватывает затяжной кризис в связи с проблемами сбыта продукции. Никаких структур, которые могли бы взять на себя роль финансового и маркетингового анализа управленческого учета и контроля на уровне предприятия для принятия грамотных управленческих решений не оказывается, а руководящий аппарат пытается играть по старым правилам.

Новым, динамично развивающимся предприятиям управленческий учет еще не нужен в силу практически неограниченного потенциала рынка. Весь учет на таких предприятиях сводится к бухгалтерскому. Однако он не дает полной картины, которую мог бы дать управленческий учет, направленный в первую очередь на предоставление релевантной информации, выяснении основных информационных потребностей управления и поиске оптимальных путей их удовлетворения. Если финансовый учет имеет на выходе отчетность для налоговых органов, то управленческий, используя практически те же данные, должен формировать подобные отчеты для управляющих. Поэтому часто управленческий учет в России понимается как расширенный финансовый учет, в основе которого лежат вопросы калькулирования себестоимости продукции, оценки финансового результата и отклонений от нормативов – то, что на Западе носит название *cost accounting* и является лишь частью *managerial accounting*. Внешняя среда (рынок и потребители), организационная структура, внутренние процессы – это лежит вне сферы внимания российских исследователей, хотя играет не меньшую роль для целей управленческого учета. Возможно, именно с подобным сужением



внимания и связан факт полного невнимания к современным западным концепциям управленческого учета в России.

В последние годы и в нашей стране неуклонно возрастает интерес к управленческому учету не только среди отечественных менеджеров высшего и среднего звена, но и среди государственных органов.

В частности, в 1999 г. создан Экспертно-консультационный совет по вопросам управленческого учета при Министерстве экономического развития и торговли Российской Федерации.

Таким образом, путь к построению эффективной системы управленческого учета лежит не в развитии и совершенствовании методов бухгалтерского учета, а в выяснении основных информационных потребностей управления и поиске оптимальных путей их удовлетворения.

И первым шагом в построении системы управленческого учета должно стать определение задач, стоящих перед руководством. Они будут различаться в зависимости от типа предприятия (старые приватизированные предприятия и новые, появившиеся в рыночный период). Если для бывших промышленных гигантов важно уметь адаптироваться в современных условиях, для чего зачастую необходимо перестроить основные внутрифирменные процессы, то для новых предприятий основными задачами являются:

- выработка стратегических целей развития в современных условиях;
- анализ рынка, поиск свободных сегментов, определение оптимальных характеристик продукции;
- обеспечение политики «агрессивного роста»;
- использование наиболее эффективных схем управления в текущей деятельности;
- повышение эффективности внутрифирменных процессов, обеспечение мобильности ресурсов, поиск существующих резервов;
- обеспечение текущего планирования, в первую очередь финансового.

Перечисленные задачи в той или иной степени актуальны для всех российских предприятий. Для приватизированных компаний, возможно, большее значение имеют вопросы стратегии и управления изменениями, в то время как для большинства молодых предприятий более актуальны вопросы планирования текущей деятельности и определения характеристик продукции. Системы управленческого учета для таких предприятий должны в большей степени, чем традиционные модели, учитывать внешние, рыночные факторы.

Управленческий учет – относительно новое для России направление, поэтому теория управленческого учета может предложить менеджерам достаточно ограниченное количество решений. Российский управленческий учет пользуется общепринятыми западными концепциями 60-х годов, не выходящими далеко за рамки бухгалтерского учета, и в его развитии не отражен ни один из подходов 80-х и 90-х годов.

Попыток же учесть особенности российского бизнеса, особенно в отраслевом аспекте, и проанализировать в их контексте современные концепции, а тем более разработать новые, на сегодня практически отсутствуют.

Обозначенная область представляется крайне актуальной и значимой, и необходимо, чтобы подобные исследования проводились и способствовали развитию управленческого учета в России.

## ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

Необходимость существования управленческого учета в системе управления сегодня сомнению уже не подвергается.

Но с развитием производственных систем и технологий, совершенствованием теории и практики менеджмента возникает необходимость совершенствовать и повышать качество существующих систем управленческого учета.

За последние несколько лет в отечественной науке развитию управленческого учета посвящены труды таких ученых, как В.Б. Ивашкевич, В.Ф. Палий, М.А. Вахрушина, А.Д. Шеремет, В.И. Ткач и др.

Можно определить основные факторы, определяющие развитие системы управленческого учета [1]:

- поддержка стратегического развития и планирования;
- поддержка принятия решений в таких областях, как инвестиционные проекты, приобретение нового бизнеса и запуск новой продукции;
- принятие решений по ценообразованию;
- необходимость отвечать все увеличивающимся потребностям рынка на предмет информации о результатах деятельности, как фактических, так и прогнозируемых;
- необходимость понимать сравнительные результаты деятельности различных частей бизнеса, чтобы принимать взвешенные и обоснованные решения в отношении будущего направления развития каждого отдельного бизнеса.

Исходя из определенных факторов перспектива управленческого учета, по нашему мнению, имеет следующие направления:

- стратегический управленческий учет;
- управленческий анализ.

Сравнительно новым и перспективным является выделение в системе управленческого учета стратегического управленческого учета для высшего руководства и оперативного управленческого учета для внутреннего менеджмента.

Термин «стратегический управленческий учет» появился в США и странах Западной Европы в восьмидесятых годах двадцатого века, однако очень широкого применения в то время он не нашел.

Серьезные дискуссии касательно стратегического управленческого учета стали появляться уже в девяностые годы.

Реализация системы стратегического управления может быть осуществлена по схеме, представленной на рис. 5.

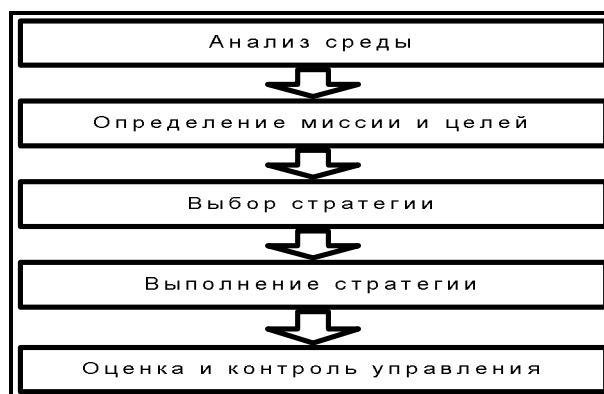


Рис. 5. Структурная схема стратегического управления

В России стратегический управленческий учет практически отсутствует. Однако его отдельные методы и подходы уже начинают использоваться.

Стратегический управленческий учет нацелен на перспективу и рассматривается как потенциальное направление развития, которое повысит значение управленческого учета.

С другой стороны, стратегический управленческий учет представляет учетно-аналитическую систему, которая призвана обеспечить информационные потребности стратегического менеджмента.

Информационная база стратегического управленческого учета строится в соответствии со стратегией управления [10].

Стратегический учет вносит в научную теорию управленческого учета такие понятия, как:

- видение – описание будущего компании на перспективу 5-10 лет, должно отражать все наиболее существенные характеристики деятельности компании:
  - «портрет» клиента;
  - характеристики продуктов;
  - ключевые ценности и т.д.;
- миссия – определение «предназначения» компании, желаемых результатов деятельности;
- стратегия – это намеченный путь движения от текущего состояния к желаемому будущему; желаемое состояние определяется миссией и видением компании, а путь движения – системой целей и планом действий; опираясь на разработанный план, можно начинать целенаправленное движение – реализовывать стратегию;
- стратегические цели – это количественные или качественные ориентиры развития компании; они разрабатываются на основе имеющихся миссии, видения, результатов стратегического анализа отрасли, оценки уровня конкуренции в ней, имеющихся ресурсов и конкурентных возможностей; цели должны удовлетворять принципу SMART, они должны быть ясными (specific), измеримыми (measurable), ориентированными на конкретные действия (attainable), достижимыми (realistic) и соотноситься с определенными временными интервалами (time-based);
- стратегический план определяет направление деятельности в целом и формулирует общие цели при минимальном числе конкретных данных.

В рамках стратегического плана составляется годовая. Он уточняет цели на предстоящий год, формулирует контрольные показатели и определяет ресурсы, необходимые подразделениям.

Годовой план устанавливает лимиты и нормативы, на которые нужно ориентироваться при составлении бюджета на месяц. В рамках оперативного планирования фирма управляет договорами и платежами.

В стратегическом планировании особое внимание уделяется относительным данным о затратах, ценах, спросе, финансовом положении, себестоимости. Проблемы получения надежной, содержательной и полезной информации о конкурентах всегда будут оставаться. В России официальных и законных источников информации о затратах других компаний нет, даже публикуемой отчетностью в целях анализа следует пользоваться с большой осторожностью. Данные могут быть относительными для чьего-то бизнеса, а уже в самой компании должно быть достаточно финансовых экспертов, которые хорошо разбираются во взаимосвязях объемов, цен и затрат. Конечная цель состоит в создании исчерпывающей базы данных по каждому значительному конкуренту [10].

Стратегический управленческий учет использует как методы и приемы текущего учета, так и, в большей

степени, экономико-математические модели, методы прогнозирования и дисконтирования.

Другой важной составляющей управленческого учета и перспективным направлением его развития считается управленческий анализ.

Первостепенной целью управленческого анализа является изучение прошлой, текущей, а главное, будущей деятельности структурных подразделений организации, основанное на прогнозировании их доходов, расходов, финансовых результатов при выборе подразделениями той или иной хозяйственной тактики. Управленческий анализ интегрирует три вида внутреннего анализа: ретроспективный, оперативный и перспективный, каждому из которых свойственно решение собственных задач.

Внутренний ретроспективный анализ определяет эффективность производственно-хозяйственной деятельности путем сопоставления затрат и результатов по различным объектам учета и в различных временных интервалах.

Оперативный анализ осуществляет оценку краткосрочных изменений в состоянии объекта, с тем чтобы показать, насколько фактическое положение дел отличается от желаемого, а также выявляет возможности доведения фактического состояния объекта до желаемого.

Внутренний перспективный анализ осуществляет подготовку информации, полезной для принятия решений, направленных в будущее. Его подразделяют на краткосрочный и стратегический [6].

Мы в своей работе постарались систематизировать предлагаемые в современной теории управленческого учета концепции, методы, инструменты с тем, чтобы выявить в дальнейшем исследовании наиболее оптимальные для перспективного управленческого учета в агропромышленных комплексах.

В организации традиционных систем управленческого учета прослеживаются две основные цели:

- первая – обеспечение калькулирования себестоимости продукции;
- вторая – реализация планово-контрольной функции.

В соответствии с этими целями традиционные модели, наиболее удачно раскрытые в работах Р. Энтони и Дж. Риса [33], Ч.Т. Хорнгрена и Дж. Фостера [28], а также Л. Друри [9], предлагают три подхода к построению системы учета затрат. Для калькулирования себестоимости может применяться метод учета полной себестоимости или метод дифференцированного учета (директ-костинг), для реализации планово-контрольной функции используется метод учета затрат по центрам ответственности. Все три метода тесно связаны между собой и часто используются совместно, образуя единую учетную систему предприятия.

Но временной фактор вносит свои коррективы в развитие учетных систем.

Основные недостатки традиционных систем указали Роберт Каплан и Томас Джонс в книге «Релевантность потеряна: расцвет и закат управленческого учета» [41]. Их можно обобщить таким образом:

- традиционный управленческий учет не отвечает потребностям сегодняшней производственной и конкурентной среды;
- традиционные системы калькулирования приводят к искажению информации, необходимой для принятия управленческих решений;
- практика управленческого учета следует и во многом определяется требованиями финансового учета;
- управленческий учет сосредотачивается почти целиком на внутренних операциях и сравнительно мало внимания

уделяет внешнему окружению, в котором функционирует предприятие.

Современные концепции управленческого учета исправляют недостатки традиционных моделей. В частности, проблему распределения накладных расходов, ее традиционная форма показана на рис. 6, решает концепция функционального учета затрат (activity-based costing или ABC), получившая известность после публикации Р. Кулера [35] в 1987 году. Сущность данного метода заключается в предположении, что ресурсы, которые обуславливают затраты предприятия, потребляются не конечными продуктами, а процессами (activities), участвующими в производстве конечных продуктов. Понять, какие именно операции обеспечивают возможность производства того или иного продукта, определить их стоимость и перенести ее на соответствующие продукты – в этом и заключается основная задача ABC (рис. 7).

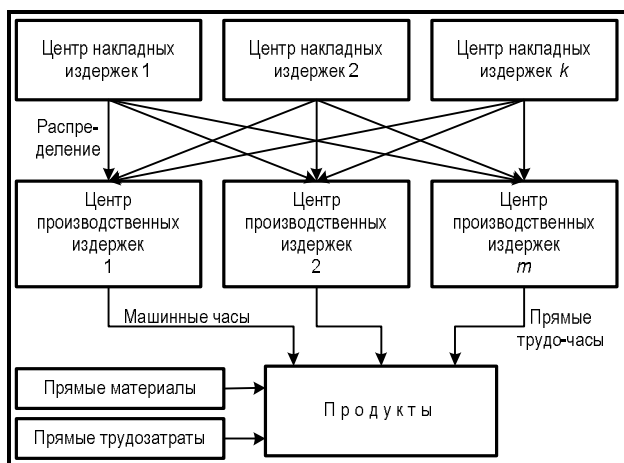


Рис. 6. Традиционная система учета издержек

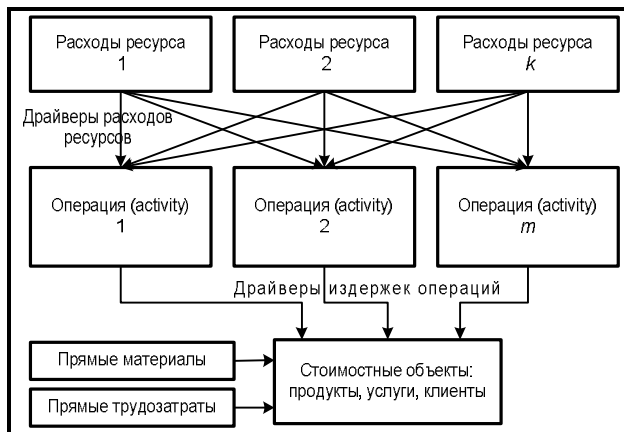


Рис.7. Система учета ABC

**Современные методы учета затрат и управленческие технологии**

Учет затрат по видам деятельности определяет виды деятельности, которые вызывают возникновение затрат, и исследует основные драйверы (носители) затрат для этих видов деятельности. Когда виды деятельности и драйверы затрат определены, то данная информация может быть использована для того, чтобы отнести производственные накладные расходы на объекты затрат. Можно привести условия, при которых

использование учета затрат по видам деятельности будет необходимо:

- производственные накладные расходы достаточно высоки по сравнению с прямыми затратами;
- существует большое разнообразие производимых продуктов;
- перечень накладных расходов разнообразен; потребление накладных ресурсов прямо не зависит от объема производства [12].

Именно таким образом достигается максимально точное распределение косвенных затрат.

Калькуляция на базе жизненного цикла или концепция lifecycle costing (А. Бхимани и М. Бромович, 1991) [34] основывается на предположении, что для объективной оценки стоимости товара необходимо учитывать затраты на всех стадиях его жизненного цикла. Большая часть затрат у современных предприятий связана с разработкой, проектированием, выводом нового товара на рынок, в то время как традиционный учет рассматривает преимущественно затраты, понесенные непосредственно в момент производства товара. С позиций концепций LCC (lifecycle cost – затраты на протяжении жизненного цикла) и LCM (lifecycle management – управление жизненным циклом) помогут обеспечить эффективное управление подвижным составом и транспортной инфраструктурой.

Списание на основании стандартной спецификации («обратное списание») или подход к определению себестоимости backflush accounting (Ч.Т. Фостер и Дж. Хорнгрен, 1988) [40], в отличие от «прямого» списания, не требует постоянного отнесения выданных в производство материалов и комплектующих на производственное задание. Несмотря на меньшую точность учета запасов, широко используется в серийном и мелко-серийном производстве, особенно при низкой стоимости материалов.

В странах с развитой рыночной экономикой, отличающейся более стабильной, чем в России, внешней экономической средой, все большее значение приобретают приемы стратегического учета и анализа.

Система целевых затрат (таргет-костинг – TC), т.е. контроль, ориентированный на будущие запланированные затраты, задачей которого является снижение затрат при создании новых продуктов с целью достижения запланированного уровня прибыли.

Таргет-костинг исходит из того, что изделие может быть продано по цене, не превышающей рыночную цену. Следовательно, сначала должна быть определена рыночная цена на данный вид продукции, затем установлен желаемый размер прибыли и лишь потом рассчитан максимально допустимый размер себестоимости.

Ценообразование на основе системы таргет-костинг может быть представлена в виде следующей формулы (см. рис. 8).

$$\begin{aligned} & \text{Себестоимость} + \text{Прибыль} = \text{Цена}; \\ & \downarrow \\ & \text{Цена} - \text{Прибыль} = \text{Себестоимость}. \end{aligned}$$

Рис. 8. Ценообразование на основе системы таргет-костинг

Эта формула позволяет получить инструмент превентивного контроля и экономии затрат на стадии проектирования.

Система таргет-костинг в отличие от традиционных способов ценообразования, предусматривает расчет себестоимости изделия исходя из предварительно установленной цены реализации. Эта цена определяется с помощью маркетинговых исследований, т.е. фактически является ожидаемой рыночной ценой продукта или услуги.

Метод управления операциями (activity based management – АВМ) позволяет увеличить полезность для потребителя и, как следствие, прибыль организации.

АВМ может переводиться как, «процессно-ориентированное управление».

Activity-based management (АВМ) является системным интегрированным подходом, который заставляет менеджеров сконцентрировать свое внимание на операциях / функциях с целью увеличения прибыльности фирмы.

Основное отличие АВМ-метода от АВС в том, что в центре внимания activity-based management – управление функциями / операциями в целях снижения издержек в отличие от activity based costing, который устанавливает взаимосвязь между накладными издержками и операциями/функциями в целях более точного распределения накладных издержек.

АВС- и АВМ- методы тесно взаимосвязаны (рис. 9), так как для снижения издержек необходимо сначала понимать взаимосвязь между операциями / функциями и издержками. После этого необходимо управлять операциями для снижения издержек.

Activity-based management включает:

- анализ издержек изготовления продукции;
- анализ стоимости процессов.

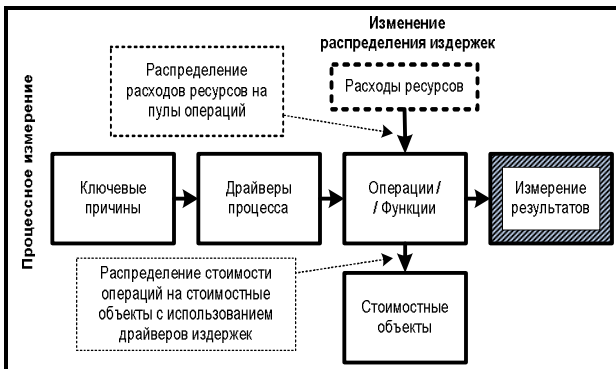


Рис.9. Двумерный АВС и процессно-ориентированное управление (activity-based management)

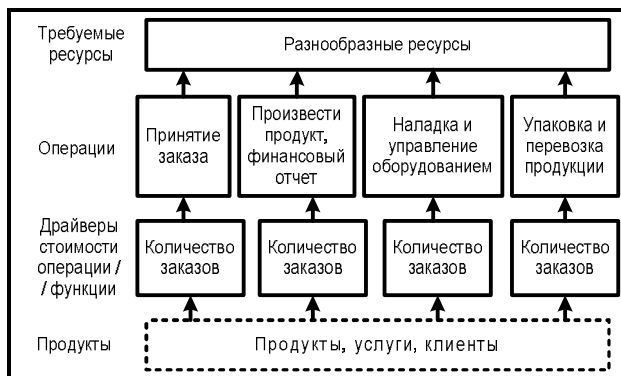


Рис. 10. Процессно-ориентированное бюджетирование (ведется от продуктов к ресурсам)

Процессно-ориентированное бюджетирование (activity based budgeting – АBB) (рис. 10) предполагает следующие основные этапы реализации.

1. Прогнозирование ожидаемого уровня производства и объема продаж на следующий период с разбивкой по продуктам и клиентам.
2. Прогнозирование потребностей в выполнении операций.
3. Вычисление потребностей в ресурсах для выполнения операций.
4. Определение реального наличия ресурсов для удовлетворения потребностей.
5. Определение практической ресурсной емкости операций.

### Методология стратегического управления supply chain management (SCM)

Эта методология, представляющая собой единую цепочку добавленной стоимости, в которой сырье и материалы превращаются в некую ценность для потребителя с учетом бренда компании, появилась в 1996 г. на Западе. Это качественно новый уровень управления компанией, когда управляют не привычной внутренней себестоимостью, подразумевая под термином «себестоимость» производственную себестоимость, а стоимостью в цепочках поставок. Наибольшее значение здесь придается управлению стоимостью компании, инновационному менеджменту.

### Концепция стратегических бизнес-единиц (СБЕ)

Это основа стратегического управленческого анализа, перспективность которого для развивающейся рыночной экономики обуславливает необходимость создания методики его проведения, учитывающей специфику российских условий хозяйствования, отраслевые особенности, особенности бизнес-процессов. Важнейшими этапами технологии СБЕ, от которых в дальнейшем зависит качество управленческого анализа и принимаемых решений, являются деление организации на стратегические бизнес-единицы и соотнесение их перспективных возможностей с потребностями рынка.

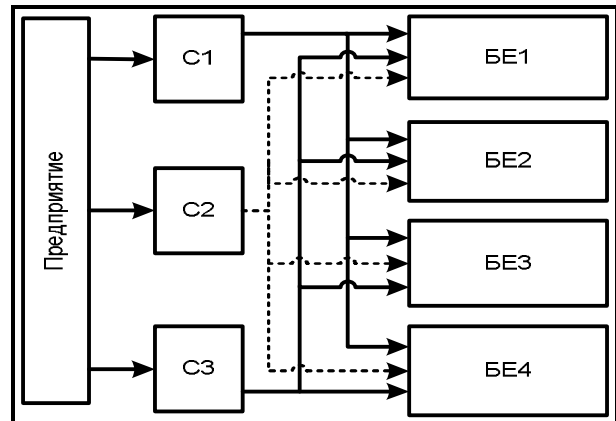


Рис. 11. Организационная структура управления сетевого типа

На рис. 11 приведена организационная структура управления сетевого типа, соответствующая дивизиональной структуре, построенной на основе бизнес-единиц (БЕ), за которыми закрепляются функции полного управленческого цикла, охватывающего функциональные подразделения («службы» – С) и структурные подразделения (П).

Концепция СБЕ позволяет ответить на вопросы: каким является бизнес сегодня и каким мы хотим его видеть завтра?

**«Шесть сигм»**

Это технология управления, ставшая одной из философий тотального управления качеством, основанной на постановке агрессивных краткосрочных целей (снижение брака и степени неудовлетворенности клиентов) в борьбе за долгосрочные цели организации (общее повышение эффективности всего бизнеса). Компании, внедряющие технологию «шесть сигм», ориентируются в первую очередь на измерение показателей степени удовлетворенности клиентов, на непрерывное улучшение качества работы на всех уровнях фирмы. Конечная цель – внедрение совершенных производственных, сервисных и административных процессов, в результате работы которых фирма будет иметь 3-4 дефекта или претензии на 1 миллион (!) изделий или событий в сфере управления.

**«Точно в срок» и канбаны**

Эта управленческая технология позволяет оптимизировать логистику бизнеса, его цепочки поставок. Она связана с переходом от поточного производства по партиям к массовому производству с непрерывным ритмом, с привлечением рабочих к тотальному контролю качества.

Основные положения философии технологии «точно в срок»:

- любые остатки материально-производственных запасов – зло, поскольку они омертвлены (практически бесполезны), нуждаются в дополнительных затратах на их складирование и хранение;
- поломки и простои производственного оборудования должны сводиться к минимуму;
- производство должно быть остановлено при выявлении брака или отсутствии комплектующих.

«Канбаны» – это японские карты производственных заказов. Их существует несколько видов: П-канбан (P-Kanban) – сигнализирует о том, что нужно увеличить количество партий, С-канбан (C-Kanban) – о том, что нужно доставить больше партий на следующее рабочее место. Применительно к этим картам производственных заказов также действуют ряд правил:

- ничто не может быть сделано сверх того, что указано в П-канбане;
- на один контейнер должны приходиться точно один П-канбан и один С-канбан;
- каждый контейнер должен быть стандартным.

Внедрение этой технологии требует контроля остатков запасов на каждом этапе производства, предотвращения срывов производства из-за отказов оборудования, остановки всего производственного процесса, если произошел сбой на каком-то участке.

**«Теория ограничений» (ТОС)**

Это теория решает одну из проблем современных предприятий – неравномерность загруженности ресурсов. Одни ресурсы оказываются перегруженными, и, наоборот, другие ресурсы оказываются недогруженными и становятся источником лишних расходов или упущенной выгоды. Суть внедрения «технологии ограничений» состоит в поиске и ликвидации таких узких мест и в обеспечении оптимальной загрузки производственных мощностей. Естественно, для этого требуется определить показатели (и их целевые значения), которые позволят контролировать этот процесс.

**Сбалансированная система показателей**

BSC или концепция balanced scorecards (Р. Каплан и Д. Нортон, 1996) [42] вывела управленческий учет за рамки привычных и традиционных представлений. Ее основная задача – описать и связать многочисленные цели организации, отталкиваясь, в том числе, от инноваций и потенциальных возможностей, а не только от осязаемых активов. Balanced scorecards (далее – BSC) переводит миссию и стратегию фирмы в систему целей и их показателей, организованных и рассматриваемых в четырех проекциях (рис. 12):

- финансы;
- потребители;
- внутренние бизнес-процессы;
- обучение и рост.

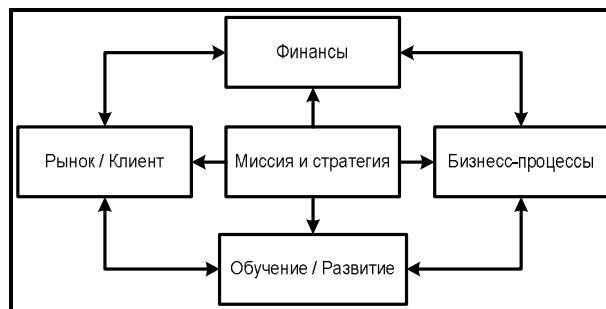


Рис. 12. Схема BSC

Технологически построение BSC для отдельно взятой компании включает несколько необходимых элементов:

- карту стратегических задач, логически связанных со стратегическими целями;
- непосредственно карту сбалансированных показателей (количественно измеряющих эффективность бизнес-процессов, «точку достижения цели» и сроки, в которые должны быть достигнуты требуемые результаты);
- целевые проекты (инвестиции, обучение и т.п.), обеспечивающие внедрение необходимых изменений;
- «приборные панели» руководителей различных уровней для контроля и оценки деятельности.

«Приборная панель» менеджера каждого уровня включает те показатели, которыми он оперирует в своей деятельности. Построение BSC осуществляется таким образом, чтобы задачи и показатели менеджеров более высокого уровня в интегрированном виде отражали задачи и показатели менеджеров более низкого уровня оргструктуры.

Таким образом удается сделать реализацию стратегии регулярной деятельностью всех подразделений, управляемой с помощью планирования, учета, контроля и анализа сбалансированных показателей, а также мотивации персонала на их достижение.

Если обычно система планирования строилась по цепочке стратегия – бюджет – планирование и принятие решений – оценка и корректировка, то balanced Scorecard строится по принципу стратегия – balanced Scorecard – с дальнейшим влиянием стратегии на 4 важнейших перспективы, которые отцы-основатели balanced scorecard Нортон и Каплан обозначили как:

- финансы;
- потребитель;
- внутренние процессы;
- обучение и рост.

Примерный план действий по схеме BSC показан в виде стратегической карты на рис. 13.

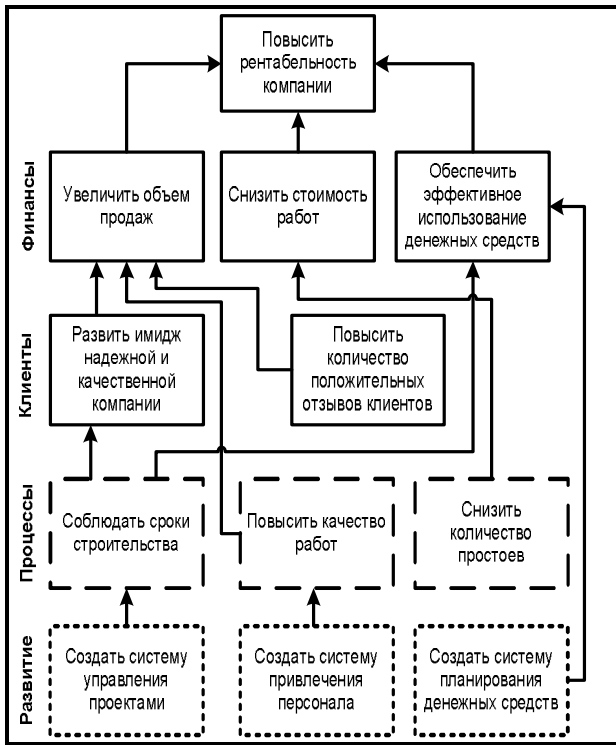


Рис.13. Примерная стратегическая карта

Если попытаться расширить толкование всех 4 перспектив, то можно дать им такие определения:

- Финансы – какой компания представляется своим акционерам и потенциальным инвесторам?
- Потребитель – какой компания представляется своим покупателям?
- Внутренние процессы – какие бизнес – процессы компания должна улучшить, от каких отказаться, на каких сосредоточиться?
- Обучение и рост – может ли компания продолжать свое развитие, повышать эффективность и увеличивать свою стоимость.

Основная идея состоит в том:

- если компания хочет достичь оптимальных финансовых показателей (например, увеличить объем выручки, прибыли или денежных потоков), то она должна удовлетворить клиентов, которые являются «поставщиками» этих финансовых благ;
- чтобы клиенты были довольны и не разбежались к конкурентам, необходимо обеспечить высокое качество бизнес-процессов;
- для повышения качества бизнес-процессов надо управлять персоналом, повышать его квалификацию, мотивацию к работе и т.д.

Для этого разрабатывается комплексная система финансовых и нефинансовых показателей – от степени удовлетворенности клиентов и лояльности сотрудников до оценки эффективности сбора дебиторской задолженности. Для каждого показателя определяются их целевые значения и то, как они увязаны с другими индикаторами эффективности. В результате компания получает механизмы оценок, позволяющих двигаться к намеченной цели.

К наиболее распространенным методикам стратегического анализа относятся:

- SWOT-анализ;
- PEST+M-анализ;
- анализ продуктового портфеля компании (матрица BCG или матрица McKinsey).

Инструмент стратегического анализа – SWOT-анализ, который, будучи фактически зеркальным отражением состояния дел в компании, помогает ей определять стратегические направления дальнейшего развития.

Основная его идея заключается в том, что при разработке стратегии основные факторы, влияющие на бизнес компании, рассматриваются в двух аспектах (см. рис. 14):

- внешнем и внутреннем;
- положительном и отрицательном.

Схема реализации проведенного SWOT-анализа показана на рис. 15.

Процедуру сравнения аналогичных основополагающих показателей у конкурирующих между собой фирм на Западе принято именовать термином бенчмаркинг (benchmarking). Сопоставление основных показателей экономической эффективности дает возможность выявить уязвимые и наиболее сильные стороны в деятельности фирмы в сравнении с конкурентами и мировыми лидерами в аналогичной области бизнеса. Это позволит найти незанятые рыночные ниши, определить вероятных партнеров по производственно-технической кооперации и рассчитать преимущества от возможного соглашения с другими фирмами.

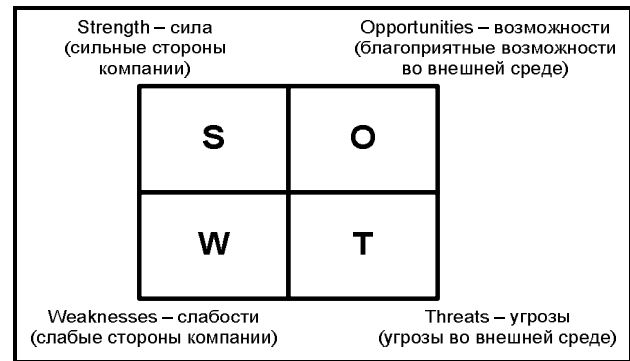


Рис.14. Общий SWOT-анализ

Когда речь идет о внешней среде, имеются в виду благоприятные или опасные для развития бизнеса факторы, которые существуют независимо от состояния дел в организации и точно так же влияют на бизнес других компаний, в том числе конкурентов.

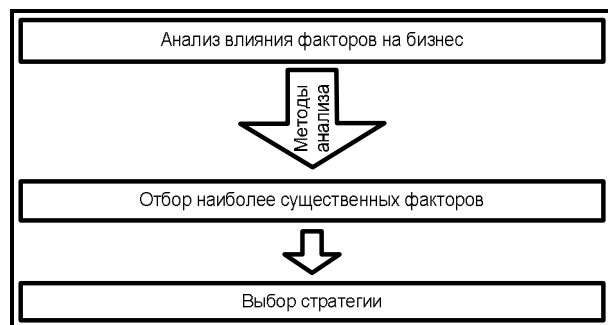


Рис.15. Схема использования результатов SWOT-анализа

Среди факторов внутренней среды выделяют сильные и слабые стороны компании. «Сила» и «слабость» – понятия относительные, и поддаются анализу преимущественно в сравнении с аналогичными внутренними факторами конкурентов.

SWOT-анализ детализируется в формате PEST+M-анализа, в котором все факторы внешней среды делятся на пять групп (рис. 16):

- политические (P);
- экономические (E);
- социальные (S);
- технологические (T);
- факторы рыночного окружения (M).

Данные группы сформировались исторически, подтверждение этому легко найти, если проследить развитие менеджмента в западных компаниях (см. рис. 16).

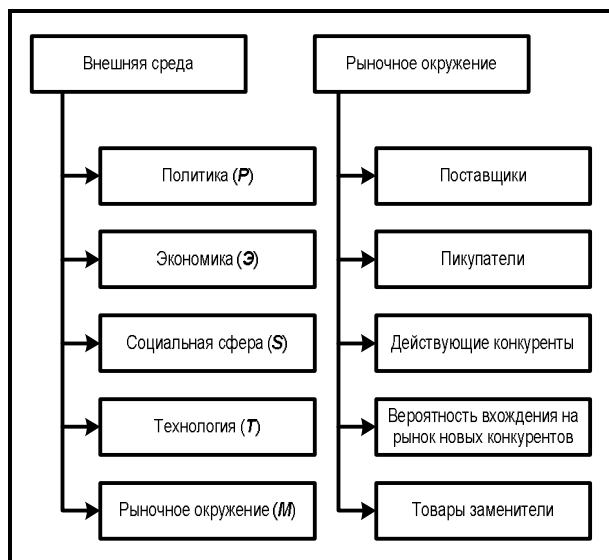


Рис. 16. Детализация SWOT-анализа в формате PEST+M-анализа

При проведении стратегического анализа одним из важных вопросов является будущий продуктовый портфель компании. Необходимо понимать, какие направления деятельности являются приоритетными, как они будут финансироваться и позиционироваться на рынке. Поэтому при разработке стратегии рекомендуется использовать одну из двух стандартных методик: матрицу Boston Consulting Group (BCG) или матрицу McKinsey. В соответствии с этими методиками все бизнесы компании позиционируются в координатах «привлекательность рынка» и «конкурентный статус компании на этом рынке». Принципиальное различие между двумя этими методиками заключается в оценке привлекательности рынка и конкурентного статуса на нем компании. В основе матрицы BCG лежит гипотеза о том, что оба эти показателя можно оценить, используя один параметр. Привлекательность рынка определяется по темпу его роста, а конкурентный статус компании на этом рынке – в соответствии с ее долей. Для начала можно использовать даже такой упрощенный подход, но более точную оценку удастся получить, только если учитывать несколько параметров, влияющих на привлекательность и конкурентный статус.

Бюджетирование становится очень популярной управленческой технологией в России: все больше предприятий хотело бы системно описывать свое финансовое будущее. Основным инструментом такого описания является бюджет (точнее говоря – бюджеты) предприятия.

Но в большинстве компаний фактическая учетная информация дается в виде сравнения с показателя-

ми ранее принятого бюджета на текущий год, а также с показателями фактических результатов за соответствующий период прошлого года.

Проблема состоит в том, что бюджеты часто оказываются неточными, бюджет готовится задолго до своего вступления в силу. За прошедший со времени разработки бюджета период внешняя среда может коренным образом измениться, и сопоставление фактических результатов с устаревшим бюджетом явно не принесет никакой пользы. Эту проблему можно отчасти решить посредством корректировки бюджета с учетом изменений внешней среды, созданием гибкого бюджета. Бюджет должен быть стратегическим, т.е. ориентированным на источники финансирования и распределения ресурсов для реализации стратегии.

Это лишь немногие из концепций управленческого учета, активно развивающихся в последнее время. Далеко не все из них находят практическое применение. Однако сам факт появления такого количества различных концепций обозначил новый этап в развитии теории управленческого учета.

Становление управленческого учета немислимо без использования современных информационных технологий, программных средств, в алгоритмах которых используются экономико-математические методы.

Новые методологии учета, например, Supply Chain Management (SCM), не может применяться без информационных технологий. Первые программные продукты для ведения такого учета появились в 1996 году, а в 2000 году – целая серия программ, которые только-только начинают использоваться в России.

Накопление первичной информации в современных информационных системах может осуществляться с использованием системы диагностирования производственной деятельности предприятия и оценки технического состояния производственного оборудования. Таким образом, робототехника способна заменить нудный и утомительный труд оператора по вводу первичных данных учета в базу данных информационной системы на оперативное накопление информации с помощью специальных датчиков.

Используя нормативную, законодательную, распорядительную, оперативную информацию, методы экономико-математического моделирования, заложенные в алгоритмы программных средств системы, можно проанализировать, например, объем отклонений в использовании в производственном процессе ресурсов, провести оперативно и обоснованно корректировку текущих смет, бюджетов, спрогнозировать тенденции и выполнить перепланирование.

Важно иметь солидное практическое и теоретическое основание для научного анализа ситуаций, с помощью которых можно быстро и правильно принимать решения в условиях неопределенности целого ряда факторов, влияющих на последующую ценность тех или иных действий. Выбор оптимальных параметров таких производственно-экономических систем, как отдельно взятые предприятия, возможен при наличии имитационной модели, описывающей функциональные системы и позволяющей выбрать все необходимые значения критериев качества. Используя математические модели, представляющие информацию в сжатой, компактной форме, можно произвести анализ и отбор факторов, разработать собственную стратегию экспериментальных исследований.

В последние годы расширился диапазон исследования проблем управленческого учета и количество организаций, в нем участвующих:

- при Министерстве экономики России функционирует Экспертно-консультативный совет по вопросам управленческого учета;
- Комитет по управленческому учету при Институте профессиональных бухгалтеров России проводит работы по программе TACIS «Реформа бухгалтерского учета в России. Совершенствование управленческого учета».

Управленческий учет постепенно получает признание на российских предприятиях различных отраслей материального производства. Его разработка и методологическое сопровождение стали важнейшей частью услуг, оказываемых аудиторскими организациями.

Для активной связи с профессиональным сообществом был организован официальный сайт совета ([www.ctma.org.ru](http://www.ctma.org.ru)), где можно получить материалы деятельности совета и поучаствовать в форуме по обсуждению этих материалов.

Министерство экономического развития и торговли и Экспертно-консультативный совет по вопросам управленческого учета способствует:

- расширению круга предприятий, которые используют в своей деятельности наиболее передовые вопросы, связанные с управленческим учетом;
- созданию единой методологии развития управленческого учета и поддержания ее, соответственно, и обмен опытом;
- формированию той прослойки профессионалов в области управленческого учета, которые действительно могут потянуть за собой развитие всего сектора реальной экономики.

Попытки обобщить опыт мировой теории и практики управленческого учета были предприняты в методических рекомендациях, разработанных Экспертно-консультативным советом по управленческому учету.

Первый блок методических рекомендаций включает разделы:

- цели и задачи управленческого учета;
- основы управленческой отчетности;
- глоссарий управленческого учета.

Второй блок методических рекомендаций содержит разделы:

- концепция маржинальной прибыли;
- введение в функционально-стоимостной анализ;
- финансовая функция и управленческий учет.

В первом блоке даны определения сущности, целей, задач управленческого учета, определены пользователи управленческого учета, то есть представлена информация, которую, в принципе, можно взять в любом учебнике по управленческому учету. И хотя «методические рекомендации разработаны с целью оказания помощи руководителям организаций независимо от их организационно-правовых форм и форм собственности по проведению мероприятий, направленных на формирование полной, оперативной и достоверной информационной и аналитической базы принятия обоснованных управленческих решений, а также для осуществления оперативного контроля за эффективностью использования ресурсов организации» [3], но никаких практических рекомендаций здесь нет. По нашему мнению, наиболее ценным в рекомендациях является глоссарий, хотя некоторые дефиниции вызывают недоумение. Например, использование мощностей (capacity utilization), это степень использования имеющихся производственных мощностей или калькуляция себестоимости позаказная (job order costing) – метод учета затрат, при котором затраты накаплива-

ются на отдельные заказы (работы). Все-таки калькуляция, наверное, не метод учета затрат, а расчет себестоимости объекта затрат.

Второй блок более подходит для практического применения. В нем показаны сущности концепций маржинального подхода и функционально-стоимостного анализа.

Методические рекомендации второго блока включают описание базовых концепций и принципов управленческого учета, рассматривают их преимущества по сравнению с традиционными понятиями, показывают практические примеры их применения в системе управления предприятием, рассматривают управленческие методики и технологии, основывающиеся на этих концепциях и принципах, и показывают, какие преимущества получают предприятия от их внедрения.

Использование традиционных методов калькуляции затрат приводит к тому, что на те виды продукции, производство которых осуществляется в больших объемах, в особенности на те виды продукции, процесс производства которых является относительно простым, относится больше затрат, чем фактически было понесено (переоценка затрат), тогда как на те виды продукции, производство которых осуществляется в небольших объемах, и в особенности на те виды, процесс производства которых является достаточно сложным, относится меньшее количество затрат, чем было понесено в действительности (недооценка затрат).

Развитие функционально-стоимостного анализа в середине 80-х годов было основным решением проблем, возникших в связи с использованием традиционного метода калькуляции затрат на высокотехнологичных производствах с широким ассортиментом выпускаемой продукции [1].

Наиболее интересна серия методических рекомендаций, подготовленная группой проекта «Реформа бухгалтерского учета и отчетности II» совместно с Министерством экономического развития и торговли Российской Федерации. Проект осуществляется в Российской Федерации при финансовой поддержке Европейского союза. Разработка проекта явилась попыткой приблизить материал к методическим рекомендациям, имеющим практическое применение [4].

Методические рекомендации посвящены различным концепциям управленческого учета. Они рассчитаны на использование профессиональными бухгалтерами в качестве пособий для совершенствования профессиональных знаний и навыков.

Структура методических рекомендаций соответствует рекомендациям Министерства экономического развития и торговли Российской Федерации:

- 1/3 теоретический материал;
- 1/3 практический материал;
- 1/3 рекомендации по применению с учетом специфики российских предприятий.

Проект осуществляется силами сотрудников ЗАО «ПрайсвогтерхаусКуперс Аудит» и ООО «Росэкспертиза», Москва.

Серия методических рекомендаций включает в себя:

- цели бизнеса и потребности в информации (введение);
- бюджетирование;
- методы учета затрат и расчета себестоимости;
- инвестиционные решения;
- стратегия, цели и задачи;
- трансфертное ценообразование, рентабельность подразделений и товаров.



По мнению автора, интересна структура рекомендаций ИУУ США по управленческому учету (SMA – Statements on management accounting), которые разрабатываются с конца 70-х годов прошлого века [5]. Они объединены в пять категорий:

- цели;
- терминология;
- концепции;
- практика и техника;
- управление учетной деятельностью.

На настоящий момент их разработано порядка 60.

Первая категория включает стандарты:

- 1А «Определение управленческого учета» (1981);
- 1В «Цели управленческого учета»;
- 1С «Стандарты этического поведения участников управленческого учета и финансового менеджмента» (1997);
- 1D «Общая часть знаний об управленческом учете» (1986);
- 1Е «Образование для карьеры в управленческом учете» (1987).

Особенно интересна категория 4 (самая объемная и содержательная): практика и техника, где показаны на примерах учет и управление ресурсами и затратами, способы и инструменты совершенствования управления.

Стандарты четвертой категории можно сгруппировать по разделам:

- стоимость капитала и активов;
- учет и распределение затрат;
- методы и инструменты управления;
- внедрение автоматизированных систем;

В табл. 2 представлен пример описания двух стандартов из четвертой категории (наименование и цель).

**Таблица 2**

**ОПИСАНИЯ ДВУХ СТАНДАРТОВ**

Наименование стандарта	Содержание	
4СС «Implementing Activity-Based Management: Avoiding the Pitfalls» (1998)	4СС «Внедрение процессно-ориентированного управления (ABM-менеджмента): уход от ловушек» (1998)	Этот документ развивает тезисы Положения 4Т. Обсуждаются вопросы ключевых различий между процессно-ориентированным управлением затратами (ABC-костинг) и процессно-ориентированным менеджментом, внедрение ABM-менеджмента, возникающие проблемы и пути их решения
4ЕЕ «Tools and Techniques for Implementing ABC/ABM» (1998)	4ЕЕ «Инструменты и методы внедрения ABC/ABM» (1998)	Документ описывает получение выгод от внедрения ABCM, делая акцент на планировании внедрения, оценке результатов, сборе и анализе всех данных, необходимых для процессно-ориентированного управления. Рассматриваются основные методы успешного внедрения ABCM

В состав пятой категории входят стандарты, связанные с оценкой деятельности контролеров, с рекомендациями по формированию отчетности, совершенствованию организационных структур управления, анализом информации о конкурентах, стандарты, представляющие инструменты и методы реинжиниринга финансовых функций.

При разработке и доработке российских стандартов и рекомендаций по управленческому учету можно взять то лучшее, что присутствует в SMA, особенно в части стандартов четвертой и пятой категорий.

**ВЫВОДЫ**

По нашему мнению, в стране необходим институт управленческого учета, который бы на примере аналогичных сообществ других стран аккумулировал все лучшее из теории и практики и совершенствовал рекомендации по ведению управленческого учета, особенно в разрезе отраслевых бизнес-практик.

Особенно актуально, по нашему мнению, для системы российского управленческого учета является разработка отраслевых методик.

Отраслевые методики управленческого учета были нормой во времена плановой экономики, когда основной задачей была задача контроля затрат.

В то время методики управленческого учета ограничивались только вопросами планирования, учета и анализа затрат. В результате экономических реформ ситуация существенно изменилась. При этом основные трудности связаны со значительным усложнением методов корпоративного управления в последние пять-семь лет и с исчезновением отраслей в их традиционном смысле.

На сегодня наиболее интересной областью для исследования вопросов управленческого учета и корпоративного управления является металлургия. С одной стороны, в металлургии сохраняются многие традиционные отраслевые особенности деятельности, с другой в России сложились огромные металлургические корпорации, которые по масштабу деятельности, по квалификации специалистов, по уровню развития управленческих и информационных технологий не уступают иностранным компаниям. Намного отстают в становлении и совершенствовании управленческого учета агропромышленные предприятия. Практически отсутствуют и законодательные, и нормативные, и рекомендательные материалы.

Существуют положения по учету затрат в сельскохозяйственном производстве, которые нуждаются в постоянной корректировке.

Отраслевые методики необходимы, но при этом наиболее эффективно разрабатывать не полные системы отраслевых стандартов, а отдельные отраслевые стандарты. Например, к стандартам может быть отнесен стандарт по управлению затратами на предприятиях АПК и стандарты отраслевой управленческой отчетности для целей бэнчмаркинга. Указанные стандарты не могут быть разработаны за один цикл разработок, они требуют создания программы исследований и методических разработок, когда в результате обобщения имеющегося опыта создается первый методический концептуальный документ и потом проводятся исследования и разработки по его детализации и совершенствованию.

Для скорейшего решения вопроса создания отраслевых методик необходимо обобщать, систематизировать опыт отраслевых внедрений и на основе анализа предлагать конкретные варианты, и мы надеемся, что наши исследования в области становления управленческого учета в АПК дополнят теоретическую базу учета и окажут реальную помощь предприятиям в совершенствовании эффективного управления.

Чаще в периодике на конкретных примерах следует показывать все преимущества и достоинства управленческого учета, влияние управленческого учета на результаты деятельности, стадии становления учета по отраслям, эффективность проектов по внедрению управленческого учета и полученные результаты от его внедрения.

Дальнейшего глубокого и всестороннего изучения требуют вопросы, связанные с разработкой и применением в российских организациях корпоративных информационных систем, позволяющих решить многие проблемы управленческого учета.

*Наталья Ильинична Чупахина*

## Литература

1. Концепции и принципы управленческого учета. Методические рекомендации. Проект Москва, 2001 // Internet resource: [http:// www.cma.org.ru/](http://www.cma.org.ru/).
2. Цели и задачи управленческого учета. Методическая рекомендация. Проект Москва, 2002 // Internet resource: [http:// www.cma.org.ru/](http://www.cma.org.ru/).
3. Методические рекомендации по организации и ведению управленческого учета Москва, 2002 // Internet resource: [http:// www.cma.org.ru/](http://www.cma.org.ru/).
4. Серия методических рекомендаций по управленческому учету Москва, 2005 // Internet resource: [http:// www.cma.org.ru/](http://www.cma.org.ru/).
5. Аверчев И. Управленческий учет и финансовая отчетность. 2007 // Internet resource: <http://www.gaap.ru/>.
6. Вахрушина, М.А. Управленческий анализ / М.А. Вахрушина. – М. : Омега-Л, 2004. – 432 с.
7. Вахрушина, М.А. Управленческий анализ: объекты, методы, задачи. «Современный бухучет», №11, 2004.
8. Вахрушина, М.А. Что такое управленческий учет? . «Современный бухучет», №9, 2004.
9. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет / К. Друри / пер. с англ., под ред. С.А. Табалиной. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 774 с.
10. Друри К. Управленческий и производственный учет: Учебник. Пер. с англ.: – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. – 1071 с.
11. Ивашкевич В.Б. Бух. управленческий учет / В.Б. Ивашкевич: учеб. для вузов. – М.: Экономистъ, 2004. – 618 с.
12. Керимов В.Э. Стратегический учет: учебное пособие. М.: Омега-Л, 2005. 168.
13. Карпова Т.П. Управленческий учет / Т. П. Карпова. – М.: Аудит; ЮНИТИ, 1998. – 350 с.
14. Ковалев В.В. Основы управленческого учета / В. В. Ковалев, Я. В. Соколов. – СПб.: ЛИСТ, 1991. – 32 с.
15. Ковалев В.В. Лука Пачоли и развитие учета в Великобритании и США / В. В. Ковалев // Бухгалтерский учет. – 1994. – № 8. – С. 42-46.
16. Кондратова И.Г. Основы управленческого учета / И.Г. Кондратова. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 144 с. : ил.
17. Лукашов А. Оптимизация бизнес-процессов и повышение прибыльности компаний(2007) // Internet resource: <http://www.gaap.ru/>.
18. Мухин А.Ф. Бухгалтерский учет в промышленности США / А.Ф. Мухин. – М. : Финансы, 1965. – 275 с.
19. Николаева С.С. Особенности учета затрат в условиях рынка: система «директ-костинг». Теория и практика / С.А. Николаева. – М.: Финансы и статистика, 1993. – 128 с. : ил.
20. Рогозина С.Н. Возникновение двойной бухгалтерии / С. Н. Рогозина // Бухгалтерский учет. – 1991. – № 6. – С. 25-29.
21. Рувер де Р. Как возникла двойная бухгалтерия / Р. де Рувер. – М.: Госфиниздат, 1958. – 68 с.
22. Сатубалдин С.С. Учет затрат на производство в промышленности США / С.С. Сатубалдин. – М.: Финансы, 1980. – 141 с.
23. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. М.. Аудит, Юнити, 1996 г.
24. Пашанин И. Сбалансированная стратегия как основа стратегического управления Журнал «Мастерство управления» №1, 2007.
25. Ткач В.И. Международный финансовый и управленческий учет и проблемы совершенствования учета в Российской Федерации: Дис. д-ра экон. наук. – М., 1992. – 485 с.
26. Ткач В.И., Ткач М.В. Управленческий учет: международный опыт. – М.: Финансы и статистика, 1994. – 144 с.
27. Умаченко Н.Г. Учет и анализ в промышленном производстве США / Н. Г. Чумаченко. – М.: Финансы, 1971. – 237 с.
28. Хонгрэн Ч.Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет : управленческий аспект, М. : Финансы и статистика, 2000. – 416 с.
29. Цыганков К.Ю. Долгитературный период развития бухгалтерского учета / К. Ю. Цыганков // Бухгалтерский учет. – 2001. – № 18. – С. 56-62.
30. Цыганков К.Ю. О венецианском варианте двойной бухгалтерии / К.Ю. Цыганков // Бух. учет. – 2002. – № 12. – С. 55-59.
31. Цыганков К.Ю. Происхождение двойной бухгалтерии / К. Ю. Цыганков // Бухгалтерский учет. – 2002. – № 16. – С. 53-62.
32. Шеремет А.Д. Управленческий учет: Учебное пособие. – 2-е изд., испр. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2002.
33. Энтони Р., Рис Дж. Учет: ситуации и примеры. – М.: «Финансы и статистика», 1993.
34. Bhimani A., Bromwich M. Accounting for just-in-time manufacturing systems. CMA: The Management Accounting magazine, February 1991, pp. 31-34
35. Cooper, R. and Kaplan, R.S. (1987) How cost accounting systematically distorts product costs, in Accounting and Management: Field Study Perspectives (eds W.J. Bruns and R.S. Kaplan), Harvard Business School Press, Ch.S.
36. Cooper, R. and Kaplan, R.S. (1988) Measure costs right: make the right decisions. Harvard Business Review, September \ October, 96-103.
37. Cooper, R. and Kaplan, R.S. (1991) The Design of Cost Management Systems: Text, Cases and Readings, Prentice-Hall.
38. Cooper, R. and Kaplan, R.S. (1992) Activity based systems: measuring the costs of resource usage. Accounting Horizons, September, 1-13.
39. Cooper R. The two-stage procedure in cost accounting. – Part 2. Journal of Cost Management for the Manufacturing Industry, Summer, pp. 39-45.
40. Foster G., Horngren C.N. Cost accounting and cost management in a JIT environment. Journal of Cost Management for the Manufactory Industry, Winter, pp. 4-14.
41. Johnson H.T., Kaplan R.S. Relevance lost: The Rise and Fall of Management Accounting. – Boston: Harvard Business School Press, 1987.
42. Kaplan R.S., Norton D.P. the Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action. Boston: Harvard Business School Press, 1996.

## Отзыв

В современной рыночной среде, характерной большой конкуренцией и глобализацией мировой экономики, хозяйствующий субъект должен удовлетворять условию гибкости, настраиваемости, что невозможно без становления и развития управленческого учета.

В статье автором приводятся свое видение истории возникновения и перспектив управленческого учета, особенности влияния отдельных факторов на становление управленческого учета в России.

Автором уточняются роль и место в системе управления хозяйствующего субъекта управленческого учета и его информационной базы.

Статья заслуживает внимание тем, что в ней автором обобщены концепции, методы, инструменты и возможности их практического применения в современной теории управленческого учета.

Несомненно, интересным является обзор российских методических рекомендаций по управленческому учету, американских стандартов по управленческому учету, комментарии к ним.

Автором обосновывается актуальность создания отраслевых методик по управленческому учету.

*Виноходова А.Ф., д.э.н., профессор кафедры экономики и менеджмента Старооскольского филиала МИСиС.*

## РЕЦЕНЗИЯ

Современные проблемы теории бухгалтерского учета выдвигают необходимость решения целого ряда задач теории и методологии управленческого учета, в том числе и в агропромышленных комплексах.

В этой связи работа Чупахиной Н.И., отражающее теоретические основы формирования системы управленческого учета в АПК представляется весьма своевременной и актуальной.

В статье, достаточно основательно проработаны вопросы становления и развития системы управленческого учета в мировой практике.

Достоверно представлено аналитическое обоснование становления и развития системы управленческого учета. Обосновано разработаны основные этапы развития учета. Интересно раскрыты перспективы развития управленческого учета.

Периодизация становления управленческого учета в мировой практике по сути дела выполнена по-новому и является авторским вкладом в теоретические основы систем управленческого учета.

Хорошо также проработаны вопросы детализации SWOT-анализа в формате PEST+M-анализа, в целом использованы результаты SWOT-анализа, сбалансированной системы показателей BSC и ряда других аспектов.

Статья отвечает предъявляемым требованиям и ее следует опубликовать в журнале «Аудит и финансовый анализ».

*Чая В.Т., д.э.н., профессор, Исполнительный директор Ассоциации бухгалтеров и аудиторов «Содружество»*

## 2.11. THEORETICAL BOTTOMS OF MAKING OF SYSTEM OF MANAGEMENT ACCOUNTING IN AGRARIAN AND INDUSTRIAL COMPLEX

N.I. Chupahina, Candidate of Science (economic), the Senior Lecturer of Chair of Economy and Management

*Starooskolsky Branch of the Moscow Institute of a Steel and Alloys*

Happen to the premiseses of the arising the management account, периодизации of his(its) development in miscellaneous country world, particularities of the influence separate factor on formation of the management account in Russia. The Author is elaborated role and place of the management account in managerial system managing subject, his(its) information base. Open the prospects of the development of the management account. They Are Generalised concepts, methods, instruments and possibility of their practical application in modern theory of the management account. The review russian methodical recommendation is Given on management account, american standard and commentary to him. Urgency of the branch methods is Motivated on management account.