

7.6. УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ ОТ ИСТОКОВ ДО СТРАТЕГИИ КОМПАНИИ

Ибрагимова А.Х., к.э.н., доцент,
кафедра «Бухгалтерский учет»;
Ибрагимова Х.А., магистрант,
кафедра «Экономика фирмы»

*Дагестанский государственный университет,
г. Махачкала*

Перейти на ГЛАВНОЕ МЕНЮ

В современной системе бухгалтерского учета в любой компании нужна информация о деятельности предприятия и его сегментов, что позволяет руководству принимать правильные и своевременные управленческие решения. В этой статье обосновывается необходимость постановки и совершенствования управленческого учета. Сделана попытка раскрыть сущность управленческого учета и его стратегической составляющей. Приведены мнения ученых и прослежены взаимосвязи российской и международной систем управленческого учета. В работе выявляются элементы западной интерпретации управленческого учета, такие как ценообразование на основе затрат, бюджетирование и сегментарная отчетность. Выражается мнение, что реформа системы бухгалтерского учета в Российской Федерации в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности приведет к дальнейшему развитию управленческого учета.

Появление в Российской Федерации понятия «управленческий учет» связано с переходом на рыночные отношения в 1990-х гг.. К тому времени развитые страны имели уже поставленный и развитый управленческий учет на своих предприятиях. Еще в начале XIX в. хозяева предприятия сами вели учет на своем предприятии. Но к середине XIX в. объемы хозяйственной деятельности возросли, организационная структура усложнилась, и в этих условиях информация бухгалтерского учета перестала удовлетворять интересы руководителей. Появление управленческого учета было выходом из создавшегося положения, поскольку он дополнил бухгалтерский учет.

Западные теоретики, в частности К. Друри [2, с. 57], рассматривают управленческий учет как часть бухгалтерского учета. Под управленческим учетом в данном случае понимается предоставление лицам в самой организации необходимой информации, на основе которой они принимают более обоснованные решения и повышают эффективность и производительность текущих операций [2, с. 58; 8, с. 214; 9, с. 108].

В отличие от зарубежных стран с развитой рыночной экономикой, имеющих большой опыт и устоявшиеся традиции в области управленческого учета, само понятие «управленческий учет» в РФ появилось только в середине 1990-х гг.

Самыми первыми книгами по управленческому учету в РФ явились «Введение в управленческий и производственный учет» К. Друри и «Бухгалтерский учет: управленческий аспект» Ч.Т. Хорнгрена и Дж. Фостера.

Российские эксперты не знали о международной практике в области управленческого учета. Как нам кажется, по той простой причине, что учет для управления был и остается конфиденциальным и

представляет собой коммерческую тайну компании. В 1990-е годы в РФ обсуждалась возможность выделения управленческого учета из общей системы бухгалтерского учета. Однако не все специалисты в то время разделяли эту точку зрения.

Появление управленческого учета как самостоятельного научно-практического направления было рассмотрено профессором Я.В. Соколовым некорректным. Это, по словам ученого, произошло из-за неверного перевода английского термина «управленческий учет». Рассуждения ученого завершились заключением: «управленческий учет – это миф, в него верят, как в правду, но правды в нем нет» [8, с. 110].

Другие авторы, наоборот, выступали с противоположением управленческого и производственного учета. С.С. Сатубалдин высказывал мнение, что, «управленческий учет имеет дело с классификацией затрат, записью, накоплением информации о себестоимости по видам изделий и издержек по центрам ответственности, местам возникновения затрат, разработка сметы расходов и затрат, отчетности и анализа, представления информации менеджменту для выбора и принятия оптимальных управленческих решений» [6, с. 18].

Профессор В.Ф. Палий отмечал: «Управленческий учет выходит за рамки собственно учета. Это комплексный метод внутрихозяйственного управления, очень похожий на хорошо известный в прошлом отечественный внутрихозяйственный расчет» Это, по существу, «новое прочтение методов внутрихозяйственного расчета, продвинутое и приспособленное к условиям рыночной экономики» [1, с. 60].

Как видно, единого мнения об управленческом учете и его содержании на то время не существовало.

К единому мнению выделения управленческого учета из общей системы бухгалтерского учета российские ученые и практики пришли в 2005 г. И вот уже 20 с лишним лет управленческий учет в РФ является самостоятельным направлением бухгалтерского учета.

В западной трактовке управленческий учет включает в себя следующие элементы: бюджетное планирование (budgetary planning), ценообразование (cost finding), анализ прибылей и издержек (cost and profit analysis) [6, с. 25].

Бюджетирование подразумевает предварительную подготовку и последующую практическую реализацию различных бюджетов. Формы бюджетов разрабатываются в самих компаниях и не регулируются. Преимуществом бюджетирования является то, что руководство может оперативно реагировать на отклонения от бюджета. Это позволяет вносить необходимые корректировки или пересматривать бюджет, если условия работы меняются. Существует два вида бюджетной отчетности: бюджет доходов и расходов (profit plan) и бюджет движения денежных средств (cash forecast). Первый – это отчет о прибылях и убытках за период, за который составляется бюджет. В общем, это план финансовой деятельности за год (расходы на продажу) и результат своих усилий (доход и дополнительные затраты на продажу).

Также по каждому отдельному сегменту компании составляются отдельные бюджеты доходов и расходов.

Возможно составление альтернативных бюджетов, известных как гибкий бюджет. Чаще всего они составляются на производственных предприятиях. Гибкий бюджет позволяет облегчить оценку издержек производства при различных уровнях объема продаж.

Вторым элементом годового бюджета является бюджет движения денежных средств (cash budget), в нем суммируются прогнозируемые движения наличности по всем операциям выбытия и поступления средств компании. Прогнозные значения движения наличности используются при решении вопросов о наличии доступных денежных средств на выплату дивидендов, кредиторской задолженности, инвестиционных программ. Конечно же, при необходимости могут составляться бюджет капитальных расходов, производственные бюджеты и прогнозный баланс. Все они составляются с целью оптимизации процесса принятия управленческих решений. Важным является возможность соотношения полученных результатов с бюджетными. Это дает возможность корректировки бизнес-процессов.

Принятие решений по ценообразованию основывается на себестоимости продукции. Процесс калькулирования себестоимости продукции, услуг, работы подразделения можно назвать ценовой политикой. основополагающим принципом при этом является стоимость, приписываемая некоторому объекту (действию или продукту). Эта стоимость должна соответствовать объему издержек производства этого продукта или осуществления вида деятельности

Управленческий учет имеет ряд основополагающих целей, которые показаны на рис. 1.



Рис. 1. Цели управленческого учета

Различают процессное ценообразование при применении попроцессного метода калькулирования. Это самый простой метод. Сначала суммируются расходы по каждой отдельной операции и по каж-

дому процессу в течение отчетного периода. Тогда сумма общих расходов делится на объем производства за тот же период. Этот метод используется как в российской, так и в зарубежной практике. Он эффективен при производстве однородной продукции в непрерывном процессе производства, носящем массовый характер. В этом случае нет необходимости расчета стоимости каждой отдельной единицы продукции. На практике принято рассчитывать средние издержки каждой выпущенной единицы продукции путем соотношения общей суммы расходов за отчетный период на общее количество единиц продукции за тот же период.

Второй метод ценообразования используется, когда применяется позаказный метод учета затрат (стоимости заказа на работы или услуги). В производстве различных заказов и услуг нужно узнать стоимость затрат, приходящуюся на каждую отдельную из них. При использовании этого метода оперируют двумя категориями производственных затрат: стоимость прямых материальных и трудовых затрат на отдельную партию продуктов, и накладных производственных расходов. На стоимость индивидуального заказа или услуги, затраты труда и основные материалы относятся прямо. К общепроизводственным затратам относятся косвенные издержки производства, их можно назвать цеховыми.

Третий метод – это трансфертное ценообразование. При данном способе ценообразования осуществляется перемещение товаров и услуг между подразделениями одной компании. Трансфертное ценообразование имеет следующие основные цели:

- принятие обоснованных управленческих решений. Вклад каждого подразделения в виде прибыли увеличивает общую прибыль компании;
- перераспределение доходов между сегментами компании в рамках принятых стратегических решений.

Установление трансфертных цен влияет на рентабельность каждого подразделения, так как трансфертная цена представляет собой стоимость расходов для получающего сегмента и доход для поставляющего. Кроме того, стоимость трансфера влияет на количество используемых ресурсов и на выходе, таким образом, вклад в общую прибыль компании.

Бухгалтеры-аналитики занимаются анализом прибылей и издержек компаний. В системе управленческого учета и анализа необходимо собрать информацию для анализа и принятия решений в формах, разработанных в самой компании.

Принять обоснованное решение невозможно без разработки альтернативных вариантов будущего развития компании. Затем следует выбрать наиболее оптимальный вариант [3, с. 62].

Если говорить о бухгалтерском (финансовом) учете то, как известно, здесь отражаются только свершившиеся факты. Многие авторы называют их историей компании, а для принятия управленческих решений, необходим не только анализ данных бухгалтерского учета, но и их последующая трансформация в соответствующие отчетные формы. Вот они и являются основой для сравнительного анализа.

Даже полученные расчетным путем данные, такие как бюджеты и стандартные затраты, должны регулярно пересматриваться. Это необходимо для того,

чтобы определить степень актуальности присущих им параметров и принципов расчета в самом начале. Следует отметить способ **CVP**-анализа (cost-volume-profit analysis), используемый в российской и зарубежной практике. Метод позволяет найти баланс между суммарными затратами, прибылью и объемом производства. Взаимосвязи строятся на основе **CVP**-анализа и формируют основную модель финансовой деятельности компании. Это можно назвать основным механизмом планирования. Цель **CVP**-анализа – показать, как изменится финансовый результат при изменении объема производства, совокупного дохода от продаж и издержек.

Бухгалтеру-аналитику требуется более подробная информация о различных сегментах деятельности компании. Анализ, расчет, прогнозирование и оценка прибыли требуют, чтобы оно делилось на отдельные компоненты. Эти компоненты имеют сходные характеристики изменчивости, потенциал роста и риск.

Прогнозирование прибыли требуется больше информации о подразделениях и продуктах его формирующих. Для оценки риска будущих выгод и перспектив пользователей финансовой отчетности необходимы дифференцированные данные, раскрывающие финансовые результаты деятельности в определенных направлениях.

Информация, подготовленная на основе деятельности сегментов, представляется на рассмотрение управлению компанией. Эта информация позволяет оценить достигнутые результаты и наметить проблемы и будущие возможности компании. Поэтому необходимо соотнести фактических результатов с бюджетом. Критерии сравнения устанавливаются в бюджете для каждого случая. Значение сегментарной отчетности велико, потому что с хорошо функционирующей системы сегментарной отчетности руководство компании может контролировать и управлять текущей и перспективной деятельностью компании.

На сегодняшний день на многих российских предприятиях управленческий учет еще не до конца сложился как целостная система сбора и анализа информации для принятия стратегических решений.

По международным стандартам финансовой отчетности (МСФО) не существует одного стандарта, который регламентирует учет затрат. Учет затрат регулируется стандартами, показанными в табл. 1.

Можно еще отметить, что в РФ отсутствует единая методическая база формирования системы управленческого учета, хотя имеются базовые методические рекомендации для внедрения системы управленческого учета на российских предприятиях.

К ним можно отнести отраслевые методические рекомендации по учету и планированию затрат в каждой отрасли. Необходимо отметить, что почти все они устарели и требуют своего пересмотра.

Дальнейшее совершенствование уже накопленного опыта ведения управленческого учета неотделимо от повышения общего уровня системы корпоративного управления в РФ.

На сегодняшний день процесс реформирования системы бухгалтерского учета в РФ идет в соответствии с МСФО в целях его адаптации к требованиям рыночной экономики и, несомненно, это приведет и

к дальнейшему развитию управленческого учета, как составной части информационной системы любого предприятия.

Международные принципы управленческого учета рассматривают специалиста управленческого учета как поставщика информации о состоянии бизнес-модели организации.

Таблица 1

СРАВНЕНИЕ РАЗЛИЧНЫХ КРИТЕРИЕВ ОЦЕНКИ И УЧЕТА РАСХОДОВ ПО РОССИЙСКИМ СТАНДАРТАМ И МСФО

Российские стандарты	МСФО
Используемые понятия расходов	
Под расходами понимается уменьшение экономических выгод или возникновение обязательств, приводящее к уменьшению капитала организации	Под расходами понимают уменьшение экономических выгод за отчетный период, которое выражается в снижении или потере стоимости активов или в увеличении обязательств, которые приводят к уменьшению капитала
Используемые стандарты	
Положение по бухгалтерскому учету (ПБУ) 10/99 «Расходы организации»; ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов»; ПБУ 6/01 «Учет основных средств»	IAS 2 «Запасы»; IAS 19 «Вознаграждения работникам»; IAS 16 «Основные средства»; IAS 38 «Нематериальные активы»; IAS 17 «Аренда»; IAS 23 «Затраты по займам»; IAS 40 «Инвестиционное имущество»; IFRS 9 «Финансовые инструменты»
Критерии признания расходов	
Расход производится в соответствии с конкретными требованиями контракта или законодательства, обычаям делового оборота. Сумма расхода может быть определена. Есть уверенность, что в результате операции произойдет уменьшение экономических выгод. Расходы признаются по методу начисления. Расходы должны быть документально подтверждены	Сумма расхода может быть определена. Происходит уменьшение будущих экономических выгод, связанных с уменьшением актива или увеличением обязательств. Расходы признаются по методу начисления. Отражение хозяйственных операций не связано с наличием или отсутствием первичной документации

Он должен уметь распознавать и оценивать риски, оценить перспективы развития, значение этих перспектив. Для этого он должен аккумулировать данные на микро- и макроуровне.

В формировании и совершенствовании системы управленческого учета в РФ существуют следующие проблемы:

- отсутствие квалифицированных кадров;
- отсутствие свободных программных продуктов;
- отсутствие понимания ценности и важности решения проблем управления;
- неопределенность понятия «управленческий учет», отсутствие единой позиции;
- слишком большое внимание уделяется различным методам обработки информации о понесенных расходах.

На наш взгляд, необходимыми компонентами совершенствования российской национальной системы управленческого учета являются:

- зарубежный опыт развития системы управленческого учета;
- формирование методологической базы и кадрового обеспечения;
- наработанные зарубежные методики;
- накопленный опыт ведения управленческого учета в РФ.

В основном, как нам видится, уже имеющийся национальный опыт ведения управленческого учета плюс зарубежная экономическая практика в совокупности помогут совершенствовать собственную базу управленческого учета в РФ.

Кроме вышеназванных предложений, учитывая современную парадигму управленческого учета, для дальнейшего его совершенствования в РФ необходимо сделать следующее.

1. Перестать рассматривать проблемы учета и анализа прошлых событий и заняться подготовкой перспективной информации.
2. Рассматривать в качестве нового объекта управленческого учета бизнес-модель организации. Ее компонентами должны быть: позиционирование компании в отрасли; модель прибыли, показывающая, как компания создает ценность для потребителей; продуктовые и организационные инновации.
3. Разработать стратегический управленческий учет для поддержки стратегических решений.
4. Обеспечить единство и взаимосвязь стратегического и оперативного управленческого учета, формирование единой системы правил принятия решений в управлении.

В перспективе управленческий учет должен стать важным каналом поступления данных, необходимых для подготовки интегрированной отчетности. Интегрированная отчетность в дальнейшем станет надежной информационной базой принятия решений. Существует необходимость содержательного наполнения современного управленческого учета. На решение этой проблемы направлен дискуссионный документ «Международные принципы управленческого учета». Он разработан и опубликован Институтом присяжных бухгалтеров в области управленческого учета совместно с Американским институтом дипломированных бухгалтеров.

Литература

1. Вил Р.В. Управленческий учет [Текст] / Р.В. Вил, В.Ф. Палий. – М. : ИНФРА-М, 1997.
2. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет [Текст] / К. Друри. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1997.
3. Ибрагимова А.Х. Развитие управленческого учета и анализа в условиях кризисного состояния экономики предприятия [Текст] / А.Х. Ибрагимова, М.И. Гусенова // Аудит и финансовый анализ. – 2013. – №4. – С. 60-61.
4. Медведко К.А. Система управленческого учета и анализа: западная и российская практика; перспективы трансформации зарубежного опыта [Текст] / К.А. Медведко // Менеджмент в России и за рубежом. – 2003. – №6.

5. Рамазанова С.Т. Понятие бухгалтерского управленческого учета [Текст] / С.Т. Рамазанова, А.Х. Ибрагимова // Стратегия социально-экономического развития общества: управленческие, правовые, хозяйственные аспекты / Отв. ред. Горохов А.А. – 2015. – С. 252-254.
6. Сатубалдин С.С. Учет производственных затрат в США [Текст] / С.С. Сатубалдин. – М. : Финансы и статистика, 1980.
7. Соколов Я.В. Управленческий учет [Текст] / Я.В. Соколов. – М. : Магистр, 2010. – С. 428.
8. Horngren С.Т. Cost accounting: a managerial emphasis [Text] / Charles T. Horngren, George Foster, Srikant Datar – 8th ed. – 1994.
9. Shillinglaw G. Accounting: a management approach [Text] / Gordon Shillinglaw, Kathleen T. Mcgahran. – 9th ed. – 1993.

Ключевые слова

Управленческий учет; анализ; бюджетирование; ценообразование; затраты; методика; методология; международные стандарты финансовой отчетности.

Ибрагимова Аминат Хабибуллаевна

Ибрагимова Хадиджат Алимовна

РЕЦЕНЗИЯ

Актуальность статьи не вызывает сомнения, поскольку для зарубежных инвесторов очень важно быть уверенным в правильности представляемых оценок эффективности деятельности российских компаний. Задачи эффективного менеджмента, решаемые в рамках управленческого учета и отчетности, не находят ответов при ведении российского бухгалтерского учета. Современный управленческий учет можно определить как вид деятельности в рамках одной компании, который обеспечивает управленческий аппарат организации информацией, используемой для планирования, управления и контроля за деятельностью компании.

В статье рассмотрены вопросы становления управленческого учета на российских предприятиях. Подчеркивается, что отечественный бухгалтерский учет ориентирован на интересы одного пользователя – государства, в лице налоговых органов. Поэтому учет и отчетность на большинстве российских предприятий носит «исторический» характер. В статье обоснована и доказана необходимость сбора информации, которая формируется в управленческом учете, для целей разработки стратегических управленческих решений. Особенностью подхода авторов является применение в качестве нового объекта управленческого учета бизнес-модели организации.

Научная статья Ибрагимовой Аминат Хабибуллаевны и Ибрагимовой Хадиджат Алимовны «Управленческий учет от истоков до стратегии компании» соответствует всем требованиям, предъявляемым к работам такого рода, и рекомендуется к публикации в открытой печати.

Алибеков Ш.И., д.э.н., профессор кафедры «Экономика и бухгалтерский учет» филиала Санкт-Петербургского государственного экономического университета в г. Кизляре, г. Кизляр.

Перейти на ГЛАВНОЕ МЕНЮ