

2. ТЕОРИЯ И ПРАКТИКА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

2.1. ВОПРОСЫ УПРАВЛЕНИЯ ОПЕРАЦИОННЫМ ЦИКЛОМ В РЕЖИМЕ ТЕКУЩЕГО ВРЕМЕНИ И ИХ ИНФОРМАЦИОННОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ

Гимранов Р.Д., начальник управления информационных технологий, АО «Сургутнефтегаз», г.Сургут;
 Лугачев М.И., д.э.н., профессор, заведующий кафедрой экономической информатики, Экономический факультет, Московский государственный университет им. М.В. Ломоносова, г. Москва;
 Скрипкин К.Г., к.э.н., доцент, кафедра экономической информатики, Экономический факультет, Московский государственный университет им. М.В. Ломоносова, г. Москва;
 Ульянова Н.В., к.э.н., доцент, кафедра учета анализа и аудита, Экономический факультет, Московский государственный университет им. М.В. Ломоносова, г. Москва

[Перейти на ГЛАВНОЕ МЕНЮ](#)
[Вернуться к СОДЕРЖАНИЮ](#)

В настоящей статье раскрываются научные подходы к организации учета операционной деятельности в режиме текущего времени. За счет синхронизации информационных данных о состоянии, месте нахождения, стоимости, ценности оборотных активов на каждом этапе операционного цикла осуществляется предиктивный контроль и анализ текущей деятельности. За счет обобщения информационных данных формируется представление о влиянии операционной деятельности на финансовое состояние организации в перспективе.

ВВЕДЕНИЕ

Цифровая экономика за счет сверхнизких транзакционных издержек, обусловленных идемпотентностью информации [6], предполагает такие изменения в организации учета, когда с помощью Интернета Вещей (Internet of Things) данные помещаются в информационную систему / среду и обрабатываются в основном с помощью программных роботов той или иной степени интеллектуальности. Это приводит, в числе прочих изменений, к стиранию границ в архитектуре информационных систем предприятия как по вертикали (между системами *SCADA*, *MES*, *ERP*), так и по горизонтали (между производственным, бухгалтерским, управленческим учетом).

В этой связи, актуальной является задача поиска методологических решений в бухгалтерском учете, которые, с одной стороны, обеспечивают сквозную достоверность учетных данных на разных уровнях детализации и агрегирования информации, с другой, предоставляют возможность эффективно управлять операционной деятельностью за счет получения и обработки информации как в существенно большем объеме (технологии Больших Данных), так и без задержек во времени (Real-Time Enterprise, [3]). Одной из таких задач является информационное обеспечение непрерывного управления созданием стоимости (затрат) и ценности (доходов) на всех этапах операционного цикла.

Для оборотных активов непрерывность означает, что создание стоимости и ценности начинается с момента признания затрат, связанных с приобретением запасов или их оплатой (в зависимости от того, что по условиям покупки признается ранее), и завершается в момент признания выручки или затрат, связанных с продажей, или зачисле-

нием выручки (в зависимости от того, что в соответствии с условиями продажи признается позднее).

Процессный подход, применяемый операционном цикле, делит создание стоимости и ценности на два этапа:

- создание стоимости и ценности нефинансовых оборотных активов длится до момента их реализации и завершается в момент реализации, когда сопоставление созданной стоимости и ценности определяют финансовый результат от продажи;
- создание стоимости и ценности финансовых оборотных активов (дебиторской задолженности) длится с момента реализации и завершается в момент погашения дебиторской задолженности, когда сопоставление номинальной и реальной стоимости задолженности и затрат, связанных с ее обслуживанием, корректирует финансовый результат от продажи и определяет финансовый результат всего операционного цикла.

Как видно, процессно-ориентированный подход управления в совокупности с информационными возможностями цифровых технологий позволяют непрерывно учитывать видоизменение (состояние) оборотных активов. В каждый момент времени состояние активов на определенном этапе (в процессе) операционного цикла должно соответствовать их уникальной оценке. Когда критерии признания оборотных активов во времени и их оценка согласованы, тогда синергетический эффект проявляется через формирование достоверной и полной отчетной информации, которая и создает возможность для управления операционном циклом (созданием стоимости и ценности) в режиме текущего времени. Рассмотрим требования, предъявляемые к признанию и оценки нефинансовых оборотных активов (запасов) до момента их продажи.

Проблемы непрерывного признания в операционном цикле

Разработка критериев признания запасов находится в ведении организации. Как правило, организации руководствуются не столько стратегическими финансовыми целями (они кажутся, на первый взгляд, неуместными по отношению к критериям признания оборотных запасов), сколько локальными нормативными требованиями, регулирующими передачу материальной ответственности, либо локальными и государственными нормативными актами в сфере контроля хозяйственной деятельности. Оба подхода раскрывают юридический, но не экономический смысл создания стоимости и ценности в операционном цикле. Прокомментируем сказанное следующими примерами.

Пример 1. Закончен производственный цикл скоропортящегося продукта. Однако партия продукта не сдана на склад готовой продукции по причине затоваривания склада. Надлежащие условия хранения готовой продукции в цехе-производителе не обеспечиваются, поэтому в учете не признается выпуск готовой продукции; готовая продукция продолжает учитываться в цехе как остатки незавершенного производства.

В отдел продаж поступает заявка на покупку продукта. По состоянию на текущее время в отчете по счету «Готовая продукция» по соответствующей номенклатуре формируются нулевые остатки. Отдел продаж размещает заявку на производство новой партии продукта.

В данном случае критерии признания подчинены не реальному времени процессов операционного

цикла, а нормативным требованиям по хранению готовой продукции. Если несогласованность между критериями признания готовой продукции в учете и процессами операционного цикла не будет устранена за счет человеческого фактора, то в данном примере производство новой партии приведет:

- в оперативной деятельности – к излишкам запасов скоропортящегося продукта, его обесценению и / или последующему признанию как возвратных отходов, нехватке складских площадей;
- в финансовой деятельности – к повышению себестоимости отчетного периода и снижению чистого операционного притока денег.

Аналогичную проблему в отношении материальных запасов описывает Я.В. Соколов [8, с. 150], М.А. Вахрушина [2, с. 139.]. Однако зачастую прерывание признания оборотных активов связано не только требованиями технологии производства, сколько со сложившейся системой документооборота и ведения учета.

Пример 2. В соответствии с внутренними нормативными документами расчет себестоимости готовой продукции производится с учетом косвенных затрат, которые распределяются при расчете себестоимости пропорционально заработной плате основных производственных рабочих. Поскольку данные о заработной плате формируются по окончании месяца, то рассчитать фактическую себестоимость готовой продукции в течение месяца не представляется возможным. В этой связи в учете не отражается ни стадия производства, ни стадия выпуска, ни стадия продажи готовой продукции.

Отпуск и реализация готовой продукции покупателям осуществляется в отдельном блоке информационной бухгалтерской системы в натуральных показателях и продажных ценах. По окончании месяца данные о выпуске и продаже готовой продукции загружаются в бухгалтерскую систему. На счете «Основное производство» рассчитывается «котловая» фактическая себестоимость, затем отражается выпуск готовой продукции.

В данном случае критерии признания подчинены локальным нормативным требованиям по расчету себестоимости и возможностям информационных систем, в которых ведется учет. Поэтому созданная стоимость и ценность готовой продукции не могут быть сопоставлены в бухгалтерском учете в режиме реального времени в принципе.

Еще больше данная проблема усугубляется, если готовая продукция потребляется, например, во вспомогательных производствах. Прерывание признания выпуска готовой продукции в режиме реального времени по принципу домино тормозит расчет стоимости всех видов деятельности организации в бухгалтерском учете.

Как показывают приведенные примеры, методы признания запасов могут быть подчинены технологическим требованиям, ограничениям информационных систем, сложившейся практике документооборота и при этом не соответствовать требованиям современного процессного управления и целям поддержания конкурентоспособности. Пока методы признания запасов не рассматриваются системно с процессами операционного цикла, невозможно достичь желаемого эффекта – контролировать изме-

нение состояния и оценки запасов на основании данных бухгалтерского учета в режиме реального времени. Критерии признания запасов должны находиться в прямой взаимосвязи с операционным циклом: процессы, время их длительности и состояние запасов в течение этих процессов определяют организацию учета по синтетическим счетам, а не наоборот, как показано в примерах. Аналитические счета могут детализировать информацию о запасах (например, по местам хранения, материально-ответственным лицам). Однако ни синтетические, ни аналитические счета не могут по своему содержанию противоречить технологии операционного цикла.

Проблемы непрерывной оценки стоимости запасов в операционном цикле

Вторая причина неадекватности отчетной информации для целей управления операционным циклом в режиме текущего времени состоит в том, что оценка нефинансовых оборотных активов не отражает экономическую сущность создания их стоимости в процессах производственного / операционного цикла. Допускается либо дискретность себестоимости при одновременном утверждении непрерывности операционного цикла, либо формирование «котловой себестоимости» на всех этапах операционного цикла.

Эта проблема вскрывается уже на стадии незавершенного производства. Оценка незавершенного производства по фактическим затратам в реальном времени пока трудно осуществима. Основная причина состоит в том, что косвенные затраты в виде оплаты труда, амортизации, потребленной энергии и т.п., как мы показали в примере 2, признаются по окончании отчетного периода. Решение этой проблемы связывают либо с ежедневным признанием (начислением) косвенных затрат, либо с применением нормативных показателей указанных затрат. Первый способ является дорогостоящим и трудоемким. При условии, что косвенные затраты имеют постоянный или условно-постоянный характер, их ежедневное признание и оценка может быть экономически неоправданной. Поэтому на практике используется второй способ – применяются нормативные цены.

Необходимо отметить, что применение нормативных (плановых) цен решает сразу несколько вопросов.

- Во-первых, введение нормативной цены позволяет устранить прерывность признания запасов в ходе операционного цикла. Так, в примере 2 для отражения выпуска готовой продукции можно было бы применить нормативную цену и увеличить частоту обмена между блоками производственного и бухгалтерского учета.
- Во-вторых, нормативная оценка учитывает последовательное нарастание затрат по мере завершения производственного цикла [9]. Нормативы косвенных затрат предусматривают их постепенный рост, что не допускает дискретность формирования себестоимости / созданной стоимости. Прокомментируем сказанное на следующем примере.

Пример 3. На определенной стадии производственного цикла выпускается полуфабрикат для собственного потребления и для реализации на сторону. В обоих случаях полуфабрикат является продуктом незавершенного производства и должен иметь единую стоимость. Однако поскольку себестоимость готовой продукции рассчитывается лишь по окончании месяца, то для оперативного учета выпуска и реализации полуфабриката на сторону в бухгалтерском учете применяется его оценка по стоимости сырья.

Установленный порядок оценки таков, что полуфабрикат, реализуемый на сторону, всегда имеет искусственно заниженную стоимость. Если большая часть распределяемых косвенных затрат имеет переменный характер (например, топливно-энергетические ресурсы), то срабатывает эффект операционного рычага: чем больше в отчетном периоде продано полуфабриката, тем выше его рентабельность.

Данный пример демонстрирует методологический разрыв оценки создания стоимости оборотных активов, находящихся на одном и том же этапе операционного цикла. Оценка незавершенного производства должна нарастать последовательно, по мере завершения производства, и быть единой для всех продуктов, находящихся на одном этапе производственного цикла. При этом допускается использованием нормативов косвенных затрат (с последующей их корректировкой до фактического уровня), чтобы обеспечить формирование стоимости, близкой к фактической, в режиме текущего времени. Так, введение нормативной производственной себестоимости полуфабрикатов, могло бы решить проблему прерывания оценки, описанную в примере 3.

Однако необходимо отметить, что применение нормативных оценок при одновременном формировании «котловой себестоимости» готовой продукции также ведет к прерыванию стоимости.

Пример 4. Организация применяет нормативную производственную оценку для услуг вспомогательных производств. По окончании месяца услуги вспомогательных производств полностью включаются в себестоимость готовой продукции. Для ускорения расчета себестоимости готовой продукции отклонения между плановой и фактической производственной себестоимостью разных услуг вспомогательных производств «котлом» списываются на себестоимость готовой продукции.

Описанная методика формирования себестоимости действительно не нарушает прерывность оценки готовой продукции. Однако если организация заинтересована в контроле созданной стоимости во вспомогательных производствах, то отклонения должны определяться по каждому виду производства. Только в этом случае признание производственной себестоимости вспомогательных услуг не прерывается и может использоваться для оперативного контроля создания их стоимости.

Прерывность оценки наблюдается также на стадии продажи готовой продукции. В то время как современное управление продажами ориентированно на удовлетворение индивидуальных клиентских за-

просов и предполагает постоянный мониторинг затрат в разрезе отдельных номенклатур готовой продукции и их покупателей [1, 5, 7], «обзор практики промышленных и торговых предприятий позволяет сделать вывод, что если выручка учитывается по клиентам, то учет затрат, связанных с работой с клиентами, на подавляющем их большинстве предприятий ведется «в котле» [8 с. 442]. «В пределах фабрики возникают затраты между двумя этапами работ с готовой продукцией, т.е. на этапе, когда продукт выходит с конвейера, и до его поставки потребителю. Эти затраты включают фасовку, наклеивание этикеток, упаковку, хранение, передвижение. Это обычно считается «производственными накладными расходами», но в действительности никто не отвечает за них», – отмечает П. Друкер [4, с. 104]. Как правило, указанные затраты одновременно признаются при расчете финансовых результатов, и определить фактическую себестоимость готовой продукции с детализацией себестоимости по клиентам не представляется возможным.

Следовательно, изменение стоимости оборотных активов должно соответствовать изменению их сущности по мере осуществления операционного цикла. Чем более детализирован учет формирования создания стоимости (как по номенклатурам вспомогательных услуг, готовой продукции, так и по стадиям их производства), тем эффективнее управление в режиме реального времени. «Котловая» себестоимость всех затрат всех номенклатур не позволяет оценить ни эффективность отдельных видов деятельности организации, ни тем более управлять себестоимостью на разных этапах операционного цикла.

Проблема учета времени как ресурса

Третья причина отсутствия управления в режиме текущего времени является своеобразным продолжением первых двух. Непрерывность управления в операционном цикле указывает на то, что время трактуется в более глобальном научно-философском аспекте. Время – это ресурс, приостановить использование которого невозможно. Поэтому время – невозобновляемый и самый дорогой ресурс. В приложении к экономике время рассматривается как показатель скорости изменения хозяйственного бытия.

Однако до сих пор в учете и отчетности не используется временной измеритель. Факты хозяйственной деятельности признаются в учете не столько в момент их свершения, сколько в момент ввода информации о них в автоматизированную учетную систему. Задача организации учета – сократить время между моментом реального свершения фактов и вводом информации о них. Некоторые факты хозяйственной деятельности требуют их немедленной синхронизации в момент введения информации о них. Например, продажа не может признаваться ранее чем покупка. Однако в целом восстановление последовательности фактов хозяйственной деятельности относительно друг друга во времени осуществляется по прошествии некоторого периода и относится к прошлому. С этой, традиционной, точки зрения время рассмат-

ривается лишь как характеристика, определяющая скорость предоставления достоверной отчетной информации. Сама идея сокращения периода между сбором информации и составлением отчетности – ежеквартально, ежемесячно, ежесуточно, посменно – свидетельствует о прерывности во времени и учета, и отчетной информации. Сокращение времени составления отчетности не может заменить собой учет времени как ресурса.

Это явное ограничение учета восполняется в некоторой степени анализом отчетных данных. Для формирования представления о скорости (подвижности, динамике) хозяйственного бытия используются расчетные показатели:

- оборачиваемости, основанные на отношении денежных / количественных показателей к периоду времени;
- рентабельности, основанные на отношении денежных / количественных показателей друг к другу за ограниченный период времени.

По своей сути это показатели эффективности использования ресурсов, в том числе времени. Однако поскольку сами отчетные данные дискретны, то дискретны и расчетные показатели эффективности использования ресурсов. Дискретность (даже если допустить возможность составления отчетности ежеминутно) непреодолима: динамика процессов наблюдается не в текущем времени, а анализируется за определенный отрезок времени в прошлом. Следовательно,

использование времени как ресурса пока не находит адекватного отражения ни в учете, ни в отчетности.

Формирование отчетной информации о создании стоимости в операционном цикле в режиме текущего времени

Решение описанных проблем заключается в синхронизации информации о состоянии, месте, стоимости оборотных активов и времени их нахождения на разных этапах операционного цикла.

Ключевым критерием признания оборотных активов является их материально-вещественная форма (мы не рассматриваем случай устаревания запасов во времени).

По мере преобразования (изменения) материально-вещественной формы делаются записи по синтетическим счетам учета оборотных запасов. В свою очередь преобразование запасов по мере прохождения этапов операционного цикла имеет прямую логическую связь с их стоимостью.

Преобразование запасов и наращение их стоимости на одном синтетическом счете ограничивается реальным временем, в течение которого активы находятся на определенном этапе операционного цикла.

Тогда состояние, место, стоимость и время синхронизируются относительно друг друга в учете операционного цикла (табл. 1).

Таблица 1

СИНХРОНИЗАЦИЯ ОТЧЕТНОЙ ИНФОРМАЦИИ О СОСТОЯНИИ, МЕСТЕ, СТОИМОСТИ, ВРЕМЕНИ УЧЕТА ОБОРОТНЫХ АКТИВОВ В ПРОЦЕССЕ ОПЕРАЦИОННОГО ЦИКЛА

Содержание операции	Корреспонденция счетов	Отчетная информация	Интерпретация отчетной информации об оборотных активах			
			по сущности	по месту	по стоимости	по времени
1	2	3	4	5	6	7
1. Признаны (оприходованы) материалы	Дт синтетический счет «Материалы»: номенклатура – номенклатура покупки; подразделение – склад	Дебетовый оборот по синтетическому счету «Материалы»	Материалы в том виде, в котором они были получены от поставщика	Склад	Первоначальная стоимость покупки материалов и накопленная стоимость фактических и / или нормативных затрат на хранение на складе	Время процессов покупки (в том числе хранения) материалов
	Кт синтетических счетов расчетов с поставщиками					
2. Переданы материалы в незавершенное производство	Дт синтетический счет «Материалы»: номенклатура – номенклатура покупки; подразделение – цех	Дебетовый оборот по синтетическому счету «Материалы»	Незавершенное производство, в том числе фазные полуфабрикаты	Цех	Накопленная стоимость фактических и / или нормативных затрат, на хранение материалов в цехах основного производства	Время производственной обработки запасов (производственного процесса)
	Кт синтетический счет «Материалы»: номенклатура – номенклатура покупки; подразделение – склад					
3. Потреблены материалы в процессе производства; начислены прочие затраты процесса производства	Дт синтетический счет «Затраты основного производства»: номенклатура – номенклатура основного производства; подразделение – цех Кт синтетический счет «Материалы»: номенклатура – номенклатура покупки;	Дебетовый оборот по синтетическому счету «Затраты основного производства»		Цех	Накопленная стоимость фактических и / или нормативных затрат, связанных с осуществлением производственного цикла	

Содержание операции	Корреспонденция счетов	Отчетная информация	Интерпретация отчетной информации об оборотных активах			
			по сущности	по месту	по стоимости	по времени
1	2	3	4	5	6	7
	подразделение – цех					
4. Выпущена готовая продукция	Дт синтетический счет «Готовая продукция»: номенклатура – номенклатура готовой продукции; подразделение – цех Кт синтетический счет «Затраты основного производства»: номенклатура – номенклатура основного производства; подразделение – цех			Цех		
5. Передана готовая продукция на склад	Дт синтетический счет «Готовая продукция»: номенклатура – номенклатура готовой продукции; подразделение – склад Кт синтетический счет «Готовая продукция»: номенклатура – номенклатура готовой продукции; подразделение – цех	Дебетовый оборот по синтетическому счету «Готовая продукция»	Готовая продукция в том виде, в котором она подлежит передаче покупателю	Склад	Накопленная стоимость фактических и / или нормативных затрат на хранение готовой продукции в цехах основного производства, на складе и прочих затрат, связанных с продажей	Время процесса продажи с момента выпуска готовой продукции
6. Признаны (начислены) затраты на продажу готовой продукции	Дт синтетический счет «Готовая продукция»: номенклатура – номенклатура готовой продукции; статьи затрат – затраты на продажу; подразделение – склад					
7. Отгружена готовая продукция	Дт синтетический счет «Отгруженная готовая продукция»: номенклатура – номенклатура готовой продукции; Контрагент – лицо, ответственное за перевозку Кт синтетический счет «Готовая продукция»: номенклатура – номенклатура готовой продукции; подразделение – склад	Дебетовый оборот по счету «Отгруженная готовая продукция»	Готовая продукция в том виде, в котором она подлежит передаче покупателю с учетом требования к ее транспортировке	В пути	Накопленная стоимость фактических и / или нормативных затрат, связанных с доставкой продукции покупателю	Время процесса продажи в пути
8. Признаны (начислены) затраты на доставку готовой продукции	Дт синтетический счет «Отгруженная готовая продукция»: Номенклатура – номенклатура готовой продукции; статьи затрат – затраты на доставку; контрагент – лицо, ответственное за перевозку					

Из табл. 1 видно, что синхронизация методов признания и оценки с показателем времени фактически позволяет оценить время как ресурс и объект учета. Поскольку время непрерывно, то его регистрация – это не статическая бухгалтерская запись по дебету и кредиту счетов в определенный момент времени,

а длительность оборота по счету. Оборот синтетических счетов активов можно анализировать сразу в нескольких измерителях: натуральных, стоимостных, временных. Следовательно, формируется представление о создании стоимости в режиме текущего времени в операционном цикле.

Продолжая развивать идею непрерывного управления операционным циклом, далее необходимо рассмотреть, какая оценка ценности является наиболее адекватной.

Формирование отчетной информации о создании ценности в операционном цикле в режиме текущего времени

Традиционно оценка ценности (справедливая стоимость продажи, ценность использования, чистая цена реализации) относится к сфере финансовой отчетности. Искусственное разделение на управленческий и финансовый учет как в самом учете, так и в информационных системах, его обеспечивающих, привело к отсутствию понимания, как управление операционным циклом в режиме текущего времени влияет на финансовое состояние организации.

В практике созданная ценность (предполагаемый доход) может быть выше стоимости (предполагаемого расхода), тогда оценка ценности не находит прямого отражения в балансе; ценность может быть меньше или равна стоимости – тогда применяется принцип наименьшей оценки в балансе.

В первом случае предполагается, что главенствующая роль в системе оценок отводится ценности, привносимой извне. Так, Хендриксен и Ван Бреда считают: «...в себестоимость не следует включать затраты, которые не предполагались к возмещению покупателями. Например, покрытие затрат на восстановление товаров, пострадавших в пути (допустим, по причине их затопления водой), должно осуществляться за счет издержек, которые не включаются в себестоимость товаров. В себестоимость следует включать только те виды затрат, которые покупатель считает составляющими ценность товара на момент его покупки. Одно лишь наличие затрат не является основанием для их включения в оценку товаров» [11, с. 362]. Далее в развитие предложенного подхода ученые вводят понятия продуктивных и нормативных затрат.

Предложенный подход обеспечивает признание хотя бы минимальной прибыли в операционном цикле: признается только та ценность, которая будет возмещаться покупателем, и соответствующая ей стоимость. Его применение даже в режиме текущего времени нацелено на формирование стабильного зарабатывания прибыли от продаж.

Во втором случае вообще не идет речь об управлении операционным циклом в текущем времени. Допускается замена стоимости на ценность. Применение наименьшей оценки в текущем времени приведет к получению прибыли / сокращению убытка в будущем. Влияние операционной деятельности на финансовое состояние в будущем делается неясным и неочевидным.

Между тем, управление операционным циклом в режиме текущего времени подразумевает наличие логической взаимосвязи созданной стоимостью и ценностью относительно объекта продаж и их суммовую независимость относительно эффективности организации операционного цикла.

Так, в приведенном примере о перевозке следовало бы все понесенные затраты включить в оценку стоимости запасов. Если покупатель не возмещает часть затрат во время перевозки, то разница между стоимостью и ценностью сокращается. Это указывает на необходимость модификации процесса продаж и / или предъявлении новых требований к перевозчику и качеству перевозки.

Следовательно, ценность должна быть синхронизирована в отчетности относительно состояния, места, времени и стоимости оборотных активов в процессе операционного цикла (табл. 2).

Таблица 2

СИНХРОНИЗАЦИЯ ОТЧЕТНОЙ ИНФОРМАЦИИ О СТОИМОСТИ И ЦЕННОСТИ ОБОРОТНЫХ АКТИВОВ В ПРОЦЕССЕ ОПЕРАЦИОННОГО ЦИКЛА

Отчетная информация	Интерпретация стоимости	Интерпретация ценности
Оборот по синтетическому счету «Материалы»	Первоначальная стоимость покупки и накопленная стоимость фактических и / или нормативных затрат на хранение материалов на складе и в цехах основного производства	Специфическая цена, которую можно получить от продажи материалов, уменьшенная на затраты, связанные с продажей материалов, или специфическая цена, которую можно получить от продажи готовой продукции, уменьшенная на затраты, связанные с доведением материалов до состояния готовой продукции
Оборот по синтетическому счету «Затраты основного производства»	Накопленная стоимость фактических и / или нормативных затрат, связанных с осуществлением производственной обработки	Специфическая цена, которую можно получить от продажи продуктов незавершенного производства, если на них имеется спрос. Специфическая цена, которую можно получить от продажи готовой продукции, уменьшенная на затраты, связанные с доведением незавершенного производства до состояния готовой продукции
Оборот по синтетическому счету «Готовая продукция»	Накопленная стоимость фактических и / или нормативных затрат на хранение готовой продукции в цехах основного производства, на складе и прочих затрат, связанных с продажей	Специфическая цена, которую можно получить от продажи готовой продукции, уменьшенная на затраты, связанные с продажей готовой продукции непосредственно из цеха и / или склада
Оборот по синтетическому счету «Отгруженная продукция»	Накопленная стоимость фактических и / или нормативных затрат, связанных с доставкой продукции покупателю	Специфическая цена, которую можно получить от продажи готовой продукции, уменьшенная на затраты, связанные с доставкой продукции до покупателя

Из табл. 2 видно, что ценность продажи может меняться непропорционально росту стоимости. Например, оборотные запасы в силу технологии их обработки не могут быть проданы в виде незавершенного производства. В этом случае материалы и готовая продукция могут иметь некоторую специфическую ценность продажи; незавершенное производство такой ценности не имеет. Скачки в изменении ценности на разных этапах операционного цикла свидетельствуют о некоторой рискованности операционного цикла и указывают на направления оптимизации операционных процессов.

Управление операционным циклом в режиме реального времени предполагает, что в учете формируются и в отчетности сохраняются одновременно несколько оценок. В этом и есть практическая суть метода полиоценки [10]. Его основное преимущество состоит в том, что, не прибегая к долговременной процедуре «закрытия месяца» (формирования финансовых результатов и чистой прибыли), можно контролировать зарабатывание прибыли в операционной деятельности, оптимизировать процессы создания стоимости и ценности, прогнозировать денежные потоки в краткосрочной перспективе, исходя из уже сложившихся условий и показателей хозяйственной деятельности. Фактически это предиктивный анализ на основе данных учета. Основным требованием к ценности в данном случае является ее актуализация и поддержание реальной оценки ценности.

ВЫВОДЫ

Цифровые технологии в организации информационных бухгалтерских систем, процессно-ориентированный и системный подход предъявляют совершенно новые требования к эффективности управления и поддержания конкурентоспособности. Одной из первых должна быть решена задача информационного сопровождения управления операционной деятельностью в режиме реального времени.

В представленной статье мы сформировали некоторые требования к адекватности учетной информации для принятия решений в режиме текущего времени.

Отчетная информация является адекватной, если:

- критерии признания соответствуют критериям преобразования состояния оборотных активов в процессе операционного цикла;
- стоимость активов нарастает последовательно по мере преобразования и изменения местоположения оборотных активов в процессе операционного цикла;
- время является объектом учета; учет состояния и местоположения оборотных активов отражает реальные временные затраты;
- оценка ценности определяется для каждого этапа операционного цикла.

При соблюдении перечисленных условий данные учета являются основой для предиктивного анализа и управления операционным циклом в режиме текущего времени.

Интересно, что предложения по синхронизации стоимости и ценности в текущем времени трансформируются в отчетности в учет будущего. Оценка ценности оборотных запасов, включенная в баланс, есть прогноз будущей прибыли - операционного потенциала - который пока не реализован. Таким образом, учет и управление операционными процессами в текущем времени трансформируются в прогнозирование финансового состояния организации и ее заинтересованных лиц в будущем.

Литература

1. Баркан Д.И. Управление продажами [Текст] : учеб. / Д.И. Баркан ; Высш. шк. менеджмента СПбГУ. – СПб. : Издат. дом СПб. гос. ун-та, 2007. – 908 с.
2. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет [Текст] : учеб. для вузов / М.А. Вахрушина. – 2-е изд., доп. и пер. – М. : Омега-Л ; Высш. шк., 2002. – 528 с.
3. Гимранов Р.Д. Подходы к построению цифрового предприятия на основе эмергентной стратификации информационных систем [Электронный ресурс] / Р.Д. Гимранов, М.И. Лугачев // Вестн. кибернетики. – 2016. – №2. URL: <http://jc.surgu.ru/index.php/ru/arkhiv-statej/2016/2-22>.
4. Друкер П.Ф. Эффективное управление. Экономические задачи и оптимальные решения [Текст] / Питер Друкер ; пер. с англ. М. Котельниковой. – М. : ФАИР-ПРЕСС, 2003. – 288 с.
5. Ламбен Ж.-Ж. Менеджмент, ориентированный на рынок [Текст] / Жан-Жак Ламбен ; пер. с англ. под ред. В.Б. Колчанова. – СПб. : Питер, 2004. – 800 с.
6. Козырев А. Цифровая экономика и цифровизация в исторической перспективе [Электронный ресурс] / А. Козырев. URL: <http://www.digital-economy.ru/index.php/stati>.
7. Лукич Р.М. Управление продажами [Текст] / Радмило М. Лукич. – М. : Манн, Иванов и Фербер, 2010. – 256 с.
8. Управленческий учет [Текст] : учеб. / под ред. проф. Я.В. Соколова. – М. : Магистр : ИНФРА-М, 2011. – 720 с.
9. Ульянова Н.В. Взаимосвязь оценок незавершенного производства и нефинансовых оборотных активов: анализ и совершенствование метода оценок [Текст] / Н.В. Ульянова // Аудит и финансовый анализ. – 2014. – №1.
10. Ульянова Н.В. Теоретические подходы к оценке запасов [Текст] / Н.В. Ульянова // Аудит и финансовый анализ. – 2016. – №4.
11. Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета [Текст] : пер. с англ. / Э.С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда ; под ред. проф. Я.В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 576 с.

Ключевые слова

Операционный цикл; управление операционной деятельностью; управление прибылью в текущем времени; учет в режиме текущего времени; временной измеритель; предиктивный анализ; цепочка создания стоимости и ценности; «мгновенное закрытие»; оборотные активы; финансовое состояние.

Гимранов Ринат Дамирович,

Лугачев М.И., Михаил Иванович,

Скрипкин К.Г., Кирилл Георгиевич,

Ульянова Н.В., Наталья Васильевна,

РЕЦЕНЗИЯ

Цифровые технологии в области автоматизации бухгалтерским систем получают, обрабатывают, детализируют и агрегируют информацию о создании стоимости и ценности в операционной деятельности в режиме реального времени. В условиях информационной насыщенности требуются новые методологические подходы

к систематизации учетной и отчетной информации с тем, чтобы составлять многомерное представление о бизнес-процессах и непрерывно принимать решения об оптимизации стоимости и ценности. В этой связи данная публикация своевременна и актуальна.

На практических примерах анализируются причины информационного прерывания процессов создания стоимости и ценности и качество отчетной информации. В публикации авторы рассматривают возможности синхронизации учета создания стоимости и ценности на счетах бухгалтерского учета. В основу синхронизации информации закладывается технология операционного цикла. Это позволяет ввести в учетную систему параметр времени. Время

одновременно является измеряемым ресурсом и своего рода идентификатором затрат в операционном цикле. В конечном итоге учетная информация позволяет, не прибегая к процедурам «закрытия месяца» и определения финансовых результатов, осуществлять предиктивный анализ будущей операционной прибыли непосредственно в период ее формирования.

Предложения авторов по синхронизации учета создания стоимости и ценности обладают не только научной новизной, но и практической значимостью. В современных рыночных условиях управление в режиме реального времени становится не долгожданной перспективой, а необходимым условием для сохранения конкурентоспособности.

Представленная статья отвечает требованиям, предъявляемым к работам, размещаемым в рецензируемых научных журналах, и рекомендуется к публикации.

Хорин А.Н., д.э.н., профессор, кафедры учета, анализа, аудита Московского государственного университета им. М.В. Ломоносова, г. Москва.

[Перейти на ГЛАВНОЕ МЕНЮ](#)
[Вернуться к СОДЕРЖАНИЮ](#)