

## Методические основы управленческого учета в организациях

© 2013 Сабирьянова Лилия Рафисовна

кандидат экономических наук

Марийский завод силикатного кирпича

424910, г. Йошкар-Ола, Медведевский р-н, п. Силикатный, ул. Мира, д. 1

E-mail: sabiryanova1r@mail.ru

Дана классификация развития управленческого учета в России, его содержательная характеристика; выделены подходы к определению управленческого учета, и представлена его концептуальная модель.

*Ключевые слова:* управленческий учет, этапы развития, система, подходы, концептуальная модель.

В разных странах к проблемам управленческого учета подходили через понимание исторических и национальных особенностей их развития.

В России учет для целей управления на протяжении многих десятков лет не выделялся в отдельный вид или систему. Учет затрат и калькулирование себестоимости выпускаемой продукции, выполняемых работ рассматривался как один из участков бухгалтерского учета. Однако элементы, которые формировали иное отношение к интерпретации бухгалтерской информации о затратах, ценах и себестоимости по предприятию в целом и его структурном подразделении в частности, развивались в качестве специального инструментария, например, хозяйственного расчета с его принципами самоокупаемости и самофинансирования, с применением систем КТУ (коэффициент трудового участия), КТВ (коэффициент трудового вклада), чековых книжек для расчетов между структурными подразделениями предприятия, основанных на использовании трансфертных цен, и др.

Реформы, проводимые в российском государстве в период советской власти, до и после нее, оказали влияние на развитие учета, без информации которого управлять предприятиями невозможно. Анализ и систематизация научной литературы позволили нам выделить семь основных этапов развития управленческого учета в России начиная с конца XIX в.:

I этап - развитие промышленного аналитического учета (конец XIX в. - 1917 г.);

II этап - создание новых учетных измерителей (1918-1922 гг.);

III этап - возврат к аналитическому развитию форм учета (1922-1929 гг.)

IV этап - развитие принципов хозяйственного расчета, возникновение нормативного учета (1930-1953 гг.);

V этап - развитие калькуляционного учета, попытки введения нормативного метода учета затрат в промышленности (1953-1970-е гг.);

VI этап - переход на нормативный метод учета затрат и калькулирование себестоимости продукции (начало 1980-х гг.);

VII этап - совершенствование производственного (количественного) учета (с 1984 г. до 1991 г.).

VIII этап (с 1991 г. по настоящее время) характеризуется развитием методического инструментария управленческого учета, адаптацией зарубежных методов к российской учетной практике, развитием новых видов управленческого учета (стратегического, социального, экологического и др.).

Аргументированной позицией, на наш взгляд, отличается характеристика управленческого учета Я.В. Соколова, который считает, что “целью управленческого учета является подготовка существенной информации для эффективного управления предприятием, его подразделениями и сегментами его бизнеса. ... Управленческий учет характеризуется двуединой функцией, обеспечивающей управление бизнесом в целом и подразделениями предприятия. Двуединая функция детализируется для того, чтобы обеспечить информацией различные уровни управления. Специалисты по управленческому учету должны выполнять бюджетирование, составление и анализ отчетов, оценку деятельности и консультирование менеджеров, осуществлять контроль за сохранностью активов... Функция является двуединой, так как информационная подготовка решений, направленных во внешнюю среду, и решений, координирующих деятельность внутренних подразделений, имеет различия с точки зрения методологии и организационно-методических приемов. Единство двух сторон функции определяется общей итоговой целью деятельности хозяйствующего субъекта”<sup>1</sup>.

И.А. Аверчев, описывая состояние управленческого учета в российских компаниях и банках, считает, что рыночная экономика ставит задачи внедрения эффективной системы управления финансовыми, временными, материальными, трудовыми, производственными ресурсами и контроля основных показателей деятельности. Одним из ключевых элементов эффективного управления бизнесом является постановка и внедрение на предприятиях информационных технологий, которые позволят быстро реагировать на изменение рынка. Речь идет не только о «классическом» управленческом учете, который связан с бюджетированием, ценообразованием, управлением затратами, но и об оптимизации организационных и финансовых структур бизнеса, об оптимизации бизнес-процессов, о внедрении новых управленческих технологий, о внедрении процессно-ориентированного управления затратами (ABC/ABM) и кросс-функциональных моделей управления бизнесом<sup>2</sup>. Таким образом, в современном управленческом учете можно выделить три раздела:

- учет затрат - калькуляционно-координирующий раздел, обуславливающий систематизированный учет прямых, косвенных, текущих, капитальных и иных затрат для оценки эффективности функционирования организации, долгосроч-

ного и краткосрочного планирования, определения наиболее перспективных путей развития;

- оперативный и перспективный (впоследствии - стратегический) учет - аналитический раздел, обуславливающий интерпретацию и оценку информации учета затрат для принятия управленческих решений;

- учет по центрам ответственности - контрольно-оценочный раздел, функции которого распространяются на структурные подразделения организации.

Стратегическая направленность управленческого учета в современной экономической литературе рассматривается рядом авторов. По мнению Н.В. Безрукова, современный (стратегический) управленческий учет представляет собой средство информационной поддержки принятия, реализации и оценки оперативных и стратегических решений на основе систематизированного сбора и обработки показателей, характеризующих состояние не только внутренней финансово-хозяйственной деятельности, но и внешней по отношению к управляемой организации среды - конкурентной, клиентской<sup>3</sup>. Система современного управленческого учета состоит из следующих блоков (см. таблицу).

Необходимым условием успешного развития современного управленческого учета является ав-

### Составляющие системы управленческого учета

| Составляющие                          | Содержание   |
|---------------------------------------|--|
| Элементы систем управленческого учета | <p>Центры ответственности (центры затрат, прибыли, инвестиций)</p> <p>Бизнес-процессы, в том числе линейные (производство, реализация, маркетинг), функциональные (финансы, учет, кадры)</p> <p>Регламенты и стандарты (международные, национальные и корпоративные стандарты, положения и системы качества)</p> <p>Оценочные показатели (натуральные, стоимостные, финансовые, количественные, качественные, временные)</p>   |
| Подсистемы управленческого учета      | <p>Подсистема прогнозирования (перспективные и текущие прогнозы изменений внешней среды, прогнозируемые результаты финансово-хозяйственной деятельности)</p> <p>Подсистема планирования (операционные и финансовые программы и планы предприятия и его центры ответственности, планируемые значения оценочных показателей в соответствии с реализуемой стратегией)</p> <p>Подсистема контроля (учет фактических данных деятельности предприятия, оперативный контроль качества, сроков и результатов функционирования деятельности бизнес-процессов)</p>   |
| Инструменты управленческого учета     | <p>Стратегические (стратегический анализ, SWOT-анализ, PEST-анализ, матрица BCG, матрица McKinsey)</p> <p>Маркетинговые (маркетинговые исследования, ценообразование, коммуникационная политика, управление распределением и сбытом)</p> <p>Логистические (планирование и нормирование, управление поставками и запасами, нормирование закупок и потребления)</p> <p>Проектные (проектный менеджмент, сетевое моделирование, управление ресурсным обеспечением, диаграмма Гранта)</p> <p>Кадровые (кадровый маркетинг и менеджмент, обучение и повышение квалификации персонала, адаптация и мотивация персонала)</p> <p>Финансовые (планирование и бюджетирование, финансовый менеджмент, инвестиционный анализ, моделирование и оценка)</p> <p>Информационные (автоматизированные системы управления предприятием, системы управления взаимоотношениями с клиентами)</p> |

томатизация операций прогнозирования, планирования, учета и анализа, состоящая в интеграции с данными других информационных баз предприятия и снижении издержек на сбор и обработку информации.

Заметим, что еще в начале 60-х гг. XX в. первой в компьютерном варианте была решена задача планирования потребности в материалах, которая получила название MRP (material requirements planning). Термин был введен в употребление Дж. Орлики. Математический аппарат системы включает решение задач об оптимальной партии заказа продукта, о размере резервного запаса, сроке размещения очередного заказа, его структуре. В рамках данного метода разработано несколько методик управления запасами материалов на предприятии - с фиксированным размером запаса, с фиксированным интервалом времени между заказами, с установленной периодичностью пополнения запасов до постоянного уровня. Следующим этапом стала возможность просчитывать варианты развития производственного процесса с учетом загрузки мощностей и учитывать ресурсные ограничения. Эта технология известна как CRP (capacity requirements planning) - планирование производственных мощностей.

Эволюция систем планирования потребности в ресурсах продолжается и в настоящее время. Последний из этапов (90-е гг. XX в.) известен под названием единых комплексных интегрированных учетно-управленческих систем - ERP (enterprise resource planning). Особенностью планирования производственных ресурсов в ERP является удовлетворение потребностей системы управления предприятием на различных уровнях во взаимодействии всех ее бизнес-процессов.

В современной школе управленческого учета происходит выделение разных подходов при его определении. Следует согласиться с тем, что **комплексный и системные** подходы - это характеристики управленческого учета. Комплексный подход предполагает использование разных аспектов информации - производственной, бухгалтерской, технологической, технической, маркетинговой и т.д. Системный подход выражается в любой информационной системе и должен выделять входы и выходы информации. Кроме того, методический инструментарий управленческого учета позволяет предложить деление современного этапа развития управленческого учета на направления, которые должны строиться на основе:

- **процессного подхода**, который дает возможность отслеживать каждую операцию: от процесса изготовления до процесса контроля качества выпущенной продукции, работ или услуг;

- **риск-ориентированного подхода**, который позволяет отслеживать всю информацию с позиции выявления важных зон, так как управленческая информация имеет целью предотвращать риски;

- **институционального подхода**, предполагающего четкое выделение формальных и неформальных правил, объектов, субъектов, отдельных элементов и установление правил взаимодействия между ними;

- **стратегического подхода**, ориентированного на достижение стратегических ориентиров в деятельности предприятия и на обеспечение устойчивого развития на длительный период.

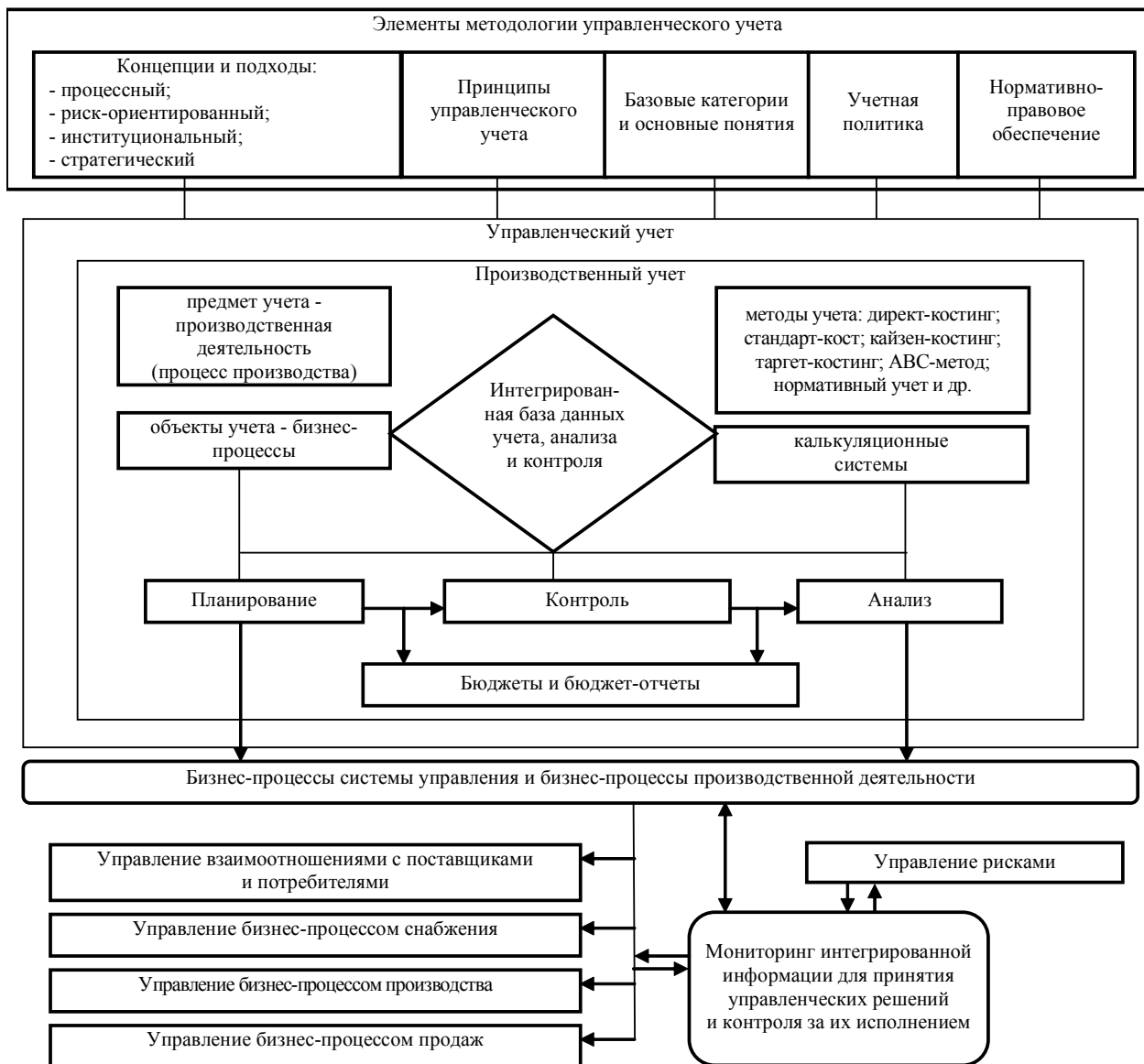
На рисунке представлена модель управленческого учета производственной деятельности организаций.

Представленный вариант концептуальной модели управленческого учета, рассматриваемого применительно к производственной деятельности организации, - это система логически взаимосвязанных элементов теории методологии и организации управленческого учета. Универсальность модели заключается, на наш взгляд, в том, что любой из концептуальных подходов (стратегический, системный, институциональный, комплексный, процессный, риск-ориентированный) может быть применен в целом и по отдельности. Для выбора основного подхода необходимы уточнение принципов учета и совокупность базовых категорий и понятий.

Принципы, если они являются основополагающими для всей системы учета и формирования управленческой и финансовой отчетности, не нуждаются в обосновании их содержания и условий применения. Что касается принципов для учета производственной деятельности, то их содержание может быть уточнено в зависимости от специфики этой деятельности (отраслевой принадлежности, технологии и организации и др.).

Предметом производственного учета выступает вся производственная деятельность предприятия, которую можно представить общим производственным процессом. В его составе традиционно выделяются ключевые бизнес-процессы: снабжения, производства, продаж. Неотъемлемыми процессам управления областями являются: 1 - взаимоотношения с поставщиками сырья и материалов и потребителями продукции; 2 - риски.

Первая область сопряжена с расчетами за поставку материалов и отгрузку продукции, соблюдением договоров, графиков, с контролем документооборота, на основе которого определяются дебиторская и кредиторская задолженность, формируются затраты и выручка от продаж.



**Рис. Модель управленческого учета производственной деятельности организаций**

Источник. Сабирьянова Л.Р. Риск-ориентированный управленческий учет производства строительных материалов: теория и практика: монография. Йошкар-Ола, 2013. С. 32.

Вторая область - управление рисками - является широкой областью, охватывающей всю финансово-хозяйственную деятельность предприятия, ее эффективность зависит от реализуемых системой управления функциональных обязанностей и задач, от качества внутреннего контроля, состояния системы учета и т.д. Риски, сопровождающие фактически каждый бизнес-процесс, при неэффективной системе управления ими могут привести к негативным последствиям, к ухудшению финансового состояния пред-

приятия и потерям его имиджа на рынке. Поэтому концепция риск-ориентированного управленческого учета представляется нам наиболее значимой в современных условиях.

<sup>1</sup> Управленческий учет: учеб. пособие / под ред. Я.В. Соколова. М., 2009.С. 13-14.

<sup>2</sup> Аверчев И.В. Управленческий учет и отчетность. Постановка и внедрение. М., 2011. С. 7.

<sup>3</sup> Безруков Н.В., Аверина О.И. Современный управленческий учет и его технологии. URL: <http://www.sisupr.mrsu.ru/2010-4-analiz/PDF/Bezrukov.pdf>. С. 4.

Поступила в редакцию 06.11.2013 г.