

Глобальные принципы управленческого учета: история возникновения и пути применения в компании

© 2014 Ажигалиева Айса Сембеевна

Московский государственный университет им. М.В. Ломоносова

119991, г. Москва, Ломоносовский пр., д. 27, корп. 4

E-mail: ajsa.azhigalieva@gmail.com

Рассматриваются основные научные направления в области изучения управленческого учета. Охарактеризовано текущее состояние его развития. Дается характеристика каждого этапа развития управленческого учета. Проводится анализ дискуссионного документа "Global management accounting principles", даются авторские комментарии к каждому принципу. Описан порядок применения глобальных принципов управленческого учета в зависимости от этапа управленческого цикла.

Ключевые слова: управленческий учет, принципы управленческого учета, долгосрочный рост ценности компании, управленческий цикл.

В условиях глобализации хозяйствующим субъектам (организациям) становится все сложнее прогнозировать возможные изменения внешней среды. Крупные и малые, государственные и частные компании и организации вынуждены конкурировать в условиях все более взаимосвязанных и взаимозависимых рынков. Инновации сменяют друг друга так быстро, что сама концепция долгосрочного конкурентного преимущества ставится под сомнение из-за увеличения объемов и скорости информационных потоков.

Организациям необходимо своевременно и адекватно реагировать на вышеуказанные риски и защищать создаваемую ценность. Поскольку внутренняя информационная система компании строится в рамках управленческого учета, в сложившейся ситуации значение последнего повышается. Управленческий учет способствует принятию структурированных решений в неструктурированных проблемных областях, обеспечивает организацию качественными данными. В то же время практика управленческого учета различается в разных организациях и в разных странах.

Обратимся к истории управленческого учета¹.

В истории управленческого учета принято выделять несколько этапов. Мы же хотели бы остановиться на нескольких школах управленческой мысли, выделяющих отдельные аспекты развития управленческого учета:

- традиционная школа - 1920-1930-е гг. (*the traditional school*);
- школа "потери релевантности" - 1930-1950-е гг. (*the relevance lost school*);
- школа управления процессом труда - 1950-1970-е гг. (*the labour process school*);
- радикальная школа - 1970-1990-е гг. (*the radical school*).

Традиционная школа - 1920-1930-е гг. (*the traditional school*)

Период после Долгой депрессии (также называемой Депрессией 1873-1896 гг.) до Великой депрессии 1929-1933 гг. характеризуется экономическим ростом в США. Происходит развитие конкуренции, главным образом, между производственными предприятиями. В результате, приобретает актуальность вопрос о повышении прибыльности предприятий. Основным инструментом повышения прибыльности и повышения конкурентоспособности становится развитие системы управления издержками компании (*costing* (англ.), от *costs* - издержки, затраты на приобретение ресурсов, далее в тексте используется русская транскрипция - *костинг*). Инструментарий включал в себя, в числе прочего, аллокацию издержек по продуктам, стандарт-костинг.

R. Fleischman и T. Tyson², например, придерживаются мнения, что *костинг* используется для максимизации прибыли и является своеобразной защитой в конкурентной борьбе на рынке.

В данный период развития управленческий учет играл пассивную роль в организациях. Его главной задачей было управление издержками предприятия. Специалисты по управленческому учету на этом этапе не принимали участия в принятии решений. Тем не менее необходимо отметить, что управление затратами и сейчас играет важнейшую роль в теории и практике управленческого учета.

Школа "потери релевантности" - 1930-1950-е гг. (*the relevance lost school*)

Представителями данной школы являются T. Johnson и R. Kaplan³. Их работа "*Relevance Lost: The Rise and Fallof Management Accounting*" -

“Величие и падение управленческого учета: как управленческий учет потерял свою релевантность” (работа вышла в 1987 г.) отражает этап развития управленческого учета в период после Великой депрессии - середину XX в. (релевантный от англ. *relevant* - уместный, актуальный, значимый, относящийся к делу). По мнению Т. Johnson и R. Kaplan, управленческий учет сыграл очень важную роль в конце XIX в. и в начале XX в. В это время были разработаны и активно использовались такие методики, как: учет трудовых ресурсов, материалов, накладных издержек; бюджетирование денежных потоков, прибыли и капитала; составление гибких бюджетов, прогнозирование продаж, вариационный анализ, трансфертное ценообразование и др. Но затем происходит торможение развития управленческого учета, он перестает отвечать запросам времени. Методы, используемые в западных организациях в начале XX в., потеряли свою релевантность, хотя они и стали применяться в организациях по всему миру. Т. Johnson и R. Kaplan считали, что необходимо было разработать новые методики: ими были предложены “activity management approach”, “activity based costing”.

Данный период характеризуется тем, что изначально многие специалисты и ученые не хотели признавать кризис в развитии управленческого учета. Однако с появлением методик, предложенных Т. Johnson и R. Kaplan, в научной среде началось активное их обсуждение, что в результате привело к внедрению этих методик во многих компаниях.

Школа управления процессом труда - 1950-1970-е гг. (*the labour process school*)

Представители данной школы видели управленческий учет в качестве главной составляющей в общих изменениях системой управления персоналом. По мнению Т. Норрег и Р. Армстронг⁴, управленческий учет был нацелен на интенсификацию использования труда. Их работа “*Cost accounting, controlling labour and the rise of conglomerates*” - “Учет затрат, управление трудом и рост конгломератов” вышла в 1991 г. В работе отмечалось, что фабрики и предприятия получали больше прибыли, экономя на персонале: практиковали строгий контроль и ненормированный рабочий день. Для этого организациям было выгодно гомогенизировать труд (гомогенный - от греч. *ὁμογενής* “одного происхождения, рода”), нанимать неквалифицированный персонал, тем самым снижая свои издержки.

По мнению автора статьи, данный подход учитывает только одну сторону развития управленческого учета - управление персоналом, но не

останавливается подробно на управлении другими издержками, например, на приобретение материалов, сырья и капитала в его вещественной форме - зданиях, сооружениях и оборудовании.

Радикальная школа - 1970-1990-е гг. (*the radical school*)

Представителями данной школы являются М. Foucault и Ж. Деррида (Мишель Фуко (1926-1984) - французский философ, теоретик культуры и историк, Жак Деррида (1930 - 2004) - французский философ, основатель деконструктивизма. М. Foucault говорил о том, что в XIX и XX вв. происходит значительный рост дисциплинирующих учреждений (школы, армия, больницы, заводы, даже тюрьмы)⁵. В этих учреждениях люди должны подчиняться дисциплине, за ними можно наблюдать и в случае нарушения дисциплины наказывать. Для ведения записей и осуществления надзора применялся управленческий учет. По мнению М. Фуко, изменилась сама социальная природа наказания. Сформировалось рационально-расчетливое отношение к человеку.

Хронометраж и контроль рабочего времени, применение системы штрафов и дополнительных выплат в качестве поощрения в системе Ф. Тейлора (1856-1915) и их применение на автомобилестроительных заводах Г. Форда (1863-1947) могут служить практическим примером применения данного подхода в рамках управленческого учета.

Необходимо отметить, что Мишель Фуко в своей работе “*Discipline and Punish: The Birth of the Prison*” - “Надзирать и наказывать: рождение тюрьмы” (работа вышла в 1975 г.) ставил целью описать историю и факторы развития системы надзора и наказаний. Можно сказать, что он выделил один из аспектов развития управленческого учета в области управления человеческими ресурсами.

Конец XX в. - начало XXI в. (настоящее время)

По нашему мнению, на данном этапе развития экономики и общества управленческий учет необходимо рассматривать как информационную систему, обеспечивающую принятие решений в организации.

Необходимость разработки принципов

Финансовая отчетность сфокусирована, главным образом, на прошлой деятельности компании. Она дает представление о деятельности организации в течение периода времени в прошлом (как правило, один год). Глобальные же принципы управленческого учета сфокусированы на

оптимизации работы компании в настоящем и в будущем. Их имплементация позволяет организациям настроить работу системы управленческого учета таким образом, чтобы она позволяла принимать решения, направленные на будущий рост компании.

На сегодняшний день управленческий учет в компаниях строится на различных теоретических разработках и практических методах, но к компаниям не предъявляются обязательные законодательные или профессиональные требования по их использованию. Это, с одной стороны, дает свободу в использовании различных методов управленческого учета, а с другой - порождает разобщенность в принципиальном понимании сущности и целей управленческого учета.

Сочетание финансового учета и репортинга (reporting, англ. - составление отчетов) с применением принципов построения управленческого учета позволяет создать комплексную информационную систему, подходящую для работы в условиях неопределенности.

Рассмотрим предлагаемый профессиональным сообществом проект международных принципов управленческого учета.

Проект глобальных принципов управленческого учета

В ответ на необходимость построения эффективных систем управленческого учета Сертифицированный институт специалистов по управленческому учету (Великобритания) (Chartered Institute of Management Accountants)* и Американский институт дипломированных общественных бухгалтеров (American Institute of Certified Public Accountants)** совместно разработали проект "Глобальные принципы управленческого учета". Документ включает наработки обеих орга-

* **Chartered Institute of Management Accountants (CIMA)** - профессиональная организация (институт) специалистов по управленческому учету и смежным дисциплинам (Соединенное Королевство). Основан в 1919 г. Особое внимание организация уделяет развитию профессии "management accountant" - специалист по управленческому учету - в Великобритании и во всем мире. CIMA является одним из крупнейших институтов в мире, насчитывающим более чем 218 000 членов и студентов в 177 странах мира (Об институте CIMA. [Офф. сайт]. URL: <http://www.cimaglobal.com/About-us>).

** **American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)** - профессиональное объединение дипломированных общественных бухгалтеров, штаб-квартира находится в Соединенных Штатах Америки. Основано в 1887 г. Разрабатывает стандарты учета и аудита, дает технические рекомендации и консультации правительственным организациям, выпускает публикации по вопросам бухучета, аудита, налогообложения и управленческих услуг. Насчитывает более чем 394 000 членов в 128 странах мира (Об институте AICPA. [Офф. сайт]. URL: <http://www.aicpa.org/Pages/default.aspx>).

низаций за всю историю их деятельности. По сути, происходит объединение усилий двух самых авторитетных профильных профессиональных организаций с целью прийти к единому пониманию принципов управленческого учета в США и Великобритании.

Разработчики представили проект Принципов и сформировали 10 вопросов к специалистам и общественности. С февраля по май нынешнего 2014 г. ими был открыт консультационный период. На основе анализа ответов и комментариев к вопросам будет сформирован отчет. Результаты, вероятно, будут инкорпорированы в финальную версию текста Принципов.

Определение

В документе "Consultation draft. Global management accounting principles. Driving better business through improved performance"⁶ (далее - Consultation draft - проект документа к обсуждению) предложено следующее определение управленческого учета: *управленческий учет создает ценность компании и способствует ее стабильному росту посредством создания устойчивой системы принятия решений после проведения комплексного анализа всей необходимой информации, что позволит организации планировать, осуществлять и контролировать претворение стратегии в жизнь.*

Из определения следует, что главная задача управленческого учета - улучшение процесса принятия решений путем представления точной и нужной информации. Вся информация (и количественная, и качественная) подлежит тщательному анализу и затем используется в процессе принятия решений. Кроме этого, в определении выделены два других важных аспекта: система принятия решений и претворение стратегии в жизнь. Принятие решений должно носить систематический характер - проходить стадии анализа проблемы, разработки вариантов, выбора альтернативы и имплементации. Все решения должны укладываться в канву, определенную общей стратегией развития компании. Только в случае совместного движения к осуществлению единых целей различные подразделения и люди в рамках организации придут к реализации главной цели компании - достижению устойчивого роста ценности компании (рис. 1).

Принципы управленческого учета - это набор утверждений, описывающих фундаментальные ценности, качества, нормы и характеристики, к которым специалисты по управленческому учету должны стремиться. Подразумевается, что все перечисленные характеристики являются самыми действенными в достижении высокой эф-



Рис. 1. Вклад управленческого учета в развитие организации

Источник. Составлено автором на базе документа Consultation draft.

фективности и результативности (best practice - лучшая практика).

В Consultation draft выделено 3 главных принципа (см. рис. 2).



Рис. 2. Принципы управленческого учета

Источник. Составлено автором на основе Consultation draft.

Первый принцип - подготовка релевантной (существенной) информации

Управленческий учет предоставляет информацию для принятия управленческих решений. Информацию идентифицируют, собирают, оценивают, готовят и хранят таким образом, чтобы был найден баланс между:

- информацией, относящейся к прошлому, настоящему и будущему;

- внешней и внутренней информацией;
- финансовой и нефинансовой информацией.

Информация должна обладать следующими признаками (свойствами):

- соответствовать и решениям, и людям, их принимающим. Информация должна быть базисом для принятия решений, но в то же время должна быть понятна лицу, принимающему решение. Например, для финансовых директоров, как правило, более привычна количественная информация (графики, таблицы, формулы и др.);
- быть надежной и доступной. Информация должна быть тщательно отсортирована и отфильтрована. Ценность информации измеряется ее релевантностью, точностью, последовательностью и своевременностью. Информация должна быть защищена и подготовлена к моменту принятия решения;

- быть обусловлена контекстом (обстановкой и пр.). Информация должна содержать данные прошлых периодов и текущие данные. Она должна содержать не только финансовые данные, но и опираться на макроэкономические прогнозы, данные клиентов, поставщиков, рынка и других источников. И что очень важно, информация должна одновременно обладать качественными и количественными характеристиками.

Второй принцип - моделирование процесса создания стоимости организации

Суть данного принципа заключается в моделировании, оценке и приоритизации (выстраивание последовательности приоритетов) возможностей компании на базе детального понимания

целей, рисков, бизнес-модели и цепочки стоимости организации. Цель - смоделировать разные сценарии, демонстрирующие причинно-следственные связи между ресурсами на входе и результатами на выходе.

Отметим несколько важных признаков моделирования:

- модели создают понимание альтернатив развития. Организациям приходится принимать бизнес-решения, и все решения необходимо оценивать. Построение моделей помогает оценить эффект конкретных рыночных возможностей, рисков и цепочки создания стоимости. Модели дают количественные ориентиры - вероятность успеха или степень риска того или иного бизнес-решения и соответствующую стоимость, которую можно получить в результате принятия такого решения. Сценарии должны учитывать изменения внешней среды организации - конкурентную среду, действия регуляторов и состояние экономики в целом;

- каждая альтернатива оценивается с точки зрения издержек и результатов. Результаты моделирования должны быть проанализированы.

Основные составляющие данного принципа:

- исполнение стратегии - это диалог. Стратегия должна обсуждаться на разных уровнях организации всеми сотрудниками организации. Это позволяет увидеть связь между задачами, стоящими перед топ-менеджментом, и задачами каждого отдельного сотрудника. Система управленческого учета вносит согласованность в данный диалог;

- коммуникация должна быть своевременной и специфичной. Разные сотрудники компании могут обладать различным уровнем финансовых знаний, поэтому задачей управленческого учета является представление информации в такой форме, в какой она будет правильно понята любым сотрудником;

- коммуникация способствует принятию наилучших решений. Коммуникация - двусторонний процесс. Специалисты по управленческому учету должны иметь правильное и полное представление о том, какого рода решения требуются для организации. Для этого они готовят всю необходимую информацию, которую презентуют топ-менеджменту.

Руководство компании создает цикл управления эффективностью деятельности и контро-



Рис. 3. Цикл управления

Источник. Составлено автором на основе Consultation draft.

Управленческий учет анализирует возможные результаты разных сценариев. Каждый сценарий предполагает разные издержки, риски и стоимость. Сценарии позволяют сравнивать опции друг с другом, таким образом, выявляются альтернативные издержки каждого сценария;

- альтернативы приоритизируются в зависимости от их результата. Управленческий учет помогает приоритизировать разные альтернативы на основе их предполагаемой ценности для компании, поскольку данные управленческого учета позволяют сформировать глубокое понимание стратегических целей компании в зависимости от нужд акционеров.

Третий принцип - эффективная коммуникация

Управленческий учет влияет на принятие решений. Он привносит четкое и прозрачное понимание альтернатив (моделей) внутренним и внешним пользователям. Цель - усовершенствовать процесс принятия решений в рамках реализации стратегии на всех уровнях.

лирует процесс управления. Цикл управления включает в себя несколько этапов (рис. 3).

На основе вышеизложенного можно сделать вывод о том, что глобальные принципы управленческого учета вписываются в этапы управленческого цикла. Ниже автором приводится характеристика принципов управленческого учета, применяемых на каждом этапе управленческого цикла (см. таблицу).

Итак, в ходе проведенного исследования были получены следующие результаты:

- рассмотрены три главных глобальных принципа управленческого учета;

- проведен анализ глобальных принципов управленческого учета;

- предложен порядок их применения в зависимости от стадии управленческого цикла.

Результаты проведенного исследования позволили автору данной работы сделать ряд важных выводов:

1. На данный момент не существует общепринятых глобальных принципов построения системы управленческого учета, но необходимость

Характеристика принципов управленческого учета на каждом этапе управленческого цикла

Принципы Этапы	Подготовка релевантной информации	Моделирование создания стоимости	Эффективная коммуникация
Стратегия	Акцент делается на долгосрочной, нефинансовой и внешней информации	Существует ясное понимание, в какой среде работает организация и четкое представление относительно доступности ресурсов, необходимых организации в долгосрочном периоде	Делаются прогнозы, которые обсуждают на самом высоком уровне управления компанией
План	Акцент смещается на краткосрочную информацию, большее внимание уделяется финансовым данным	Расставлены приоритеты в альтернативах/опциях, выделены необходимые ресурсы	Менеджеры получают более детальную информацию. Согласовываются цели, выбираются альтернативы и занесены в бизнес-план
Выполнение	Информация о внутренних финансовых и нефинансовых результатах сообщается всем внутренним пользователям в режиме реального времени	Все запланированные действия систематически разворачиваются в контролируемой среде. Ранние предупредительные сигналы дают возможность быстро скорректировать работу компании	Организуется обратная связь получения информации о результатах
Оценка (Review)	Собирается историческая информация (об осуществленных действиях): внутренняя и внешняя, финансовая и нефинансовая	Вариационный анализ позволяет увидеть разницу между планом и фактическим результатом. Причины таких разниц зачастую кроются в самой бизнес-модели организации. Оказывается содействие непрерывному улучшению планов	Доводятся до сведения всех участников фактические результаты и разрабатываются рекомендации для совершенствования дальнейшей деятельности

Источник. Составлено автором на основе Consultation draft.

их разработки и внедрения представляется весьма актуальной.

2. Авторитетные профессиональные организации СИМА и АКСРА объединили усилия по выработке общих международных принципов управленческого учета и предложили систему таких принципов.

3. Принципы управленческого учета нужно применять в определенной последовательности на каждом этапе управленческого цикла.

¹ Loft A. The history of management accounting / D. Ashton, T. Hopper, R. Scapens (eds). Issues in Management Accounting (2nd edition). Hemel Hempstead, 1995.

² Fleischman R.K., Tyson T.N. Cost accounting during the Industrial Revolution: the present state of

historical knowledge // The Economic History Review. New Series. 1993. Vol. 46, № 3. P. 503-517.

³ Johnson H.T., Kaplan R.S. Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting. Cambridge, MA, 1991. P. 93.

⁴ Hopper T., Armstrong P. Cost accounting, Controlling Labour and the Rise of Conglomerates. Accounting, Organizations and Society. 1991. Vol. 16, № 5/6. P. 405-438.

⁵ Foucault M. Discipline and Punish: The Birth of the Prison. L., 1977.

⁶ Consultation draft. Global management accounting principles. Driving better business through improved performance. P. 5. URL: <http://www.cimaglobal.com/About-us/The-Global-Management-Accounting-Principles>.

Поступила в редакцию 05.05.2014 г.