

СОВРЕМЕННЫЙ УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ И ЕГО ТЕХНОЛОГИИ

Н. В. Безруков, аспирант кафедры экономического анализа и учета ГОУВПО «Мордовский государственный университет им. Н.П. Огарева»

О. И. Аверина, доктор экон. наук, профессор кафедры экономического анализа и учета ГОУВПО «Мордовский государственный университет им. Н.П. Огарева»

В статье рассматривается сущность и содержание управленческого учета на современном этапе развития и основные технологии, которые применяются в современном управленческом учете.

Ключевые слова: управленческий учет, затраты, цфо, директ-костинг, учет расходов по видам деятельности, экономическая добавленная стоимость, сбалансированная система показателей.

Современному состоянию и перспективам развития управленческого учета на отечественных предприятиях посвящены многочисленные научные и практические работы, которые свидетельствуют о том, что тема управленческого учета в настоящее время является одной из самых дискуссионных. Прежде всего, нет полной ясности в самом объекте (предмете) управленческого учета, его целях и задачах. Трактовки «управленческого учета», которые можно встретить в публикациях, порой значительно отличаются друг от друга. Не существует какого-либо идеального определения, которое устраивало бы всех специалистов в этой области. Мнения авторов разнятся от понимания управленческого учета в узком смысле этого слова, а именно как подсистемы бухгалтерского учета, включающей в себя сбор, регистрацию и обобщение информации, до трактовки его в широком смысле как системы управления предприятием, охватывающей все функции управления: планирование, организацию, собственно учет, контроль, анализ, принятие решений. То есть, образно говоря, в связке «управленческий учет» одни авторы «ставят ударение» на слове «учет», другие – на слове «управленческий».

Цитировать все имеющиеся определения управленческого учета нет смысла, потому что практически в каждой публикации по теме управленческого учета можно найти как собственное определение автора, так и обзор понятий, которые сформулированы известными отечественными учеными. Вместе с тем, в результате недостаточного развития теоретических и практических основ постановки системы управленческого учета многие не всегда или не в полной мере осознают его роль, цели и задачи. Кроме того, такой разброс мнений обусловлен, на наш взгляд, тем, что на каждом этапе своего исторического развития, управленческий учет менял свои основные приоритеты и, соответственно, предмет, методы и инструментарий. Исходя из вышесказанного, следует рассмотреть основные стадии эволюции управленческого учета и ключевых аспектов его использования.

В мировой практике весь процесс эволюции или развития управленческого учета как экономической деятельности подразделяется на четыре этапа (рис. 1), на каждом из которых происходило соответствующее смещение его ключевых приоритетов и расширение предметной области:

- до 1950 г., основное направление управленческого учета – определение затрат и финансовый контроль с помощью системы бюджетирования и технологий учета затрат и калькуляции себестоимости производимой продукции (услуг);
- до 1965 г., к сфере управленческого учета добавилось предоставление информации для управленческого планирования и контроля посредством таких методов, как анализ принятия решений и учет по центрам ответственности;
- до 1985 г., акцент управленческого учета сместился в область сокращения потерь ресурсов, задействованных в бизнес-процессах, на основе процессного анализа и всестороннего управления затратами;
- до 1995 г., управленческий учет постепенно сфокусировался на обеспечении процессов управления целевыми результатами, изменениями и знаниями путем рационального ресурсного обеспечения, прогнози-

рования, оценки, планирования и контроля сбалансированных оценочных показателей.



Р и с у н о к 1 Эволюция управленческого учета

В результате сформировались две основные концепции управленческого учета в виде набора инструментов и технологий: традиционная и современная. В традиционных моделях основной акцент делается на калькуляции себестоимости продукции и контроле финансовых показателей. При этом для управления издержками наиболее совершенными на данный момент являются методы учета полной себестоимости или дифференцированного учета (директ-костинг), а в реализации планово-контрольной функции – технологии учета и распределения доходов и расходов по центрам финансовой ответственности (ЦФО).

Вместе с тем упомянутый традиционный подход характеризуется следующими основными недостатками:

- традиционный управленческий учет не удовлетворяет требованиям современного уровня развития производства и возросшей конкуренции;
- традиционные системы учета производственных затрат поставляют дезориентирующую информацию, непригодную для принятия решений; в частности рассматривает преимущественно только те затраты, которые возникают непосредственно в момент производства товара

(услуги);

- практика управленческого учета теряет практическую самостоятельность, следуя за требованиями финансового учета, и приобретает вспомогательный характер;
- управленческий учет практически полностью фокусируется на внутренних аспектах деятельности компании и не уделяет внимания окружающей среде бизнеса, в которой действует компания.

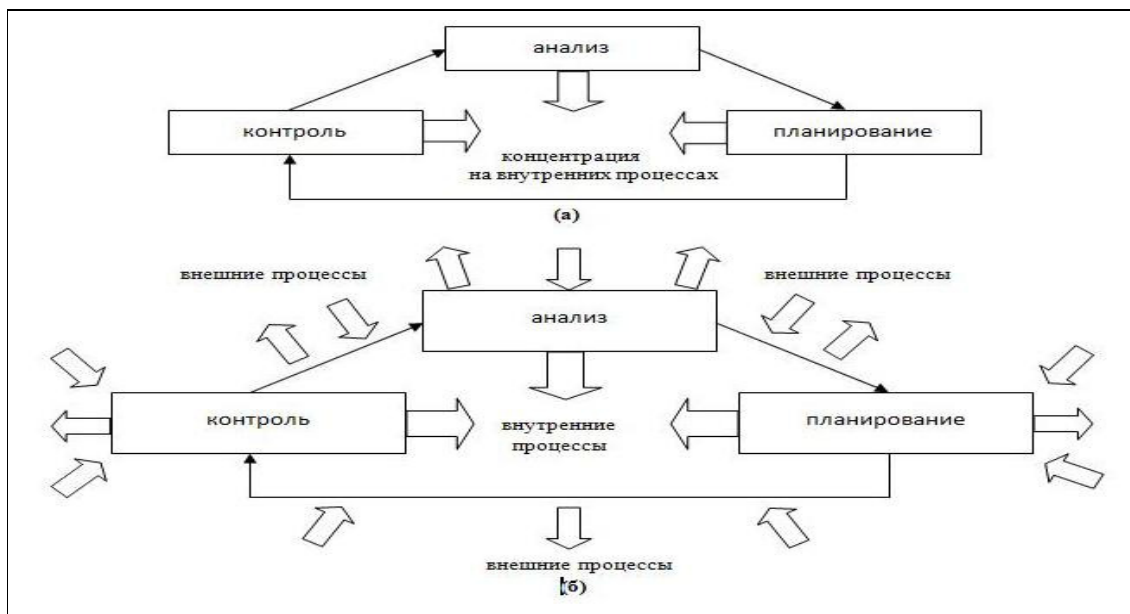
Именно для устранения перечисленных недостатков были разработаны и в настоящее время получили широкое развитие современные концепции управленческого учета, дополнившие его практику стратегическими технологиями планирования, бюджетирования и анализа.

Поскольку управление предприятием, как известно, характеризуется многократно повторяющимся механизмом анализа, планирования и контроля, современный управленческий учет, как поддерживающая учетная система, также может быть описан в этих терминах. Таким образом, процесс управленческого учета как традиционного, так и современного, включает в себя не просто учет как таковой, а также процессы анализа, планирования и контроля. Однако, концентрация на внешних факторах, которые влияют на деятельность организации, является основным элементом, который отличает стратегический управленческий учет от традиционного, поскольку традиционный управленческий учет склонен к тому, чтобы концентрироваться в основном на внутренних процессах, происходящих в организации (рисунок 2).

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 и т.д.

Современный (стратегический) управленческий учет представляет собой средство информационной поддержки принятия, реализации и оценки опера-

тивных 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 и т.д.



**Р и с у н о к 2 –Традиционный (а) и стратегический (б) управленческий учет:
основные отличия**

Стратегический управленческий учет формирует и обобщает сведения, как о финансовых, так и о временных, качественных, стоимостных результатах всего предприятия, а также его отдельных элементов – структурных подразделений, сотрудников, проектов и т.д. Таким образом, основной целью современного управленческого учета является достаточное и своевременное обеспечение всех уровней управления плановой, фактической и прогнозной информацией для принятия обоснованных управленческих решений посредством ее оперативного и детализированного сбора, систематизации и анализа.

Исходя из вышеназванной цели управленческого учета, можно выделить его следующие основные задачи:

- применение в прогнозировании, планировании, учете и анализе системы качественных и количественных оценочных критериев финансово-хозяйственной деятельности, в том числе отражающих качество,

производительность, потребительскую полезность товаров, лояльность сотрудников и др.;

- учет воздействующих на деятельность организации характеристик внешних условий для выбора, осуществления и оценки эффективности корпоративной стратегии;
- всестороннее обоснование процессов принятия и контроля реализации управленческих решений на всех уровнях организационно-функциональной структуры компании;
- мониторинг и оценка внутренних производственных и управленческих процессов, своевременная разработка и внедрение изменений в их функционирование для повышения их результативности и гибкости, и, следовательно, роста конкурентоспособности всего предприятия.

Решение перечисленных задач управленческого учета обеспечивается с учетом следующих принципов его формирования, разработки и применения в управлении компанией:

- 1) структуризация финансово-хозяйственной деятельности как совокупности взаимосвязанных непрерывных бизнес-процессов – групп операций, действий, направленных на получение заданного конечного результата и определяющих заданное стратегией состояние функционирования предприятия;
- 2) постоянное определение и оценка прогнозируемых, планируемых и фактических показателей деятельности как по компании в целом, так и в разрезе бизнес-процессов, центров ответственности – структурных подразделений, сотрудников, проектов компании и т.д.;
- 3) обязательная регламентация бизнес-процессов и операционного учета их проведения на основе внешних и внутренних нормативов международного, национального, отраслевого или корпоративного уровня, определяющих порядок, сроки и качество выполнения операций;
- 4) комплексность и аналитичность целевых критериев управленческого учета и характеризующих их оценочных показателей, которые обеспе-

чивают репрезентативность и сбалансированность по отношению к поставленным стратегиям развития организации в целом, принимаемым и реализуемым управленческим решениям.

Система современного управленческого учета состоит из следующих блоков (табл. 1):

Т а б л и ц а 1

Составляющие системы управленческого учета

Составляющие	Содержание
Элементы системы управленческого учета	<ul style="list-style-type: none"> – центры ответственности (центры затрат, прибыли, инвестиций); – бизнес-процессы, в т.ч. линейные (производство, реализация, маркетинг), функциональные (финансы, учет, кадры), основные и вспомогательные бизнес-процессы; – регламенты и стандарты (международные, национальные и корпоративные стандарты, положения и системы качества); – оценочные показатели (натуральные, стоимостные, финансовые, количественные, качественные, временные и т.д.).
Подсистемы управленческого учета	<ul style="list-style-type: none"> – подсистема прогнозирования (перспективные и текущие прогнозы изменения внешней среды, прогнозируемые результаты финансово-хозяйственной деятельности); – подсистема планирования (операционные и финансовые программы и планы предприятия и его ЦО, планируемые значения оценочных показателей в соответствии с реализуемой стратегией); – подсистема контроля (учет фактических данных деятельности предприятия, оперативный контроль качества, сроков и результатов функционирования деятельности бизнес-процессов)
Инструменты управленческого учета	<ul style="list-style-type: none"> – стратегические (стратегический анализ, SWOT-анализ, PEST-анализ, матрица BCG, матрица McKinsey); – маркетинговые (маркетинговые исследования, ценообразование, коммуникационная политика, управление распределением и сбытом); – логистические (планирование и нормирование, управление поставками и запасами, нормирование закупок и потребления); – проектные (проектный менеджмент, сетевое моделирование, управление ресурсным обеспечением, диаграмма Ганта); – кадровые (кадровый маркетинг и менеджмент, обучение и повышение квалификации персонала, адаптация и мотивация персонала); – финансовые (планирование и бюджетирование, финансовый менеджмент, управление дебиторской и кредиторской задолженностью); – инвестиционные (бизнес-планирование, инновационный менеджмент, инвестиционный анализ, моделирование и оценка); – информационные (автоматизированные системы управления предприятием, системы управления взаимоотношениями с клиентами).

Понимание необходимости управленческого учета как основы системы

управления предприятием становится уже скорее правилом, а не исключением для российских компаний. При разработке методологической базы управленческого учета в конкретной компании важно непосредственное участие, как заинтересованных центров ответственности, так и высшего руководства. Это обеспечит релевантность и актуальность оценочных показателей оперативного управленческого учета по отношению к стратегиям и результатам функционирования предприятия, бизнес-процессам, принимаемым управленческим решениям. В дополнение к этому необходимым фактором успешного развития управленческого учета в современных условиях является автоматизация операций прогнозирования, планирования, учета и анализа, состоящая в интеграции с данными других информационных баз предприятия и снижении издержек на сбор и обработку информации.

Что касается современных технологий (инструментария) управленческого учета, то в их составе необходимо выделить самые значимые, позволяющие преодолеть названные выше ограничения традиционного управленческого учета:

- ABC (Activity-Based Costing) – учет расходов по видам деятельности, предполагающий их распределение по носителям затрат (факторам издержек), в соответствии с объемами и структурой ресурсов, потребляемых в процессе выполнения операций по созданию и производству продукта (товара, услуги). Метод ABC позволяет построить модель взаимосвязи произведенных затрат со стоимостью продукта или услуги через вычисление стоимости процессов, необходимых для получения готового продукта. Данный метод является альтернативой традиционному способу формирования себестоимости с распределением накладных расходов по выбранной базе. Широкое распространение метода ABC обусловлено следующими факторами:
- 1) косвенные общепроизводственные и общехозяйственные расходы относительно велики по сравнению с прямыми издержками, особенно трудовыми;
 - 2) ассортимент содержит большое количество разнообразных продуктов

(услуг);

- 3) значительное разнообразие накладных ресурсов (косвенные труд и материалы), используемые при производстве продукции (услуг);
 - 4) потребление накладных ресурсов, не зависящих напрямую от объема производства;
- EVA (Economic Value Added) – концепция стоимостной модели управления бизнесом, в рамках которой основной целью компании является максимизации ее стоимости на основе экономической добавленной стоимости. Данный показатель отражает сумму прибыли после вычета платы за использованный капитал (как заемный, так и собственный) и является индикатором качества менеджмента компании, т.е. качества управленческих решений. Его главное отличие от классической чистой прибыли состоит в том, что он не только показывает конечный результат деятельности менеджмента компании, но и учитывает то, какой ценой он был получен. Постоянная положительная величина этого показателя свидетельствует об увеличении стоимости компании, тогда как отрицательная – о ее снижении.

Величина экономической добавленной стоимости рассчитывается в соответствии со следующим выражением:

$$EVA = NOPAT - CCE; \quad (1)$$

где NOPAT – чистая операционная прибыль за вычетом налогов, но до выплаты процентов (Net Operating Profits After Taxes); CCE – затраты на инвестированный (вложенный, использованный) капитал, которые рассчитываются следующим образом:

$$CCE = WACC \times CE, \quad (2)$$

где WACC (Weighted Average Cost of Capital) – средневзвешенная стоимость капитала; CE (Capital Employed) – инвестированный капитал.

Иными словами, можно интерпретировать показатель EVA как прибыль, остающуюся в распоряжении компании после выплаты дивидендов. Таким образом, само наличие экономически добавленной стоимости предполагает воз-

возможность обеспечения расширенного воспроизводства.

- BSC (Balanced Scorecard) – сбалансированная система показателей (ССП) в управлении ключевыми бизнес-процессами центров ответственности организации в соответствии с установленными целями, количественно и качественно выраженными в целевых величинах оценочных критериев. Основу системы составляют так называемые ключевые показатели эффективности, или KPI (Key Performance Indicator). Главное отличие ССП от произвольного набора показателей заключается в том, что все KPI, входящие в сбалансированную систему, во-первых, ориентированы на стратегические цели предприятия и, во-вторых, взаимосвязаны и сгруппированы по определенным признакам. Сбалансированная система показателей должна охватывать все важные направления деятельности предприятия: финансы, работа с клиентами, внутренние бизнес-процессы, обучение и рост (управление персоналом). В зависимости от компании и изменяющихся условий внешней среды формулировка и количество направлений, рассматриваемых в BSC, могут меняться. Таким образом, BSC позволяет проводить всесторонний анализ взаимосвязей внутри компании, своевременно отслеживать как позитивные, так и негативные изменения в различных сферах управления и влиять на них.
- Target costing – ценообразование по целям, сфокусированное на разработке мер по оптимизации себестоимости товара (услуги) с учетом целевого значения параметров, влияющих на соотношение «цена – качество», – потребительских свойств, срока полезной службы, уровня сервиса и послепродажного обслуживания и т.д. Система Target costing, в отличие от традиционных способов ценообразования, предусматривает расчёт себестоимости изделия, исходя из предварительно установленной цены реализации. Эта цена определяется с помощью маркетинговых исследований, т.е. фактически является ожидаемой рыночной ценой продукта или услуги. Для определения целевой себестоимости

изделия (услуги) величина прибыли, которую хочет получить фирма, вычитается из ожидаемой рыночной цены. Далее все участники производственного процесса – от менеджера до простого рабочего – трудятся над тем, чтобы спроектировать и изготовить изделие, соответствующее целевой себестоимости.

- Lifecycle costing – калькуляция стадий жизненного цикла, предусматривающая, что стоимость товара (услуги) учитывает издержки на всех этапах его жизненного цикла: разработка, проектирование, вывод и продвижение на рынок и т.д.
- JIT (Just in Time – Точно в срок) – концепция управления поставками и ресурсами, подразумевающая производство и доставку нужных материалов в нужное место и в нужных количествах точно к моменту, когда они необходимы. Основная задача JIT состоит в том, чтобы максимально скоординировать все части производственного процесса и тем самым обеспечить сокращение издержек на простой и скопление материалов и продукции между различными операциями. Примером может служить система отгрузки «с колес», которая позволяет сократить до нуля часть складских операций и затраты на хранение продукции.
- Концепция «шесть сигм» – это технология управления, ставшая одной из философий тотального управления качеством, основанной на постановке агрессивных краткосрочных целей (снижение брака и степени неудовлетворенности клиентов) в борьбе за долгосрочные цели организации (общее повышение эффективности всего бизнеса).

Перечисленные инструменты, ориентированные на использование методов непрерывного прогнозирования, комплексного управления и повышения качества, контроля экономической добавленной стоимости, получили достаточно широкое признание и распространение. Вместе с тем, на данный момент именно технология BSC в наибольшей степени сконцентрирована на совокупном комплексном применении в управленческом учете информации о происхо-

дящем как внутри предприятия, так и в окружающей его внешней среде. При таком подходе сбор, обработка и анализ соответствующих данных настраиваются таким образом, чтобы управлять производством, сбытом, доходами и расходами в соответствии с поставленными долгосрочными и среднесрочными стратегическими целями компании.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЕ ССЫЛКИ

1. Бухгалтерский управленческий учет [Электронный ресурс]: учебный курс / И.Н. Черных. – Электронный курс. – М.: МИЭМП, 2008. – Режим доступа : <http://www.e-college.ru>
2. Друри К. Управленческий учет для бизнес-решений: Учебник: Пер. с англ. / К. Друри. – М.: ЮНИТИ, 2003. – 646 с.
3. Иванов В. В. Управленческий учет для эффективного менеджмента / В. В. Иванов, О. К. Хан. – М.: ИНФРА-М, 2009. – 208 с.
4. Измерение результативности компании / Пер. с англ. – 2-е изд. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2007. – 220 с.
5. Николаева О. Е. Стратегический управленческий учет. Изд. 2-е. / О. Е. Николаева, О. В. Алексеева. – М.: Издательство ЛКИ, 2008. – 304 с.
6. Лысенко Д. В. Бухгалтерский управленческий учет: Учеб. / Д. В. Лысенко. – М.:ИНФРА-М, 2009. – 478с.
7. <http://www.balancedscorecard.ru/>
8. <http://www.managerialaccounting.org>
9. <http://www.accountingformanagement.com>