

У ИСТОКОВ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

Е.А. Сенцова, Е.Н. Щетинин

Любой процесс деятельности организованных людей, объединенных единой задачей, направленной на повышение благосостояния владельцев бизнеса через усиление позиций на соответствующем рынке, требует четкости в организации как отдельных участков, так и всего процесса.

Еще недавно, десять-пятнадцать лет назад, описание процессов и фиксацию совершаемых операций, а также выведение результатов осуществляли исключительно путем бухгалтерских записей на основе целого ряда принципов учета.

Описание процессов было прерогативой конструкторских, производственных, сбытовых и целого ряда иных отделов (подразделений) предприятия (организации).

Происходящие перестроечные процессы в стране того периода не могли не затронуть, помимо политической основы общества, и ее экономическую основу.

При переходе к рыночной экономике менялись задачи рабочих коллективов, отдельных производств, крупнейших отраслевых конгломератов и целиком отрасли.

С изменением подходов к построению отношений в обществе коренным образом должны были поменяться не только производственные функции, но и аналитические и учетные. Переход от плановой экономики к регулируемой (исключительно спросом рынка) привел к резкому изменению подходов и принципов организации производства. Доводимые готовые разработки конкретных проектов министерствами и Госпланом сменились на внутренние планы узконаправленной структуры.

Произошел резкий спад экономики страны. Но мировая практика, накопленный опыт организации производств и целых направлений деятельности, научные разработки специалистов дали возможность через некоторое время произвести резкий поворот в происходящих процессах.

Традиционные функции бухгалтерского учета в таких условиях не стали удовлетворять современным требованиям момента по целому ряду принципов.

Потребовалось не только вести учет уже совершенных операций, процессов, но и находить иные способы сбора, обработки информации, позволяющие вырабатывать управленческие решения, не дожидаясь завершения отчетного периода.

Традиционные требования к информации, такие как объективность, достоверность, своевременность, точность, стали недостаточны.

В современных условиях информация должна быть:

- высококачественной;
- отвечать требованиям не только внешних, но и внутренних пользователей;
- эффективной;
- существенной;
- целесообразной;
- оптимальной по структуре, по количеству показателей, которые она несет.

Кроме того, процесс сбора, обобщения, обработки информации должен быть минимальным по затратам времени и труда.

Информация в настоящее время в большей степени должна быть направлена на достижение внутренних задач и целей, отвечать миссии, выбранной предприятием, организацией и обеспечивающей требуемые рыночные уровни.

На первое место постепенно стали выходить требования, предъявляемые к информации ее потребителями: чтобы она была основой прогнозирования, планирования, нормирования, анализа и контроля, т.е. выступала важным средством принятия эффективных управленческих решений.

Для реализации перечисленных требований, предъявляемых к информации в текущий момент, необходимо использовать различные методы сбора, обработки и отражения в ней событий.

В развитых западных странах эту задачу удается выполнять благодаря делению традиционного бухгалтерского учета на две составляющие:

- 1) финансовый учет;
- 2) управленческий учет.

Финансовый учет охватывает информацию, которая не только используется для внутреннего управления, но и доводится до своих партнеров, т.е. до внешних пользователей. Она должна удовлетворять потребностям как фискальных государственных органов, так и акционеров компаний, держателей пакетов ценных бумаг компании.

Управленческий учет предназначается для решения внутренних задач управления предприятием и для каждой организации строится по своим принципам, являясь собственной разработкой (ноу-хау).

В отличие от финансового, управленческий учет субъективен и конфиденциален. Именно управленческий учет, которым занимаются высокопрофессиональные специалисты, несет основную нагрузку обеспечения управленческих решений.

На отечественных предприятиях главные бухгалтеры ведут традиционный бухгалтерский учет. Управленческий учет пока развит слабо, в том числе и в банковской сфере.

Многие элементы управленческого учета входят в бухгалтерский и оперативный учет и экономический анализ. Вместе с тем не всегда используются широкие возможности маркетинга, метода анализа отклонений.

По оценкам специалистов, в экономически развитых странах фирмы и компании 90% рабочего времени и ресурсов в области бухгалтерского учета тратят на постановку и ведение управленческого учета, а в оставшееся время ведут традиционный финансовый учет. На отечественных предприятиях и в организациях эти данные выглядят с точностью до наоборот.

Такому соотношению в большей степени способствует отсутствие официального определения понятий финансового и управленческого учета в законодательных и нормативных актах, регулирующих бухгалтерский учет в нашей стране.

Бухгалтерский учет определен в Законе «О бухгалтерском учете» как упорядоченная система сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организации и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций. При этом понятий финансового и управленческого учета в указанном законе не дано. Данные понятия присутствуют в

различных публикуемых источниках, авторы которых пытаются упорядочить и вывести закономерности и принципы построения и ведения финансового и управленческого учетов, а также выявить отличительные особенности данных видов учета от традиционного бухгалтерского учета.

Попытки отечественных авторов описать финансовый и управленческий учеты продиктованы требованием современного развития экономических отношений в нашей стране.

Описание моделей учета, принципов его построения базируется на истоках этого направления, зародившегося еще в XIV–XV вв. Именно в капиталистическом обществе развитие производств требовало целого спектра различной информации, которая рождалась в глубинах предприятия и позволяла своевременно реагировать на спрос рынка, опережать конкурентов, наращивать капитал и формировать сверхприбыль на основе так называемого калькуляционного учета затрат и движения ресурсов владельца бизнеса. В литературе данного периода такой учет часто называют секретным.

В начале XX в. государство и профсоюзы стали проявлять большой интерес к обоснованности получаемой капиталистами прибыли и требовать публикации финансовой отчетности.

Но секретная информация в руках конкурентов по бизнесу могла подорвать позиции на рынке, и предприниматели – владельцы бизнеса – стали ориентировать своих сотрудников, занимающихся учетом, на создание самостоятельной ветви учета (выделенной из бухгалтерского учета), позволяющей раскрывать доступную информацию, с одной стороны, и вести внутренний учет (управленческий) для целей управления бизнесом – с другой.

Таким образом, были выполнены требования надзорных органов и сохранены интересы бизнеса.

Существенным принципом построения системы управленческого учета является ее экономическая эффективность. Система должна определять стороны развития, которые принесут максимальный эффект в данном отрезке времени, на выбранном сегменте рынка. Определить все составляющие эффекта позволяют специальные подходы и методы

У ИСТОКОВ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

управленческого учета, которые в итоге позволяют принять правильные, своевременные управленческие решения и получить значительные темпы развития и прибыль.

Но при построении системы управленческого учета необходимо соблюдать правило – эффект от внедрения системы должен превзойти затраты на ее создание и эксплуатацию.

Возможные варианты создания управленческого учета в свое время рассматривались В.Ф. Палием.

Создание и применение системы управленческого учета привели к окончательному разделению бухгалтерии на самостоятельные части. Один блок учетного подразделения продолжал поддерживать принципы бухгалтерского учета, четко регламентированные различными нормативами, другой – выработывал методологические материалы и инструменты, которые стали применяться для оперативного учета и контроля за доходами, расходами и иными показателями, характеризующими интенсивность развития и степень достижения поставленной цели.

Острая потребность оперативно осуществлять контроль производимых затрат и регулировать себестоимость продукции и услуг привела к образованию и внедрению калькуляционного учета производства и сбыта – системе «Стандарт-кост».

Первые разработчики данного метода, к которым можно отнести Ф. Тейлора, основывали свои подходы к организации калькуляционного учета на принципе выявления наиболее выгодного, экономичного пути применения труда и материальных ресурсов в развитии производства. При этом недостаточно обращалось внимания на контроль за финансовыми затратами.

Впервые обратил внимание на эту сторону постановки управленческого учета в 1911 г. Ч. Гаррисон, который разработал и внедрил полную систему нормативного определения затрат, а в 1918 г. опубликовал свои уравнения для анализа переменных затрат. Данные разработки во многом применяются и в современных решениях постановки учета для принятия управленческих решений.

Создание и внедрение в практику системы учета «Стандарт-кост» превратило калькуляционный учет (как регистрирующий совершенные хозяйственные факты) в направ-

ленный на стратегическое развитие бизнеса путем анализа отклонений от установленных параметров. Этот метод и в настоящее время применяется целым рядом крупнейших фирм западных стран.

Углублялись познания в области анализа затрат, и в 1936 г. начали появляться новые предложения по учету затрат, основанные на определенной их группировке в зависимости от степени их влияния на себестоимость. Были выделены две группы затрат: постоянные и переменные. Это было также достигнуто Ч. Гаррисоном.

Деление затрат на постоянные и переменные привело еще к одному методу их учета, который был назван *директ-костинг*. В своих трудах Ч. Гаррисон дал определение и маргинальному доходу предприятия, обозначив его как разницу между суммой продаж и переменными затратами. Благодаря данному понятию стало возможным определять цену безубыточной реализации продукции, а также производить анализ взаимосвязи и соотношения затрат, объема реализации и прибыли.

Внедрение новых методов учета в значительной степени позволило развить систему калькуляционного учета и превратить его, путем применения вышеназванных методов, в систему управленческого учета.

Официальное признание системы управленческого учета произошло в 1972 г., когда американской ассоциацией бухгалтеров была разработана программа для получения диплома по управленческому учету.

Но при построении управленческого учета стоит помнить, что существует тесная связь между видами учета, так как все они используют одну информацию о происходящих процессах. Отличие при этом связано:

- с целью учета;
- перечнем пользователей информации;
- источниками получения информации;
- обязанностью вести конкретный вид учета;
- правилами и принципами учета;
- объектами учета и формами представления информации о них;
- структурой учета и методами отражения в нем информации;
- периодичностью и сроками представления информации пользователям;

– способами группировки доходов и затрат и некоторыми другими параметрами.

Управленческий учет – это самостоятельное направление финансового учета, которое обеспечивает управленческий аппарат организации, банка информацией, используемой для планирования, управления, контроля и оценки организации в целом, а также ее структурных подразделений.

Процесс формирования управленческого учета и отчетности включает выявление, измерение, фиксацию, сбор, хранение, защиту, анализ, подготовку, видоизменение, передачу и прием информации, необходимой управленческому аппарату для выполнения его функций.

Бухгалтерский учет в целях управления организацией является связующим звеном между учетным и производственным процессом.

Одним из важнейших условий эффективной деятельности организации является уровень ее управленческой структуры и учета. Так называемый управленческий учет позволяет внедрять и укреплять многоотраслевые структуры на основе внутрихозяйственного расчета.

Управление большим аппаратом многопрофильной организации из единого центра невозможно построить эффективно. Для повышения эффективности организационной структуры и деятельности организации с течением времени руководители – владельцы бизнеса – подошли к осознанию потребности иметь информацию о развитии каждого отдельного направления и организации в целом. Так были заложены истоки управленческого учета в разрезе различных центров, отвечающих за поставленные задачи. К ним можно отнести теорию построения системы бюджетирования на предприятии.

Построение осуществлялось на основе принципов внутрихозяйственного расчета, который состоит из следующих основных элементов:

– оперативно-имущественная самостоятельность подразделений, четкое разграничение функций, определенных технологическим циклом, как между подразделениями, так и между руководителями различного уровня управления;

– технико-экономическое планирование, в конкретной форме определяющее задание

каждому участнику процесса и его конечные результаты на основе выработанных показателей – как количественных, так и качественных;

– технологические и экономические нормативы порядка расходования трудовых и материальных ресурсов;

– четко осуществляемые функции внутрихозяйственного учета по утвержденным формам, предоставляемым в установленном порядке и оговоренные сроки;

– выстроенные по специальным правилам взаимоотношения между подразделениями на основе финансовых взаимодействий, при реализации принципов самокупаемости и полной материальной ответственности;

– постоянно осуществляемый контроль за выполнением установленных показателей и своевременное корректирование действий того или иного звена процесса, подведение окончательных итогов по достижении цели;

– разработанные принципы и выделенные источники для морального и материального стимулирования за наилучшие результаты.

Деятельность хозяйственных подразделений, работающих в условиях зарождающихся рыночных отношений, регулировалась и контролировалась специальной системой показателей, отвечающих целям и задачам развития организации.

Основные показатели, отвечающие за степень развития организации, разрабатывались подразделениями организации и должны были проходить процедуру утверждения. Назывались они, соответственно, «утверждаемыми».

Для решения внутренних вопросов подразделения требовались и иные показатели, позволяющие наиболее полно и четко выстраивать систему управления и контроля за процессом. Их утверждение нецелесообразно проводить на уровне высшего управленческого звена. Это связано с тем, что потребители информации по указанным показателям ограничивались сотрудниками конкретного подразделения, и назывались такие показатели «расчетными».

И по утверждаемым, и по расчетным показателям позволяет своевременно получить информацию логичная, настроенная на основные производственные процессы система сбора и обработки информации.

У ИСТОКОВ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

Такой системой и является управленческий учет. Оптимально настроенная система управленческого учета позволяет не только получить требуемую информацию в полном объеме и вовремя, но и организовать обратную связь, которая путем обработки информации позволит конкретному руководителю

своевременно принять корректирующие меры по обеспечению соответствующего количественного и качественного уровня развития подразделения.

Управленческий учет – это инструмент для построения эффективной системы управления бизнесом.