
ВЛИЯНИЕ ИЗМЕНЕНИЯ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА НА СОВРЕМЕННЫЕ ТЕНДЕНЦИИ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА В КОММЕРЧЕСКИХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

© 2014 Бакаева Зарета Рашадовна

кандидат экономических наук, доцент

© 2014 Маремова Мадина Хусейновна

кандидат экономических наук, доцент

© 2014 Чеченова Фатима Жабраиловна

кандидат экономических наук, доцент

Кабардино-Балкарский государственный аграрный университет им. В.М. Кокова

360030, г. Нальчик, пр. Ленина, 1в

E-mail: kbgsha@rambler.ru, maremova2013@mail.ru

Рассматриваются вопросы теоретических и методологических основ управленческого учета, способных адаптировать информационный ресурс бухгалтерского учета в сфере управления к динамически развивающимся условиям рыночной экономики.

Ключевые слова: бухгалтерский управленческий учет, МСФО, калькулирование, бюджетирование.

Стремительные изменения, происходящие в отечественной экономике уже долгие годы, оказывают серьезное воздействие на стиль управления экономикой современных предприятий. Основной их отличительной чертой в условиях конкуренции является наличие фактора неопределенности и риска. В таких условиях стремление к инновациям в области технологии производства приводит к эволюции приемов управления и адаптации управленческого инструментария к внешним изменениям. Во многом такая возможность зависит от внутреннего потенциала предприятия: потребности в динамичном освоении новой продукции, желания менеджеров совершенствовать свои знания в области управления, стремления к использованию новых экономических теорий. Только в этом случае, применяя эволюционный инструментарий в управлении предприятием, можно достичь устойчивого экономического равновесия субъекта.

Кризис, начавшийся в 2008 г., наглядно продемонстрировал, что изменения, происходящие в управлении экономикой, носят диалектический характер. В таких условиях происходит поиск и создание новых продуктивных управленческих технологий, каждая из которых опирается на динамическую информационную систему. Одной из таких технологий является управленческий учет, имеющий особый набор учетных инструментов, а также приемов и способов их реализации. Его

использование на основе накопленного в этой области отечественного и международного опыта открыло новые возможности агрегирования учетной информации в сфере управления.

Между тем управленческий учет до сих пор не имеет систематизированной единой теории для реализации своей сущности, опираясь частично на индивидуальный опыт отдельных экономических субъектов, частично - на разобщенные мнения о способах применения его инструментария. Этому есть свое оправдание, поскольку управленческий учет, являясь постоянно развивающейся наукой, не регламентируется стандартами бухгалтерского учета, ограничивающими свободу применения его учетных процедур. Поскольку становление и развитие бухгалтерского учета в качестве научной и прикладной дисциплины долгие годы происходили в условиях развития экономической самостоятельности отечественных предприятий, научное сознание с трудом преодолеvalo укоренившиеся стереотипы в отношении независимости одного из учетных направлений бухгалтерского учета.

Цель субъектов отечественной экономики - адаптировать новации в области управления с применением учетных инструментов - подтверждает всевозрастающий интерес к современной методике управленческого учета, которая способна обеспечить спрос на особую учетно-аналитическую информацию, позволяющую рассчитать

величину создаваемой прибыли каждым объектом управления и на основе этого оценить перспективу ее увеличения. Указанное свидетельствует о наличии проблемы, которая заключается в недостаточной степени разработанности методологии управленческого учета, ее методического и практического инструментария. В связи с этим *актуальность* данного исследования обусловлена необходимостью разработки типовой методологии управленческого учета, реализуемой на основе унифицированных методических инструментов учета, охватывающих весь контур управления.

Трудно более познавательного и научно раскрыть уникальную информацию о приемах в области производственного учета, положившего начало управленческому учету, чем она изложена в трудах видных основателей отечественной научной школы: А.Ф. Аксененко, С.Б. Барнгольц, И.А. Басманова, И.А. Белобжецкого, Э.К. Гильде, А.А. Додонова, М.Х. Жебрака, В.Б. Ивашевича, В.Е. Ластовецкого, П.П. Новичеико, В.Ф. Палия, С.А. Стукова, Н.Г. Чумаченко, А.Д. Шеремета и др. В своих исследованиях они вышли далеко за пределы общетеоретических основ бухгалтерского учета, расширив границы учетной науки своими профессиональными достижениями, изложенными в многочисленных монографиях, учебных пособиях, яркими выступлениями на различных конференциях. Это позволило понять общность теоретических основ бухгалтерского и управленческого учета, необходимость взаимосвязи последнего со смежными науками и использовать полученный опыт для познания и совершенствования объекта исследования.

Информационная база формировалась на основе официальных законодательных актов, постановлений и программных документов Правительства Российской Федерации и иных документов, регламентирующих ведение бухгалтерского учета в отечественной практике, на основе международных стандартов финансовой отчетности, фактов и данных, опубликованных в научной, профессиональной литературе и периодической печати, материалов конференций и семинаров, интернет-ресурсов, а также практических данных коммерческих предприятий, необходимых для решения проблем бухгалтерского учета.

Принципы формирования модели управленческого учета свидетельствуют, что сложность практической реализации приемов управленчес-

кого учета растет во много раз быстрее, чем сложность его научной платформы. Для развития потенциала калькуляционной концепции управленческого учета необходима модель практической реализации каждого из основных приемов учета в сфере управления и на основании взаимосвязи функционального, информационного и временного ресурса - группировка объектов управленческого учета по однородным признакам.

Теоретическая значимость состоит в разработке методологического и организационного инструментария управленческого учета, позволяющего реализовать информационный ресурс экономического субъекта в динамически изменяющейся системе управления. Управленческий учет представлен, с одной стороны, как самостоятельное научно-прикладное направление, базирующееся на совокупности специфически проявляющихся приемов бухгалтерского учета, но не заменяющее его; с другой стороны, как часть системы менеджмента предприятия, опирающейся на его прикладные приемы.

Практическая значимость состоит в том, что предложенные инструменты управленческого учета являются перспективными для повышения объективности в получении информации о взаимосвязи результативных показателей бизнеса с участниками коммерческого риска, ответственными за данные показатели. Предложенная в работе последовательность познания научно-практического направления с учетом ее индивидуального преломления может быть использована для изучения иных экономических предметных сфер.

Развитие калькуляционной концепции управленческого учета предопределило внедрение следующих технологий. Калькуляционная составляющая управленческого учета до сих пор развивалась по пути детализации операционных издержек в разрезе калькулируемых объектов, когда производственная себестоимость традиционно отражает взаимосвязь текущих издержек учетного объекта с натуральным измерителем вида работ (первый уровень калькулирования).

Первый уровень калькулирования традиционно включает расчет себестоимости объектов учета (или их дискретных единиц) на основании операционных издержек, прямо или косвенно связанных с производством данных объектов, что является первым уровнем калькулирования. Поскольку все издержки ликвидны, и операционные,

и капитализируемые, но лишь с отсрочкой времени включения последних в калькуляционный расчет, сопутствующим фактором производства выступает капитализация внеоборотных активов. Несамортизированная часть основных средств, представляя собой остаток капитализированных затрат с отсрочкой по времени их списания, все равно является издержками того или иного центра затрат. В связи с этим на втором этапе при формировании управленческой себестоимости предлагается распределять такие издержки между центрами затрат, что составляет суть второго уровня калькулирования. Целесообразность данного подхода в управленческом учете позволяет усилить ответственность руководителей за объективность расходования денежных потоков.

Кроме того, на втором уровне также подлежат распределению остатки материальных ценностей, приобретение которых было инициировано различными руководителями подразделений и которые числятся на балансе предприятия. Потенциально эти средства профинансированы за счет свободного остатка оборотных средств, которые являются не чем иным, как частью собственных или заемных источников предприятия.

На третьем уровне в калькуляционный расчет включаются сопутствующие непроизводственные издержки, к которым целесообразно отнести мотивационные выплаты, спонсорские расходы, социальные платежи, потери предприятия, что, по существу, не связано с производством, но связано с функционированием конкретного центра затрат или центра ответственности. Именно этот фактор позволяет соотнести их с конкретными центрами и включить в калькуляционную технологию расчета управленческих показателей.

Таким образом, в качестве варианта развития управленческого учета предлагается формирование учетно-информационной технологии на основе трехуровневой калькуляционной концепции управленческого учета, для которой характерен ряд выделенных в работе принципов: функциональности, объективности, системности, структурности, адаптивности, динамичности и иерархии.

Более наглядным и содержательным управленческий учет в исследовании представлен через формат балансового обобщения его результатов, что обосновано потенциальной способностью балансового равенства к моделированию через применение системной технологии управленческого учета.

Структурируя доходные и расходные показатели по данным управленческого учета и без вмешательства свода нейтральных для этого операций (расчетов с контрагентами, с бюджетом и пр.), мы получаем возможность сформировать динамическое балансовое равенство, способное диверсифицировать величину созданного капитала за конкретный период времени в разрезе объектов, ответственных за его создание. Именно это стало основным аргументом использования инструмента декапитализации части собственного капитала, источником изменения которого выступили финансовые результаты периода, а поскольку способность капитала характеризовать возможность инвестирования финансовых средств в активы фирмы использована нами в балансе управленческого учета, он демонстрирует внутреннюю доходность объектов управленческого интереса за конкретный период времени.

Следующая группа проблем связана с разработкой реализации организационного инструментария калькуляционной концепции управленческого учета с помощью средств ситуационного моделирования и практического инструментария, определяющего качество управленческого учета на примере его основных приемов:

- избрание объектов управленческого учета;
- формирование результативной информации в отношении объектов управленческого учета на основе расчета трансфертной прибыли;
- группировка затрат в разрезе объектов управленческого учета;
- методика идентификации косвенных расходов по отношению к объектам управленческого учета.

Все они характеризуют потенциал измерения и отражения калькуляционных результатов управленческого учета в рамках применения того или иного качественного параметра.

В результате синхронизация учетных процессов в автоматизированной системе решается путем централизации, а использование приемов внутри каждого процесса (или учетного модуля) - путем децентрализации. В рамках этого автоматизация производственного управления и отражения его результатов в системе управленческого производственного учета реализуется в двух уровнях: уровень автоматизации результатов исполнения технологических процессов и уровень регистрации в учете расходов в разрезе данных процессов. Став первичным объектом учета на

первом уровне автоматизации, технологический процесс последовательно, по мере отражения первичных документов, переходит на второй уровень автоматизации и с учетом прироста затрат “продвигается” к остальным объектам в управленческом учете:

процесс -> деталь --> узел -> агрегат ->
готовое изделие --> центр затрат ->
центр ответственности.

Также на втором уровне автоматизации, по мере отчуждения прав собственности на готовую продукцию, в учете формируются доходы в разрезе носителей затрат и трансфертные доходы в разрезе центров затрат и центров ответственности. Настройка учетного модуля на расчет финансовых результатов в разрезе указанных объектов управления завершает формирование управленческой отчетности и ранжирует объекты учета по уровню их доходности. Одновременно совокупная информация о доходах, расходах и финансовых результатах перемещается в модуль финансового учета для унификации синтетических данных и формирования бухгалтерской отчетности. С этой целью предложено последовательное решение технических задач по настройке модуля управленческого учета. На первом этапе необходимо создание структуры объектов аналитического управленческого учета: носителей затрат, центров затрат,

центров ответственности, - а по результатам этого - электронных справочников трех видов; на втором этапе избирается структура калькуляционных единиц к каждому объекту учета и, соответственно, формируется справочник калькуляционных единиц; на третьем этапе создаются электронные справочники видов издержек затрат для трех групп объектов управленческого учета; итогом четвертого этапа является избрание алгоритма расчета себестоимости объектов управленческого учета; целью пятого этапа автоматизации модуля управленческого учета является разработка форматов управленческой отчетности и определение массива электронной информации для целей их заполнения.

Таким образом, с целью совершенствования современного управления деятельностью коммерческих предприятий была предложена концепция развития информативности учетного ресурса, позволяющая сконцентрировать усилия на результативности управленческой информации и принять на этой основе адекватные управленческие решения.

1. Шароватова Е.А. Концепция современного развития управленческого учета. М., 2011.
2. Ивашкевич В.Б. Управленческий учет: учеб. для вузов. М., 2010.
3. Безруких П.С. Финансовый и управленческий учет: учеб. пособие. М., 2011.

Поступила в редакцию 02.03.2014 г.