

ВЗАИМОСВЯЗЬ ВНУТРЕННЕГО КОНТРОЛЯ С СОВРЕМЕННЫМИ МОДЕЛЯМИ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА В АГРАРНЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

© 2011 О.В. Стеблецова

Орловский государственный аграрный университет

E-mail: center_audita@mail.ru

Рассматриваются концепции управленческого учета, определяющие его роль в системе менеджмента; обоснованы подходы к выбору систем управленческого учета и внутреннего контроля, показано их взаимодействие.

Ключевые слова: управленческий учет, концепции, контроль затрат, интеграция.

В соответствии с Концепцией развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу была определена цель в отношении внутренних пользователей - формирование показателей, используемых для принятия управленческих решений.

Заметим, что в российских аграрных организациях бухгалтеры занимаются традиционным учетом для составления бухгалтерской (финансовой) и налоговой отчетности. Управленческий учет в большинстве организаций рассматривается все еще как система дополнительной информации, детализирующей данные бухгалтерского учета. Поэтому многие элементы традиционного управленческого учета являются одновременно элементами бухгалтерского учета, либо оперативного учета, либо экономического анализа. Пожалуй, только крупные организации, такие как агрохолдинги, используют возможности маркетинга, систему выявления отклонений фактических затрат от плановых, прогнозных.

По оценкам специалистов, в зарубежных странах с развитой рыночной экономикой крупные фирмы и компании 90 % своего рабочего времени и ресурсов расходуют на постановку и ведение управленческого учета. На отечественных предприятиях это соотношение, к сожалению, выглядит с точностью до наоборот. Это приводит к неэффективности формируемой и используемой для принятия управленческих решений информации, поскольку в бухгалтерском учете информация обращена в прошлое, а управленческий учет предоставить оперативную информацию не всегда способен. В этой связи проблемы, связанные с внедрением и постановкой управленческого учета в российских аграрных организациях требуют более глубокого изучения, научного обо-

снования, а также разработки методического инструментария для развития уже сложившейся системы управленческого учета в крупных организациях.

Рассмотрим некоторые общеметодические вопросы, касающиеся организации и развития управленческого учета.

В настоящее время управленческий учет уже не ограничивается вопросами формирования себестоимости, управления затратами, их анализа. Важнейшей частью управленческого учета стали планирование и бюджетирование, при помощи процедур которых организации распределяют средства и ресурсы для достижения поставленных целей. Заметим, что бюджетирование выступает не только элементом управленческого учета, выполняющего роль выявления план-фактных отклонений, но и элементом управленческого контроля, реализуемого обычно через систему внутреннего контроля (СВК) организаций.

Большое влияние на организацию и содержание информации управленческого учета оказывают особенности аграрного бизнеса. Большинство средних организаций представляют собой неформальные аграрные холдинги, т.е. совокупность организаций, которые юридически независимы друг от друга, но фактически принадлежат одному собственнику и имеют единую систему управления - менеджмент. Для снижения рисков в случае возможных попыток агрессивного поглощения организаций со стороны кредиторов либо при наличии проблем с налоговыми и другими государственными органами, организации, входящие в холдинги, можно отнести к какой-либо условной группе организаций (предприятий):

- предприятию-активодержателю, на балансе которого учитываются объекты недвижимос-

ти, например, наиболее значимые для бизнеса объекты основных средств, биологических активов;

- предприятию-оператору, осуществляющему производственную деятельность, арендующему при этом, часто на льготных условиях, основные средства у предприятий-активодержателей;

- аутсорсинговым фирмам, оказывающим услуги: по управлению денежными потоками; оптимизации налогообложения; ведению управленческого учета; организации систем внутреннего контроля и т.д.

Такое деление аграрных организаций весьма условно, поскольку практика вносит свои коррективы в организацию агробизнеса. В агрохолдинге могут находиться аналогичные друг другу предприятия, различающиеся лишь объемом и видами выполняемых услуг, имеющих при этом традиционные системы управления, в которых всегда есть место для организации управленческого учета.

Заметим, что в результате недостаточного развития теоретических и методических подходов к внедрению управленческого учета многие руководители не в полной мере осознают его роль, цели и задачи, реализуемые в текущей и стратегической деятельности.

Изучение работ российских авторов позволило выделить две основные концепции управленческого учета, определяющие его место в корпоративном менеджменте, в идее набора инструментов и технологий: традиционную и современную.

В традиционных моделях основной акцент делается на учете затрат и калькуляции себестоимости продукции. 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 ответственности. Отметим, что традиционные модели управленческого учета ориентированы на использование данных внутреннего бухгалтерского (финансового) учета. В этом случае формируемые бухгалтерами финансовые показатели распределяются по центрам ответственности (учета), видам производимой продукции и оказываемых услуг и т. д. Для учета расходов достаточно существующих инструментов учетной политики - плана счетов,

методов учета затрат и запасов и т. д.¹ Вместе с тем данный подход к построению управленческого учета характеризуется рядом недостатков²:

- не отвечает потребностям и возможностям современной социально-экономической среды, которая характеризуется исключительной ориентацией на конечного потребителя, повышением уровня конкуренции на региональном и международном уровнях;

- приводит к искажению информации, дезориентирующей принятие управленческих решений, в частности рассматривает преимущественно только те затраты, которые возникают непосредственно в момент производства продукции (услуги);

- теряет практическую самостоятельность, поскольку регламентируется требованиями и ограничивается возможностями финансового (бухгалтерского, налогового) учета: порядком и сроками отражения хозяйственных операций, жестко установленной аналитикой Плана счетов;

- концентрируется на внутренних аспектах финансово-хозяйственной деятельности, что приводит к недостаточной оценке влияния факторов внешнего окружения, в котором функционирует предприятие.

В настоящее время получили широкое развитие современные концепции управленческого учета, дополнившие его практику стратегическими технологиями планирования, бюджетирования и анализа. Среди новых технологий стратегического управления выделяются самые значимые, позволяющие преодолеть ранее указанные ограничения традиционного управленческого учета, такие как ABC (Activity-Based Costing), Lifecycle costing, Target costing, BSC (Balanced Scorecards)³.

Перечисленные инструменты, ориентированные на использование методов непрерывного прогнозирования, комплексного управления и повышения качества, контроля экономической добавленной стоимости, получили в современной зарубежной практике достаточно широкое признание и распространение. Менеджеров крупных компаний уже не устраивает простое внедрение системы бюджетирования или электронного документооборота, их интересуют новые управленческие технологии, такие как: "точно в срок" (JIT); "шесть сигм"; процессно-ориентированное управление затратами (ABC/ABCM); теория ограничений; тотальное управление качеством; сбалансированная

система показателей (BSC); системы показателей КPI; калькуляция на базе жизненного цикла; таргет-костинг; кайзен-костинг и др.

Поскольку почти для всех указанных концепций управления нужны показатели, значение которых, по данным традиционного аналитического бухгалтерского учета и отчетности, определить невозможно, возникает необходимость в разработке процедур управленческого учета, регламентов подготовки рабочих планов счетов для ERP-программ, кодификаторов затрат, индикаторов развития, на основе которых организованы эти технологии.

Несомненно, названные концепции имеют право на существование, но все они должны быть методически обеспечены, иметь разработки по практическому применению. Нельзя внедрить какую-либо современную модель организации управленческого учета без возникшей в ней необходимости, которая должна быть результатом эволюционного развития деятельности организаций.

Уже существует общемировая практика постановки и ведения управленческого учета. Его общие показатели, а также многие принципы управленческого учета отражены в Международных стандартах финансовой отчетности (МСФО) и зарубежных национальных стандартах (US GAAP, UK GAAP и т. д.).

В последнее время все чаще инициаторами постановки управленческого учета выступают собственники компании, которым требуется более достоверная информация о состоянии компании. Любого руководителя крупного холдинга или малого предприятия интересует статистика продаж, предпочтения покупателей, оборачиваемость товара, т.е. анализ продаж проводится независимо от масштабов деятельности. Различия заключаются лишь в том, что в крупной компании, принимая решение о товарах, на которых нужно сделать акцент, будут выбирать из тысяч позиций, а в малой - из 100. При этом неправильный выбор негативно отразится на обеих компаниях.

Преимущества построения системы управленческого учета по принципам МСФО заключаются в следующем:

- обеспечивает адекватное отражение свершившихся фактов хозяйственной деятельности;
- наглядно отражает экономическую сущность операции;

- позволяет увидеть реальные финансовые результаты, которых добилась компания.

На выбор системы управленческого учета влияют такие группы факторов, как: экономические, юридические, организационные, технико-экономические, компетентность руководителя, потребность руководителя в той или иной управленческой информации и т.п. Выбор системы управленческого учета зависит также от отраслевой принадлежности и размера организации, применяемой технологии производства, ассортимента продукции и т.п. Формирование такой системы - внутреннее дело организации, определяется исходя из целей и задач управления предприятием.

В соответствии с Методическими рекомендациями по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях⁴ под методом учета затрат на производство понимается совокупность приемов и способов наблюдения за производственными затратами, обеспечивающих достоверное и всестороннее их отражение по объектам учета и позволяющих получать объективные обобщенные показатели.

Методология различных приемов и способов учета затрат позволяет произвести их классификацию в двух вариантах:

- в разрезе объектов учета затрат (при традиционной системе учета фактических затрат);
- в разрезе целей контроля за их уровнем, прогнозирования и регулирования (при управленческой направленности в отношении эффективности оперативного контроля за использованием ресурсов).

Для отражения затрат в зависимости от выбора того или иного объекта учета могут использоваться следующие основные методы: простой, позаказный, попередельный, попроцессный и обезличенный (котловой), а также система нормативного учета производственных затрат.

В целях контроля за затратами, их прогнозирования и регулирования могут применяться приемы нормативного и ненормативного учета затрат в разрезе их видов. Оба варианта позволяют формировать затраты по местам их возникновения (структурным подразделениям), носителям затрат (объектам учета затрат) и видам получаемой продукции. Указанные методы учета применяются при наличии в организации соответствующих производств.

Наряду с вышеизложенными методами производственного учета выделяется отдельно система нормативного учета, так как позаказный, попередельный, попроцессный и другие названные методы могут быть нормативными⁵.

Система управленческого учета не исключает применение научных подходов: системного, комплексного, ситуационного и др.

Взаимосвязь внутреннего контроля и моделей организации управленческого учета определяется следующими положениями:

- *Во-первых*, в ходе исторического развития бухгалтерского учета в целом и управленческого в частности сформировались две основные концепции управленческого учета, определяющие его место в менеджменте: традиционная и современная.

Современная концепция предполагает использование управленческих технологий (JIT, "шесть сигм", теория ограничений, тотальное управление качеством, BSC, KPI, калькуляция на базе жизненного цикла, таргет-костинг, кайзен и т. д.) и концепций управления затратами (концепция затратнообразующих факторов, концепция добавленной стоимости, концепция цепочки ценностей, концепция альтернативных затрат, концепция транзакционных издержек, концепция ABC, концепция стратегического планирования).

Такой подход к использованию современной концепции организации управленческого учета широко используется на Западе, а также в крупнейших холдингах в финансовой, торговой, добывающей, промышленной и других сферах экономики нашей страны, но пока, к сожалению, не находит применения в агропромышленном комплексе. Это обусловлено различными причинами, основными из которых выступают следующие:

- отсутствует понимание со стороны собственников необходимости внедрения новейших технологий в управлении;

- трудоемкость сельскохозяйственного производства приводит к значительной загруженности управленческого персонала в ходе осуществления текущего руководства финансово-хозяйственной деятельностью, и, как следствие, отсутствуют физические возможности со стороны менеджмента осваивать и внедрять новейшие концепции управления;

- сезонность сельскохозяйственного производства приводит к трудностям при внедрении современных технологий, предполагающих осу-

ществление управления путем выделения функциональных бизнес-процессов, что в сельскохозяйственном производстве сложно осуществить в рамках одного календарного года, поскольку бизнес-процессы тесно переплетены и не всегда их можно разделить между собой;

- в агропромышленном производстве зачастую применяются традиционные принципы учета и управления, что обусловлено консервативным подходом к управлению финансово-хозяйственной деятельностью в сельском хозяйстве;

- сложные экономические взаимоотношения между участниками цепочки "сельскохозяйственное производство - переработка - сбыт" приводят к возникновению проблем разделения конечного финансового результата между участниками, что, в свою очередь, также является проблемой менеджмента и препятствует внедрению современных концепций управления;

- незначительное внимание к агропромышленной отрасли со стороны государственных органов, в том числе в части регулирования управленческих и учетных процедур.

Конечно, данный перечень факторов, оказывающих влияние на применение современных концепций управления в агропромышленном комплексе, не является исчерпывающим, но затрагивает основные проблемы, которые относятся не только к менеджменту в целом, но и к управленческому учету в частности. Все эти факторы позволяют сформулировать основную причину неприменения современных управленческих технологий в агропромышленном комплексе - отсутствие острой необходимости в них на данном этапе развития агропромышленных организаций. Эта необходимость может появиться лишь в процессе прохождения всех этапов эволюционного развития моделей управленческого учета в нашей стране. В условиях современной экономики происходит интеграция методов управления в единую систему управленческого учета, которая по своей сути является традиционной классической концепцией организации управленческого учета.

- *Во-вторых*, наиболее оптимальным на данном этапе развития управленческого учета в агропромышленном комплексе с позиции рассмотрения места внутреннего контроля в системе управленческого учета представляется модель организации управленческого учета по центрам ответственности.

Принципиальной особенностью управленческого учета в современных условиях является необходимость определения затрат не только по предприятию в целом, но и по центрам ответственности и местам формирования внутри организации.

Внутрихозяйственное управление предполагает не только расширение самостоятельности и увеличение прав менеджеров при принятии ими управленческих решений, но и повышение персональной ответственности за последствия таких решений.

В данных условиях повышается роль управленческого учета, поскольку предоставляемая им информация должна позволять менеджерам измерять эффективность принятия ими тех или иных управленческих решений, контролировать и давать оценку результатам деятельности внутренних структурных единиц. В этой связи особую актуальность приобретает проблема организации управленческого учета в разрезе центров ответственности.

Таким образом, группировка затрат по местам их возникновения и центрам ответственности обеспечивает создание системы управленческой бухгалтерии, включающей наряду с такими звеньями, как анализ, планирование, координирование, принятие обоснованных управленческих решений и внутренний контроль. Внутренний контроль в управленческом учете, реализуя задачи менеджмента, формирует учетно-контрольную информацию с целью оценки достигнутого уровня запланированных показателей. Применительно к организациям агропромышленного комплекса для целей внутреннего контроля в системе управленческого учета затрат и результатов должны применяться приемы нормативного учета, поскольку это рекомендовано отраслевыми рекомендациями, отражающими вопросы организации управленческого учета.

- *В-третьих*, базой для эффективной организации управленческого учета являются международные стандарты финансовой отчетности. В частности, Концепцией развития бухгалтерского учета и отчетности в РФ на среднесрочную пер-

спективу определено, что информация для управленческих целей поступает не только из бухгалтерского учета, но и из внешней и внутренней среды. Сама система управленческого учета строится по принципам МСФО и в случае необходимости может являться основой для подготовки отчетности по МСФО. Для сельскохозяйственных компаний целесообразно использовать МСФО 41 "Сельское хозяйство".

- *В-четвертых*, внутренний контроль имеет место в любой модели управленческого учета (при традиционной и современной концепции), поскольку он выступает одним из его элементов наряду с бюджетированием, учетом, анализом и принятием управленческих решений, встраиваясь в цепочку: бюджетирование - учет - внутренний контроль - анализ - принятие управленческих решений. При отсутствии хотя бы одного элемента система становится неэффективной. Следовательно, при отсутствии внутреннего контроля в системе управленческого учета невозможно говорить о его эффективности, а следовательно, и об эффективности управления в целом, поскольку управленческий учет является неотъемлемым элементом системы управления организацией. Поэтому внутренний контроль будет присутствовать при любой модели организации управленческого учета, но именно выбор модели определяет содержание внутреннего контроля и его механизм функционирования.

¹ Иванов В.В., Хан О.К. Управленческий учет для эффективного менеджмента. М., 2009.

² Друри К. Управленческий учет для бизнес-решений. М., 2003; Николаева О.Е., Шишкова Т.В. Управленческий учет. М., 1997.

³ Каплан Р., Нортон Д. Сбалансированная система показателей. От стратегии к действию: пер. с англ. 2-е изд., испр. и доп. М., 2004.

⁴ Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях: [утв. Приказом Минсельхоза РФ от 6 июня 2003 г. № 792].

⁵ Там же.

Поступила в редакцию 05.08.2011 г.