

СТРУКТУРИРОВАНИЕ ПРОЦЕДУР И ИНСТРУМЕНТОВ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

С. В. Булгакова

Воронежский государственный университет

Разработанная автором классификация процедур и инструментов управленческого учета отражает его ресурсное обеспечение. Характеристика процедур представлена с позиций их целевой направленности, во взаимосвязи с соответствующими инструментами реализации. Данная структура может составить основу разработки организационной схемы и системы счетов управленческого учета.

Общая цель классификации процедур и инструментов управленческого учета состоит в создании их упорядоченной структуры, без которой невозможно отразить его методологическое содержание, разработать эффективную систему используемых счетов. Под процедурой управленческого учета следует понимать методологическую последовательность действий по наблюдению, регистрации и обработке количественной и качественной информации, обусловленную системой стратегических, тактических и оперативных целей коммерческой организации. Инструментами управленческого учета выступают экономические средства, позволяющие методически (технически) осуществить его процедуры. Метод управленческого учета может быть определен как совокупность приемов и способов, посредством которой в информационной системе организации отражаются объекты управленческого учета.

Состав процедур и методических средств управленческого учета обуславливаются общеорганизационными целями, к важнейшим из которых относятся: извлечение прибыли, экономическое выживание и рыночный рост, сохранение и наращение капитала, активов, производственных мощностей, поддержание ликвидности и финансовой устойчивости, увеличение рентабельности, эффективности деятельности и качества. Достижение указанных целей определенным образом отражается на составе и последовательности процедур управленческого учета, обусловленных структурированием затрат, оказывающих прямое влияние на формирование финансового результата.

Процедуры управленческого учета могут быть классифицированы на формализованные и неформализованные. Формализованные процедуры структурированы автором по четырем направлениям в соответствии с ключевыми функциями управления: бухгалтерские (учетно-калькуляционные), аналитические, контрольные, организационные. Бухгалтерские процедуры включают:

- классификацию и распределение затрат;
- калькулирование себестоимости.

В состав аналитических процедур входят:

- оценка затрат;
- процедуры нахождения оптимальных управленческих решений (оперативных и стратегических);
- формирование оценочных показателей деятельности;
- формирование бухгалтерской и управленческой отчетности.

К контрольным процедурам управленческого учета относятся:

- бюджетирование и бюджетный контроль;
- анализ отклонений.

Организационные процедуры управленческого учета обуславливают процесс его практической организации и ведения. Структура и целевое содержание процедур управленческого учета представлены в табл. 1.

Инструменты управленческого учета классифицируются не только функционально, но и в зависимости от целей деятельности организации (рис.).

Перечень установленных автором инструментов, посредством которых реализуются процедуры управленческого учета, отражен в

Структура и целевая направленность процедур управленческого учета

Процедуры управленческого учета	Характеристика процедур управленческого учета
1	2
Бухгалтерские (учетно-калькуляционные)	
Классификация затрат	<p>Цель — формирование упорядоченной структуры затрат, приемлемой для удовлетворения информационных потребностей управленческого персонала организации, эффективного отражения затрат на бухгалтерских счетах, обоснованной увязки затрат с их носителями (объектами затрат). Неправильная или неподходящая по признакам классификация затрат обуславливает потенциальные риски принятия ошибочных управленческих решений.</p> <p>Классификация затрат заключается в формировании групп затрат с одинаковыми характеристиками по отношению к определяющему их объекту. Объект затрат обуславливает классификацию затрат. Направления классификации затрат задаются функциями управления.</p>
Распределение затрат	<p>Цель — аллокация затрат между себестоимостью проданной и непроданной продукции, завершенным и незавершенным производством, между структурными подразделениями и другими объектами для привлечения внимания управленческого персонала к проблеме эффективности использования ресурсов, оценке деятельности сегментов бизнеса, создание условий правильной организации учета затрат по объектам на основе записи на счетах. Ключевые моменты распределения затрат: 1) неизбежность и объективная необходимость; 2) целевая направленность (аллокация осуществляется на основе выявления целей распределения затрат, многообразие которых исключает унификацию этой процедуры).</p>
Калькулирование себестоимости	<p>Цель — создание полезной информации о величине затрат для информационной поддержки управления на основе выбора систем калькулирования (калькуляционных систем) и классификации затрат.</p> <p>Ввиду необходимости повышения эффективности управления функциональными процессами и обеспечения конкурентоспособности организаций наряду с традиционными используются инновационные системы калькулирования.</p> <p>Большинство инновационных калькуляционных систем ориентировано на принятие стратегических управленческих решений. Потребность в гибком выборе систем калькулирования возникает под влиянием внешних факторов — необходимости анализировать параметры внешнего рыночного окружения, а также внутренних факторов — усовершенствования технологии производственного процесса, усложнения технотруктуры и т.п.</p>
Аналитические (управленческие)	
Оценка затрат	<p>Цель — создание полезной информации о величине затрат, необходимой для обеспечения информационной поддержки принятия управленческих решений. В силу перспективного характера задач управления особое значение приобретает оценка будущих затрат, которые ввиду ретроспективного характера документального отражения фактов хозяйственной деятельности не могут быть зафиксированы на бухгалтерских счетах. Оценка будущих затрат может базироваться: 1) на объективной информации бухгалтерских счетов о затратах (на основе метода экстраполяции); 2) субъективных оценках, заслуживающих доверия (на основе количественных методов оценки затрат). Особое значение оценка затрат приобретает в выявлении затратнообразующих факторов — объективных и субъективных причин и условий возникновения затрат. Заметное влияние на оценку будущих затрат оказывает и инфляция, на которую корректируются прошлые затраты, если они приняты за базу оценки будущих затрат.</p>
Процедуры нахождения оптимальных управленческих решений	<p>Цель — разработка информационного обеспечения процесса принятия оперативных и стратегических управленческих решений.</p> <p>Оперативные процедуры ориентированы на решение оперативных задач:</p> <ul style="list-style-type: none"> — об объемах производства, себестоимости, прибыли; — выбора производственной программы; — принятие заказа по цене не выше себестоимости при наличии свободных мощностей; — установление цены продаж; — оценка инвестиций и стоимости капитала; — оптимальность производственных ресурсов. <p>Стратегические процедуры обуславливают решение стратегических задач, среди которых:</p> <ul style="list-style-type: none"> — «производить или покупать»; — оценка конкурентов (их производства, рынков сбыта, персонала, производственных ресурсов); — оценка покупателей; — оценка стратегии; — оценка потенциала; — оценка жизненного цикла продукта; — анализ сильных и слабых сторон.

1	2
Формирование оценочных показателей деятельности	Цель — создание полезной информации, необходимой для разработки интегрированной основы измерения показателей деятельности, которые могут учитываться, в том числе, при уточнении и для корректировки стратегии, доведения ее до всех структур и управления ею. Учет, основанный на системе сбалансированных показателей, обеспечивает взаимосвязь показателей по направлениям: 1) рыночная среда, потребители и конкуренты; 2) внутренние бизнес-процессы; 3) инновации и персонал (его обучение и рост квалификации); 4) финансовое состояние и финансовые результаты. Согласование показателей, входящих в сбалансированную учетную систему, обеспечивается на основе реализации миссии и стратегии организации. По каждому направлению разрабатывается система финансовых и нефинансовых показателей.
Формирование бухгалтерской и управленческой отчетности	Цель — создание полезной информации, необходимой для подготовки внешней (публикуемой) и внутренней отчетности, необходимой для принятия решений на различных уровнях управленческого контроля и сегментов бизнеса. Для целей формирования публикуемой бухгалтерской отчетности Отчет о прибылях и убытках разрабатывается на основе полного калькулирования себестоимости исходя из предположения, что выпуск продукции неизбежно связан с возникновением косвенных (накладных) затрат. Это является основанием их включения в себестоимость. Базируется на классификации затрат в связи с выпуском продукции — на производственные и непроизводственные. Характер производственных затрат позволяет относить их на калькуляционные единицы, а непроизводственные затраты списывать как расходы отчетного периода (прежде всего для оценки материально-производственных запасов и прибыли). Для целей управления Отчет о прибылях и убытках может формироваться дифференцированно в разрезе видов продукции, структурных подразделений, организации в целом. Разрабатывается на основе маржинального калькулирования, исходит из расчета маржинальной прибыли (вклада в сумму общей прибыли) Базируется на классификации затрат на переменные и постоянные, характер поведения которых позволяет относить переменные затраты непосредственно на калькуляционные единицы, постоянные учитывать как расходы отчетного периода.
Контрольные	
Планирование (бюджетирование)	Цель — количественное выражение (квантификация) воздействия, которое оказывают на коммерческую организацию запланированные показатели, рассматриваемые количественным выражением стратегических, тактических и оперативных целей.
Контроль	Цель — оценка соотношения фактических и бюджетированных показателей, степени достижения целей организации, эффективности деятельности центров ответственности; проконтролировать действенность систем управления затратами, калькулирования и бюджетирования по видам деятельности, выявление путей снижения затрат.
Анализ отклонений	Цель — оценка бюджетных отклонений, выявление отклонений для формирования оперативной управленческой отчетности, разграничения фактических и нормативных (бюджетированных) показателей, анализ структуры отклонений, оценка совокупных бюджетных отклонений.
Организационные	
Организация управленческого учета	Цель — построение организационной формы управленческого учета, схем его организационной структуры, определение функций субъектов управленческого учета и его взаимосвязей с другими подразделениями организации, формирование должностных инструкций, подбор квалифицированных кадров, способных использовать учетно-аналитические и контрольные инструменты управленческого учета, их подготовка и переподготовка, техническое и финансовое обеспечение службы управленческого учета (управленческой бухгалтерии).

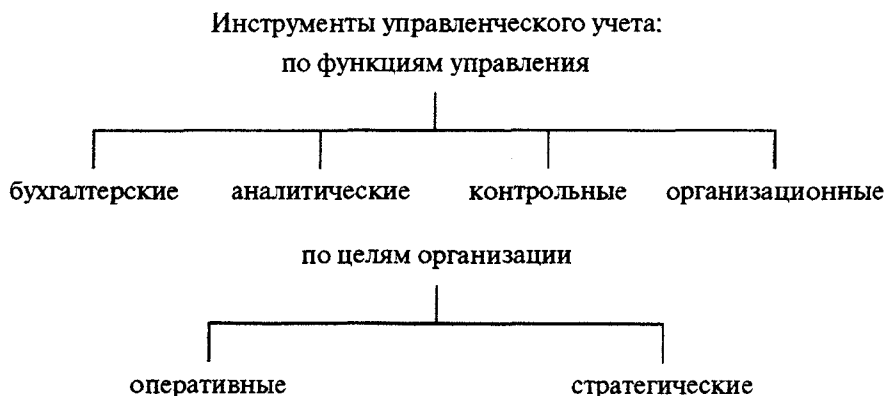


Рис. Структура инструментов управленческого учета

Инструментальное обеспечение процедур управленческого учета

Процедуры управленческого учета	Инструменты процедур управленческого учета
Бухгалтерские (учетно-калькуляционные)	
Классификация затрат	Выбор (определение) объекта затрат и группировочного признака классификации затрат
Распределение затрат	Выбор базы (ставки, драйвера) распределения затрат
Калькулирование себестоимости	Система бухгалтерских счетов Учет затрат Калькуляционные системы, в том числе: традиционные (оперативные) — — полного и маржинального калькулирования; — позаказного и попроцессного калькулирования; — калькулирования стандартной (нормативной) и фактической себестоимости; инновационные (стратегические) — — по функциям (ABC); — на основе жизненного цикла продукта; — концепции добавленной стоимости; — анализа цепочки ценностей; — всеобщего управления качеством; — «точно в срок».
Аналитические (управленческие)	
Оценка затрат	— выявление фактора изменчивости затрат: — технологии производства, — объема деятельности, — уровни квалификации, — учетной методологии, — инфляции и др.
ОПЕРАТИВНЫЕ процедуры нахождения оптимальных управленческих решений: — об объемах производства, себестоимости, прибыли; — выбора производственной программы; — принятие заказа по цене не выше себестоимости при наличии свободных мощностей; — установление цены продаж; — оценка инвестиций и стоимости капитала;	ОПЕРАТИВНЫЕ инструменты: — CVP-анализ; — расчет маржинального дохода; — калькулирование себестоимости с полным распределением затрат и при маргинальном подходе; — анализ чувствительности; — операционный рычаг; ФСА; — ценообразование, в том числе трансфертное; — расчет NPV и рентабельности капитала;
— «производить или покупать»; — оптимальность производственных ресурсов	— релевантность затрат и доходов; — анализ и оптимизация заказов при закупке; — оптимизация размера партии продукции
СТРАТЕГИЧЕСКИЕ процедуры нахождения оптимальных управленческих решений: — оценка конкурентов (их производства, рынков сбыта, персонала, производственных ресурсов); — оценка покупателей; — оценка стратегии; — оценка потенциала; — оценка жизненного цикла продукта; — анализ сильных и слабых сторон	СТРАТЕГИЧЕСКИЕ инструменты: — анализ конкуренции; — анализ рентабельности покупателей; — портфельный анализ и Бостонская матрица; — анализ потенциала; — кривая жизненного цикла продукта; — SWOT-анализ
Формирование оценочных показателей деятельности	Система сбалансированных показателей
Формирование бухгалтерской и управленческой отчетности	Балансовые отчеты
Контрольные	
Планирование (бюджетирование)	Сметы (бюджеты)
Контроль	Жесткие и гибкие бюджеты
Анализ отклонений	Факторный анализ
Организационные	
Организация управленческого учета	Регламенты и стандарты управленческого учета

табл. 2. В ключевой процедуре — принятие управленческих решений — выделены оперативные и стратегические процедуры и соответствующие им оперативные и стратегические инструменты управленческого учета.

Процедурная и инструментальная составляющая ресурсного обеспечения управленческого учета обуславливает его методологическое содержание, формирующее основу разработки эффективной системы бухгалтерских счетов, специально предназначенных для аккумуляции информации для принятия управленческих решений. Представленная совокупность инструментов и процедур подтверждает ограниченность предусмотренных действующим планом счетов, что требует их развития для реализации бухгалтерских и контрольных функций управленческого учета.

ЛИТЕРАТУРА

1. *Апчерч А.* Управленческий учет: принципы и практика: пер. с англ. / А. Апчерч. — М.: Финансы и статистика, 2002. — 952 с.

2. *Дайле А.* Практика контроллинга: пер. с нем. / А. Дайле. — М.: Финансы и статистика, 2001. — 336 с.

3. *Зудилин А.П.* Анализ хозяйственной деятельности предприятий развитых капиталистических стран / А. П. Зудилин. — 2-е изд., перераб. и доп. — Екатеринбург: Каменный пояс, 1992. — 224 с.

4. *Иванов В.В.* Формирование системы управленческого учета на основе процессных методов управ-

ления компанией / В. В. Иванов, П. В. Богаченко, О. К. Хан // Управленческий учет. — 2006. — № 1. — С. 4—16.

5. *Каверина О.Д.* Управленческий учет: системы, методы, процедуры / О. Д. Каверина. — М.: Финансы и статистика, 2003. — 352 с.

6. *Каплан Р.* Сбалансированная система показателей: от стратегии к действию: пер. с англ. / Р. Каплан, Д. Нортона. — М.: ЗАО «Олимп-бизнес», 2003. — 320 с.

7. *Ковалев В.В.* Финансовый анализ: методы и процедуры / В. В. Ковалев. — М.: Финансы и статистика, 2002. — 560 с.

8. *Николаева С.А.* Корпоративные стандарты: от концепции до инструкции / С. А. Николаева, С. В. Шебек. — М.: Книжный мир, 2002. — 333 с.

9. *Соколов А.А.* Учет по сегментам деятельности коммерческой организации: формирование и анализ / А. А. Соколов. — М.: Финансы и статистика, 2004. — 288 с.

10. *Уорд К.* Стратегический управленческий учет: пер. с англ. / К. Уорд. — М.: ЗАО «Олимп-бизнес», 2002. — 448 с.

11. *Фольмут Х.Й.* Инструменты контроллинга: пер. с нем. / Х. Й. Фольмут. — М.: Финансы и статистика, 2001. — 288 с.

12. *Хорнгрен Ч.* Управленческий учет: пер. с англ. / Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер, Ш. Датар. — 10-е изд., перераб. и доп. — СПб.: Питер, 2005. — 1008 с.

13. *Шим Дж.К.* Методы управления стоимостью и анализа затрат: пер. с англ. / Дж. К. Шим, Дж. Г. Сигел. — М.: Филинь, 1996. — 344 с.