



УДК 657.47

**А.А. Сатмурзаев**

Казахский экономический университет им. Т. Рыскулова, г. Алматы

**СИСТЕМА УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА ИЛИ МЫСЛЬ О НЕОБХОДИМОСТИ ВНЕДРЕНИЯ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ ДЛЯ ЦЕЛЕЙ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА**

В своей работе «Теория бухгалтерского учета: современные проблемы» профессор В.Ф. Палий утверждает: «Разработки в области теории бухгалтерского учета отстают от объективно возникающих практических проблем. В применяемом на практике бухгалтерском учете нарастает энтропия, существенное отставание от потребностей постиндустриальной экономики» [1, С. 3]. Одним из подтверждений справедливости такого высказывания является отсутствие научных исследований в области формирования учетной политики для целей управленческого учета.

Мнения ученых по вопросу выделения управленческого учета из общей учетной системы организаций порой были кардинально противоположными: от признания его необходимости до полного отрицания. Так, в ряде публикаций на эту тему отмечалась надуманность самой идеи выделения и обособления управленческого учета, указывалось, что все дело в неправильном переводе словосочетания management accounting. Управленческий учет назывался при этом мифом, в который верят, но которого нет.

Однако уже сегодня можно наблюдать, как активизировался процесс постановки управленческого учета в организациях. Во многих случаях с точки зрения менеджмента установлено, что, с одной стороны, информационную систему, обслуживающую запросы внешних пользователей (финансовый учет), необходимо разгрузить, освободив ее от избыточной информации. С другой стороны, внутрифирменное управление испытывает все более острую потребность в дополнительной информации (в том числе внеучетного характера), подготовленной специально для решения тех или иных управленческих проблем. Возможность решения этих задач связана с выделением системы управленческого учета.

В научной литературе, а порой и на практике, превалирует мнение о том, что содержание управленческого учета ограничено аналитическим учетом затрат и результатов, детализирующим информацию синтетических счетов бухгалтерского финансового учета. Позволим себе с этим не согласиться. Организациям, практикующим (помимо финансового и налогового) ведение управленческого учета, необходимо ответить на вопрос: каким должен быть массив исходной информации и каким образом его следует обработать, чтобы реализовать цели всех трех названных видов учета. Решение проблемы усложняется следующими обстоятельствами:

- 1) правила и методы ведения указанных видов учета различны;
- 2) указанные виды учета оперируют не всегда тождественными массивами исходной информации.

Рассмотрим правила и методы ведения учета. В управленческом учете можно воспользоваться принципами положения по бухгалтерскому учету, подходами, декларируемыми МСФО, можно использовать и иные приемы и методы. В первую очередь, речь идет о ме-

годах оценки. В указанных системах они могут различаться. Для примера обратимся к методам оценки потребленных материально-производственных запасов. Несмотря на отмену метода ЛИФО в бухгалтерском финансовом учете, ничто не препятствует его сохранению в управленческом учете, если подготовленная таким образом информация представляется более полезной менеджменту организации. В управленческом учете могут применяться и другие, известные в международной практике, но не используемые в финансовом учете подходы (ХИФО – highest in – first out – стоимость товарно-материальных ценностей списывается в расходы по наивысшей цене независимо от последовательности приобретения; ЛОФО – last out – first out в первую очередь, списываются материалы, имеющие наименьшую оценку, независимо от срока их приобретения).

В управленческом учете холдингов списание запасов в расходы может осуществляться методами КИФО (concern in – first out) и КИЛО (concern last – first out). Применение метода КИФО означает, что в производстве в первую очередь используются материальные запасы, поставленные предприятиями внутри группы. Если объем внутренних поставок ненамного превышает поставки извне и статья производственных запасов невелика, применение указанного метода позволит избежать процедуры элиминирования нереализованных прибылей в процессе составления консолидированной управленческой отчетности. Метод КИЛО предполагает, что в производстве группы в первую очередь используются внешние поставки. Исключение нереализованных прибылей в этом случае необходимо. Следствием использования этого метода является относительное (по сравнению с методом КИФО) занижение в консолидированной управленческой отчетности стоимостной оценки запасов.

Менеджменту организаций, в первую очередь, зачастую необходима реальная информация о движении денежных средств. Поэтому в отличие от финансового учета, применяющего метод начисления, в управленческом учете может использоваться кассовый метод.

Можно привести и иные примеры различий в правилах и методах ведения финансового и управленческого видов учета.

Рассмотрим массивы исходной информации. Как известно, «выходом» из системы управленческого учета является управленческая отчетность [2, С. 24-25], содержание которой должно соответствовать информационным запросам внутрифирменного управления. Во внутренней отчетности должны приводиться данные в натуральных единицах измерения, раскрываться сведения о показателях на единицу продукции и должна содержаться информация о результатах деятельности различных центров финансовой отчетности. Существенное место в управленческой отчетности должна занять и нефинансовая информация, чрезвычайно важная для решения стратегических задач управления.

В управленческом учете могут отражаться события хозяйственной жизни организации, не являющиеся объектами учета (доходы, расходы и финансовые результаты, еще не полученные (не понесенные), но ожидаемые в ближайшем времени вследствие реализации подписанных предприятием соглашений, договоров о намерении и проч.). Кроме того, весьма полезным для целей управления оказывается отражение на счетах управленческого учета плановой бюджетно-сметной информации. Это свидетельствует о том, что управленческому учету, помимо первичной информации, циркулирующей в финансовом учете, приходится аккумулировать и обрабатывать дополнительный информационный массив.

Итак, управленческий учет имеет собственную цель, решает специфические задачи, обладает собственным массивом первичной информации, которая в соответствии со

стоящими перед ним задачами подлежит обработке по особым, свойственным лишь управленческому учету алгоритмам. Указанные особенности позволяют утверждать: подобно финансовому, налоговому учету, формированию отчетности по МСФО управленческий учет нуждается в собственной учетной политике – учетной политике для целей управленческого учета (УПУУ).

Управленческая учетная политика, по нашему мнению, должна стать фундаментом управленческого учета предприятия. При этом ее содержание и структура индивидуальны для каждой организации и представляют собой коммерческую тайну. Определяя содержание УПУУ, необходимо отталкиваться от информационных запросов менеджеров организации.

Актуальность проблемы формирования УПУУ возрастает в связи с проявляющейся в последнее время тенденцией частичного использования информации внутреннего управленческого учета для целей подготовки отчетности по МСФО. Так, МСФО(IFRS)7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации» содержит указания на то, что в процессе подготовки внешней финансовой отчетности компании должны раскрывать анализ чувствительности к рыночным рискам, проведенный в целях внутреннего управления.

В МСФО (IFRS)8 «Операционные сегменты» отмечается: во внешней отчетности компании должны раскрывать информацию, которая готовится компанией для своих внутренних целей при оценке финансовых показателей отдельных операционных сегментов и принятии решений по распределению ресурсов между операционными сегментами. На необходимость использования компанией внутренней управленческой информации для целей представления публичной финансовой отчетности указывают следующие положения стандарта:

1) основой идентификации сегментов в целях представления публичной финансовой отчетности должна стать внутренняя информация, на основе которой менеджмент компании принимает операционные решения;

2) включенные во внешнюю сегментную отчетность данные (оценка активов, обязательств, доходов, расходов и финансовых результатов сегментов) должны совпадать с соответствующей информацией, представленной руководителю, принимающему операционные решения.

МСФО (IFRS)8 не допускает корректировку оценок данных внутренней сегментной отчетности для целей их включения в финансовую отчетность – в публичных отчетах они должны быть показаны в том же измерении, в каком они отражаются в управленческой отчетности.

Таким образом, подготовка управленческой учетной политики будет способствовать не только формированию информации для целей внутрифирменного управления, но и успешной реализации положений международных стандартов финансовой отчетности.

В специальной научной литературе [2, С. 10-12] обобщены современные отечественные и зарубежные концепции подготовки информационной базы учетной системы предприятия, функционирующего в постиндустриальной экономике, и управленческого учета, в частности. Проведенное в этой области исследование позволило не только раскрыть сущность и содержание управленческой учетной политики, но и обосновать ее место в системе управленческого учета организации. Предложенная нами методика формирования учетной политики в системе управленческого учета, охватывая организационный, технический и методический аспекты, носит универсальный характер и может быть использована в практической деятельности любой организацией независимо от ее отраслевой принадлежности [3, С. 126-129].

По нашему мнению, управленческую учетную политику следует рассматривать как инструмент повышения конкурентоспособности предприятия: она способствует оптимальной организации внутрифирменного управления на базе специальным образом подготовленной, структурированной оперативной информации. Используя данные, подготовленные в соответствии с положениями разработанной УПУУ, предлагаются некоторые подходы к решению следующих управленческих задач:

- о приоритете дальнейших инвестиций в активы того или иного подразделения;
- по мотивации работников центров прибыли;
- по производству собственной продукции или реализации покупных товаров;
- количеству производимой продукции (объему продаж), доходности от выпуска и реализации продукции, управлению затратами, управлению производственными рисками (расчет операционного рычага);
- определению оптимального размера запасов;
- оптимизации ценообразования;
- максимизации потока денежных средств и снижению риска возникновения просроченной дебиторской задолженности;
- разработке мер, направленных на снижение коммерческих расходов;
- расчету трансфертной цены;
- проведению оценки предстоящих операционных рисков компании (расчет операционного леввериджа на базе деления затрат на постоянные и переменные);
- анализу конкурентоспособности продукции;
- анализу конкурентной среды в целях стратегического планирования.

Основным из выделенных преимуществ информации, подготовленной по УПУУ, при решении управленческих задач является возможность оценки эффективности бизнеса не только предприятия в целом, но и вклада его отдельных сегментов (центров ответственности) в общий результат. Наряду с этим информация, подготовленная по УПУУ, позволяет оценивать и сопоставлять нефинансовые показатели, что неосуществимо в финансовом и налоговом видах учета.

Таким образом, внедрение учетной политики для целей управленческого учета, даже в объеме ее отдельных элементов, призвано стать действенным инструментом создания условий для занятия организациями лидирующих позиций на рынке в результате повышения их конкурентоспособности.

#### Список литературы

1. Палий В.Ф. Теория бухгалтерского учета: современные проблемы. – М.: Бухгалтерский учет, 2007.
2. Сатмурзаев А.А. Калькулирование себестоимости продукции в системе управленческого учета: теория, методология и организация (на примере АПК РК): Автореферат дисс. ... д-ра экон. наук. – Туркестан, 2009.
3. Сатмурзаев А.А. Методические вопросы разработки и оптимизации учетной политики // Каз ЭУ хабаршысы. – Алматы, 2003. – № 2.

Получено 7.12.2010