

Жернакова М.Б.

канд. экон. наук, доцент кафедры
«Корпоративное управление»
ФГБОУ ВО «Государственный
университет управления», Москва

e-mail: mzhernakova@yandex.ru

Шестакова И.М.

канд. экон. наук, доцент,
заведующий кафедрой
бухгалтерского учета и финансов,
Сибирский государственный
аэрокосмический университет
имени академика М.Ф. Решетнева,
Красноярск

e-mail: mzhernakova@yandex.ru

Обоснование управленческих решений на основе данных управленческого учета

Аннотация

Статья посвящена анализу места и роли управленческого учета в принятии управленческих решений. Авторы исходят из того, что современный экономический кризис требует обеспечения гибкости управления и повышения эффективности стратегических и оперативных решений. В статье рассмотрены этапы развития управленческого учета, дается сравнение содержания таких экономических категорий как управленческий учет, контроллинг, планово-экономическая деятельность, хозяйственный расчет. Приведена периодизация экономических кризисов и изменений в управленческом учете. Рассмотрены процессы совершенствования управления предприятиями в СССР. Авторы рассматривают особенности стратегического и оперативного управленческого учета, цели применения управленческого учета в организации, требования, предъявляемые к информации, формируемой в системе управленческого учета.

Ключевые слова:

антикризисное управление, управленческий учет, контроллинг, планово-экономическая деятельность, хозяйственный расчет управленческие решения, стратегический управленческий учет, оперативный управленческий учет.

Zhernakova M.B.

Candidate of Economic Sciences, Associate Professor, "Corporate Governance" Department, FSBEI HE State University of Management, Moscow

e-mail: mzhernakova@yandex.ru

Shestakova I.M.

Candidate of Economic Sciences, Associate Professor, Head of the Department of Accounting and Finance, Siberian State Aerospace University named after Academician M.F. Reshetnev, Krasnoyarsk

e-mail: mzhernakova@yandex.ru

Justification of Administrative Decisions on the Basis of Management Accounting Data

Abstract

The article analyzes the place and role of management accounting in making managerial decisions. The authors believe that the current economic crisis demands flexibility, control and efficiency strategic and operational decisions. The article describes the stages of development of management accounting, a comparison of the content of such economic categories as management accounting, controlling, planning, economic activity, and economic calculation. Given the periods of economic crises and changes in management accounting. The article highlights the processes of improving the management in the USSR. The authors consider the characteristics of strategic and operational management accounting, purpose of management accounting in the organization, the requirements to the information formed in system of management accounting.

Keywords:

management (managerial) accounting, crisis management, controlling, planning, economic activity, economic calculation, management decisions, strategic management (managerial) accounting, operational management (managerial) accounting.

В настоящее время затянувшийся экономический кризис и связанная с этим насущная потребность в антикризисном управлении организациями требуют от руководителей уделять все больше внимания оптимизационным процессам управления бизнесом. В частности, особого внимания требует выбор и использование накопленных в теории и практике методик по учету затрат и формированию финансовых результатов, позволяющих повысить эффективность принимаемых решений. Это связано с тем, что при изменении условий внешней среды организации необходимо достаточно гибко и оперативно на них реагировать и, как следствие, регулировать внутренние производственные и управленческие процессы.

По нашему мнению, основой для обеспечения выработки и реализации эффективных управленческих решений в настоящее время становится использование управленческого учета, цель которого состоит в предоставлении своевременной и качественной информации руководству организации.

В мировой практике управленческий учет применяется достаточно давно и широко (см. табл. 1). В России он стал использоваться примерно 20 лет назад. Основой его применения послужило принятие программы реформирования бухгалтерского учета и приближения его к международным стандартам учета и отчетности.

Вместе с тем отметим, что в экономической теории и в практике управления деятельностью орга-

Таблица 1

Этапы развития управленческого учета за рубежом [4]

Этап	Период	Характеристика
1	До 1950 г.	Цель – использование информации управленческого учета для определения затрат, прибыли и контроля
		Расчет затрат и калькулирование себестоимости продукции. Бюджетирование. Разработаны и используются системы «стандарт-кост» и «директ-кост». Создана организация финансового контроля размера и состава затрат
2	До 1965 г.	Цель – подготовка информации для управленческих решений
		Управленческое планирование. Анализ принятия управленческого решения. Учет по центрам ответственности. Организация контроля с использованием технологий ситуационного анализа Развитие калькуляционной системы «директ-кост»
3	До 1985 г.	Цель – ориентация на информацию, возникающую в бизнес-процессах
		Оптимизация затрат. Формирование комплекса мероприятий по сокращению потерь ресурсов. Процессный анализ. Разработка новых методов учета и управления затратами, методик по учету использования ресурсов в бизнес-процессах, применению анализа эффективности бизнес-процессов
4	С 1985 г.	Цель – развитие учетных технологий для эффективного менеджмента
		Управление организационными инновациями. Управление созданием дополнительной стоимости. Оценка и планирование показателей стоимости. Разработка и использование методов «ABC», «JIT»; калькулирования по последней операции; на основе движения продукта; по стадиям «жизненного» цикла и др. Развитие стратегического управленческого учета

Таблица 2

Сравнение содержания экономических категорий

Название экономической категории	Определение экономической категории
Управленческий учет	Интегрированная система учета затрат и доходов, нормирования, планирования, контроля и анализа, систематизирующая информацию для принятия оперативных управленческих решений и координации развития организации
Контроллинг	Концепция, основывающаяся на разработке оперативных и стратегических целей организации, учитывающая изменения внутренней и внешней среды; моделирующая систему управления на достижение обозначенных целей и выполняющая функцию управления управлением (планирование, учет, контроль, бизнес-анализ, организация документооборота)
Планово-экономическая деятельность	Совокупность действий, в результате которых определяются направления развития, его темпы, этапы обеспечения, ресурсы, результат деятельности; для характеристики деятельности организации и ее структурных подразделений разрабатывается система показателей
Хозяйственный расчет	Метод хозяйствования, основанный на измерении расходов и доходов предприятий, его структурных и функциональных подразделений; использующий экономические стимулы к увеличению объемов производства, улучшению качества продукции, увеличению заработной платы для обеспечения эффективной деятельности

низаций представлены в настоящем или использовались в прошлом другие, схожие по содержанию, категории (см. табл. 2).

Кризисные явления в экономике всегда являлись катализаторами развития экономической мысли, которая продвигалась вперед путем активного проведения поисковых исследований, в результате чего создавались механизмы преодоления последствий кризиса. Наиболее показательными, на наш взгляд, в этом плане являются периоды, в которые были созданы так называемые современные модели учета затрат, широко используемые сегодня в практике работы организаций (см. табл. 3).

Анализ этих периодов показывает, что по количеству методик, способствующих оптимизации учета и управления затратами, наиболее емким является третий из приведенных периодов – период нефтяного кризиса, когда автомобилестроительные корпорации искали способы снижения себестоимости продукции для обеспечения ее конкурентоспособности и сохранения размера рыночной ниши.

Необходимо отметить, что в СССР также предпринимались попытки совершенствовать процессы управления предприятиями. Так, в начале 30-х гг. появились первые публикации по хозяйственному расчету предприятий. Затем поиски методологиче-

Таблица 3

Периодизация экономических кризисов и изменений в управленческом учете

Период и причина экономических кризисов	Новация в управленческом учете
1907 г. (девять стран охвачены кризисом) Увеличение Банком Англии учетной ставки. США – источник притока капиталов в Великобританию	<i>Standart costing</i> . Идея Г. Эмерсона «Подлинная цель учета состоит в том, чтобы увеличить число и интенсивность предостережений» Чартер Гаррисон в 1911 г. развил идею в книге «Учет себестоимости в помощь производителю» Следует получать информацию не вообще, а только информацию, способную ориентировать управляющий аппарат предприятия
1929–1933 гг. (мировой кризис, начало в США) Рост экономики США, инвестирование в нее средств другими странами. После ужесточения монетарной политики ФРС США обвал на фондовой бирже. Великая депрессия	<i>Direct Costs</i> . Разработанная система учета прямых затрат опубликована американским экономистом Д. Гаррисоном в январе 1936 г. В бюллетене Национальной ассоциации промышленного учета. Начало практического применения в США с 1953 г. после публикаций описания этой системы Американской ассоциации бухгалтеров
1973–1974 гг. (нефтяной кризис) Значительное уменьшение объемов добычи нефти в арабских странах, резкий рост цен на нефть – 400%	<i>JIT (just in time), target costing, kaizen costing</i> . Разработаны в Японии в середине 70-х гг. прошлого столетия в автомобилестроении и др. Все они основаны на планировании, учете, анализе и снижении затрат на производство продукции
1987 г. Крах фондового рынка США, а затем Южной Кореи, Канады, Австралии и Гонконга	<i>Activity Based Costing (ABC)</i> . Р. Купер и Р. Каплан (Cooper and Kaplan, 1988) разработали дифференцированный подход к отнесению косвенных расходов на продукцию и расчет себестоимости по функциям

Таблица 4

Сравнение традиционного управленческого и стратегического учета в организации

Область сравнения	Традиционный управленческий учет	Стратегический управленческий учет
Роль в процессе управления организацией	Решение оперативных, в большей степени производственных, задач	Решение задач в рамках конкурентных и корпоративных стратегий, корректировка стратегии по стадиям развития бизнеса, согласование стратегической и оперативной деятельности
Анализ внутренней среды	Анализ внутренних возможностей организации	Оценка финансового, производственного, ресурсного потенциала организации при достижении обозначенных стратегических целей
Анализ внешней среды	Как правило, не проводится. Возможны аналитические процедуры, например, при установлении цены на продукцию	Анализ внешних факторов, оказывающих влияние на конкурентоспособность и развитие бизнеса (изменение политической ситуации, законодательства, конкурентной среды, поведения и предпочтения покупателей, др.). На основе анализа среды формулируется миссия, определяются цели, стратегии, направленные на их достижение
Анализ затрат, доходов, финансовых результатов	Анализ по направлениям: соответствие фактических затрат, доходов, финансовых результатов нормативным, выполнение заданий, установленных при бюджетировании по центрам ответственности и организации в целом	Анализ информации о рынках сбыта, стратегии конкурентов, их преимуществах. Мониторинг стратегии организации, рекомендации о корректировках для обеспечения сохранности и расширении рыночной ниши. Рыночные перспективы портфеля выпускаемой продукции. Долговечность продукции. Стадии ее жизненного цикла. Анализ соотношения показателей «цена – затраты – качество» (конкурентоспособность продукции). Прогнозирование затрат, доходов и финансовых результатов
Информационное поле	Оперативная информация о затратах и результатах в производственном учете при формировании и исполнении генерального бюджета организации	Формирование системы сбора, обобщения, формы предоставления и анализа информации о реализации стратегии развития организации
Внутренний контроль	Контроль показателей бюджетных и отчетных форм, при наличии отклонений, их причины и виновных	Контроль реализации стратегии организации
Оценка деятельности	Оценка деятельности центров ответственности и организации	Использование системы сбалансированных показателей для оценки бизнеса в целом и отдельных его сегментов
Управленческие решения	Тактические. Обеспечение процесса принятия решений	Стратегические. Обеспечение процесса принятия решений

ских подходов замедлились из-за усиления жесткого администрирования. В военные и послевоенные годы были другие целевые установки, позволившие решать потребности военных ведомств и восстановления экономики. С открытием месторождений нефти и газа в Западной Сибири в 60-е гг., особенно в период нефтяного кризиса, страна получала весомые доходы в государственный бюджет.

Вместе с тем отсутствие значительных технологических новаций способствовало замедлению темпов роста экономики. Начался поиск решений по совершенствованию хозяйственного механизма управления социалистической экономикой. Поэтому в 70-е гг. отраслевые научно-исследовательские институты активно занимались разработкой норм и нормативов, а в учете стал использоваться нормативный метод учета затрат (советский аналог стандарт-костинг).

Наращение кризисных явлений в экономике конца 80-х — начале 90-х гг. явилось причиной применения системы директ-костинг. Он использовался с целью оптимизации соотношения между размером постоянных расходов (в крупных промышленных объединениях они достигали 7000% от прямых затрат) и прибылью от продаж. При снижении объемов производства и перепрофилировании государственных предприятий было необходимо, прежде всего, снижать постоянные расходы. Найти разумные соотношения позволял операционный анализ, проводимый на основе использования основных показателей и методических приемов системы директ-костинг.

В настоящее время управленческий учет подразделяют как стратегический (для высшего руководства организации) и традиционный, оперативный (для менеджеров среднего и низового уровней управления).

Стратегический управленческий учет — это управленческий учет, обеспечивающий внутренних пользователей информацией о стратегии развития ор-

ганизации в рамках действующей учетной системы, ориентированный на процесс принятия долгосрочных управленческих решений на основе анализа внешней и внутренней бизнес-среды.

Стратегический управленческий учет является инструментом стратегического менеджмента, а его информационная база строится в соответствии со стратегией управления.

В оперативном управленческом учете анализируются внутренние процессы (снабжение, производство, сбыт продукции) и реализуются функции управления (планирование, учет, анализ, контроль), но не рассматриваются внешние процессы и объекты (факторы внешней среды).

В табл. 4 представлены области сравнения, их характеристика в традиционном управленческом и стратегическом управленческом учете организации.

В профессиональной литературе первые исследования по стратегическому управленческому учету опубликованы в конце прошлого столетия. В это время были разработаны модели стратегического планирования (бюджетирование), концепции стратегического управленческого учета и стратегического анализа.

В последние годы, когда в целом закончился значительный по продолжительности и сложный по происходящим процессам первоначальный этап формирования рыночной экономики в РФ, становятся особенно актуальными вопросы стратегического управления организациями. При этом формирование управленческих решений должно происходить на основе использования системной информации, получаемой в рамках стратегического управленческого учета.

Управленческий учет обладает целями, объектами, принципами, требованиями к предоставляемой информации.

Цели применения управленческого учета в организации представлены на рис. 1.

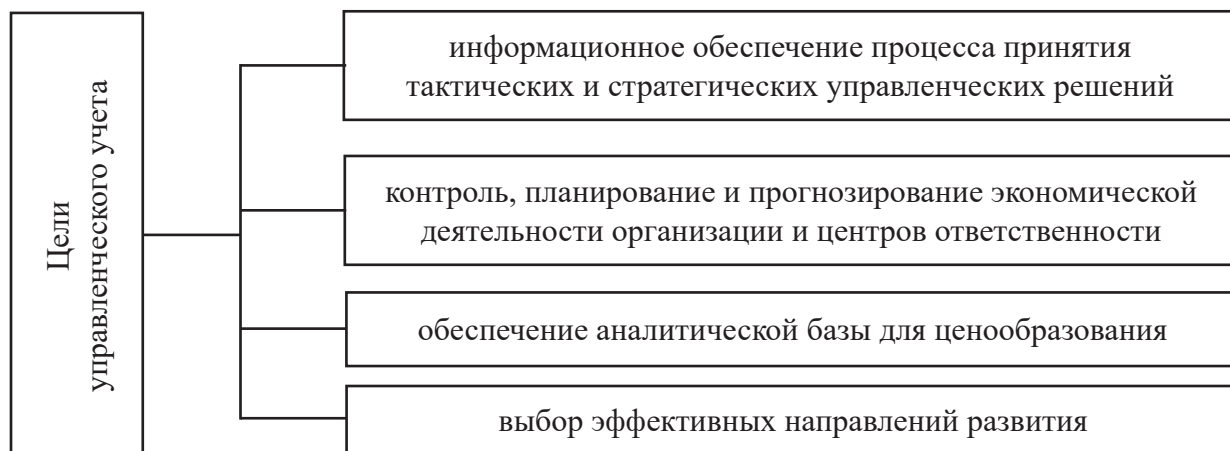


Рис. 1. Совокупность целей применения управленческого учета

Таблица 5

Цели управленческого учета в ближайшее десятилетие [5]

Место	Цель	Количество	
		человек	%
1-е	Оценка эффективности деятельности организации (Business performance evaluation)	145	58
2-е	Контроль затрат и финансовый контроль (Cost/financial control)	100	40
3-е	Интерпретация и представление результатов деятельности (Interpreting/presenting management accounts)	88	35
4-е	Максимизация прибыли (Profit improvement)	87	35
5-е	Планирование/управление бюджетом (Planning/managing budget)	83	33
6-е	Стратегическое планирование и принятие управленческих решений (Strategic planning/decision making)	80	32
7-е	Внедрение бизнес-стратегий (Implementing business strategy)	72	29
8-е	Генерирование и создание стоимости (Generation/creation of value)	64	25
9-е	Внедрение и разработка новых информационных систем (Implementing/designing new information systems)	64	25
10-е	Интерпретация информации об операционной деятельности (Interpreting operational information)	58	23

Таблица 6

Требования, предъявляемые к информации, формируемой в системе управленческого учета

Название	Содержание
Конфиденциальность	Территориальное разделение работников с полномочиями в зависимости от решаемых задач. Ограничение лиц для доступа к информации. Повышенные требования к работникам для обеспечения сохранности информации
Достаточность	Информация должна быть четкой, не содержать лишнего, не отвлекать внимание на несущественные сведения
Достоверность	Правдивость, полнота, доступность
Точность	Информация не должна содержать ошибок или пропусков
Экономичность	Затраты на использование системы управленческого учета должны быть значительно меньше полученных выгод
Полезность	Привлекательность для пользователей
Адресность	Доведение до пользователей при соблюдении конфиденциальности
Оперативность	Предоставление в сроки, позволяющие вовремя принять эффективное управленческое решение
Гибкость	Обеспечение полноты информации в меняющихся управленческих ситуациях
Целесообразность	Соответствие той цели, для которой она подготовлена
Своевременность	Представление информации по требованию
Сопоставимость	Сопоставимость по времени и центрам ответственности
Понятность	Доступность, не перегруженность деталями
Возможность сравнения	Предоставление показателей по окончании отчетного периода, их анализ, выявление причин отклонений, разработка корректирующих действий и направлений развития бизнеса
Аналитичность	Наличие данных для текущего экспресс-анализа и возможности проведения последующего анализа на основе применения информационных технологий

Результаты опроса членов общества бухгалтеров — специалистов по управленческому учету в Великобритании (Chartered Institute of Management Accountants, CIMA) относительно целей управленческого учета в ближайшие 10 лет приведены в табл. 5.

Проведенное ранжирование основных целей управленческого учета по материалам указанного исследования позволяет сделать вывод, что, по мнению специалистов, преобладающими по-прежнему являются:

- оценка эффективности деятельности;
- контроль затрат и финансовый контроль.

Очевидно, что эти цели носят тактический характер, следовательно, по-прежнему возможный потенциал управленческого учета остается недооцененным.

Основным предназначением управленческого учета является предоставление менеджерам организации достоверной, полной и своевременной информации для принятия управленческих решений.

Формирование документального обеспечения любой системы управления предполагает сбор и подготовку информации, необходимой пользователям. При этом информация, как правило, обрабатывается до предоставления пользователю. Для этого используются утвержденные формы предоставления информации. Точность, краткость, систематизация получаемой информации позволяют ускорить процесс принятия решения.

Поскольку обычно формируются достаточно большие массивы информации, разработаны основные требования, которым предоставляемая информация должна соответствовать (см. табл. 6).

Характеризуя управленческий учет как часть информационной системы организации, можно констатировать, что предметом управленческого учета является производственная деятельность ор-

ганизации в целом и ее отдельных структурных подразделений (центров ответственности).

Если сравнивать два вида учета — управленческий и финансовый, то с позиции направленности предоставляемой информации их можно дифференцировать (см. рис. 2).

Таким образом, управление как ответственный и трудоемкий процесс должно быть систематизировано и подкреплено соответствующей достоверной информацией. Управленческий учет обеспечивает руководителей именно той информацией, которая необходима для процессов контроля и планирования, учета и оценки деятельности организации и центров ответственности. Разработка и принятие эффективных управленческих решений — основа обеспечения конкурентоспособности продукции, формирования рациональной организационной структуры и кадровой политики, создания положительного имиджа и др.

В настоящее время управленческий учет представляет собой не только учетную систему, но является частью системы управления организацией в целом. Появление управленческого учета связано с развитием техники и технологии производства, науки и практики менеджмента, появлением новых инструментов рынка, усилением конкуренции. Основная цель управленческого учета — обеспечение информацией менеджеров, ответственных за достижение конкретных производственных показателей. Наличие системы управленческого учета улучшает качество принимаемых решений.

Но организация управленческого учета — внутреннее дело экономического субъекта. Важным при создании системы управленческого учета является экономическая эффективность. Внедрение системы управленческого учета только тогда оправданно, когда полученный в результате эффект превышает затраты на ее создание.



Рис. 2. Информационная направленность видов учета

Литература

1. Баталов Д.А. Управленческий учет и контроллинг: соотношение категорий [Текст] / Д.А. Баталов, М.С. Рыбьянцева // Научный журнал Кубанского государственного аграрного университета. — 2011. — № 69. — С. 189–206.
2. Булгакова С.В. Аналитические инструменты стратегического управленческого учета [Текст] / С.В. Булгакова // Международный бухгалтерский учет. — 2015. — С. 20.
3. Бухгалтерский управленческий учет [Текст]: учебное пособие; под ред. Е.И. Костюковой. — М.: КноРус, 2014. — 272 с.
4. Иванов В.В. Управленческий учет для эффективного менеджмента [Текст] / В.В. Иванов, О.К. Хан. — М.: ИНФРА-М, 2014. — 208с.
5. Котова К.Ю. Управленческий учет в России: Предпосылки становления и перспективы развития [Текст] / К.Ю. Котова, В.Г. Балеевских // Международный бухгалтерский учет. — 2015. — № 14.
6. Шешукова Т.Г. Стратегический управленческий анализ внешней среды: монография [Текст] / Т.Г. Шешукова, Л.В. Шалаева // Федеральное гос. бюджетное образов. учреждение высшего образования «Пермская гос. с.-х. акад. им. акад. Д.Н. Прянишникова», федеральное гос. бюджетное образов. учреждение высшего проф. образования «Пермский гос. нац. иссл. ун-т». — Пермь: ИПЦ «Прокрост», 2015. — 139 с.
7. Шешукова Т.Г. История и перспективы развития управленческого учета на предприятии [Текст] / Т.Г. Шешукова, Д.Г. Красильников // Вестник Пермского университета. Серия: Экономика. — 2010. № 4. — С. 20–26.

References

1. Batalov D.A., Rybjanceva M.S. Upravlencheskiy uchet i kontrolling: sootnoshenie kategoriy [Management accounting and controlling: the ratio of the categories]. *Nauchnyj zhurnal Kubanskogo gosudarstvennogo agrarnogo universiteta* [The scientific journal of the Kuban state agrarian University]. 2011, I. 69, pp. 189–206.
2. Bulgakova S.V. Analiticheskie instrumenty strategicheskogo upravlencheskogo ucheta [Analytical tools of strategic management accounting]. *Mezhdunarodnyj buhgalterskiy uchet* [International accounting], 2015, 20 p.
3. Kostjukova E.I. *Buhgalterskiy upravlencheskiy uchet* [Management accounting]. Moscow, KNORUS Publ., 2014. 272 p.
4. Ivanov V.V., Han O.K. *Upravlencheskiy uchet dlja jeffektivnogo menedzhmenta* [Managerial accounting for effective management]. Moscow, INFRA-M Publ., 2014. 208 p.
5. Kotova K.Ju., Baleevskih V.G. Upravlencheskiy uchet v Rossii: Predposylki stanovleniya i perspektivy razvitiya [Management accounting in Russia: preconditions of formation and development prospects]. *Mezhdunarodnyj buhgalterskiy uchet* [International accounting]. 2015, I. 14.
6. Sheshukova T.G., Shalaeva L.V. *Strategicheskij upravlencheskiy analiz vneshnej sredy* [Strategic management analysis of external environment]. Perm, IPC «Prokrost» Publ., 2015. 139 p.
7. Sheshukova T.G., Krasil'nikov D.G. Istoriya i perspektivy razvitiya upravlencheskogo ucheta na predpriyatii [History and prospects of development of management accounting in the enterprise]. *Vestnik Permskogo universiteta. Seriya: Je-konomika* [Perm University Herald. Series: Economics.], 2010, I. 4, pp. 20–26.