

УДК 338.24

Г.З. Тищенко, О.Ю. Крамлих

ФГОБУ ВО «Финансовый университет при правительстве Российской Федерации»
Смоленский филиал, Смоленск, email: OYKramlikh@fa.ru, gtishenkova@yandex.ru

ИССЛЕДОВАНИЕ АНАЛИТИЧЕСКИХ ВОЗМОЖНОСТЕЙ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА ЗАТРАТ В УСЛОВИЯХ ТРАНСФОРМАЦИИ ЭКОНОМИКИ

Ключевые слова: управленческий учет, задачи, учетно-аналитическая система, затраты, элементы, взаимосвязь организационных процедур, факторы.

Современный мир превратился из кластера национальных экономик в глобальный рынок. Появление новых глобальных моделей электронного бизнеса и электронных систем управления, основанных на цифровых технологиях и Интернете, стало необходимостью для управления организациями всех размеров. В обстоятельствах трансформации экономики действенное регулирование предлагает формирование такой информационной системы, которая может обеспечить поступление надежной, убедительной и актуальной информации для принятия эффективных управленческих решений, приводящих к возрастанию значения управленческого учета. На фоне трансформации экономики возникает преобразование принципов и моделей управления, предусматривающих реформирование целей и задач хозяйствования. В работе показаны аналитические возможности управленческого учета затрат в условиях трансформации экономики. Описана взаимосвязь организационных процедур системы управленческого учета затрат, включающая в себя совокупность тесно взаимодействующих между собой составляющих механизма информационно-аналитического обеспечения субъектов управления. С целью принятия более эффективных управленческих решений следует приводить в систему существенный объем учетных данных. Предлагается при использовании цифровых технологий на предприятиях выстраивать актуальную цифровую учетную модель, которая должна учитывать рациональную оптимизацию разнообразных учетных систем для бизнес-планирования, оценки финансовых показателей, прогнозирования и контроля за деятельностью хозяйствующего субъекта.

G.Z. Tishchenkova, O.Yu. Kramlikh

Financial University under the Government of the Russian Federation, Smolensk Branch,
Smolensk, email: OYKramlikh@fa.ru, maa4@yandex.ru, finubi2020@yandex.ru

RESEARCH OF ANALYTICAL CAPABILITIES OF MANAGEMENT COST ACCOUNTING IN THE CONDITIONS OF ECONOMIC TRANSFORMATION

Keywords: management accounting, tasks, accounting and analytical system, costs, elements, interrelation of organizational procedures, factors.

The modern world has turned from a cluster of national economies into a global market. The emergence of new global e-business models and e-governance systems based on digital technologies and the Internet has become a necessity for managing organizations of all sizes. In the circumstances of the transformation of the economy, effective regulation suggests the formation of such an information system that can provide reliable, convincing and up-to-date information for making effective management decisions, leading to an increase in the importance of management accounting. Against the background of the transformation of the economy, there is a transformation of the principles and models of management, providing for the reform of the goals and objectives of management. The paper shows the analytical possibilities of managerial cost accounting in the context of economic transformation. The interrelation of organizational procedures of the management cost accounting system, which includes a set of closely interacting components of the mechanism of information and analytical support for management subjects, is described. In order to make more effective management decisions, a significant amount of accounting data should be entered into the system. It is proposed, when using digital technologies at enterprises, to build an actual digital accounting model, which should take into account the rational optimization of various accounting systems for business planning, financial performance assessment, forecasting and control over the activities of an economic entity.

Информация, производимая управленческим учетом, предоставляет большую убедительность с целью принятия эффективных управленческих решений,

а также придает конкретность принимаемым мерам.

Наиболее управляемыми, с точки зрения поиска резервов экономии, вли-

яния на прибыль и рентабельность любой организации являются затраты. Для организации данных изменений необходимы смена административной системы, методологий управления и принципов, проведения исследования и постоянного мониторинга затрат.

Целями управления затратами являются: оценка предпринимательской деятельности, положительное влияние на финансовые результаты деятельности, конкурентоспособная, но оптимальная для организации цена, принятие управленческих решений, как в долгосрочной, так и в краткосрочной перспективе. Данные цели можно считать достигнутыми, при обеспечении верных стратегических решений в условиях рыночной экономики.

За последние годы многие организации переходят от учета затрат к всестороннему управленческому анализу, но проблема функционирования системы управления затратами остается открытой. Поэтому исследование по данной теме считается актуальным для всех экономических субъектов.

Цель исследования – показать аналитические возможности управленческого учета затрат в условиях трансформации экономики.

Методы исследования

Основанием методологии исследования служит диалектический метод, рассматривающий экономические события и бизнес-процессы во взаимосвязи и постоянной динамике. В статье применялись такие методы, как сравнительно-экономический, логический, метод моделирования и декомпозиции, системно-структурный метод.

Результаты исследования и их обсуждение

В соответствии с целью и задачами исследования в статье рассматриваются аналитические возможности управленческого учета затрат в условиях трансформации экономики. Обосновывается представление управленческого учета в виде учетно-аналитической системы. Авторами обосновываются задачи управленческого учета, позволяющие связывать организационные процедуры системы управленческого учета затрат.

Показана взаимосвязь организационных процедур системы управленческого учета затрат, включающая в себя совокупность тесно взаимодействующих между собой составляющих механизма информационно-аналитического обеспечения субъектов управления.

Управленческий учет затрат обладает безусловной значимостью для хозяйствующих субъектов различных сфер деятельности. В случае грамотного построения управленческого учета затрат хозяйствующие субъекты имеют возможность достоверно определить размер понесенных расходов, рассчитать объективный финансовый результат, выявить индикаторы результативности деятельности, включая рентабельность и деловую активность, обнаружить нерентабельные виды деятельности и продукции, определить резервы повышения эффективности и, следовательно, повысить прибыль.

Управленческий учет представляет собой внушительную информационную экономическую платформу способную подготовить сбор и оценку данных необходимых в целях наиболее эффективной деятельности предприятий.

Использование механизмов управленческого учета в настоящее время осуществляется в соответствии с имеющимися особенностями практической деятельности каждого предприятия.

Кроме того, выявлено, что различные исследователи под управленческим учетом понимают также «информацию», «процесс», «процесс действий с информацией», «комплексную систему действий с информацией», «систему информационного обмена», «часть управления производством», «экономическую систему», «аналитическую систему», «продолжение и углубление бухгалтерского финансового учета», «систему управления».

Исследователи Л.С. Васильева, Д.И. Ряховский, М.В. Петровская, В.М. Вербицкий в своем определении управленческого учета опираются на его предметную область, нивелируя значительный круг его объектов: «...система учета, планирования, контроля, анализа информации о доходах, расходах и результатах хозяйственной деятельности организации...» [1, с. 7]. Расходы, до-

ходы, а также финансовые результаты деятельности хозяйствующего субъекта являются важнейшими экономическими категориями, объектами финансового и иного управления. Однако, управленческий учет, по мнению авторов, призван управлять не только объектами учета: доходами, расходами и финансовыми результатами как источниками финансирования деятельности (объекты бухгалтерского учета), но и другими сторонами деятельности хозяйствующих субъектов.

В определениях Ч.Т. Хорнгрена и Дж. Фостера, М.А. Вахрушиной, А.Д. Шеремета и Т.М. Одинцовой присутствует посыл на манипулятивные действия с информацией: установление, оценка, сбор, учет, группировка, организация, изучение, разъяснение, освещение, прием, хранение, сохранение информации. Указанные процедуры должны применяться для осуществления эффективных распоряжений руководства. То есть для того, чтобы менеджеру принять решение в области управления, ему необходима информация, определенным образом собранная и обработанная [2, с. 1164].

По мнению авторов, управленческий учет является сложным и составным понятием, состоящим из таких категорий как «управление» и «учет». Поэтому в акценте на функции управления и их перечислении в определении управленческого учета нет особой необходимости. Следовательно, управленческий учет представляет, с одной стороны, определенную разновидность учета, а с другой стороны выступает инструментом управления со всеми вытекающими функциями [3, с. 32].

Рассмотрев всего несколько дефиниций управленческого учета, авторы убедились в неоднозначности данной категории.

Е.А. Абрамова объясняет управленческий учет следующим образом: «... как самостоятельное направление управленческий учет и анализ его сущности поставил множество вопросов и противоречий, включая необходимость выделения его предметной области и определения элементов метода от смежных наук. Представленные другими исследователями определения управленческого учета обладают уязвимостью, так как авторы основываются на общих рассуждениях и некоторых примерах» [4, с.25].

Несмотря на сложность и неоднозначность такого явления как управленческий учет, авторы дают собственное авторское определение: управленческий учет – это самостоятельная информационно-аналитическая система, направленная на сбор и подготовку сведений, которые необходимы для исполнения эффективных распоряжений руководства.

Важным объектом управленческого учета (собственно, этот объект и послужил появлению и развитию управленческого учета) являются затраты.

Специалисты связывают получение прибыли с полученными доходами и осуществленными затратами. У финансистов, бухгалтеров и менеджеров существуют различные интерпретации дефиниций «затраты», «расходы», «издержки» и «себестоимость».

Наиболее точная дефиниция затрат, по мнению авторов, предложена профессором Н.П. Кондраковым, который под затратами понимает стоимость ресурсов, использованных на выполнение определенных задач. «При этом исследователь уточняет три критерия формирования затрат:

- осуществленные затраты обязательно соотносятся с конкретными целями, задачами и действиями (операциями), что подразумевает выполнение принципа целесообразности;

- объем использованных ресурсов или затраченных средств должен выражаться в стоимостном эквиваленте для выполнения расчета ресурсов, что обеспечивает принципы денежного измерения и соизмеримости;

- затраты определяются величинами использованных ресурсов (трудовых, материальных, финансовых и других), что обеспечивает принцип идентификации» [5, с. 13].

Следует обратить внимание, что многие исследователи отождествляют понятия «затраты», «расходы», «издержки», что искажает экономический смысл рассматриваемых категорий. Между тем, анализ литературы показывает, что «издержки» – понятие, пришедшее в бухгалтерский, а затем и в управленческий учет, из экономической теории. Экономисты затратами называют издержки. Остается выяснить разницу между затратами и расходами.

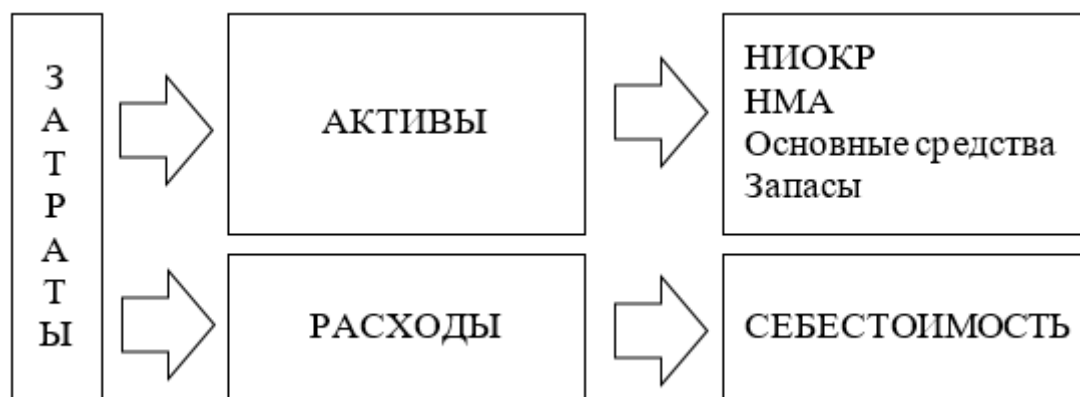


Рис. 1. Затраты и расходы для формирования стоимости активов и себестоимости

Источник: составлено авторами по [6]

ЗАДАЧИ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА	
1.	Генерирование данных о фактическом наличии и перемещении материальных, трудовых, финансовых и прочих ресурсах предприятия.
2.	Установление и оценка влияния всех выявленных факторов на итоговые показатели практической деятельности предприятия и его подразделений.
3.	Предусмотрение деятельности предприятия, его структурных подразделений и прочих центров ответственности.
4.	Порядок регистрации затрат, результатов деятельности, а также отклонений по предприятию, структурным подразделениям и прочим параметрам.
5.	Вычисление разнообразных индикаторов фактической себестоимости продукции/работ/услуг и их несоответствий относительно нормативных данных.
6.	Установление итоговых результатов работы каждого структурного подразделения согласно центров ответственности, технологических решений, продаже изделий, выполненных работ и оказанных услуг, бизнес-процессов, операций и прочих критерий.
7.	Проверка и оценка финансово-хозяйственной деятельности предприятия, его структурных подразделений и прочих центров ответственности.
8.	Отображение данных о влиянии предполагаемых в дальнейшем событий, сформированных с учетом прежних событий.

Рис. 2. Задачи управленческого учета

Источник: составлено авторами по [8]

Анализируя разницу между затратами и расходами, д.э.н. Т.Ю. Дружиловская полагает, что «основное свойство затрат проявляется в их участии в незавершенном

производстве и формировании себестоимости. При этом затраты включаются в стоимость активов. Затраты в учете изначально не признаются расходами» [6, с. 32].

Авторы согласны с мнением Т.Ю. Дружиловской и представляют схему отличия затрат от расходов (рис. 1).

Таким образом, понятие затраты шире понятия расходы. За счет затрат формируется часть расходов, включаемых в себестоимость продукции. Затраты также формируют стоимость некоторых активов.

Управленческий учет затрат должен иметь свое предназначение, включая цели и задачи, предмет и объект, а также пользователей.

Различные исследователи управленческого учета едины в понимании его цели. Так, основная цель управленческого учета – обеспечение руководства требуемыми сведениями для осуществления эффективного управления деятельностью предприятия.

На рисунке 2 представлены основные задачи управленческого учета.

Учитывая сложность и многогранность управленческого учета, в настоящее время представляется сложным выделить его предмет и объект. По мнению авторов, в широком смысле предметом управленческого учета следует назвать деятельность хозяйствующих субъектов. С данной позицией солидарны исследователи В.М. Вербицкий [2, с. 8], В.А. Еременко и Т.Р. Кантышева [7, с. 24] и А.В. Зеленева [8, с. 39].

В некоторых случаях предметом управленческого учета также могут выступать отдельно взятые процессы, воздействующие на отдельный объект либо бизнес-процесс. Следовательно, предметом управленческого учета затрат являются бизнес-процессы, в результате осуществления которых образуются затраты.

Объектами управленческого учета затрат являются различные элементы внешней и внутренней среды хозяйствующего субъекта: операции, осуществляемые предприятием и структурными подразделениями; операции взаимодействия с контрагентами, государством, кредиторами, собственниками и т.д.; результаты хозяйственной деятельности; внутренняя отчетность; внутренние политики (финансовая, маркетинговая, кадровая и т.д.); миссия и стратегии хозяйствующих субъектов.

Сформированная система управленческого учета в каждом экономическом субъекте неповторима и уникальна,

так как она непосредственно привязана к индивидуальным особенностям его финансового-хозяйственной деятельности.

Выбор системы управленческого учета затрат зависит от территориальных особенностей хозяйствующего субъекта и его структурных подразделений, транспортной инфраструктуры, рыночной специфики, отраслевой принадлежности, осуществляемых видов деятельности, размера, количества структурных подразделений, применяемой технологии производства, ассортимента продукции или услуг и т.п. Организация такой системы – сугубо внутреннее дело хозяйствующего субъекта, определяется исходя из целей и задач стоящих перед ним.

На выбор системы управленческого учета и организации ее элементов существенное влияние оказывают такие группы факторов как: политические юридические, экономические, социальные, экологические, организационные, технические и технологические, компетентность и опыт руководства, потребность менеджеров в определенной управленческой информации [9, с. 47].

Взаимосвязь организационных процедур системы управленческого учета затрат включает в себя совокупность тесно взаимодействующих между собой составляющих механизма информационно-аналитического обеспечения субъектов управления (рисунок 3).

Эффективная система управленческого учета затрат хозяйствующего субъекта, по мнению авторов, должна включать следующие обязательные элементы:

- 1) методы и инструменты учета, обобщенные в учетной политике;
- 2) ответственные исполнители по сбору и обобщению данных, интерпретации полученной информации;
- 3) первичные документы и первичные сведения (первоначальные источники);
- 4) счета синтетического учета с необходимой аналитикой, организованной при помощи различных аналитических признаков;
- 5) учетные регистры для сбора и обобщения данных;
- 6) формы управленческой отчетности;
- 7) системы контролируемых индикаторов;
- 8) центры (зоны) ответственности.

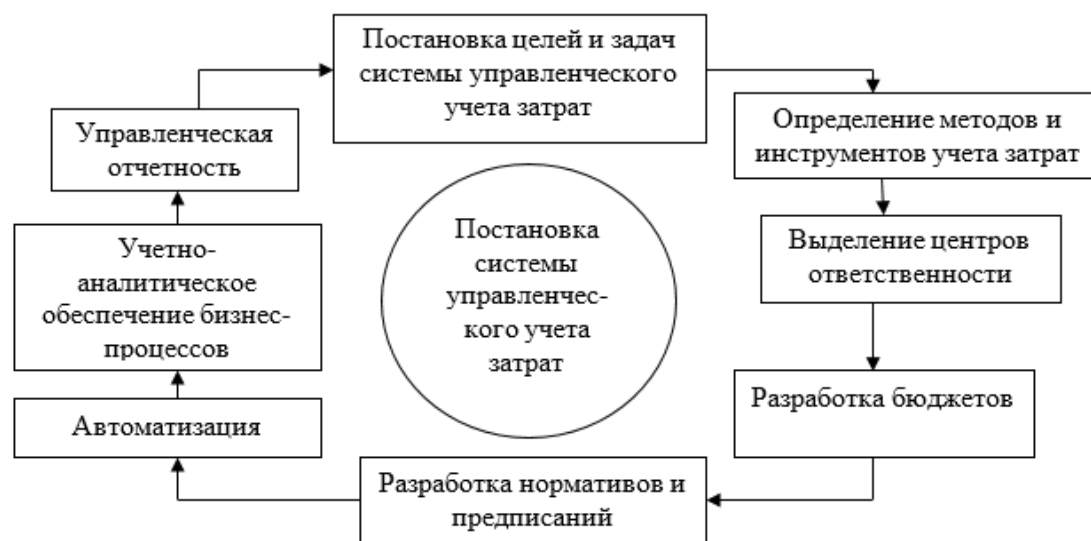


Рис. 3. Модель взаимосвязи элементов организации управленческого учета затрат

Источник: составлено авторами

Выводы

Таким образом, управленческий учет затрат необходим, в первую очередь, для принятия оперативных решений, связанных с движением различных ресурсов хозяйствующего субъекта. Система управленческого учета затрат также предоставляет необходимую информацию с целью бизнес-планирования,

оценки финансовых показателей, прогнозирования и контроля за деятельностью хозяйствующего субъекта. При использовании цифровых технологий на предприятиях выстраивается актуальная цифровая учетная модель, которая должна учитывать рациональную оптимизацию разнообразных учетных систем.

Библиографический список

1. Вербицкий В.М. Перспективы развития учета в системе управления // Менеджмент в России и за рубежом. 2018. № 5 (50). С. 5-15.
2. Одинцова Т.М. Бухгалтерский учет: развитие и трансформация в контексте вызовов современности // Международный бухгалтерский учет. 2021. Т. 24. № 10 (484). С. 1162-1187.
3. Земляк С.В., Ганичева Е.В., Гусарова О.М. и др. Анализ влияния цифровых технологий на финансовую устойчивость российских компаний. М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и К», 2022. 146 с.
4. Абрамова Е.А., Любшина Д.С. Управленческий учет как элемент информационного обеспечения коммерческой организации // Калужский экономический вестник. 2020. № 2. С. 24-26.
5. Кондраков Н.П., Иванова М.А. Бухгалтерский управленческий учет: учебное пособие. М.: ИНФРА-М, 2017. 598 с.
6. Дружиловская Т.Ю. Характеристика «Расходов» и «Затрат» для бухгалтерского финансового учета // Международный бухгалтерский учет. 2015. № 2 (344). С. 31-45.
7. Еременко В.А., Кантышева Т.Р. Управленческий учет в системе управления предприятием // Вектор экономики. 2018. № 2 (20). С. 21-25.
8. Зеленева А.В. Организация управленческого контроля на предприятиях малого бизнеса // Вестник науки и образования. 2018. № 11 (47). С. 39-41.
9. Боровикова Т.В., Тищенко Г.З. Инструментарий управленческого учета и контроллинга // Аудит. 2023. № 1. С. 46-48.