

ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ БЮДЖЕТНОЕ
ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО
ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО ОБРАЗОВАНИЯ «ГОСУДАРСТВЕННЫЙ
УНИВЕРСИТЕТ – УЧЕБНО-НАУЧНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫЙ
КОМПЛЕКС»

На правах рукописи

Ложкина Светлана Леонидовна

**КОНЦЕПЦИЯ ФОРМИРОВАНИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОЙ УЧЕТНО-
АНАЛИТИЧЕСКОЙ СИСТЕМЫ НА ОСНОВЕ ИНФОРМАЦИОННОЙ
ПЛАТФОРМЫ МСФО**

08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

Диссертация на соискание ученой степени
доктора экономических наук

Научный консультант:
доктор экономических наук,
профессор Л.В. Попова

Орел - 2014

СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	4
1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ФОРМИРОВАНИЯ ДОКТРИНЫ И ПРАКТИКИ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА.....	15
1.1. Формирование системы управленческого учета в мировой практике ..	15
1.2 Теоретические основы определения сущности и элементов управленческого учета в отечественной и мировой практике.....	41
1.3. Современное состояние и перспективы развития управленческого учета.....	60
2. МЕТОДОЛОГИЯ ФОРМИРОВАНИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОЙ УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОЙ СИСТЕМЫ НА ОСНОВЕ ИНФОРМАЦИОННОЙ ПЛАТФОРМЫ МСФО	94
2.1. Информационная инфраструктура реализации МСФО в российской практике учета.....	94
2.2. Методологические основы использования МСФО в управленческой учетно-аналитической системе.....	117
2.3. Формирование управленческой учетно-аналитической системы на основе информационной платформы МСФО	133
3. КОНЦЕПЦИЯ ФОРМИРОВАНИЯ УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОЙ СИСТЕМЫ ЗАТРАТ В УСЛОВИЯХ АДАПТАЦИИ К МСФО	151
3.1. Модель учета затрат и калькулирования производственной себестоимости продукции с использованием принципов международных стандартов учета.....	151
3.2. Механизм формирования управленческой учетной политики, направленной на подготовку информации в соответствии с требованиями МСФО.....	184
3.3 Технология управленческого анализа с использованием системного подхода.....	196

4. МОДЕЛЬ ФОРМИРОВАНИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ С ИСПОЛЬЗОВАНИЕМ ПРИНЦИПОВ МСФО.....	220
4.1. Применение принципов МСФО в качестве методологической основы для формирования управленческой отчетности	220
4.2. Этапы формирования управленческой отчетности с использованием принципов международных стандартов финансовой отчетности	232
4.3. Модель трансформации бухгалтерской отчетности в формат управленческих отчетов, адаптированных к требованиям МСФО	254
5. ФОРМИРОВАНИЕ КОНЦЕПЦИИ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО АУДИТА ХОЗЯЙСТВУЮЩЕГО СУБЪЕКТА.....	267
5.1. Теоретические предпосылки формирования и развития концептуальных аспектов системы управленческого аудита	267
5.2. Система управленческого аудита в условиях адаптации к МСФО	282
5.3. Механизм оценки эффективности службы управленческого аудита для принятия решений.....	301
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	317
СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ.....	334
ПРИЛОЖЕНИЯ.....	355

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы диссертационного исследования. Современные условия развития и трансформации экономических отношений, сопряженные с процессом интеграции в мировую экономику, усложнением и глобализацией экономических, политических и хозяйственных связей, обусловили процесс совершенствования системы управленческого учета. Реалии сегодняшнего дня таковы, что современные организации должны удовлетворять условию гибкости, быстро реагировать на изменения внешней среды и быть способными перестраивать не только свою собственную организационную структуру, но и структуру выпускаемой продукции. Все это требует от менеджмента компании быстрого реагирования в области принятия управленческих решений.

В условиях новой рыночной экономики кардинальным образом изменились не только пользователи информации, но и их потребности, что отразилось на формах и содержании отчетности. Ориентация на рынки капитала изменила функции отчетности, первое место среди которых стала занимать информационная составляющая отчетов для пользователей различных категорий. Переход на МСФО обусловлен множеством причин, одной из которых является степень доверия потребителей информации к отчетности, подготовленной на основе международных стандартов. Такая отчетность обеспечивает рынок полезной для широкого круга заинтересованных лиц информацией, помогает уточнить содержание новых управленческих функций.

Использование МСФО для целей управленческого учета обеспечивает однозначность трактовки каждой цифры в управленческой отчетности, на основании чего можно легко проводить сравнение финансовых показателей в разрезе любой аналитики. Результаты сравнения, а также анализа плановых и фактических данных позволяют своевременно корректировать действия для достижения заранее намеченных и утвержденных целей.

Недостаточная проработка теоретического и методического сопровождения процесса построения управленческой учетно-аналитической системы на основе информационной платформы МСФО, несовершенство инструментария, недостаточная осведомленность менеджмента предприятия относительно потребительских свойств МСФО, а также о перспективах использования МСФО для управленческих целей свидетельствует о наличии скрытых резервов для построения эффективной системы управленческого учета. В сложившейся ситуации, необходимо всестороннее исследование теоретико-методологических и практических аспектов построения системы управленческого учета в условиях адаптации к международным стандартам финансовой отчетности.

Степень научной разработанности проблемы. Проблематика теоретических и методологических аспектов системы управленческого учета получила свое освещение в трудах многих отечественных и зарубежных авторов. Исследование концептуальных основ становления и развития системы управленческого учета нашло отражение в трудах А. Апчерча, Ю.А. Бабаева, М.Ф. Ван Бреда, Е.Ю. Вороновой, А.И. Ежовой, С.И. Колесникова, А.А. Любушкина, Я.В. Соколова, Н.А. Фаренковой, Дж. Фостера, Э.С. Хендриксена, Ч.Т. Хорнгрена, В.Т. Чая, Н.И. Чупахиной и др.

Заметный вклад в развитие и формирование теоретических основ определения сущности и элементов управленческого учета внесли такие авторы как Т.А. Акимова, М.А. Вахрушина, К. Друри, В.Б. Ивашкевич, Н.Л. Карданская, Н.П. Кондраков, Т.П. Карпова, С.А. Катцына, В.Э. Керимов, Е.Е. Лялькова, Б.Г. Маслов, И.А. Маслова, Ю.Н. Мосейкин, Л.В. Попова, С.П. Суворова, Т.М. Тарасова, Р.А. Фатхутдинов и др.

Развитию содержания концепций, технологий и инструментов управленческого учета посвящены труды О.В. Алексеевой, О.М. Виханского, Д.Ч. Гаррисона, Г.Я. Гольдштейна, Т. Дауни, Р. Каплана, Рене Моборн, О.Е. Николаевой, Д. Нортон, В.Ф. Палия, С.А. Рассказовой-Николаевой, В.И. Ткач, Л.В. Усатовой, У. Чан Ким, А.Д. Шеремет, Г. Эмерсона и др.

Исследование содержания информационной инфраструктуры реализации МСФО в российской практике учета отражается в работах А.С. Бакаева, П.С. Безруких, И.Е. Бельских, Е. Вороновой, Н.В. Генераловой, Е.Ю. Дирковой, В.В. Ефимовой, Р.Г. Каспиной, Н.Т. Лабынцева, С.А. Николаевой, Н.К. Панащенко, Н.Н. Парасоцкой, М.Л. Пятова, И.А. Смирновой, А.А. Солоненко, Е.М. Сорокиной, А. Суворова, И.Р. Сухарева, В. Хозикова, Л.З. Шнейдмана и др.

Тематике изучения методологических аспектов использования МСФО для целей управленческого учета посвящены труды М.М. Каверина, С.В. Модерова, О.В. Рожновой, Т.В. Сеченовой, С.А. Самусенко, О.Н. Харченко, И.Н. Черных, Е.Н. Чичериной, А.Л. Щукина и др.

Вопросы содержания структурных компонентов управленческой учетной политики и управленческой отчетности нашли свое отражение в трудах Н. Адамова, Н.С. Гуляева, Е. Згоды, Г.В. Левшина, Д. Лысенко, Е.Е. Ляльковой, Д. Лысенко, С. Половниковой, О.В. Рыбакова, А.А. Сафарова, О.В. Стеблецовой, М.А. Столяровой, И. Сухарева, А.И. Шигаева, Л.Н. Юдиной и др.

Наличие большого количества работ, посвященных теоретическим и методологическим разработкам в области формирования и развития отдельных составляющих системы управленческого учета, а также исследованию возможности применения МСФО для управленческих целей не ликвидировало отдельные пробелы в научном осмыслении методологии и методического обеспечения структурных компонентов рассматриваемой системы. Имеющиеся теоретические и организационно-методические рекомендации, посвященные учету затрат, формированию управленческой отчетности, некоторым трансформационным процедурам бухгалтерской отчетности в формат МСФО, механизму управленческого аудита не отвечают критериям единства и системности методологической базы. Актуальные разработки в сфере формирования управленческой учетно-аналитической системы на основе информационной платформы МСФО нуждаются в

конкретизации методологии и методического обеспечения, что и предопределило выбор темы диссертации, постановку цели и задач исследования.

Цель диссертационного исследования заключается в разработке теоретических и методологических положений управленческой учетно-аналитической системы на основе информационной платформы МСФО с учетом требований и достижений международной практики, способствующих повышению прозрачности и эффективности принимаемых управленческих решений.

В рамках достижения поставленной цели определены следующие **задачи**:

- исследовать теоретические аспекты становления и развития управленческого учета и выделить предпосылки его развития в России,
- предложить концептуальные основы системы информационного обеспечения управленческого учета;
- исследовать и научно обосновать основные направления развития методологического, информационного и правового сопровождения управленческого учета;
- теоретически обосновать необходимость использования МСФО как базовой методологической основы для формирования управленческой учетно-аналитической системы;
- разработать концепция формирования управленческой учетно-аналитической системы на основе информационной платформы МСФО
- предложить модель калькулирования производственной себестоимости продукции с использованием принципов МСФО;
- разработать механизм формирования управленческой учетной политики;
- предложить методику оперативного управленческого анализа расходов и технологию тактического и стратегического управленческого анализа отчетности;

- разработать методические рекомендации по формированию управленческой отчетности с использованием принципов международных стандартов финансовой отчетности;
- предложить модель трансформации бухгалтерской отчетности в формат управленческих отчетов, адаптированных к требованиям МСФО;
- определить место управленческого аудита в системе управления организацией и предложить научно-методические рекомендации по постановке управленческого аудита предприятия в условиях адаптации к МСФО;
- предложить механизм оценки эффективности службы управленческого аудита.

Область исследования. Диссертационное исследование соответствует пп. 1.3 «Методологические основы и целевые установки бухгалтерского учета», 1.4 «История развития методологии, теории и организации бухгалтерского учета», 1.6 «Адаптация различных систем бухгалтерского учета, их соответствие международным стандартам», 1.7 «Бухгалтерский (финансовый, управленческий, налоговый и др.) учет в организациях различных организационно-правовых форм, всех сфер и отраслей», 1.8 «Особенности формирования бухгалтерской (финансовой, управленческой, налоговой и др.) отчетности по отраслям, территориям и другим сегментам хозяйственной деятельности», 1.9 «Трансформация национальной отчетности в соответствии с международными стандартами и стандартами других стран», 1.11 «Проблемы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции», 2.11 «Теория и методология финансового, управленческого, налогового, маркетингового анализа», 3.3 «Методология разработки программ аудита и плана проверок» специальности 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» паспорта специальностей ВАК РФ (экономические науки).

Объектом исследования являются процессы финансово-хозяйственной деятельности организаций, составляющие информационную основу принятия управленческих решений.

Предметом диссертационного исследования является совокупность теоретических, методологических и методических вопросов, формирующихся в процессе построения управленческой учетно-аналитической системы на основе информационной платформы МСФО.

Теоретико-методологической основой диссертационного исследования является совокупность общенаучных методов познания. В основу методологии исследования положен диалектический метод, изучающий экономические явления и процессы во взаимосвязи и непрерывном развитии. В процессе исследования использовались как общенаучные методы исследования (анализ, синтез, системность, комплексность и др.), так и специальные приемы и процедуры (балансовое обобщение, группировка, сравнение и др.). Положения диссертационного исследования обоснованы результатами, полученными с использованием методов интеграции, синергии, гармонизации, институциональности.

Теоретическую основу исследования составили работы отечественных и зарубежных экономистов в области теории, методологии и практики управленческого учета, анализа и аудита, а также международные стандарты финансовой отчетности. В процессе исследования использованы материалы научно-практических конференций, диссертационных исследований, периодических изданий, нормативно-правовые акты РФ.

Информационной базой диссертационного исследования являются нормативно-правовые акты РФ в области учета, статистические, аналитические, методические и справочные материалы, учетные и аналитические регистры, отчетная и внутренняя документация, содержащая показатели финансово-хозяйственной деятельности промышленных предприятий.

Научная новизна диссертационного исследования состоит в разработке концептуальных и теоретико-методологических основ управленческой учетно-аналитической системы, включая положения по теории и методологии, на основе интеграции современных методов и

моделей в условиях реформирования отечественной системы учета и отчетности в соответствии с МСФО, а также стандартизации и глобализации учетно-управленческой деятельности.

Наиболее существенные результаты диссертационного исследования, содержащие **научную новизну**, заключаются в следующем:

- исследованы теоретические основы становления и развития системы управленческого учета в мировой практике, выделены предпосылки развития управленческого учета в России, отражающие специфику отечественной практики учета, а также проведено теоретическое исследование взаимосвязанных структурных элементов управленческой учетно-аналитической системы, позволяющей получить продукт с новыми свойствами – информацию, обладающую качественно-новыми характеристиками, делающими ее универсальной основой для принятия взвешенных управленческих решений (пп. 1.3, 1.4 паспорта специальности 08.00.12);

- в рамках исследования учетных и аналитических теорий предложены концептуальные основы системы информационного обеспечения управленческого учета, построенные с учетом специфических признаков и базовых допущений управленческого учета, учитывающие либеральный характер и требование высокого качества, детализации и глубины предоставляемой управленческой информации (п. 1.3 паспорта специальности 08.00.12);

- исследованы и научно обоснованы основные направления развития методологического, информационного и правового сопровождения управленческого учета, базирующиеся на приоритетных технологиях управленческого учета с выделением и структуризацией влияющих на них факторов и учитывающие разработанную систематизацию современных концепций и технологий управленческого учета в зависимости от решаемых управленческих задач (п. 1.3 паспорта специальности 08.00.12);

- на основе системного подхода теоретически обоснована необходимость использования международных стандартов финансовой отчетности как базовой методологической основы для формирования управленческой учетно-аналитической системы, фундаментом которой выступают сформулированные положения в пользу перехода к составлению отчетности с использованием принципов МСФО на макро- и микроуровне с учетом выделенных мер государственного регулирования, стимулирующих внедрение МСФО в российскую систему учета (пп. 1.3, 1.6 паспорта специальности 08.00.12);

- разработана концепция формирования управленческой учетно-аналитической системы на основе информационной платформы МСФО, включающая поэтапный процесс постановки ее отдельных элементов с описанием организационных и методических процедур, с выделением и конкретизацией инструментов и технологий, применяемых на каждом уровне рассматриваемой процедуры (п. 1.6 паспорта специальности 08.00.12);

- предложена модель калькулирования производственной себестоимости продукции, базирующаяся на концепции использования принципов МСФО, содержащая методические рекомендации по распределению косвенных расходов, при дифференциации которых в процессе калькулирования используется показатель производственной мощности, определено влияние выбора базы распределения косвенных расходов на прибыльность от продаж (пп. 1.6, 1.11 паспорта специальности 08.00.12);

- разработан механизм формирования управленческой учетной политики, направленной на подготовку информации в соответствии с требованиями МСФО, повышающий степень достоверности информации и позволяющей оптимизировать на разных уровнях управления процесс принятия управленческих решений (пп. 1.3, 1.6 паспорта специальности 08.00.12);

- предложена методика оперативного управленческого анализа расходов, использующая статистические оценки фактических показателей производственных ресурсов, позволяющая оперативно реагировать на появление негативных тенденций в ходе выполнения работ путем выявления ошибок первичной информации при ее вводе, разработана технология тактического и стратегического управленческого анализа отчетности, учитывающая особенности многоплановости внутреннего анализа в целях аналитической поддержки принятия обоснованных управленческих решений (п. 2.11 паспорта специальности 08.00.12);

- выработаны методические рекомендации по формированию управленческой отчетности с использованием принципов МСФО, позволяющие структурировать информационную базу, формализовать процесс составления управленческих отчетов, ориентированных на требования международных стандартов путем проведения трансформационных процедур (пп. 1.3, 1.8 паспорта специальности 08.00.12);

- предложена модель трансформации бухгалтерской отчетности в формат управленческих отчетов, адаптированных к требованиям МСФО, обеспечивающая взаимосвязь показателей управленческих отчетных форм, позволяющая менеджменту организации сопоставлять полученные данные в разрезе видов деятельности и за определенный временной период с целью обоснования и принятия своевременных и оперативных управленческих решений (пп. 1.6, 1.9 паспорта специальности 08.00.12);

- определено место управленческого аудита в системе управления организацией, предложены научно-методические рекомендации по постановке управленческого аудита хозяйствующего субъекта в условиях адаптации к МСФО, позволяющие регламентировать оценку контрольных процедур до и после внедрения системы управленческого аудита, осуществлять контроль за проверяемыми в ходе аудита рисками, унифицировать документооборот аудитора в рамках хозяйствующего субъекта (п. 3.3 паспорта специальности 08.00.12);

- предложен механизм оценки эффективности службы управленческого аудита, содержащий качественные и количественные критерии оценки эффективности по различным видам деятельности, учитывающий стратегические цели и изменения реалий в области управленческого аудита (п. 3.3 паспорта специальности 08.00.12).

Теоретическая значимость результатов диссертационного исследования заключается в разработке теоретических положений управленческой учетно-аналитической системы на основе информационной платформы МСФО, совокупность которых можно квалифицировать как важный вклад в развитие теории управленческого учета. Теоретические результаты диссертационного исследования стимулируют развитие и дают возможности для новых научных исследований в сфере внедрения управленческого учета на российских предприятиях.

Практическая значимость результатов диссертационного исследования заключается в том, что использование разработанных научно-методических рекомендаций, моделей и методик управленческого учета, анализа и аудита в соответствии с принципами международных стандартов финансовой отчетности будет способствовать повышению качества информационных ресурсов, содействовать росту эффективности использования хозяйственных средств. Рекомендации настоящего исследования носят конкретный практический характер и могут быть использованы хозяйствующими субъектами в учетно-управленческой практике, в процессе развития методологической базы учетно-аналитического процесса.

Отдельные положения диссертационного исследования используются в учебном процессе при подготовке специалистов, бакалавров и магистров экономического профиля по дисциплинам «Управленческий учет», «Учет затрат, калькулирование и бюджетирование в отдельных отраслях производственной сферы», «Международные стандарты финансовой отчетности» в ФГБОУ ВПО «Государственный университет – учебно-

научно-производственный комплекс», ФГБОУ ВПО «Брянский государственный университет имени академика И.Г. Петровского».

Апробация и внедрение результатов диссертационного исследования. Основные выводы, теоретические положения, научно-методические и практические рекомендации диссертационного исследования докладывались, обсуждались и были опубликованы в материалах международных, всероссийских научных и научно-практических конференциях: г. Брянск (2005 – 2013 гг.), г. Орел (2006 г.), г. Пенза (2010 г.), г. Пермь (2011 г.). Результаты исследования, положения и рекомендации нашли научно-методическое отражение и практическое применение, апробированы и внедрены в финансово-хозяйственную деятельность предприятий Брянской области.

Публикации. Основные результаты исследования опубликованы в 60 работах, в том числе в четырех монографиях, 2 учебных пособиях, 20 научных изданиях, рекомендованных ВАК России, статьях и материалах научных и научно-практических конференций. Авторский объем публикаций составляет 72,16 п.л.

Структура и объем диссертации. Структура диссертации определена целью, задачами и логикой исследования. Диссертация состоит из введения, пяти глав, заключения, списка литературы, включающего 255 источников, 20 приложений. Текст работы изложен на 355 страницах, включает 65 рисунков, 32 таблицы.

1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ФОРМИРОВАНИЯ ДОКТРИНЫ И ПРАКТИКИ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА

1.1. Формирование системы управленческого учета в мировой практике

Развитие и распространение системы управленческого учета на российских предприятиях в современных условиях можно идентифицировать как начальный этап их применения на практике. Потребности рыночной среды таковы, что предприятия вынуждены бороться за потребителей и быть конкурентоспособными, что означает высокое качество и низкую себестоимость. Современные организации должны удовлетворять условию гибкости, быстро реагировать на изменения внешней среды и быть способными вносить изменения в перестройку не только своей собственной организационной структуры, а также структуры выпускаемой продукции. Такие преобразования накладывают на менеджмент организации обязательства по быстрому реагированию в области принятия решений управленческого характера.

От принимаемых решений в области управления зависит само существование бизнеса. В условиях стремительного роста и обновления современных технологий, усложнения структуры бизнеса, децентрализации управления, возникает потребность в одновременном развитии многих направлений деятельности, в формировании большого числа структурных подразделений.

Многие российские фирмы и компании находятся на стадии, которую можно назвать как разработка основ управленческого учета, что является не случайным, так как все интенсивнее протекают процессы приближения отечественных организаций к условиям рыночных отношений, и перед современными компаниями прежде встают проблемы управления. Таким

образом, внедрение управленческого учета является жизненно-необходимым условием успешного функционирования любого предприятия.

Как оценивают специалисты, в странах с развитыми промышленными связями в организациях около 90% времени, отведенного на бухгалтерский учет, приходится на осуществление управленческого учета. Оставшаяся их часть уходит на традиционный финансовый учет. В отечественных компаниях, по свидетельству практикующих специалистов, это соотношение является диаметрально противоположным. В связи с этим, потребность в развитии теоретико-методологического и прикладного обеспечения управленческого учета в современных условиях является актуальной задачей.

Современные экономисты достаточно активно используют исторический материал для того, чтобы научно осмыслить и структурировать методологические проблемы управленческого учета. В историческом плане развитие управленческого учета связано со становлением и развитием в целом хозяйственного и бухгалтерского учета, в связи с тем, что бухгалтерский учет обеспечивает условия информационно-аналитического характера для принятия управленческих решений. Современные исследователи чаще всего определяют этапы развития управленческого учета:

- до 1950 г. - цель управленческого учета - определить затраты и осуществить контроль финансов через систему бюджетирования и использование методов калькулирования себестоимости;

- к 1965 г. большой интерес представляет информация по планированию управленческих решений и контролю с использованием методов анализа принятия решений и учета по центрам ответственности;

- к 1985 г. основное внимание уделяется сокращению потерь ресурсов в процессе хозяйственной деятельности посредством применения методов по управлению затратами;

- к 1995 г. – акцент внимания на области управления, создается дополнительная стоимость через применение оценочных методов и планирование стоимостных показателей¹.

Исследование трудов отечественных и зарубежных авторов на предмет того, чтобы выявить предпосылки и условия возникновения управленческого учета, определить периоды его развития в мировой практике, позволили нам предложить свое видение его истории и становления (Приложение 1).

В мировой практике учета основными центрами, регулирующими процесс формирования методологической базы и обеспечения квалифицированными специалистами в области учета и анализа, являются саморегулируемые профессиональные объединения в области управленческого учета. В область компетенций этих институтов входит:

- координация работы, связанной с развитием методологического сопровождения управленческого учета и анализа;
- разработка требований к квалификационным характеристикам специалистов управленческого учета;
- разработка программ по обучению управленческим учетом;
- проводить сертификацию специалистов и непрерывно повышать квалификацию (таблица 1)².

В ходе исследования установлено, что периоды, по которым развивался управленческий учет в России, не совпадают с общемировой тенденцией. Безусловно, возникновение управленческого учета в нашей стране имело свои исторические предпосылки, но основное влияние на осуществление деятельности предприятий оказывало государство, которое было заинтересованно в экономическом росте организаций и их эффективности. Проведенные исследования позволяют выделить следующие этапы развития управленческого учета в России:

¹ Чая В.Т., Чупахина Н.И. Этапы развития управленческого учета // Все для бухгалтера. - 2008. - № 1.

² Там же.

Таблица 1 – Международные соморегулируемые объединения в области управленческого учета

Характеристика	Институт управленческого учета (Institute of Management Accountants - IMA), США	Институт управленческого учета в Великобритании (The Chartered Institute of Management Accountants – CIMA)
Год основания	1919 г.	1919 г.
Структура	Членов – 75000, отделений в регионах США и по всему миру - 300	Имеют членство более 50000 компаний, а также 70000 студентов в 156 странах.
Члены объединения	Генеральный и финансовый директор фирм, финансовый контролер, казначей, аудитор и представитель финансовой профессии.	Финансовые директора британских компаний, аудиторы и представители финансовых профессий
Образовательная деятельность	Осуществляет сертификацию: 1) Специалистов в области управленческого учета (CMA – Certified Management Accountant). 2) Сертифицированных финансовых менеджеров (CFM - Certified Financial Management).	Институт осуществляет ведение активной учебной и исследовательской работы. Учебная программа является одной из ведущих в мировой практике, в ней отражаются последние изменения.
Внешняя деятельность	Институт осуществляет проведение национальных конференций и семинаров, бесплатных курсов по дистанционному обучению, по специализированным тренингам для фирм.	
Издательская деятельность	Журнал – Strategic Finance (Стратегические финансы) – ежемесячный. Один из ведущих изданий, посвящен учету, финансовым вопросам и в нем отражаются вопросы по внедрению информационных технологий в управление.	Осуществляется активная издательская деятельность

1990-2006 гг. – систематизация знаний по управленческому учету (данный этап соответствует традиционным системам управленческого учета, применяемых в мировой учетной практике). Основная задача этого периода заключается в приведении представлений научно-теоретического характера и практическое использование управленческого учета соответственно международному опыту.

2006 г. по н.в. – управленческий учет широко распространяется и применяется в практике отечественных организаций.

Для возникновения управленческого учета, как сложной и многогранной системы, недостаточно лишь общих предпосылок. Специфика развития российской учетной системы накладывает определенный отпечаток

на становление управленческого учета в России. Автором были выделены предпосылки развития отечественного управленческого учета (рисунок 1).



Рисунок 1 - Предпосылки развития управленческого учета в России

Проследим этапы становления российского управленческого учета.

В связи с тем, что Россия значительное время преимущественно оставалась страной аграрного сектора, в которой осуществлялось ведение только простого учета путем записывания прихода и расхода, то управленческий учет появился в конце XIX в. Этот период ознаменовался высокими темпами роста промышленности в связи с внедрением основных изобретений девятнадцатого столетия (электричество, механические и паровые машины, железные дороги и т.д.), что позволило по-новому подойти

к вопросу толкования информационных показателей. И, как следствие, началось быстрое развитие промышленного учета.

В течение 1917 - 1920 гг. выдвинулись новые теории экономического учета, для которого характерно перенос результатов производства в главк, оценивающего работу каждого предприятия с точки зрения понятия выгоды, сравнивая результаты с аналогичными предприятиями отрасли. Предприятия ограничивались ведением только технического учета. Также существовали и другие новые теории учета. Попытка внедрения их в практику стала приводить к тому, что произошел развал традиционной системы учета в нашей стране.

До того, как перейти к экономике планового хозяйствования (командно-административная экономика), когда осуществлялась новая экономическая политика (НЭП, 1923 - 1929 гг.) – бухгалтер не занимался только учетом. В этот период существовали две бухгалтерий - финансовая и бухгалтерия по производственному учету и для целей калькулирования себестоимости изделий. Обязанностями бухгалтера являлись не только вести учет, а также руководить, координировать работу планирования, готовить учетную информацию, интерпретировать ее для принятия решений, анализировать данные и участвовать в выборе правильного решения из нескольких альтернативных. Такой широкий круг обязанностей бухгалтер имел в 1920-е годы.

Появление новой экономической политики (НЭП, 1923 – 1929 гг.) возродило народное хозяйство в наиболее эффективных формах.

После того, как образовался Госплан (1928 г.), в организациях начались создаваться плановые отделы, которые широко распространились в 30-х гг. XX в. Эти службы выполняли функции планово-аналитического направления. Следовательно, в связи с развитием и укреплением в России планирования по централизованному принципу, функциями бухгалтерии стали только контрольно-учетные, в то время как плановые отделы осуществляли функции по планированию и анализу деятельности

организаций. В каждом учебнике бухгалтерского учета в тот период говорилось, что важнейшая задача бухгалтерского учета - это учет и контроль для целей сохранности социалистической собственности¹.

В течение 1930 - 1953 гг. предпринималась попытка ввести хозяйственный учет в производственную деятельность организаций и создать систему нормативного учета. Калькуляционный учет и введение учета затрат в промышленности по нормативному принципу осуществляется в 1953 - 1970-е годы. В 80-е годы - массовое ведение нормативного учета. С конца 1984 г. осуществление дальнейшего совершенствования производственного учета².

Создание управленческого учета в качестве отдельной системы имеет основу – факт того, что в 40-50-х годах XX в. начали происходить большие изменения в бухгалтерском учете в развитых странах. Появление этих изменений обусловлено недополучением необходимой информации из традиционного бухгалтерского учета. Информация необходима была для того, чтобы осуществлять прогноз развития организации и принимать своевременные управленческие решения, что стало актуальным в рыночных условиях. В связи с этим появилась необходимость дополнить бухгалтерский учет управленческим учетом (в основном в экономически-развитых странах)³.

Подводя итог, отметим, что система бухгалтерского учета включает финансовый учет и учет управленческий. Управленческий учет – это не просто смена терминологии, это новое явление, которое развивается в производственном учете. Учет требовал значительной работы по организации и перестраивания методологической системы, характерной для бухгалтерского учета.

¹ Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. - М.: Аудит, Юнити, 1996.

² Чая В.Т., Чупахина Н.И. Этапы развития управленческого учета // Все для бухгалтера. - 2008. - № 1.

³ Чая В.Т., Чупахина Н.И. Аналитическое обоснование становления и развития системы управленческого учета // Все для бухгалтера. - 2007. - № 23.

Опыт России в период с XVIII и начала XIX вв. подтверждает факт достаточно успешного развития системы производственного счетоводства, который совершенствовался в промышленных и строительных компаниях. Также широкое распространение получило внедрение сметной технологии, которая явилась родоначальником нынешнего бюджетирования. В связи с развитием учета как науки потребовалось привлечение методов планирования бюджетов и контрольных процедур, также необходимым стал экономический анализ для того, чтобы расширить возможности применения бухгалтерского учета для управленческих целей.

Особого внимания заслуживает развитие нормативного учета, представлявший возникновение первых попыток появления управленческого учета в российской практике учета. Существовало много разногласий при выделении нормативных основ (максимальные результаты, средние величины в процессе производственной деятельности; в пределах областей или территории страны)¹. В связи с тем, что нормативный метод рассматривался как одна из подсистем калькулирования, его использовали в максимальной степени как оперативный контроль и метод по регулированию затрат в процессе производства. Таким образом, нормативный метод не был реализован в полной мере, так как основной упор делался на нормативную калькуляцию и выявление отклонений по результатам производственного процесса, а не на осуществлении контроля за тем, как формируются затраты для целей осуществления анализа по отклонениям от норм и своевременного их устранения.

На формирование центров затрат в советский период повлияло такое учение, как хозяйственный расчет. В период советской власти необходимость хозрасчета неустанно декларировалась. Но хозрасчет «по-советски» никогда не приводил к убыткам, а, следовательно, и отсутствовали убыточные и неэффективные предприятия, которые следовало бы ликвидировать. В этом

¹ Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. М.: Аудит, Юнити, 1996 г.

была заслуга счетных работников бухгалтерии, которые «формировали или корректировали» нужные результаты.

В этот период анализ хозяйственной деятельности не был составляющей бухгалтерского учета, а также не проводились действия по анализу финансового положения. Имевшиеся инструменты никак не могли содействовать управленческим решениям на местном уровне.

Внедрение такого хозрасчета привело к учету затрат по местам их возникновения. Стали появляться такие понятия, как «центр затрат» (структурное подразделение компании, в котором формируются затраты), «центр ответственности» (структурная единица, имеющая влияние на уровень расходов, доходов и фондов капиталовложений) с наделенными некоторыми полномочиями руководителей. Поскольку в советский период учет по центрам ответственности считался аналитически развитием калькуляции и не выполнил своего предназначения, то на сегодняшний день обозначилась его важность с точки зрения получения информации о том, как используются затраты по отдельным производственным участкам.

Большие трудности возникли в советский период, когда проводилась имитация организационной работы. Периодически требовались работы по децентрализации учета или по его централизации, требовалось то сокращения отчетности, то повышение ее аналитичности. (Интересен тот факт, что проведение сокращений было формальным: убиралась колонка показателей прошлого года и отчитывались о сокращении отчетности в два раза и т.п.)¹.

Из вышесказанного следует, что при том, что при сочетании нормативного учета и учета по распределению затрат по центрам ответственности формировались условия для планирования, контроля, анализа затрат и всей хозяйственной деятельности организации.

Развитие и применение управленческого учета в России имеет свои особенности, связанные, прежде всего, с плановым устройством экономики.

¹ Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. М.: Аудит, Юнити, 1996 г.

Для целого ряда предприятий, относящихся к различным отраслям народного хозяйства, за счет массового производства и комплексного планирования достигалось существенное снижение уровня производственных издержек. Систематизация данных позволила выделить существенные недостатки такой организации работы:

- оторванность планирующих и контролирующих органов от конкретного хозяйствующего субъекта;
- отсутствие управленческого анализа, поскольку решения руководства были направлены на достижение поставленной сверху цели;
- не учитывались особенности внешней среды;

Совершенно иной вектор развития приобрели события в период разрушения плановой экономики СССР. Вновь созданным малым предприятиям, торговым фирмам, кооперативам, пытающимся завоевать и освоить новые рынки услуг, крупные промышленные предприятия составляли небольшую конкуренцию в силу своей закостенелости как в руководстве, так и в производственных мощностях.

Производственные мощности советской промышленности были возведены в эпоху дореформенного развития. Они были предназначены для удовлетворения спроса дефицитной экономики, которая регулировалась административными методами. Новый спрос формировался в условиях прозрачной, сравнительно насыщенной товарами, рыночной экономики. (Под открытой экономикой понимается относительно свободный доступ иностранных товаров на отечественные рынки). Таким образом, что между мощностями «старого поколения» и «новым» спросом, который был достаточно платежеспособен появилось несоответствие. Мощности недоиспользовались, объемы производства были значительно ниже возможностей новых технологий.

Следует отметить, что новым развивающимся предприятиям еще не был нужен управленческий учет, характерный для рыночных отношений, поскольку таких отношений еще не существовало в силу неограниченного

потенциала рынка. Имелась потребность лишь в бухгалтерском учете, но он не предоставлял полной информации, которую можно было получить из управленческого учета. Если финансовый учет на выходе имеет отчетность для налоговых органов, то управленческий учет, используя ту же базу данных, предоставляет подобную отчетность для управленцев. В связи с этим частым явлением становится понимание управленческого учета в России как расширенного варианта финансового учета, имеющего в основании калькулирование себестоимости продукции, оценку финансовых результатов и отклонения от нормативов – что, западные экономисты считают как *cost accounting* и относят к части *managerial accounting*¹.

Середина XX в. ознаменовалась окончательным разделением финансового и управленческого учета и формированием двух отдельных подсистем бухгалтерского учета, которые имели различные цели и задачи. Это не значило их независимое существование. Во-первых, в управленческом учете использовались данные из финансового учета, а во-вторых – управленческий учет позволял рассчитывать показатели в финансовом учете.

В последующем, управленческий учет развивался в тесной связи с расширением бизнеса. С момента применения системы нормативного учета и оперативного управления назрела необходимость систематизации управленческого учета. Отклонения от нормативных затрат вместе с показателями чистой прибыли и рентабельности капиталовложений стали ключевыми финансовыми показателями для оценки результатов управленческой деятельности. Многие компании, испытывая потребность в совершенствовании внутреннего управления, стали использовать системы «Стандарт-кост», «Директ-костинг» и бюджетное планирование.

На сегодняшний день российская практика учета с успехом применяет многие зарубежные методики и технологии управленческого учета. В связи с глобализацией рынков, усилившейся конкуренцией, значительным скачком в технологическом развитии, произошло стимулирование внедрения

¹ Чай В.Т., Чупахина Н.И. Этапы развития управленческого учета // Все для бухгалтера. - 2008. - № 1.

нововведений в управленческий учет. В связи с появлением программных продуктов значительно упрощается сбор информации и более оперативная ее обработка для целей управленческого учета.

Не стоит на месте и развитие методологического обеспечения базы управленческого учета в России. Данным видом деятельности занимается созданный в 1999 г. Экспертно-консультационный совет по вопросам управленческого учета при Министерстве экономического развития и торговли РФ.

В конце 80-х годов XX в. стала нарастать и становиться все более острой критика традиционных подходов к управленческому учету, начали появляться публикации о новых методах, которые в большей степени соответствуют конкурентной среде ведения бизнеса. В частности, одним из таких стал стратегический управленческий учет.

Также, в развитие системы управленческого учета вносят свой вклад страны тихоокеанского региона. В частности, в Японии синтез технологии управления и учета привел к возникновению подсистемы по управлению затратами, расходами и доходами - ЛТ («точно в срок», вовремя – в переводе с англ.), содержащей в основе идею безотходного производства, минимизацию складских запасов и упрощенную процедуру учета (без применения норм, нормативов и др.). Данная система успешно используется крупными японскими корпорациями, в числе которых «Тойота», «Тошиба».

В Германии используется калькуляционная подсистема DBR, основанная на теории ограничений. Основные задачи - увеличить пропускную способность производства, сократить накладные расходы и уменьшить товарные запасы без изменения производственных технологий. Применение теории ограничений способствовало улучшению работы многих компаний, в частности улучшению технологического процесса в таких организациях, как «Дженерал Моторс», «Боинг», «Проктер энд Гэмбл» и др.

Широко применялся в практической деятельности метод калькулирования себестоимости по операциям - ABC. При его

использовании учитывается динамика накладных расходов и возможно определение причин возникновения определенных затрат, и определение порядка их включения в себестоимость готовой продукции.

С ростом вычислительных технологий большинство компаний стали внедрять в свою деятельность автоматизированные технологии. В этот период осуществлена разработка новых стандартов по корпоративному планированию (система MRP, которая позволяет проводить оптимальную загрузку производственных мощностей и производить закупку точного количества материалов и сырья, необходимых для выполнения планового заказа.

С развитием бизнес-процессов значительная доля в себестоимости изделий стала принадлежать затратам, которые прямо не связаны с производственными процессами. С целью учета таких затрат разработана совокупность методов MRPII (это методы по управлению бизнесом, поддерживаемые со стороны вычислительных систем и обеспечивающие процесс планирования многих производственных ресурсов, в том числе оборудования, трудовых ресурсов, материальных запасов и денежных средств. Выработанный план мог охватывать все структурные подразделения предприятий и его претворение в жизнь осуществлялось под контролем руководителей высшего эшелона. На основе методов MRPII стали появляться новые концепции, регламентирующие корпоративное планирование: ERP - системы, которая предоставляет широкие возможности для работы с филиалами и другими зависимыми компаниями; SCM - система, которая позволяет снижать расходы на транспорт и текущие расходы через оптимальное структурирование логистических схем по поставкам; CSRP - система, позволяющая осуществлять координацию деятельности компании в соответствии с покупательским спросом¹.

¹ Колесников С.И., Фарененкова Н.А. Из истории становления и развития управленческого учета в торговле // Все для бухгалтера. – 2008. - № 4.

Подводя итог, можно с уверенностью сказать, что управленческий учет в ходе своего развития, а также по своей насыщенности в плане информационного обеспечения и функциональному росту вышел за рамки бухгалтерского учета и сформировался в самостоятельное направление.

В заключение необходимо отметить, что, не принимая во внимание критику в адрес управленческого учета в 1991 году американские ученые Р.Каплан и Р.Купер в своей книге (Cooper & Kaplan, 1991) отмечали, что: «в последнее 10-тилетие управленческий учет все больше соответствует потребностям современных предприятий. В соответствии с этими переменами в управленческом учете изменились формы исследований и обучений. Традиционные подходы, которые разрабатывались для крупных холдингов, возникающих в первой половине XX века, показали, что они несостоятельны для глобальных перемен. Экономисты вынуждены были изучать новые технологии и подходы, разработанные и применяемые в наиболее успешных компаниях. Такие подходы концентрировали внимание на повышении качества информационного обеспечения своего предприятия, которое получали управляющие и служащие. Стали все больше уделять внимание оформлению системы контроля»¹.

Управленческий учет как систему в отечественной литературе рассматривают многие авторы. Так, например, Ч.Т. Хорнгрен и Дж. Фостер определяли систему управленческого учета, в которой осуществляются процессы идентификации, измерения, сбора, систематизации, анализа, разложения, интерпретации и передачи информации, которая необходима для управления². К. Друри характеризовал управленческий учет как один из способов предоставления информации пользователям внутри организации, на основе которой возможно принятие более оптимальных и обоснованных

¹ Друри К. Управленческий и производственный учет : Пер. с англ.; Учебник. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2005. – 1071 с.

² Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект. М.: Финансы и статистика, 2000. – С.8.

решений с целью повышения эффективности и производительности текущих операций¹.

Э.В. Керимов исследует содержание системы управленческого учета через призму понятий «институт» и «институциональность», определяя, что «применительно к управленческому учету институт - это устойчивое и организующее установление, совокупность формальных и неформальных правил, норм и положений, поддерживающих информационную систему, полезную для менеджмента организации»².

Необходимость создания учетно-аналитической системы для принятия управленческих решений впервые освещается в работах профессора Л.В. Поповой и профессора И.А. Масловой. Авторы рассматривают «учетно-аналитическую систему в широком смысле – как систему, базирующуюся на бухгалтерской информации, которая включает оперативные данные и использует для экономического анализа данные статистической, технической, социальной и другие виды информации. Поэтому в широком смысле учетно-аналитическая система - это сбор, обработка и оценка всех видов информации, которая потребляется с целью принятия управленческих решений на микро- и макроуровне»³.

В то же время, необходимо учитывать, что сфера управления содержит намного больше информации, чем система традиционного бухгалтерского учета. Следовательно, система управленческого учета должна предоставлять не только детализированную, а также информацию качественно-нового свойства о деятельности предприятий.

Более детальное изучение в работах современных экономистов получили отдельные элементы системы управленческого учета, такие как оперативный, тактический управленческий учет, управленческий анализ, управленческая учетная политика, управленческий аудит и др.

¹ Друри К. Управленческий учет для бизнес-решений / Пер. с англ. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. – С.90.

² Керимов В.Э. Институциональные аспекты формирования и развития управленческого учета // Международный бухгалтерский учет. – 2011. - № 32.

³ Попова Л.В. Основные теоретические принципы построения учетно-аналитической системы / Л.В. Попова, Б.Г. Маслов, И.А. Маслова // Финансовый менеджмент. – 2003. - № 5.

От эффективности системы управленческого учета во многом зависит поддержание и развитие современных организаций. Таким образом, исследование структуры системы управленческого учета, объединяющей в себе множество частей, каждая из которых является самостоятельной единицей и находится во взаимосвязи с другими элементами, представляется актуальным.

Для того чтобы система управленческого учета эффективно функционировала на предприятии, необходимо установить области взаимодействия ее отдельных элементов. С этой целью следует обозначить так называемые «точки соприкосновения» входящих в нее подсистем, выраженные через задачи, решаемые системой управленческого учета.

Проанализируем содержание категории «система» применительно к управленческому учету.

Понятие «система» неразрывно связано с понятиями целостности, подсистемы, связи, структуры, многоступенчатости, определенной иерархии и др. Этот термин используется для характеристики сложного объекта как единого целого. В широком смысле система определяется как совокупность элементов, которые объединены общей формой взаимодействия или взаимозависимости с целью выполнения некой заданной функции или для решения определенных задач. В соответствии с общими теоретическими представлениями система – это совокупность частей, связи между которыми определяют целостность данной системы.

Развитие системы предполагает переход из одного состояния в другое, более совершенное. Выделяют пять этапов цикла развития любой системы: возникновение, становление, зрелость, регрессивные изменения, ликвидация.

Для этапа становления характерно рост и расширение системы, которая превращается в организационное целое. На этом этапе происходит видоизменение новых и старых элементов системы.

Этап зрелости сопровождается уравниванием процессов организации и дезорганизации. Для условий функционирования достигают

своего оптимального состояния свойства системы, тем самым обеспечивая ее устойчивость. В рабочем состоянии осуществляется работа всех передаточных функции системы.

Признаками зрелой системы являются: множественность элементов; наличие единой цели для всех элементов; связь между составляющими системы; наличие структуры и иерархичности, относительной самостоятельности, функций управления; длительной работы в стационарном режиме. Сильная, зрелая система должна обладать и содержать все эти признаки, и исключение хотя бы одного из них может привести к нарушению и появлению кризисов¹.

Вновь возникшая система не сразу начинает выполнять свои функции, так как в этот период происходит обростание системы необходимыми элементами, позволяющими достичь ее главной цели. В процессе своего жизненного цикла система эффективно развивается, интегрируя множество усовершенствований.

Таким образом, все вышеназванные процессы мы можем наблюдать при развитии управленческой учетно-аналитической системы, которая обладает определенными свойствами, элементами и призвана решать поставленные перед ней задачи оперативного и стратегического характера, направленные на повышение конкурентоспособности предприятия.

На современном этапе экономического развития при построении системы управленческого учета нельзя игнорировать ориентацию российского учета на международные стандарты, которые на сегодняшний день пронизывают все этапы финансово-хозяйственной деятельности предприятий.

С целью формирования единой теоретической основы для дальнейшего исследования, посредством которого осуществляется интеграция инструментов и элементов управленческого учета в целостную учетно-

¹ Экономика устойчивого развития: учеб. пособие/ Т.А. Акимова, Ю.Н. Мосейкин. – М.: Экономика, 2009. – 430 с.

аналитическую систему, нами была разработана авторская модель управленческой учетно-аналитической системы в условиях адаптации к МСФО (рисунок 2).

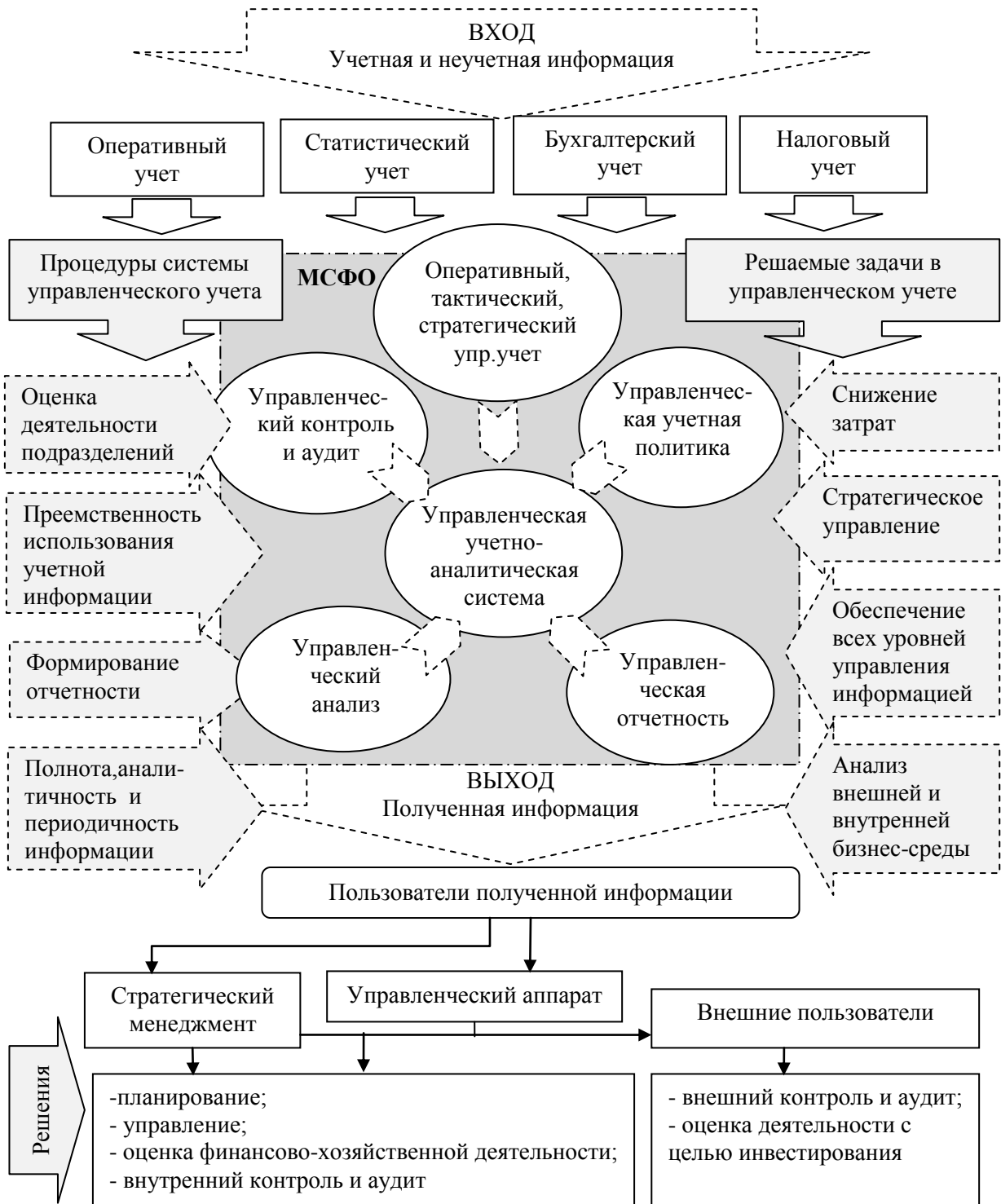


Рисунок 2 – Модель управленческой учетно-аналитической системы в условиях адаптации к МСФО

Объединяя информационные потоки оперативного, статистического, бухгалтерского и налогового учета, управленческая учетно-аналитическая система трансформируется в интегрированный информационный алгоритм. Диалектическое единство ее элементов позволяет уполномоченным субъектам получать более объективную и детальную информацию для принятия управленческих решений.

Как видно из рисунка, управленческая учетно-аналитическая система представляет собой платформу, на основе которой менеджментом предприятия принимаются управленческие решения. В связи с этим мы считаем, что основным предназначением данной системы является генерирование информации, необходимой для принятия менеджерами высшего и среднего звена оперативных, тактических и стратегических управленческих решений.

Тактическая составляющая управленческого учета содержит организацию учета на предприятии, осуществление внутреннего контроля, проведение анализа и мониторинг принятых решений.

Управленческая учетно-аналитическая система (УАС) использует все приемы и методы, присущие бухгалтерскому учету, а именно: документация, оценка, калькуляция, балансовое обобщение, счета и двойная запись, отчетность, инвентаризация и др. Помимо этого, достаточно широко используются методы и приемы экономического анализа, сформировавшие методическую базу управленческого анализа.

Ориентируясь на различные уровни и цели управления, процедуры управленческой учетно-аналитической системы имеют достаточно динамичную структуру, в то же время они отвечают следующим руководящим положениям:

- непрерывность деятельности организации, подразумевающая осуществление деятельности хозяйствующего субъекта в долгосрочной перспективе;

- использование единых требований для оценки деятельности различных структурных подразделений;
- преемственность используемой информации в управленческих целях;
- периодичность, полнота и аналитичность предоставляемой информации;
- подготовка управленческой отчетности с использованием принципов МСФО на разных уровнях управленческого цикла. Использование принципов МСФО при подготовке управленческой отчетности для внешних пользователей позволяет содействовать росту инвестиционной привлекательности предприятия посредством раскрытия информации, необходимой для принятия инвестиционных решений, заинтересованным лицам.

На основании вышеизложенного, анализируя вышеназванную систему как комплекс взаимосвязанных и взаимозависимых элементов, интегрирующих информационные потоки бухгалтерского, статистического, оперативного и налогового учета, целесообразно рассматривать управленческую УАС в русле сближения МСФО и существующей практики российского учета.

Чтобы понять, чем определяется единство и целостность управленческой учетно-аналитической системы, необходимо рассмотреть каждую из ее подсистем в отдельности, определить ее значимость.

Оперативный управленческий учет нацелен, прежде всего, на решение текущих управленческих задач. Отличительной особенностью процедур оперативного учета является неотложность их реагирования на изменившиеся ситуации. Одним из элементов оперативного управленческого учета является производственный учет, направленный на то, чтобы выявить отклонения от смет, проводить анализ производства и мониторинг принимаемых управленческих решений в систематическом режиме. Также оперативный учет призван непрерывно и в сжатые сроки обеспечивать возрастающие информационные потребности менеджеров организации,

способствовать достижению стратегических и тактических целей предприятия.

Тактический управленческий учет решает задачи планирования, составления смет, бюджетирования по основным направлениям деятельности, а также приведение целей и нормативов краткосрочного характера к стратегически-важным магистральным направлениям деятельности организации. На этом уровне решаются задачи привлечения инвестиций, эмиссии акций предприятия, определение методов ценообразования и ценовых стратегий. Помимо этого, к задачам тактического характера относится оценка эффективности деятельности структурных подразделений и компании в целом, осуществляется контроль за исполнением смет и бюджетов, производится планирование деятельности структурных подразделений предприятия в целях выполнения стратегических целей.

Учетная политика для целей управленческого учета является одним из основных инструментов, регламентирующим порядок организации и ведения управленческого учета на предприятии. Круг задач, решаемых с помощью управленческой учетной политики достаточно широк. В частности в этом документе обозначены правила ведения производственного учета, бюджетирование, порядок формирования управленческой отчетности, калькулирование себестоимости продукции и принципы распределения косвенных расходов, возможные аналитические методы управленческого анализа. Следовательно, можно отметить, что учетная политика для целей управленческого учета функционирует в тесной взаимосвязи с другими структурными элементами рассматриваемой системы.

Управленческий налоговый учет. В настоящее время происходит становление и развитие управленческого учета в российской учетной теории и практике, его признание как самостоятельного института экономической деятельности хозяйствующих субъектов. В то же время активно дискутируется вопрос о роли и месте управленческого учета в

информационной системе отечественных организаций. Основываясь на результатах современных исследователей, можно выделить один из подходов в определении системы управленческого учета как части бухгалтерского учета, включающей в себя налоговую составляющую. Управленческий учет охватывает всю совокупность учетной информации, используемую руководством компании для внутренних целей. Это дает основание утверждать, что информация налогового учета при принятии управленческих решений имеет немаловажное значение.

Управленческий налоговый учет, как элемент учетно-аналитической системы, имеет общие «точки соприкосновения» с ее отдельными подсистемами. Так, источником информации для налоговой составляющей управленческого учета, помимо первичных показателей бухгалтерского учета, служат данные управленческого аудита, управленческого анализа. На взгляд автора, прослеживается определенная связь управленческого налогового учета со стратегическим управленческим учетом, активно использующим методы прогнозирования и планирования, применяемые при построении налоговых схем среднесрочного и долгосрочного характера.

Формы управленческой отчетности специфичны для каждого предприятия, на основании этого можно констатировать, что управленческий учет – это достаточно узкоспециализированная деятельность. Но если принимать во внимание тот факт, что из-за недостаточной информативности бухгалтерской отчетности некоторые управленческие отчеты предоставляются внешним пользователям с целью оценки и анализа финансово-хозяйственной деятельности и привлечения дополнительного капитала, то тогда возникает необходимость в унификации форм управленческой отчетности. Эту задачу, на взгляд автора, помогают решать Международные стандарты финансовой отчетности, принципы и положения которых будут полезны для использования в управленческих целях.

На основе управленческой отчетности проводится комплексный управленческий анализ и планирование деятельности организации, а также

внутренний контроль и аудит. Система внутреннего контроля финансово-хозяйственной деятельности организации является одной из важнейших функций управления, а, следовательно, входит в область управленческого учета. Зоной ответственности системы внутреннего контроля является выявление, исправление и предотвращение существенных ошибок и искажений информации. Проведение контрольных процедур управленцами разных уровней является необходимым условием для успешного функционирования управленческой учетно-аналитической системы, так как самостоятельной задачей внутреннего контроля является обеспечение достоверности управленческой отчетности.

Помимо этого, формализованная система внутреннего контроля является необходимым шагом к переходу на Международные стандарты финансовой отчетности. Многие российские организации не задумываются об организации такой службы на своих предприятиях, пока не появляется необходимость в привлечении дополнительных капиталов или первичном размещении акций. Тогда такие компании переходят к авральному режиму постановки системы внутреннего контроля в соответствии с международными законодательными требованиями. Вновь организованная служба хотя и отвечает международным нормам, но не содействует развитию предприятия, поскольку обозначенные бизнес-процессы не достаточно продуманы и отлажены, что, в конечном счете, только вредит всему процессу финансово-хозяйственной деятельности.

Немаловажное место в управленческой учетно-аналитической системе отведено внутреннему аудиту, благодаря которому повышается качество не только бухгалтерской, но и управленческой отчетности. Управленческий аудит главным образом необходим для предотвращения потери ресурсов, оптимизации бухгалтерского и управленческого учета, также его проводят с целью проведения внутренних изменений компании в будущем. Здесь уместно будет привести высказывание профессора Л.В. Поповой и профессора И.А. Масловой: «ключевым принципом, который позволяет

учетно-аналитической системе достичь поставленные цели, является принцип непрерывности взаимосвязанного функционирования составляющих этой системы: учета, анализа и аудита»¹. Вместе с тем, на наш взгляд, следует расширить границы применения управленческого аудита, распространив его (помимо бизнес-планирования и учетно-аналитической подсистемы) на организационную структуру управления, управление кадровым потенциалом и другие подсистемы. Такие меры продиктованы необходимостью полного охвата методами управленческого аудита всех структурных подсистем организации с целью формирования целостной картины финансового положения предприятия для целей управленческого учета.

Управленческому анализу в управленческой учетно-аналитической системе отведена особая роль – своевременное информационное обеспечение менеджмента организации с целью контроля за рациональным использованием материально-финансовых ресурсов предприятия. Управление предприятием – это непрерывный процесс, в связи с этим управленческий анализ можно оценить как элемент обратной связи между управляемой и управляющей системами, который оказывает непосредственное влияние на принятие управленческих решений. Источником информационного обеспечения управленческого анализа служат учетные и внеучетные данные о состоянии и характере деятельности предприятия.

Эффективность управленческого анализа можно определить по степени оперативного реагирования на возможные финансовые, ресурсные, кадровые и другие риски. Используя системный подход, управленческий анализ в управленческой УАС рассматривается не как отдельный элемент с аналитическими функциями, а как сложное многоэлементное образование, поддерживающее учетные системы предприятия и состоящее из

¹ Попова Л.В. Формирование учетно-аналитической системы затрат на промышленных предприятиях: учеб.-метод. пособие / И.А. Маслова, В.А. Константинов, М.М. Коростелкин. – М.: Дело и Сервис, 2007.

оперативного, тактического и стратегического анализа. Налицо назначение результатов управленческого анализа в качестве информационной базы для стратегического управленческого учета.

Стратегический управленческий учет является, по мнению автора, одним из основных перспективных направлений развития управленческого учета. Наиболее глубокое исследование стратегического управленческого учета отражено в работе О.Е. Николаевой и О.В. Алексеевой, рассматривающих данную область с точки зрения расширения границ и возможностей предприятия в долгосрочной перспективе. Именно возможность интеграции трех современных технологий и методов управленческого учета, а именно таких как учет затрат по видам деятельности, модель экономической добавленной стоимости и система сбалансированных показателей, в единой системе стратегического управленческого учета позволяют получать новые преимущества для современных предприятий в стратегической конкурентной борьбе.

Другие исследователи, в частности профессор В.Э. Керимов¹, предлагают рассматривать стратегический управленческий учет как учетно-аналитическую систему, призванную обеспечить информацией стратегический менеджмент организации и вследствие этого, его необходимо строить в соответствии со стратегией управления.

Практика стратегического учета вносит в управленческую УАС такие понятия как видение, миссия, стратегия, стратегические цели, стратегический план. Причем цели должны удовлетворять ряду принципов: быть ясными, легко измеримыми, иметь ориентированный характер, вполне достижимыми для сотрудников предприятия и коррелироваться с определенными промежутками времени.

Пользователи. Основными пользователями информации, полученной в управленческой учетно-аналитической системе, является управленческий

¹ Керимов В.Э. Институциональные аспекты формирования и развития управленческого учета // Международный бухгалтерский учет. – 2011. - № 32.

аппарат, которому необходимы сведения для планирования, управления, оценки финансово-хозяйственной деятельности организации и осуществления внутреннего контроля. В то же время, часть информации в виде налоговой, статистической и иной отчетности предоставляется внешним пользователям для оценки результатов деятельности предприятия с целью инвестирования и возможных перспектив развития. Если еще несколько лет назад считалось, что управленческая информация создается исключительно для внутреннего потребления, является коммерческой тайной предприятия и никак не может быть доступна внешним пользователям, то сегодня, по мнению автора, эта грань постепенно исчезает. Многие организации нуждаются во внешних источниках финансирования, так как без таковых невозможно выйти на качественно новый уровень производства, на международный рынок, привлечь потенциальных инвесторов, завоевать репутацию состоятельной компании. В связи с этим, к управленческой отчетности предъявляются требования уже совершенно иного характера: понятность, доступность, достоверность, нейтральность, осмотрительность, полнота и др., т.е. управленческая отчетность должна отвечать требованиям международных стандартов. Следовательно, можно констатировать, что ориентация на внешнего пользователя открывает для управленческой отчетности большие перспективы.

Предложенная модель управленческой учетно-аналитической системы в условиях адаптации к МСФО отражает взаимообусловленность следующих подсистем: оперативный и тактический управленческий учет, управленческая учетная политика, управленческий налоговый учет, управленческая отчетность, управленческий анализ, контроль и аудит, стратегический управленческий учет. МСФО обеспечивают режим гармонизации вышеназванных элементов системы посредством взаимного согласования, упорядочения, обеспечения взаимного соответствия учетных процессов финансово-хозяйственной деятельности предприятия. Результирующим итогом рассматриваемой управленческой учетно-

аналитической системы является продукт с новыми свойствами – информация, обладающая качественно-новыми характеристиками, делающими ее универсальной основой для принятия взвешенных управленческих решений.

Таким образом, в условиях нестабильности и высокой конкуренции роль управленческого учета неизмеримо возрастает. Он становится важным инструментом в мобилизации всех резервов роста эффективности производственно-хозяйственной деятельности российских компании. Следовательно, проблема его внедрения в отечественную практику становится первостепенной, появляется необходимость в проведении глубоких исследований природы, сущности и содержания управленческого учета, его фундаментальных теоретических основ.

1.2 Теоретические основы определения сущности и элементов управленческого учета в отечественной и мировой практике

Одним из важнейших элементов, определяющих целостность и полноту концептуальной основы любой предметной области, является совокупность лежащих в ее основе базовых (фундаментальных) принципов и допущений.

Слово «принцип» восходит к латинскому *principle*, означающему «первый», «первичный», «первоначальный»¹. Истинность принципов определяется их строгой соотнесенностью с наблюдаемыми фактами и явлениями. На основе принципов используя методы логических построений выводятся следствия и выводы, характеризующие область изучаемого явления.

О том, что необходимо нормативно признать наличие базовых основополагающих положений, лежащих в основе функционирования

¹ Хендриксен Э.С., Ван Бред М.Ф. Теория бухгалтерского учета / пер. с англ. М.: Финансы и статистика, 2000. – С.64.

системы бухгалтерского учета, ученые заговорили в первой половине XX в. В этот период Американская ассоциация бухгалтеров (ААА) начала разработку стандартов учета. В дальнейшем понимание действия и значимости принципов претерпело значительную эволюцию, но сама идея получила широкую поддержку, причем не только в американской учетной практике.

В настоящий момент наличие набора неких основополагающих положений, постулатов, принципов, концепций, допущений и т.п. рассматривается во всем мире как неотъемлемый элемент построения качественной системы учета: «Любой вариант бухгалтерского учета так или иначе связан с принципами»¹. Характерно, что само название учетных стандартов США по-прежнему содержит в наименовании слово «принципы»².

Идея наличия основополагающих принципов ведения бухгалтерского учета была экстраполирована и в сферу управленческого учета. Но отсутствие обязательности ведения, а также многообразие используемых учетных техник не позволяют осуществить простое наложение принципов ведения бухгалтерского учета на практику управленческого учета. Поэтому задача разработки базовых принципов управленческого учета и его основополагающих допущений по-прежнему сохраняет свою значимость.

Управленческий учет, как правило, рассматривается как основное связующее звено между учетным процессом и процессом принятия управленческих решений. Это положение можно использовать в качестве основы для выбора основополагающего набора принципов и допущений управленческого учета. Принципы общеметодологического построения учетных систем широко освещены в литературе³. Но наибольший

¹ Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2005. – С.30.

² GAAP (Generally Accepted Accounting Principles) - Общепринятые принципы бухгалтерского учета.

³ 1) Воронова Е.Ю. Неинституциональный анализ учетного процесса. М.: МГИМО - Университет, 2010.

2) Кутер М.И. Теория бухгалтерского учета. 3-е изд., перераб. и доп. М.: Финансы и статистика, 2008.

3) Управленческий учет / Под ред. Я.В. Соколова. М.: Магистр, 2011.

исследовательский интерес заслуживают принципы управленческого учета, воспроизведение которых невозможно в иных системах учета. Исследование экономической литературы позволило выделить специфические принципы, наличие которых определяет ту особенность, которая позволяет конкретно выделять основные концептуальные отличия управленческого учета от иных видов ведения учета (рисунок 3).



Рисунок 3 - Связь базовых допущений и специфических принципов управленческого учета

Рассмотрим специфические принципы управленческого учета более подробно.

1) Соотнесение учетной информации с соответствующим уровнем принятия решений. Для каждого хозяйствующего субъекта характерна определенная система формирования управленческой отчетности, состав

4) Хендриксен Э.С., Ван Бред М.Ф. Теория бухгалтерского учета / пер. с англ. М.: Финансы и статистика, 2000.

5) Albrecht W.S., Stice E.K., Stice J.D., Swain M.R. Accounting: Concepts & Applications. 10 e. Thomson South-Western, 2008.

6) Warren C.S., Reeve J.M., Duchac J.E. Managerial Accounting. 10 e. South-Western Cengage Learning, 2009.

показателей отчетности, способы внутренней группировки и агрегирование учетной информации. С управленческой системой будет соотноситься информация, подготовленная таким образом, чтобы максимально полно обеспечить качественное решение управленческих задач.

2) Принцип соответствия управленческим целям всех используемых учетных методов и процедур. Данный принцип основывается на том, что в конечном итоге реализация определенных учетных методов и процедур в системе управленческого учета будет являться набором показателей, имеющих аналитическую составляющую (или оценку) и определяющих принятие управленческих решений. Принятие управленческого решения основывается на взаимозависимости внутренних условий (возможностей) и внешних факторов и строго индивидуальна для каждого предприятия. Таким образом, для принятия управленческого решения каждый раз требуется специфическая система аналитических показателей, определение которых будет зависеть от набора соответствующих методов и процедур их исчисления.

3) Единство учетно-аналитического пространства принятия управленческих решений. Данный принцип предполагает построение управленческого учета на обширной информационной основе и использование не только традиционных методов учета и анализа, ориентированных на работу с историческими данными, но и на широкую номенклатуру дополнительных аналитических технологий. Включение информации в систему управленческого учета основывается на ее значимости для принятия решений и потребности в ней менеджмента среднего и высшего звена, что существенно расширяет спектр формируемых информационных потоков.

4) Принцип управленческой отчитываемой единицы. Данный принцип является наиболее значимым в плане методологического обеспечения. На практике управленческий учет ведется в отношении определенных обособленных объектов, которые не совпадают с

юридическими границами компании. Этот принцип пересекается с принципом отчитывающейся единицы, который принят в международной практике учета. Тем не менее между ними существуют некоторые различия. Например, выделение структурной отчитывающейся единицы определяется необходимостью в принятии определенного управленческого решения, а не правовыми соображениями.

5) Равнозначность количественной и качественной информации. Многообразие управленческих задач предполагает наличие множества форм предоставления необходимой информации. Наличие только лишь количественных оценок приводит к тому, что обедняются возможности управленческих систем для целей определения взвешенных управленческих решений при наличии ограниченного времени и отсутствия полной информации. Сама «информация, выраженная количественными показателями не дает полной картины, отражающей ситуацию»¹. Следовательно, в управленческом учете большую значимость приобретает именно качественная информация, скорость получения которой очень высока и ее формирование не ограничено законодательными требованиями.

6) Вариативность или вариантность (множественность) аналитических группировок затрат, учетных оценок и показателей, которые используются в управленческом учете. Общеизвестное требование «различные затраты для различных целей», близкое по содержанию к рассматриваемому принципу, предполагает применяемых учетных методов и процедур управленческим целям компании. Вариантность применяемых методов позволяет расширить «спектр направлений использования одинаковых затрат ресурсов, которые могут быть сгруппированы для множества других целей»². Область действия данного принципа выходит за рамки простых аналитических группировок затрат, так как предполагается свобода возможного выбора,

¹ Апчерч А. Управленческий учет: принципы и практика / Пер. с англ. М.: Финансы и статистика, 2002. – С.29.

² Управленческий учет / Под ред. Я.В. Соколова. М.: Магистр, 2011. – С.20

множественность задействованных вариантов и относительность используемых оценок.

Самостоятельную предметную ценность управленческий учет приобретает не только благодаря вышеназванным принципам, но и основополагающим допущениям. Допущения дают возможность точнее очертить предметную область, которая изучается в данный момент, определить границы и область действий других основополагающих принципов. Анализ экономической литературы позволили автору сформировать следующие значимые допущения управленческого учета:

- Допущение альтернативности возможных управленческих решений опирается на принцип вариативности группировок затрат, оценок и применяемых показателей. Данное допущение определяет достаточную гибкость применяемых в управленческом учете методик.

- Допущение высокой степени субъективности в целях принятия решений (значимости качественных оценок). Управленческий учет – это система, обеспечивающая процесс принятия решений. Принцип равного статуса значимости количественных и качественных критериев оценок необходимо усилить определенным допущением, которое не допускает приоритетного влияния ни одной из учетно-аналитических техник перед другими творческими подходами. Субъективизм в этом случае не предполагает игнорирование объективных факторов и ориентацию на сугубо личное мнение. А вот субъективный элемент предполагает расширение возможностей традиционных технологий учета и анализа. Наличие субъективного фактора определено неформализованным признанием в использовании информации управленческого учета.

- Относительность границ управленческой отчитывающейся единицы. Данное допущение соотносится с принципом управленческой отчитывающейся единицы, границы которой при принятии конкретного управленческого решения меняются. Отсюда можно говорить об их условности, нечеткости. Наличие на предприятии управленческой

отчитывающейся единицы предполагает разграничение ответственности (аналог центров ответственности) и составление управленческой отчетности по структурным подразделениям (содержание, формы).

Таким образом, выделение общих и специфических принципов управленческого учета, а также его базовых допущений дают возможность определить рассматриваемую систему учета как обособленную предметную область.

Основной целью управленческого учета является предоставление менеджменту компании полного комплекта плановых, прогнозных и фактических данных о работе компании как экономической и производственно-хозяйственной единицы для обеспечения возможности принимать экономически-взвешенные управленческие решения. Другими словами, заинтересованные пользователи нуждаются в управленческой информации. Сегодня в практике ряда организаций все еще открыт вопрос - какая информация должна быть включена в управленческий учет. Важность информации не добавляет конкретизации в решение данного вопроса. Во многих случаях важная информация - это та, которую никто не собирается включать в управленческий учет.

В связи с этим представляется целесообразным уточнение категории «информация» применительно к управленческому учету.

В научных работах современных экономистов отсутствует однозначное толкование понятия «управленческая информация». В частности, Ю.А. Бабаев рассматривает информацию как «своевременное качественное получение сведений о финансово-хозяйственной деятельности организации для принятия взвешенных управленческих решений»¹. А.Д. Шеремет характеризует управленческую информацию аналогично приведенному определению. В.Б. Ивашкевич обозначает ее как «совокупность сведений о

¹ Бабаев Ю.А. Бухгалтерский учет / Под.ред. Ю.А. Бабаева. М.:ЮНИТИ-ДАНА, 2002. – С.15.

состоянии управляемой системы, управляющих действиях и внешней среде»¹.

Как видим, все определения дополняют друг друга. Таким образом, придерживаясь общей концепции, можно предложить следующее определение исследуемого термина. Управленческая информация – это совокупность сведений о фактах внутренней и внешней бизнес – среде, непосредственно влияющих на хозяйственную деятельность предприятия, с целью принятия своевременных и эффективных управленческих решений.

Отдельного исследования заслуживают требования, предъявляемые к управленческой информации. Современные авторы по-разному подходят к предназначению управленческой информации, в связи с чем, требования, предъявляемые к ней, отличаются по форме, но не противоречат друг другу. В частности, Н.П. Кондраков выдвигает требования уместности, надежности, сравнимости, своевременности и сопоставимости². В.Э. Керимов предлагает разграничивать требования для внутренней и внешней информации, и считает, что информация управленческого учета должна отвечать требованиям регулярности, своевременности, емкости, простоты формы и восприятия³. По мнению А.И. Ежовой «информация, которая действует в системе учета, должна быть дополнением информации финансового учета»⁴. Наиболее полно требования к информации управленческого учета характеризует Ю.А. Бабаев: адресная, оперативная, аналитическая, гибкая и инициативная, полезная, достаточная и экономичная, конфиденциальная⁵.

Исходя из имеющихся различных подходов к требованиям управленческой информации, их можно систематизировать следующим образом:

¹ Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник. М.: Юристъ, 2003. – С.22.

² Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет: Учеб.пособие. М.: ИПБ – БИНФА, 2002. – С. 14.

³ Керимов В.Э. Управленческий учет: Учебник. М.: Дашков и К, 2003. – С.21.

⁴ Ежова А.И. Организация управленческого учета в крупной компании // Финансовые и бухгалтерские консультации. – 2000. - № 12.

⁵ Бабаев Ю.А. Бухгалтерский учет / Под ред. Ю.А. Бабаева. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2002. – С.28.

1. Либеральный характер требований – допускается большая свобода при формировании управленческой информации: возможность использования неколичественной, незадокументированной, неучетной информации, примеренных прогнозных оценок.

2. Требование высокого качества, детализации и глубины предоставляемой информации. Методы, используемые в управленческом учете дают возможность получения информации, охватывающей деятельность компании в более широком и детальном масштабе, чем информация финансовой отчетности.

Вышеизложенное позволяет автору выделить следующие требования к информации управленческого учета:

- Оперативность, высокое качество и удовлетворение потребностей внешних и внутренних пользователей;
- Экономичный характер информации. Суть: эффект от использования такой информации должен превышать затраты на ее подготовку;
- Должна удовлетворять информационные запросы пользователей разных уровней управления;
- Требование необходимости, существенности и целесообразности.
- Системный характер управленческой информации. Это означает, что управленческая информация - это важное средство для принятия эффективных управленческих решений, основа для прогнозной, плановой, контрольной деятельности.

Системность управленческой информации предполагает наличие системы информационного обеспечения управления деятельностью организации.

В современной экономической литературе не прослеживается существенных разногласий в определении понятия «информационное обеспечение». Мнения Н.Л. Карданской, Т.М. Тарасовой, Р.А. Фатхутдинова, С.А. Катцыной, Ю.А. Бабаева, М.А. Вахрушиной и Е.Е. Ляльковой в

отношении понятия «информационное обеспечение управленческого учета» представлены в таблице 2.

Обобщая вышеизложенные подходы, можно констатировать, что система информационного обеспечения управленческого учета представляет собой комплексное и емкое понятие, затрагивающее все управленческие процессы учетного комплекса предприятия и учитывает влияние внутренних и внешних факторов бизнес-среды. В качестве обобщающей и расширенной характеристики, предлагается следующее определение: система информационного обеспечения управленческого учета - является совокупностью взаимосвязанных элементов управленческой системы, предназначенная для сбора, регистрации, обработки, хранения и передачи всех видов финансовой и нефинансовой информации в целях адекватной оценки финансового состояния хозяйствующего субъекта и принятия эффективных управленческих решений.

Таблица 2 – Определение понятия «информационное обеспечение управленческого учета» в современной практике

Автор	Содержание понятия «Система информационного обеспечения управленческого учета»
Н.Л. Карданская	информационное обеспечение в управленческом учете является механизмом по «сбору, хранению, обработке и передаче данных для целей управления процессами производств в отдельных структурных подразделениях» ¹
Т.М. Тарасова	Программное обеспечение, позволяющее создавать существенные базы данных с целью управления интегрированной базой данных ²
Р.А. Фатхутдинов	Информационное обеспечение – это важнейшая обеспечивающая функция, которая определяет степень обоснованности принимаемых решений и эффективность функционирования системы менеджмента ³
Ю.А. Бабаев	Это процесс по сбору, обработке и передаче финансовой и нефинансовой информации, которая используется управленцами для планирования и проведения контрольных мероприятий за деятельностью подразделений, измерения и оценки полученных результатов ⁴
С.А. Катцына	Является совокупностью взаимосвязанных элементов управленческого

¹ Карданская Н.Л. Управленческие решения: Учебник. 2-е изд., перераб. И доп. М.: ЮНИТИ-ДАНА, Единство, 2003. – С.110

² Т.М. Тарасова Организация управленческого учета на предприятии в современных условиях // Международный бухгалтерский учет. – 2012. - № 29.

³ Фатхутдинов Р.А. Управленческие решения :Учебник. 5-е изд., перераб. И доп. М.: Инфра-М, 2003 (Серия «Высшее образование»). – С.136

⁴ Бабаев Ю.А. Бухгалтерский учет / Под.ред. Ю.А. Бабаева. М.:ЮНИТИ-ДАНА, 2002. – С.29.

	учета и их взаимных отношений. Предназначена для того, чтобы измерить, наблюдать, регистрировать, группировать, обобщать и интерпретировать финансовую и нефинансовую информацию для управленческих целей ¹
М.А. Вахрушина, Е.Е. Лялькова	Является совокупностью процессов по сбору, хранению, обработке, передаче всех видов информации (финансовой и нефинансовой) во взаимозависимых системах организации ² .

В настоящее время в условиях становления и развития управленческого учета все чаще высказываются мнения о признании его как самостоятельного института экономической деятельности субъектов различных организационно-правовых форм хозяйствования. При этом специалисты активно дискутируют о роли и месте управленческого учета в информационной системе организаций, концептуальных основах его построения.

С позиции развивающейся науки, управленческий учет по мнению многих авторов различается по смысловому наполнению в отношении его сущности, функций, предмета и объекта. Инвариантность элементов управленческого учета с позиции взглядов различных авторов представлена в таблице 3.

Таблица 3 – Инвариантность элементов управленческого учета в современной науке

Автор	Содержание элемента управленческого учета
Сущность управленческого учета	
Шеремет А.Д.	Является подсистемой бухгалтерского учета, обеспечивающей управленческий аппарат необходимой информацией, которая используется для планирования, управления и контрольных мероприятий ³
К. Друри	Является способом предоставления информации управленцам внутри организации, на основе которой эти лица будут принимать более обоснованные решения и повышать эффективность и производительность операционной деятельности ⁴
Ч.Т. Хорнгрен,	Является системой, идентифицирующей, измеряющей, систематизирующей, анализирующей, которая раскладывает, интегрирует

¹ Катцына С.А. Адаптация современных зарубежных систем хозяйственного учета в практике управления российскими предприятиями: Дисс. ... канд. Экон. Наук. Красноярск, 2003.

² Вахрушина М.А., Лялькова Е.Е. Учетная политика в системе управленческого: методика формирования, практика применения. – М. Экономистъ, 2008. – С.23.

³ Управленческий учет / Под ред. А.Д. Шеремета. М.: ФБК-Пресс, 2008. – С.15.

⁴ Друри К. Управленческий и производственный учет: Пер.с. англ., Учебник. – М.:ЮНИТИ-ДАНА, 2005, - 1071 с. – С.25

Дж. Фостер	передачу информации, которая необходима для управления какими-либо объектами ¹ .
М.А. Вахрушина	Является интегрированной системой учета затрат и доходов, по нормированию, планированию, контролю и анализу, которая систематизирует информацию для целей принятий оперативных управленческих решений. Это важный элемент в системе управления организацией, функционирующий вместе с финансовым учетом. Это самостоятельное направление бухгалтерского учета, обеспечивающее управленческий аппарат необходимой информацией, которая используется при планировании, управлении, контроле и оценке деятельности в целом и структурных подразделений организации ²
С.А. Николаева	Является системой учета, планирования и контроля, по анализу данных о затратах с выделением результатов хозяйственной деятельности по подразделениям, в целях управления подразделениями, для принятия на ее основе оперативных управленческих решений с целью оптимизировать финансовые результаты деятельности компании ³
Т.П. Карпова	Является интегрированной системой по учету затрат и доходов, по нормированию, планированию, контролю и анализу, систематизирующей информацию для целей оперативного принятия управленческих решений и для того, чтобы проводить координацию проблем по будущему развитию организации ⁴
Б. Нидлз, Х. Андерсон	Является системой, охватывающей все виды учетной информации, измеряющей, обрабатывающей и передающей эту информацию внутреннему руководству ⁵ .
Р. Энтони, Дж. Рис	Является процессом в рамках предприятия, обеспечивающим управленческий аппарат информацией, которая используется для планирования, проведения контрольных мероприятий за деятельностью предприятия. При этом процессе необходимо выявлять, измерять, собирать, анализировать, подготавливать, интерпретировать, передавать и принимать информацию, которая необходима управленцам для выполнения их функций ⁶
Национальная ассоциация бухгалтеров, США	Является процессом, в котором идентифицируется, измеряется, накапливается, анализируется, подготавливается, интегрируется и передается финансовая информация, которая используется управленцами для того, чтобы осуществить планирование, оценку и контроль за производственной деятельностью и эффективно использовать ресурсы ⁷ .
Функции управленческого учета	
Н.А. Соколов,	Обеспечивать все уровни управления релевантной информацией для того, чтобы систематически и без проблем управлять бизнесом; формировать

¹ Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект. М.: Финансы и статистика, 2000. - С.8

² Вахрушина М.А., Лялькова Е.Е. Учетная политика в системе управленческого учета: метод формирования, практика применения. М.: Экономист, 2008. – С.205.

³ Николаева С.А. Учетная политика организации. М.: ИНФРА-М, 2004. – С.176.

⁴ Карпова Т.П. Управленческий учет. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2004. – С. 351.

⁵ Нидлз Б., Колдуэлл Д., Андерсон Х. Принципы управленческого учета. М.: Финансы и статистика, 1993. – С. 495.

⁶ Энтони Р., Рис Дж. Учет: ситуации и примеры / Пер. с англ. - М.: Финансы и статистика, 1993. С. 269.

⁷ Николаева С.А. Учетная политика организации. М.: ИНФРА-М, 2004. – С.90.

О.Д. Каверина	информацию, необходимую для управления центрами ответственности и структурными подразделениями ¹ .
Т.П. Карпова	Обеспечивать информацией различные уровни управления, оперативно контролировать, перспективно планировать ² .
Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер, Ш. Датар	Планировать, контролировать, анализировать отчеты, оценивать и консультировать ³ .

Многие российские ученые определяют управленческий учет следующим образом - это подсистема бухгалтерского учета организации, основное назначение которой - обеспечивать аппарат управления информацией, которая необходима для принятия эффективных управленческих решений (А.Д. Шеремет).

Н.Д. Врублевский, Т.П. Карпова, С.А. Николаева⁴ и другие авторы сосредотачивают внимание на том, чтобы интегрировать элементы учета, планирования и анализа. Сторонники такой направленности сущности управленческого учета - это Б. Нидлз, Х. Андерсон, которые определяют управленческий учет с позиции системы, охватывающей все виды учетной информации, а также измеряющей, обрабатывающей и передающей информацию внутреннему руководству.

Официальная терминология СІМА (The Chartered Institute of Management Accountants (Дипломированный институт бухгалтеров по управленческому учету, Великобритания)) определяет управленческий учет как систему, которая «применяет принципы бухгалтерского учета и управляет финансами для того, чтобы создавать, защищать, сохранять и увеличивать стоимость для соблюдения интересов заинтересованных участников в коммерческих и некоммерческих организациях (публичных и частных). Управленческий учет - это неотъемлемая часть управления, для того, чтобы выявлять, создавать, представлять, излагать и использовать информацию по следующим вопросам:

- формировать бизнес-стратегии;

¹ Соколов Н.А., Каверина О.Д. Управленческий анализ: учеб.пособие. М.: Бухгалтерский учет, 2007. – С.54

² Карпова Т.П. Управленческий учет. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2004, - С.39.

³ Хорнгрен Ч., Фостер Дж., Датар Ш. Управленческий учет. СПб, 2005. – С. 43.

⁴ Врублевский Н.Д. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник. М.: Бухгалтерский учет, 2005.

- планировать и контролировать деятельность;
- принимать решения;
- эффективно использовать ресурсы;
- улучшать финансовые результаты и увеличивать стоимость;
- сохранять нематериальные и материальные активы;
- корпоративно управлять и контролировать»¹.

В вышеизложенном тексте больше говорится о принципах бухгалтерского учета. Сегодня такие принципы определены в стандартах GAAP для США, в международных стандартах МСФО (IAS), в российских стандартах, а также в собранных в ряд положениях по бухгалтерскому учету (ПБУ) и др.

Таким образом, содержание управленческого учета многогранно. Анализируя мнения различных авторов, можно констатировать, что каждый ученый может иметь собственную точку зрения относительно того, какова сущность, роль и назначение управленческого учета в системе управления деятельностью хозяйствующего субъекта. Тем не менее, можно сделать обобщение - информация в системе управленческого учета предназначена для использования внутри предприятия для того, чтобы принимать управленческие решения – в этом ее влияние на процесс управления организацией.

Под предметом управленческого учета обычно понимают коммерческую деятельность организации и ее структурных подразделений в процессе всего цикла управления. С этим можно согласиться, если интерпретировать организацию в виде чисто хозяйственной системы. Однако данное определение неверно для организаций социально-экономической системы, также как и то, что предметом управленческого учета являются только хозяйственные процессы и операции. В современных условиях

¹ Управленческий учет: официальная терминология СИМА / Пер. с англ. О.Е. Николаевой, Т.В. Шишковой. - М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2004. С. 25 - 26.

нельзя обеспечить эффективное управление организацией без управления ее персоналом, либо отделив его от управленческого учета и анализа.

Объекты управленческого учета определяют его содержание. В современной практике учета к объектам относят:

- затраты по предприятию в целом и по структурным подразделениям;
- результаты финансово-хозяйственной деятельности предприятия и его структурных подразделений;
- ценообразование внутри предприятия, которое предполагает использование трансфертных цен;
- систему бюджетирования и внутренней отчетности.

Относительно функций управленческого учета многие российские специалисты сходятся во мнении и обособляют их из системы бухгалтерского учета, в то время как западные ученые (такие как Ч. Хорнгрен, Дж. Фостер, Ш. Датар) стремятся выделить функции управленческого учета из состава функций бухгалтерии. По их мнению в управленческом учете необходимо планировать, контролировать, анализировать отчеты, оценивать и консультировать, оставлять для финансового учета только расчет налогов, составлять официальную отчетность, контролировать сохранность активов, проводить финансовый анализ¹.

На наш взгляд, для реализации управленческой деятельности на предприятии необходима информация, непосредственным поставщиком которой выступает управленческий учет. Следовательно, к функциям управленческого учета можно отнести информационно-обеспечительную и контрольно-управленческую. Данные функции включают:

- учет и управление затратами;
- управление и анализ движения материальных и денежных ресурсов;

¹ Хорнгрен Ч., Фостер Дж., Датар Ш. Управленческий учет. СПб, 2005. – С. 43.

- возможность разрабатывать оценочные и сравнительные индикаторы деятельности;
- возможность управлять процессом повышения рыночной стоимости компании;
- планировать оперативную, производственную, финансовую и инвестиционную деятельность предприятий (бюджетирование);
- осуществление контроля за правильностью выполнения принимаемых управленческих решений;
- обеспечение менеджмента компании оперативной управленческой информацией (составление внутрифирменной отчетности).

На наш взгляд, одним из недостатков существующего подхода к раскрытию содержания управленческого учета является отсутствие объектов внешнего окружения предприятия, макросреды в целом. Решение этого вопроса мы видим в уточнении функций управленческого учета, учитывающих влияние внешних факторов.

Анализируя работы ряда авторов можно сделать вывод, что управленческий учет выполняет три важные функции:

- 1) осуществляет поддержку процесса принятия решений;
- 2) управленческий учет - это система для обеспечения сотрудников компании информацией;
- 3) является технология, которая позволяет изменять пути предоставления информации, если методы ее получения, которые имеются в организации, не отвечают потребностям фирмы.

Рассмотрим коротко каждую из вышеназванных функций.

Система, которая поддерживает процесс принятия решений. Здесь важно понимать, что управленческий учет должен быть системой, которая не только поддерживает принятие решений, но и обеспечивает лица, ответственные за принятие решений, необходимой информацией. Учет является стандартным языком бизнеса, необходимым для оценки деятельности организации. Ключевой ролью менеджеров по

управленческому учету является профессиональная интерпретация полученных данных, а также осуществление контроля за процессом реализации выработанного решения.

Система, обеспечивающая информацией. Потребность в информации в двух словах может быть выражена как особенность, которая состоит в том, чтобы нужная информация предоставлялась нужным людям в необходимое время.

Нужные люди (right people). Существует распространенное мнение, что управленческие решения на предприятии могут принимать только руководители среднего и высшего звена. Однако реализация принятого решения осуществляется на всех уровнях организации. Следовательно, управленческое решение должно состоять из нескольких этапов, выполнение каждого из которых должно быть четко распланировано. Это означает следующее - управленческие решения необходимо принимать на всех уровнях компании. Отсюда следует, что эффективная система управленческого учета должна предоставлять каждому менеджеру именно ту информацию, которая ему необходима. С помощью системы управленческого учета предоставляемые данные необходимо обработать и представить в виде, который необходим для принятия решений.

Нужное время (right time). Здесь речь идет о том, что информация должна представляться в нужное время. В связи с этим, необходимо определить нужное количество времени для принятия решения и для сбора нужной информации. Здесь представляется обоснованным упомянуть о принципе экономичности: затраты на получение информации финансового плана и последующая выгода от принятия того или иного управленческого решения, должны быть соизмеримы. Эти затраты существенно снижаются при использовании информационных систем обработки данных. Здесь имеется ввиду не только быстрота и регулярность получения отчетов, но и получение возможности для более тщательной их аналитической обработки (прогнозирование результатов, анализ и т.д.).

Технология, позволяющая менять пути предоставления информации. Сегодня возникает необходимость в изменении способа предоставления управленческим учетом информации для менеджеров. Это объясняется тем, что в большинстве компаний фактическая учетная информация сравнивается с предварительно составленным бюджетом, составленным на текущий год или за аналогичный период прошлого года. Тем не менее возможно влияние внешних условий компании на результаты ее деятельности и тем самым бюджетные данные могут измениться.

Многие крупные компании пытаются решить эту проблему, путем совершенствования бюджета таким образом, чтобы в нем учитывались изменения внешней среды, то есть составляют гибкий бюджет. С теоретической точки зрения такой бюджет является полезным для того, чтобы сравнивать фактические и бюджетные данные, но при формировании гибкого бюджета экономисты акцентируют внимание на внутренних условиях, в то время как внешние факторы остаются неучтенными. Следовательно, в управленческом учете необходимо разработать систему индикаторов, по которым можно будет судить о будущих изменениях внешней среды. Естественно, основную часть таких факторов связывают с конкурентными преимуществами предприятия на рынке и другими показателями, расчет которых базируется на внешних данных (например, доля рынка).

Проведенное исследование эволюции концепции управленческого учета, выделение истоков его обособленности в методологическом плане, анализ взглядов многих российских и зарубежных исследователей на предмет сущности, роли и принципов управленческого учета, дает возможность уточнения сущностных характеристик категории «управленческий учет», который мы понимаем как систему получения информации с целью принятия взвешенных управленческих решений, которая структурирована как совокупность учетно-аналитических процедур и включает в себя определенную часть бухгалтерской информационной базы,

содержит методы по ее реклассификации, перегруппировке, обобщению и обработке. Данная система выстроена по принципу наибольшей адаптированности к специфическим особенностям деятельности организации и релевантности к принятию решений. Приведенное определение, на наш взгляд, отражает все характерные особенности системы управленческого учета.

Развитие учетной системы на макроуровне осуществляется в условиях глобализации экономики стран мира и активного формирования международных хозяйственных связей. Таким образом, путь к совершенствованию эффективной управленческой системы лежит в определении ключевых информационных потребностей управления и поиске оптимальных путей их решения.

Первостепенной задачей в построении системы управленческого учета является формирование задач, стоящих перед менеджментом компании. Формулировка задач управленческого учета для предприятий различных отраслей народного хозяйства будет отличаться. Как правило, формулировка задач осуществляется в рамках конкретно-обозначенных функций. По мнению автора для большинства организаций, ориентированных на рыночные отношения основными задачами будут являться следующие:

- выражение стратегических целей развития предприятия в конкретных показателях;
- использование «эффективных» схем в хозяйственной деятельности;
- повышение эффективности внутрифирменных процессов, поиск внутренних резервов;
- обеспечение текущего планирования хозяйственной деятельности;
- анализ рынка, поиск перспективных направлений развития.

Являясь относительно новым для России понятием, управленческий учет использует общепринятые западные концепции 60-х годов, не выходящих далеко за рамки бухгалтерского учета. Попытки учесть российскую особенность ведения бизнеса и проанализировать перспективы

их развития в контуре современных преобразований, практически отсутствуют. В связи с этим, дальнейший анализ современного состояния и перспектив развития управленческого учета в России является актуальным.

1.3. Современное состояние и перспективы развития управленческого учета

Необходимость ведения управленческого учета сегодня уже не вызывает сомнений. С целью определения направлений развития управленческого учета, целесообразнее всего обратиться к практике Западной Европы, США, Японии и других стран, где технологии учета наиболее развиты. Сегодня существуют множество исследований, отражающих перспективы развития управленческого учета. К ним можно отнести как издания отдельных авторов (Drury, 2000; Horngren, 2002 и др.), так и материалы исследований организаций, которые специализируются в области управленческого учета, такие как European Accounting Association, CIMA (The Chartered Institute of Management Accountants – Институт профессиональных бухгалтеров по управленческому учету). В ходе анализа установлено, что достаточно комплексное и полное исследование принадлежит сотрудникам Манчестерского Университета, которое проводилось при поддержке CIMA. Названное исследование проводилось с целью:

- определения инструментов управленческого учета, которые сегодня больше всего востребованы и значимы;
- выявления ключевых целей, которые стоят перед специалистами в области управленческого учета;
- определения факторов, повлиявших на изменения управленческого учета¹.

¹ Николаева О.Е., Алексеева О.В. Стратегический управленческий учет. Изд.2-е. – М.: Издательство ЛКИ, 2008. – С.11.

Важно отметить, что результаты, которые получили сотрудники Манчестерского Университета, идентичны другим аналогичным исследованиям, например, анализ профессиональной карьеры специалистов в области управленческого учета компаний из Германии и Великобритании, которые оперируют в широком диапазоне сферы услуг и производственной деятельности (European Accounting Association, 2000). В ходе исследования был проведен опрос высококвалифицированных специалистов в области управленческого учета. Результаты проведенного опроса в части определения основных приоритетных технологий управленческого учета, применяемых в 1995-2000 гг. и в период 2000-2005 гг. представлены на рисунке 4.

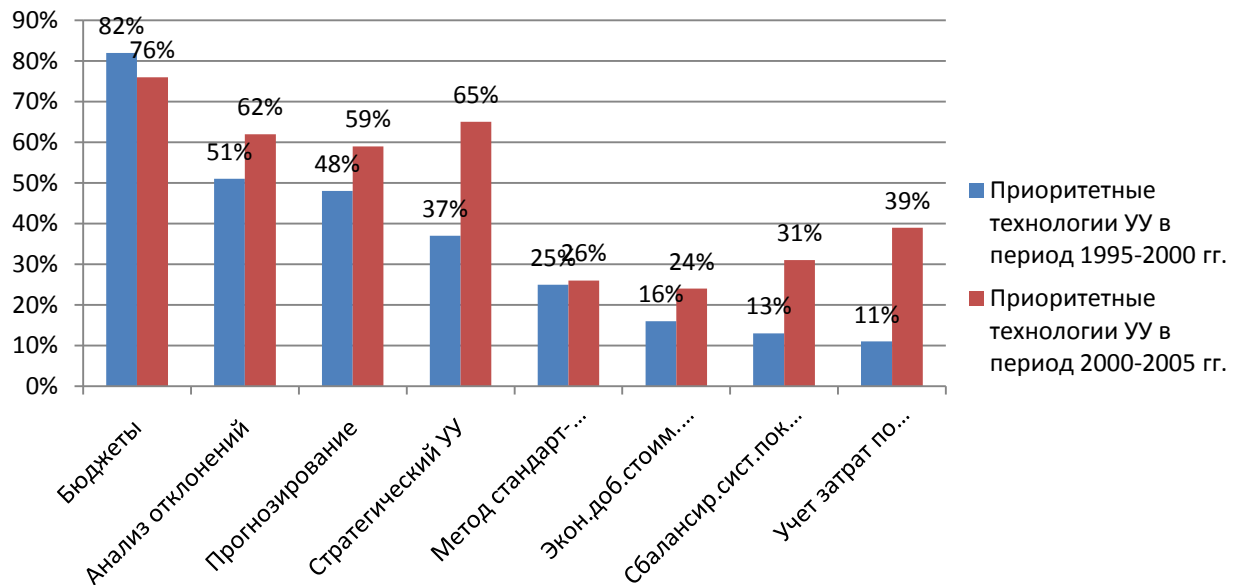


Рисунок 4 - Динамика развития основных технологий управленческого учета (УУ)

Из рисунка видно, что наиболее популярными оказались традиционные инструменты и технологии управленческого учета (бюджетирование является одним из самых важных инструментов). Также в период с 1995-2000 гг. в связи с новыми требованиями к управленческому учету, который уже является не самой целью, а средством достижения успеха в бизнесе, наибольшую популярность приобрели недавно появившиеся методы и

подходы, например, стратегический управленческий учет, сбалансированная система показателей, экономическая добавленная стоимость, учет затрат по видам деятельности.

Необходимо отметить, что опрошиваемые респонденты назвали также несколько технологий управленческого учета, которые будут использоваться на предприятиях в период 2000-2005 гг. Например, бюджетирование, являясь технологией, которая доказала свою полезность, не может быть замещено другим инструментом (как минимум ближайшие 5 лет)¹ и вместе с анализом будет занимать по-прежнему высокие позиции.

Наиболее важные факторы, оказывающие влияние на выбор технологии/инструментариев управленческого учета (по результатам исследования Манчестерского Университета), представлены на рисунке 5.

Из рисунка следует, что внедрение информационных технологий занимает ведущее место среди факторов. Это объясняется тем, что новые технологии предоставляют больше возможностей для анализа информации, увеличивают скорость ее получения. Интересный факт, немногие опрошиваемые респонденты отметили, что оборот фирм и их слияние могут повлиять на изменения, которые происходят в управленческом учете.

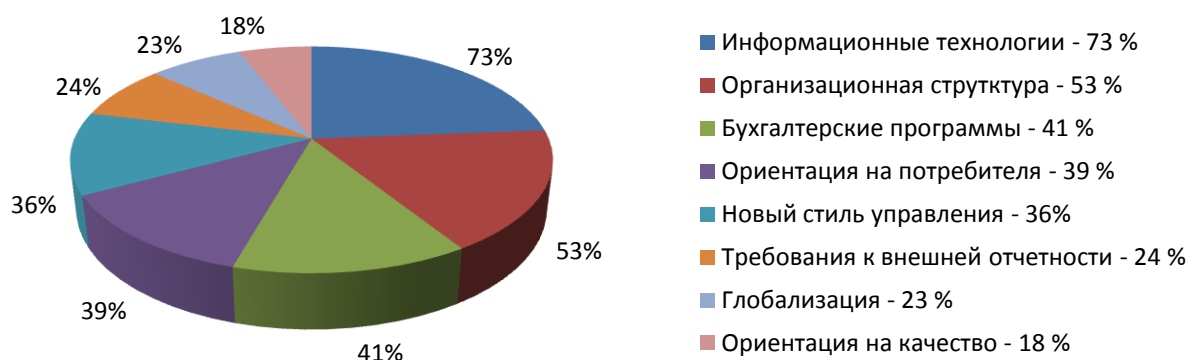


Рисунок 5 - Факторы, влияющие на выбор технологий/ инструментариев управленческого учета (по результатам исследования Манчестерского Университета)

¹ Николаева О.Е., Алексеева О.В. Стратегический управленческий учет. Изд.2-е. – М.: Издательство ЛКИ, 2008. – С.14.

Исследователи Манчестерского университета проводили анализ целей, которые были наиболее важны для бухгалтеров по управленческому учету в период 1995 - 2000 гг. и 2000 – 2005 гг. (рисунок 6).

Представленная гистограмма отмечает лидирование традиционных целей управленческого учета. Лидирующие позиции принадлежат таким целям: оценке эффективности деятельности компаний, контролю затрат, интерпретации и представлению результатов деятельности фирмы и планированию¹. В итоге можно констатировать, что лидирующие позиции занимают цели, направленные не на констатацию и сбор данных, а имеющие аналитическую составляющую и направленные на обобщение данных.

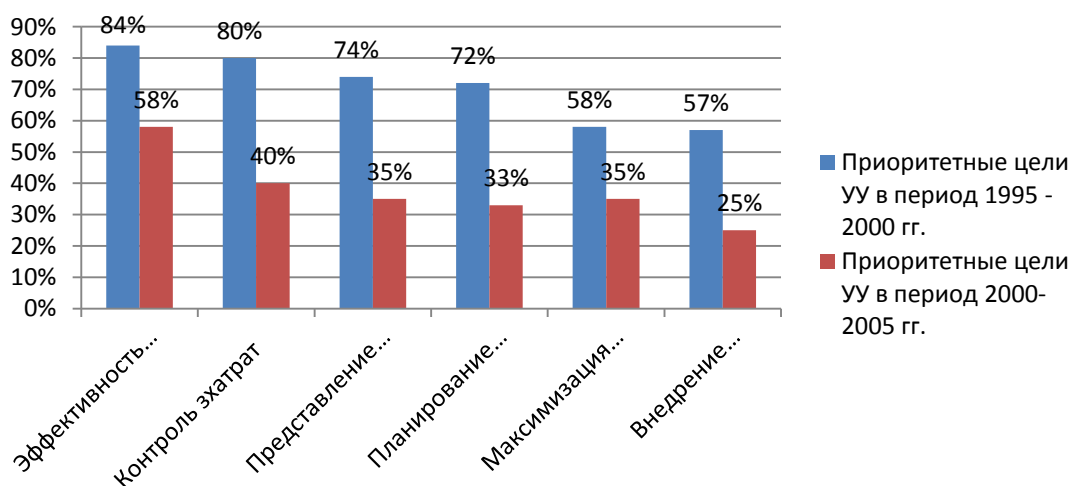


Рисунок 6 - Динамика развития приоритетных целей, стоящих перед управленческим учетом в период 1995-2005 гг.

В последнее десятилетие развитию системы управленческого учета посвящены труды многих учетных, в частности: В.Б. Ивашкевича, В.Ф. Паляя, М.А. Вахрушиной, Л.В. Поповой, А.Д. Шеремета, В.И. Ткач и др.

Выделим основные цели, в соответствии с которыми получила свое развитие система управленческого учета²:

¹ Николаева О.Е., Алексеева О.В. Стратегический управленческий учет. Изд.2-е. – М.: Издательство ЛКИ, 2008. – С.17.

² Концепции и принципы управленческого учета: Методические рекомендации. Проект Москва, 2001 // Internet resource: <http://www.cma.org.ru>.

- поддержать стратегическое развитие и планирование;
- поддержать принятие решений в создании инвестиционных проектов, в приобретении нового бизнеса и запуске новой продукции;
- принимать решения в области ценообразования;
- необходимо ответить на увеличивающиеся рыночные потребности по поводу информирования о результатах деятельности по фактическим и прогнозируемым показателям;
- необходимо понимать результаты сравнений деятельности различных сегментов бизнеса, для того, чтобы иметь возможность принимать взвешенные и обоснованные решения по отношению к будущему вектору развития бизнеса.

Таким образом, обобщая итоги исследования, направленные на выявление динамики развития основных технологий управленческого учета, на выявление факторов, определяющих выбор инструментария, а также на определение целей, стоящих перед управленческим учетом, можно сделать следующие выводы о перспективах его развития:

1) Традиционная практика управленческого учета и ее роль по-прежнему остаются важной. Однако развивающиеся компьютерные технологии бухгалтерского учета сужают круг работников, занимающихся непосредственно учетом, и способствуют расширению круга лиц, ответственных за эффективное управление предприятием.

2) Роль бухгалтера в компании значительно меняется, он все больше становится вовлеченным в разработку стратегии бизнеса и внедрение информационных систем. Учет уже не является самоцелью, это средство для достижения успешных позиций в бизнесе, а также сопровождает процесс разработки стратегических планов. Отсюда следует, что одним из приоритетных направлений является стратегический управленческий учет.

3) Важным остается вопрос о том, какое влияние оказывает деятельность различных структурных подразделения на эффективную работу компании в целом. Эту проблему помогает решить управленческий анализ.

Стратегический управленческий учет является достаточно новым и перспективным направлением в управленческом учете. Он предназначен для руководителей высшего звена и помогает оперативному управленческому учету, за который отвечают внутренний менеджмент.

Стратегический управленческий учет в ходе своего развития во многом стимулировался следующим фактом: в начале 70-х годов XX века произошло зарождение такой дисциплины как «стратегический менеджмент». Основным акцентом является желание достичь устойчивых конкурентных преимуществ.

Категория «стратегический управленческий учет» появилась в США и странах Западной Европы в 80-х годах XX века.

В России сегодня технология стратегического управленческого учета практически отсутствует. Но его отдельными методами и подходами уже начинают пользоваться отечественные предприятия.

Можно констатировать, что стратегический управленческий учет является достаточно удобной технологией, дающая возможность сконцентрироваться на стратегических перспективах, путем включения в отчетность данных, которые относятся к рынкам сбыта компании и к ее конкурентам. Помимо этого стратегический управленческий учет предоставляет информацию о рыночных перспективах выбранных подходов, о том, каков цикл долговечности продукта, а также о портфеле продукции. Анализ, который проводится в стратегическом управленческом учете, не ограничивается определенной фирмой, а выявляет ее конкурентные преимущества. По мнению О.М. Виханского «Стратегический управленческий учет улучшает сложившуюся ситуацию путем обеспечения анализа, который способствует формированию достаточно успешной конкурентной стратегии компании»¹.

¹ Друри К. Управленческий и производственный учет: Пер.с. англ., Учебник. – М.:ЮНИТИ-ДАНА, 2005, - 1071 с.

В соответствии со стратегией управления происходит и построение информационной базы стратегического управленческого учета (рисунок 7) ¹.

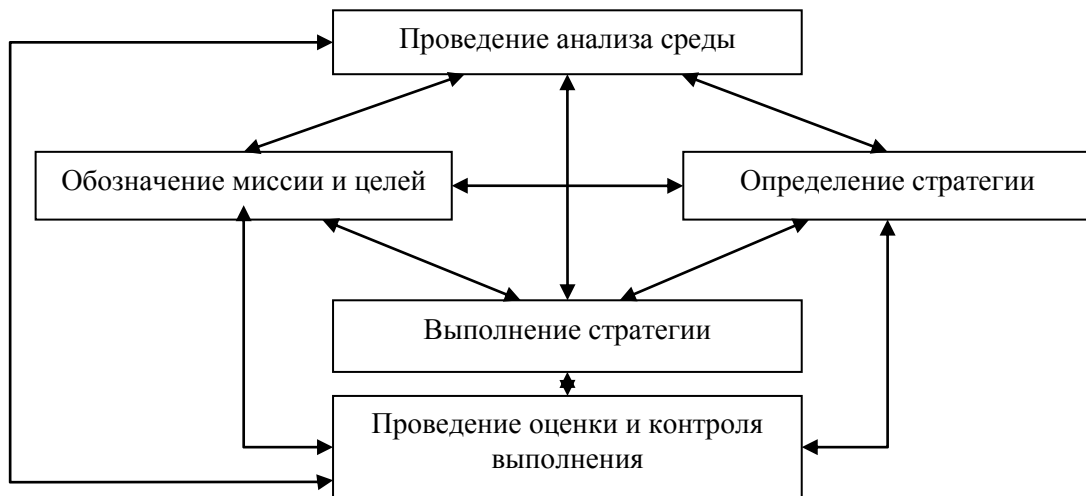


Рисунок 7 - Структура стратегического управления

Стратегический учет вносит свой вклад в развитие категориального аппарата управленческого учета:

Миссия (Mission) – это предназначение компании. Миссия представляет собой отражение специфической роли, которую планирует осуществить фирма в обществе в долгосрочной перспективе. Определяя миссию, менеджер устанавливает сферу деятельности организации, а также услуги, предоставляемые своим клиентам.

Видение (Vision) – это формулировка, предоставляющая видение картины будущих достижений фирмы в долгосрочной стратегической перспективе.

Стратегия (Strategy) – представляет собой последовательность действий и направлена на достижение целей в стратегической перспективе (является путем достижения целей). Состояние, которое желает организация определяются миссией и видением. Путь движения к этому состоянию проходит через систему целей и планов действий. Этот путь опирается на выработанный план.

¹ Виханский О.М. Стратегическое управление: Учебник. – 2-е изд., перераб. И доп. – М.:Гардарики, 1999. – 296 с. – С.39.

Стратегические цели являются количественными или качественными ориентирами развития фирмы; они формируются на основе определенных миссий, видения, конечных результатов анализа стратегических показателей в отраслевом масштабе, на основе оценки конкуренции по отрасли, оцениваются имеющиеся ресурсы и конкурентные возможности. Цели должны соответствовать принципу SMART: ясные (Specific), измеримые (Measurable), ориентированы на определенные действия (Attainable), достижимые (Realistic) и соотносятся с определенными интервалами времени (Time-based);

Стратегический план направляет деятельность в целом и позволяет формулировать общие цели в условиях минимального числа данных.

В рамках стратегических планов составляется план на год. Его задача - уточнить цели на будущий год, сформулировать контрольные данные и определить ресурсы, которые необходимы подразделениям.

Годовой план определяет лимиты и нормативы, необходимые для дальнейшей ориентации на них при составлении месячного бюджета. В ходе оперативного планирования компания должна управлять договорами и контролировать платежи.

В стратегическом планировании большое внимание уделено данным относительного характера: затратам, ценам, спросу, финансовому положению и себестоимости. Остаются определенные проблемы при получении информации о конкурентах, отвечающей критериям надежности, содержательности и полезности. В России отсутствуют официальные и законные источники информации о затратах конкурирующих организаций, даже публикуемая отчетность для целей анализа используется с осторожностью. Данные, как правило, относительны для какого-то бизнеса, а в самой фирме необходимо иметь достаточное количество финансовых экспертов, хорошо разбирающихся во взаимосвязях объемов производства,

установленных цен и понесенных затрат. Конечная цель - создать исчерпывающую базу данных по каждому крупному конкуренту¹.

Технология стратегического управленческого учета широко использует различные методы и приемы оперативного учета, такие как экономико-математические модели, прогнозирование и дисконтирование.

Управленческий анализ является одним из перспективных направлений управленческого учета. Основное внимание при управленческом анализе уделяется изучению прошлой, текущей и будущей деятельности структурных подразделений фирмы, которое основано на прогнозе доходов, расходов и результатов деятельности этих подразделений. В управленческом анализе интегрируются три вида внутреннего анализа. С помощью ретроспективного, оперативного и перспективного видов анализа осуществляется комплексный анализ деятельности, причем каждый из этих видов анализа решает собственные задачи.

С помощью внутреннего ретроспективного анализа определяется эффективность производственно-хозяйственной деятельности через сопоставление затрат и финансовых результатов по разным объектам учета и по различным временным интервалам.

С помощью оперативного анализа осуществляется оценка изменений в состоянии объекта в краткосрочном плане, для того, чтобы показать, как отличается положение дел по факту от желаемого. Выявляется возможность доведения фактического состояния до желаемого.

С помощью внутреннего перспективного анализа осуществляется подготовка информации, которая полезна для принятия решений, смотрящих в будущее. Такой анализа может быть краткосрочным и стратегическим².

На современном этапе развития теории управленческого учета в работах исследователей-экономистов предлагаются концепции, методы,

¹ Друри К. Управленческий и производственный учет: Учебник: Пер. с англ. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. - 1071 с.

² Друри К. Управленческий и производственный учет: Учебник: Пер. с англ. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. - 1071 с.

инструменты, отвечающие требованиям менеджмента разных уровней управления. В своей работе мы постарались систематизировать накопленный опыт ведения управленческого учета и сформулировать перспективные направления его развития.

Традиционные системы управленческого учета преследуют две цели: калькулирование себестоимости продукции и осуществление планово-контрольной функции. Ориентируясь на вышеназванные цели, в работах зарубежных экономистов, таких как Р. Энтони и Дж. Рис¹, Ч.Т. Хорнгрен и Дж. Фостер², а также К. Друри³, раскрыты традиционные модели, предлагающие построить систему учета затрат тремя подходами:

- для целей калькулирования себестоимости применить метод учета полной себестоимости или метод (директ-костинг) дифференцированного учета;
- для осуществления планово-контрольной функции использовать учет затрат по центрам ответственности.

Вышеназванные методы тесно связаны между собой и на предприятиях используются совместно, являясь составной частью учетной системы предприятия.

Рассмотрим традиционные системы управления затратами.

В начале XX в. в США, а после и в Европе стала формироваться система «стандарт-кост» (Standard Costs), которая являлась методом, с помощью которого можно предотвратить неоправданные затраты. Из названия системы при переводе следует - «себестоимость, установленная заранее». Основоположники этой системы - американские ученые Г. Эмерсон, Д.Ч. Гаррисон, Т. Дауни, М.Х. Жебрак и др. Особенность системы - отражать в учете не происходящие события, а события, которые должны произойти; учитывать не сущее, а то, что должно быть, обособленно

¹ Энтони Р., Рис Дж. Учет: ситуации и примеры. - М.: Финансы и статистика, 1993.

² Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект - М.: Финансы и статистика, 2000. - 416 с.

³ Друри К. Управленческий и производственный учет: Учебник: Пер. с англ. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. - 1071 с.

отражать возникшие отклонения. Основные принципы данной системы заключаются в следующем:

- все произведенные в учете затраты необходимо соотнести со стандартами;
- выявленные отклонения (при сравнении стандартных фактических затрат) необходимо расчленить по причинам.

Основная цель системы «стандарт-кост» - выявить потери и отклонения в прибыли компании. Основа системы состоит в предварительном (до начала производственного процесса) нормировании затрат. Затраты в будущем периоде рассчитывается с учетом достигнутого уровня, а также включается и запланированное снижение. Выявленные отклонения от стандартных нормативов затрат необходимо подвергать анализу для того, чтобы выяснить причины их возникновения.

Интенсивно развивающиеся экономические отношения потребовали от современных предприятий следующего – решить стратегические задачи управления, базируясь на четком разграничении затрат (прямые и косвенные, основные и накладные, производственные и периодические, переменные и постоянные). В результате в 1936 г. Д. Гаррисоном была создана система Direct-Costing-System (учет прямых затрат). Сегодня система «директ-костинг» изменила свои принципы. Ключевой принцип группировки затрат - зависимость от объемов производства (продаж), т.е. необходимо делить затраты на переменные и постоянные. При этом себестоимость продукции следует планировать и учитывать только рассчитывая переменные затраты. Разницу между выручкой от продажи и затратами переменными следует считать маржинальным доходом. Маржинальный доход - это база для оперативного управления показателями цен и ценообразованием. Этот метод предполагает не включение постоянных расходов при расчете себестоимости продукции и их списание непосредственно сразу на уменьшение прибыли компании.

В академической литературе отмечается дискуссия о преимуществах и недостатках данной системы, о возможности ее адаптации в различных видах экономики России. В трудах М.А. Вахрушиной, В.Б. Ивашкевича, В.Э. Керимова, С.А. Рассказовой-Николаевой¹, Л.В. Усатовой² и других рассмотрена актуальная проблема формирования реальной, «правдивой» себестоимости продукта на основе переменных затрат. Многие специалисты сходятся во мнении, что освобождение себестоимости от постоянных затрат позволяет повысить уровень эффективности управленческих решений в системе ценообразования и управления прибылью.

Но стремительно развивающиеся рыночные отношения вносят свои коррективы в развитие современных учетных систем. К концу XX века профессиональная и академическая литература активно освещала многие публикации, содержащие критику традиционного ведения управленческого учета. Самые существенные из них были опубликованы Робертом Капланом и Томасом Джонсом в книге «Утраченное значение: взлет и падение управленческого учета»³. Авторы констатировали, что компании до сегодняшнего дня внедряют практику управленческого учета, причем принципы учета разрабатывались более 30-ти лет назад и на сегодня являются устаревшими, так как широко развита конкуренция и производственная сфера. Внесенные критические замечания можно обобщить следующим образом:

- традиционный управленческий учет не может удовлетворить требованиям современности (развивается производство и растет конкуренция);

¹ Рассказова-Николаева С.А. Директ-костинг: правдивая себестоимость // Экономика и жизнь (Экономика бизнеса).- 2008.- № 50.

² Усатова Л.В. Организация современного управленческого учета на промышленном предприятии с применением зарубежных методик учета затрат // Управленческий учет. 2008. N 7.

³ Johnson H.T., Kaplan R.S. Relevance lost: The Rise and Fall of Management Accounting. - Boston: Harvard Business School Press, 1987.

- системы учета затрат на производстве могут поставлять лишь дезориентирующую информацию, которая не пригодна для принятия решений;

- практика управленческого учета уже не такая самостоятельная, он следует за финансовым учетом, и становится вспомогательным;

- управленческий учет практически полностью сфокусирован на аспектах внутренней деятельности предприятий, не смотрит на окружающую среду бизнеса¹.

Современными концепциями управленческого учета в некотором роде происходит исправление недостатков традиционных моделей. Например, проблема распределения накладных расходов решается концепцией ABC (Activity-Based Costing - функциональный учет затрат), которая стала известна после публикаций работ Р. Купера в 1987 г. Сущность этого метода - предположить, что ресурсы, обуславливающие затраты предприятия могут потребляться не конечным продуктом, а процессом (activities), участвующим в производстве конечного продукта.

Спецификой этого метода является рассмотрение всего производства как набора рабочих операций (функций). Перечень и последовательность работ в компании осуществляется через разложение сложных рабочих операций на простые составляющие путем параллельного расчета потребления ресурсов.

Основная задача системы ABC – понимание того, какие конкретно операции дают возможность осуществлять производство той или иной продукции, определение их стоимости и перенос ее на соответствующий продукт.

Выделим основные направления применения ABC:

- для уточнения расчета себестоимости объектов и установления цен на ее основе;

¹ Друри К. Управленческий и производственный учет: Учебник: Пер. с англ. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. - 1071 с.

- бюджетирование затрат и контроль за выполнением бюджетов, составленным по видам деятельности или отделам (подразделениям);
- является информационной базой для бенчмаркинга различных видов деятельности;
- на основе метода ABC могут приниматься управленческие решения о разделении рынка на сегменты и расширении товарных линий, по установлению новых форм отношений с клиентами.

Перечислив основные направления применения системы ABC, можно обозначить ключевые свойства данной системы:

Функциональная универсальность – определяется широким спектром решаемых задач в системе управления организацией.

Гибкость (с позиции масштабов внедрения) как система внедряется в одном подразделении или в масштабах всей организации. В этом случае гибкость становится основным инструментом управленческого учета.

Схематично традиционная система учета затрат и ABC – метод представлены на рисунках 8-9.

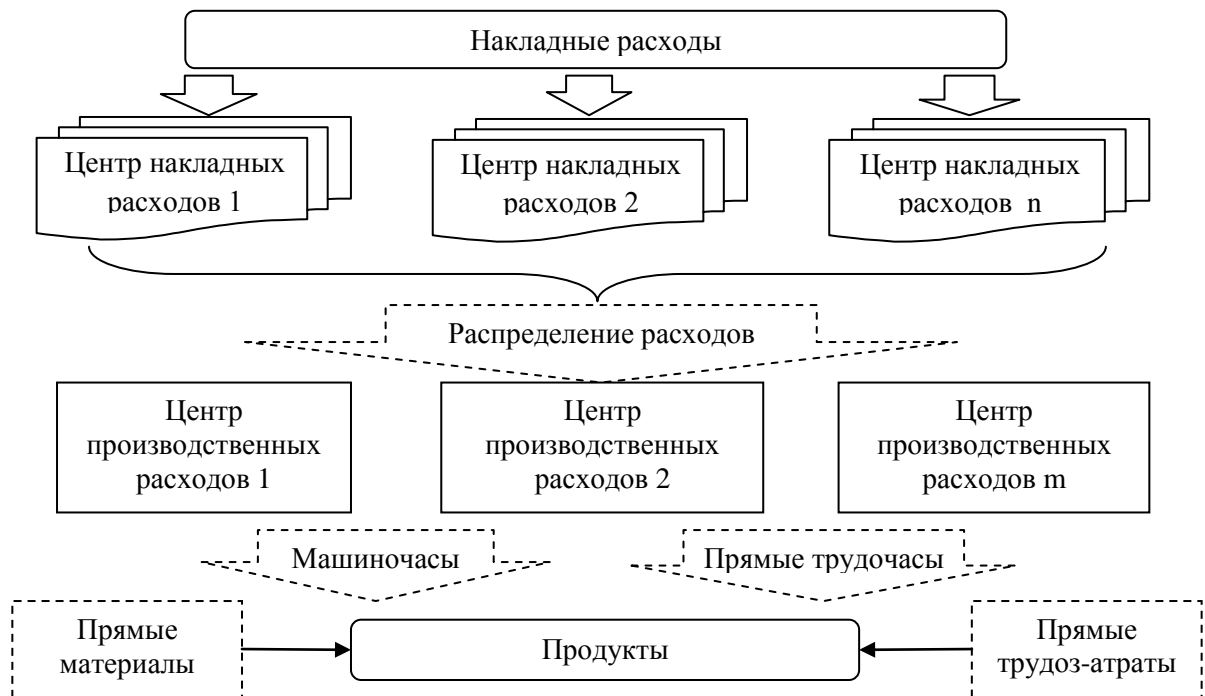


Рисунок 8 - Традиционная система учета издержек

При учете затрат по видам деятельности определяются виды деятельности, вызывающие возникновение затрат. Также при этом методе исследуются основные носители (драйверы) затрат для этих видов деятельности. При определении видов деятельности и драйверов затрат, то полученная информация используется для отнесения производственных накладных расходов на объекты затрат. Приводятся условия, которые предполагают необходимость использовать учет затрат по видам деятельности: производственные накладные расходы очень большие по сравнению с прямыми затратами; существование большого разнообразия производимых продуктов; номенклатура накладных расходов обширна; расходование накладных ресурсов напрямую не зависит от объемов производства¹.

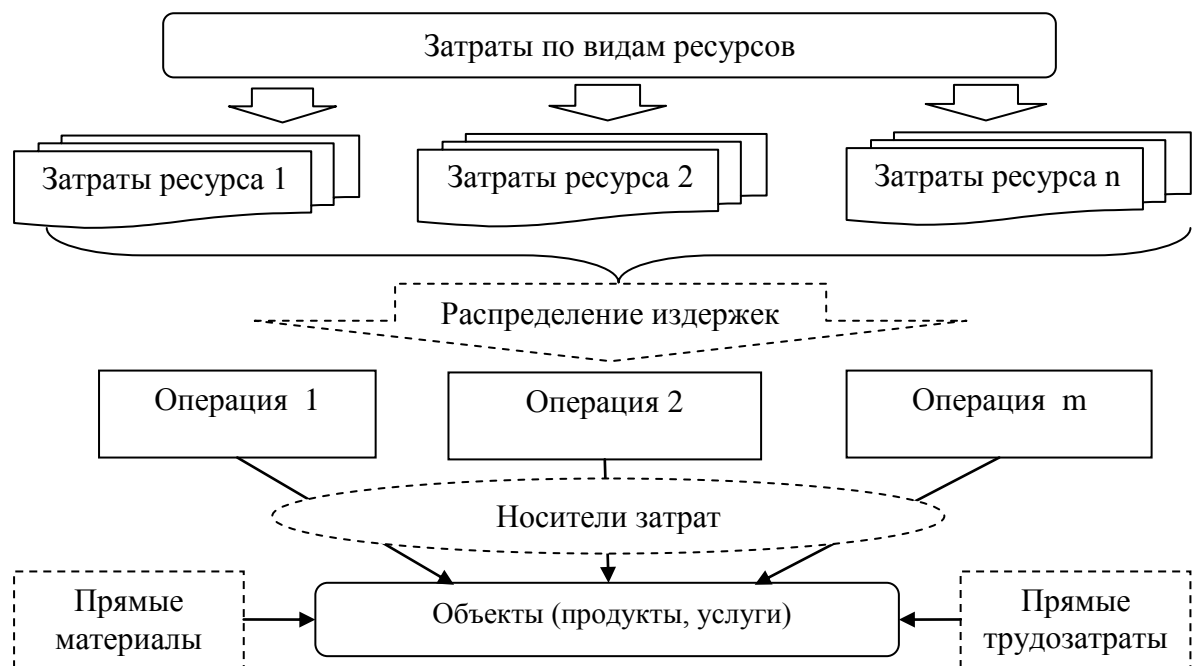


Рисунок 9 - Система учета затрат методом ABC

Сегодня государственная экономика в целом и микроэкономика отдельных бизнес-единиц требует, чтобы внедрялись инновационные методы управления. В этой связи все большую актуальность приобретают приемы стратегического учета и анализа, нацеленные на снижение затрат.

¹ Керимов В.Э. Стратегический учет: Учеб. пособие. - М.: «Омега-Л», 2005. - 168 с.

Одной из основных концепций снижения затрат специалисты признают «таргет-костинг» («усовершенствование маленькими шагами» - с японского). Данную систему еще называют «целевой калькуляцией себестоимости»¹. В основе данного подхода лежит ориентация на потребителя.

Родина системы «таргет-костинг» считается Япония, где она появилась в 1960-х гг. Сегодня эта концепция получила распространение во всем мире, в основном в организациях, которые работают в отраслях инновационного характера (в автомобилестроении, машиностроении, электронике, компьютерных, цифровых технологиях), а также в сфере обслуживания.

Основная идея, которая положена в основу концепции «таргет-костинг», является несложной и революционной одновременно. Менеджеры в японских компаниях просто вывернули наизнанку известную формулу по образованию цены:

«Цена» = «Себестоимость» + «Прибыль»,

Эта формула метода «таргет-костинг» преобразовалась в следующую:

«Цена» - «Прибыль» = «Себестоимость»

Такое простое решение дало возможность получить совершенный инструмент, позволяющий превентивно контролировать и экономить затраты еще на стадии утверждения проектов².

Система «таргет-костинг» отличается от традиционных методов ценообразования тем, что она дает возможность предусмотреть расчет себестоимости изделия путем установления предварительной цены реализации. Определение цены производится с помощью исследования маркетинговых отделов (с использованием инжиниринга стоимости, а также применяется функциональный анализ), т.е. по факту -это ожидаемая рыночная цена продукта (услуги).

¹ Друри К. Управленческий и производственный учет: Учебник: Пер. с англ. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. - 1071 с. - С.834.

² Катков Ю.Н., Никитина С.В. «Таргет-костинг» и «кайзен-костинг» в оптимизации затрат и калькулировании себестоимости продукции АПК // Бухучет в сельском хозяйстве. - 2011.- № 8.

Система «таргет-костинг» взаимодействует со стратегией голубого океана¹, являющейся одним из эффективных инструментов рыночно-ориентированного ценообразования.

Стратегия голубого океана позволяет компаниям выйти за рамки существующей в отрасли конкуренции (красного океана), достигнуть значительных показателей роста и прибыльности за счет ценовой и ценностной инноваций, позволяющих переместиться за границы существующих отраслей в пространство, свободное от конкуренции.

При анализе бизнес-модели следует рассмотреть несколько вопросов: от каких традиционных факторов, принятых в нашей отрасли, компания может отказаться или снизить их значение, какие не использовавшиеся в отрасли факторы следует создать или усилить. «Играя» факторами, достигая непропорциональных изменений, компании могут добиться инновации ценности, как, например, low-cost авиаперевозчики: в результате трансформации своей бизнес-модели они предлагают перелеты по своим обычным ценам, которые традиционные игроки рынка не всегда могут предложить даже с учетом скидок.

Если стратегия голубого океана вооружает компанию идеологией рыночно-ориентированного подхода в части разработки и развития продуктов, то система «таргет-костинг» дополняет его алгоритмом и расчетами. Таргет-костинг оперирует следующими ключевыми понятиями:

- «целевая цена» - цена, по которой компания намерена продавать продукт, как правило, определенная с учетом рынка, конкуренции и т.п.;
- «целевая прибыль» - прибыль, которую компания в соответствии со своей стратегией намеревается получить от реализации продукта;
- «допустимые затраты» - разница между целевой ценой и целевой прибылью;

¹ У. Чан Ким, Рене Моборн. Стратегия голубого океана. Как создать свободную рыночную нишу и перестать бояться конкурентов. - М.: НИПРО, 2005.

- «целевые затраты» - разница между текущими и допустимыми затратами, то есть то, что предстоит сократить¹.

Помимо целевой калькуляции в японских компаниях широко применяется калькуляция затрат по методу «кайдзен» (является механизмом, снижающим расходы по управлению затратами). Кайдзен – является японским термином, означающим внесение улучшений в процесс через небольшие порции, а не путем инноваций. Основным отличием между целевой калькуляцией и калькуляцией «кайдзен» является то, что целевую калькуляцию используют в основном на этапе проектирования, а калькуляцию кайдзен – на этапе производства продукции. Если целевая калькуляция в основном сосредотачивает внимание на продукте и затраты снижаются путем изменения конструкции изделия, то в калькуляции кайдзен в первоочередном плане уделяется внимание процессам производства, а расходы снижаются за счет повышения эффективности этих процессов. Калькуляция кайдзен в значительной мере зависит от того, каким объемом полномочий наделены работники в части совершенствования процессов, которые используются по сокращению расходов.

Следовательно, преимуществами систем «таргет-костинг» и «кайдзен-костинг» является то, что дают возможность компании успешно существовать в конкурентных условиях. Недостатки следующие - достаточно сложная организация этих систем, наличие большой зависимости от человеческого фактора.

В рамках всестороннего управления затратами используют технологии функционального менеджмента (activity-based management – АВМ или менеджмент на основе функциональных затрат (activity-based cost management – АВСМ)). При применении функционального менеджмента основное внимание уделяется управлению бизнесом с точки зрения тех видов деятельности, которыми занимается организация. В этом случае исходят из концепции, что каждый вид деятельности требует затрат. Таким образом, при

¹ Лебедев П. «Ценовой» менеджмент в компании // Консультант. – 2010. - № 13.

осуществлении управления по видам деятельности будет происходить процесс долгосрочного управления затратами. Целью функционального менеджмента является гарантирование удовлетворению запросов потребителей при том, что спрос на организационные ресурсы будет уменьшаться.

Основным отличием АВМ-метода от АВС-метода является то, что в внимание Activity-Based Management фокусируется на управлении функциями (операциями) для того, чтобы снизить издержки, в то время как Activity-Based Costing определяет взаимосвязь между накладными расходами и операциями/функциями для того, чтобы более точно распределить накладные издержки. Но, в то же время, АВС - и АВМ-методы взаимосвязаны, так как для того, чтобы уменьшить издержки, необходимо для начала установить взаимосвязь между операциями и издержками, а уже после этого возможно управление операциями в целях снижения затрат.

Арсенал стратегического управленческого учета содержит такие высокоэффективные методы для целей осуществления управления, как Benchmarking, Life Cycle Costing (LCC), функционально-стоимостный анализ (ФСА).

Методом сравнения с лучшими показателями конкурентов (Benchmarking) предполагается выявить отставания по основным позициям при производстве продукции компании по сравнению с лучшими аналогичными продуктами, которые доступны на рынке, выявление причин этих отставаний. Необходимо изыскать пути для того, чтобы достичь характеристики и показатели качества наилучших образцов. В основе использования рассматриваемой методики лежит наличие сравнительной базы в обязательном порядке, что предполагает определенные трудности с учетом реалий конкурентной борьбы¹.

В данном методе существуют его разновидности:

¹ Абдукаримов И.Т., Абдукаримова Л.Г. Оценка и анализ производственных затрат и их роль в эффективном управлении предпринимательской деятельностью // Финансы: планирование, управление, контроль.- 2011.- № 4.

1) Best Practice – метод сравнения эффективности деятельности фирмы с лидерующими компаниями мирового значения по различным видам экономической деятельности с целью поиска лучших методов работы;

2) Best in Class - метод сравнения фирмы с конкурентами в этом виде деятельности, являющихся лучшими;

3) Best of Best – метод сравнения конкретных внутренних процессов с аналогичными показателями лидирующих компаний.

Применение метода Benchmarking сопряжено с определенными проблемами, ставшими актуальными при жесткой конкурентной борьбе в условиях развития бизнес-разведки. Вопросами изучения методологии Benchmarking и вопросам решения таких проблем многие зарубежные и отечественные ученые посвятили свои работы (О.В. Алексеева, Ю.П. Воронов, Д.А. Волошин, И.Н. Иванов, О.Е. Николаева, Т.В. Шишкова и др.).

Профессор Г.Я. Гольдштейн определяет бенчмаркинг как метод, не ограничивающийся информацией конкурентов, в нем рассматриваются не только параметры, характеризующие эффективность фирмы, но и функции, инструменты, методы, используемые для того, чтобы достичь конкурентные преимущества. Бенчмаркинг дает настрой компаниям на проведение диалога, в результате которого могут повыситься общеотраслевые стандарты качества, совместно проводить исследование для того, чтобы определить степень удовлетворенности потребителей, выработка новой продукции и технологии, сотрудничество по различным направлениям¹.

Суть концепции управления затратами жизненного цикла (Life Cycle Costing - LCC) - определить стоимость полного жизненного цикла продукта: от стадии проекта до стадии «снять с производства». Концепция LCC (разработанная А. Бхимани и М. Бромовичем, 1991) рассматриваемая как калькуляция на основе жизненного цикла осуществляет оценку и производит

¹ Гольдштейн Г.Я. Стратегический менеджмент: Учеб. пособие. 2-е изд. доп. Таганрог. URL:<http://www.aup.ru/books/m89>.

учет всех затрат, имеющих место в процессе всего цикла жизни продукции¹. Это дает возможность определить степень прибыли, получаемой на производственном этапе, покрывающей затраты, которые были понесены на этапах предпроизводства и постпроизводства. Известно, что около 80 % себестоимости товаров закладывается на стадии подготовки планов и проектирования. В то же время, большая часть понесенных расходов относится к этапу производства, однако они оказываются зафиксированными уже на этапе планирования и проектирования и поэтому для последующего изменения трудны. Таким образом, управление расходами более эффективно осуществляется при планировании и проектировании, а не при производстве.

Функционально-стоимостный анализ (ФСА) является одним из распространенных методов для целей управления затратами. Его направление - это минимизация затрат с учетом сохранения показателей качества и показателей, отвечающих за назначение продукции.

Функционально-стоимостный анализ является методом, при котором системно исследуется объект (изделие, процесс, организационная структура), который направлен на то, чтобы повысить эффективность использования ресурсов предприятия². Элементом ФСА является анализ затрат на основе потребительской стоимости, цель - экономически обосновать затраты по функциям продукта, т.е. оптимизировать соотношения между тем, какие потребительские свойства имеет объект и каковы затраты на его разработку. Экономический эффект может быть достигнут организацией в результате следующих действий:

- 1) сократить затраты с одновременным повышением потребительских качеств;
- 2) повысить качества и сохранить уровень затрат либо незначительно их повысить;
- 3) уменьшить затраты и сохранить уровень качества;

¹ Друри К. Управленческий и производственный учет: Учебник: Пер. с англ. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. - 1071 с. – С.833.

² Шеремет А.Д. Теория экономического анализа: Учебник. М.: ИНФРА-М, 2008.- 367 с.

4) сократить затраты и обоснованно снизить технические параметры до их размеров, которые функционально необходимы.

Стратегическое управление затратами (SCM). В западных странах в 1996 г. в управленческом учете произошел существенный скачок: стала развиваться методология планирования, которая привела к пониманию фирмы как объекта управления. Возникла методология, хорошо известная сегодня как Supply Chain Management (SCM), которая представлялась как единая цепочка добавленной стоимости, сырье и материалы в которой становились некой ценностью для потребителя вместе с брендом компании. Это явилось качественно новым уровнем управления фирмы, его принцип - управлять не внутренней себестоимостью, создаваемой первоначально (под термином «себестоимость» подразумевалась производственная себестоимость), а стоимостью при осуществлении цепочек поставок. Существенное значение придавалось управлению стоимостью фирмы¹.

В условиях современного экономического развития производственные компании все больше сосредоточены на выпуске продукции высокого качества и обладающей конкурентными свойствами при минимальных затратах на ее производство. Эта стратегия соответствует японской системе Just-in-Time (JIT) – «точно в срок». Такая система по управлению затратами Just-in-Time возникла в середине 1970-х гг. в компании «Тойота». Целями этой системы являются следующие - производить требуемое число продукции в условиях заданного качества и заданного количества в максимально точное время. Система «точно в срок» стремится к обеспечению устранения отходов за счет того, чтобы минимизировать товарно-материальные запасы и сократить время цикла или общее время выполнения заказа. Факт наличия товарно-материальных запасов - это негативное явление, которое может сказаться на маневренности и на конкурентоспособности фирмы, а также может повлечь нехватку финансовых ресурсов.

¹ Чай В.Т., Чупахина Н.И. Перспективы развития управленческого учета // Экономический анализ: теория и практика. – 2007. - № 22.

Канбаны – это управленческая технология, которая оптимизирует логистику бизнеса, а также его цепочку поставок. Канбанами считаются карты производственных заказов, используемые в японских компаниях. Существуют следующие виды карт: П-канбаны (P-Kanban) - сигнализируют об увеличении количества партий, С-канбаны (C-Kanban) - о доставке больших партий на другое рабочее место. Существуют правила, применяемые к этим картам:

- ничего не делается больше того, что обозначено в П-канбане;
- одному контейнеру должен соответствовать один П-канбан и только один С-канбан;
- каждый контейнер должен иметь стандартный вид.

При внедрении этой технологии требуется контролировать остатки запасов на каждом производственном этапе, предотвращать срывы производства, возникающие из-за отказа оборудования или остановки всего процесса производства, в случае сбоя на каком-то участке¹.

Обратимся к рассмотрению некоторых концепций стратегического управленческого учета, который рассматривает их с точки зрения получения необходимой информации, ее обрабатывания и адресного предоставления.

Концепция цепочки ценности, предложенная Майклом Портером в 1985 г., акцентирует внимание на процессах, которые происходят за пределами компании, и каждое предприятие подлежит рассмотрению в контексте общей цепочки видов деятельности, которые создают стоимость. Следовательно, цепочка ценности каждой организации - это часть общей цепи, которая начинается от исходного сырья и заканчивается конечным потребителем продукта.

Цепочка ценностей по Портеру противопоставляется мнению, которое, как правило, применяется в управленческом учете – излишней

¹ Чая В.Т., Чупахина Н.И. Перспективы развития управленческого учета // Экономический анализ: теория и практика. – 2007. - № 22.

сосредоточенности на внутренних факторах. В соответствии с этой концепцией выделяют следующие области для увеличения прибыли:

- наличие связи с поставщиками;
- наличие связи с потребителями (от фирмы → к заказчикам → к заказчикам заказчиков);
- наличие технологических связей внутри цепочки ценностей конкретного подразделения (от сырья → к исследованиям и разработкам → к производству → к маркетингу → к распределению → к обслуживанию);
- наличие связей между цепочками ценностей подразделения внутри компании (от подразделения 1 → к подразделению 2 → к подразделению 3).

Концепция затратообразующих факторов разработанная экономистом Реле в 1987 г. исследует факторы, оказывающие влияние на себестоимость продукции (рисунок 10).

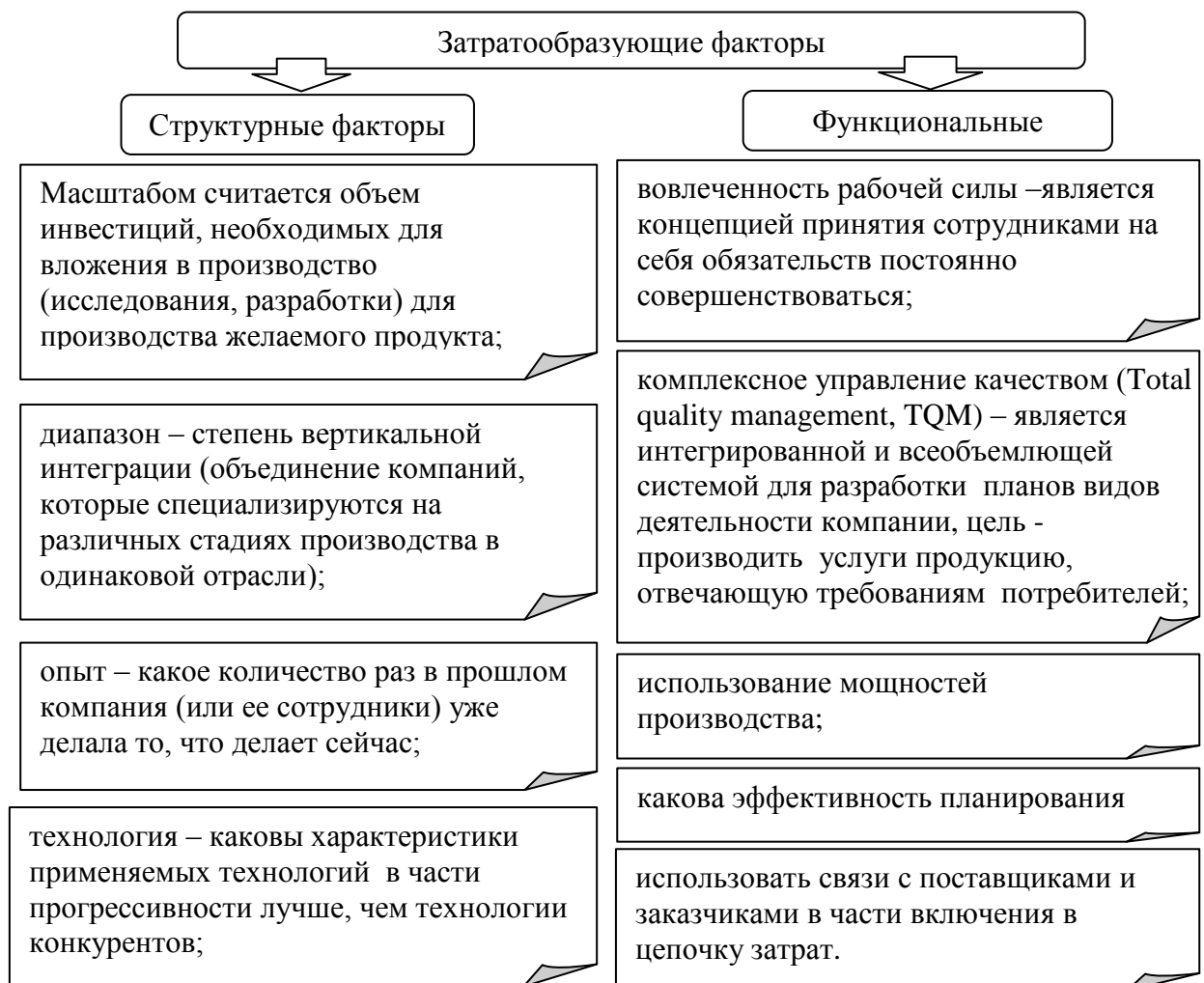


Рисунок10 - Концепция затратообразующих факторов по Реле

Согласно Реле затратнообразующие факторы необходимо разбить на следующие группы:

Структурные факторы - связаны со структурой и технологическим обеспечением производства;

Функциональные факторы – управляют затратами компании и связаны со способностью фирмы успешно осуществлять свою деятельность.

Многие консультанты по стратегии предпочитают делать выводы на основе функциональных факторов, так как выводы, основывающиеся на анализе структурных факторов затрат в большинстве случаев устаревшие.

Следует отметить, что вышеперечисленные технологии не всегда могут обеспечить комплексный подход для решения поставленных перед предприятиями задач. Таким образом, у компаний возникла потребность в универсальных технологиях, часть из которых будет рассмотрена ниже.

Сбалансированная Система Показателей (The Balanced Scorecard, BSC) – концепция, которая популярна и получила мировое признание. Это концепция, позволяющая управлять реализацией стратегии, разработана в начале 90-х годов XX в. командой исследователей Гарвардского университета Д. Нортоном и Р. Капланом (США).

По мнению Каплана и Нортона для адекватной оценки стоимости компании односторонний, финансово-ориентированный (монетарный) подход необходимо дополнить подходом - «сбалансированная» система немонетарных показателей. В основе концепции лежит идея о том, что оценка результативности фирмы (Performance Measurement) зависит от различных аспектов бизнеса, которые надо учитывать¹.

Измерение эффективности деятельности предприятия только лишь финансовыми показателями, полученными из системы бухгалтерского (финансового) учета, устарело и не предоставляет всей картины состояния фирмы, не дает возможность построения точного прогноза ее развития. В

¹ Каплан, Р. Сбалансированная система показателей. От стратегии к действию / Р.Каплан, Д. Нортон. – М.: Олимп-Бизнес, 2006. – 304 с. – С.112.

современных подходах к стратегическому менеджменту присутствуют рекомендации по акцентированию внимания на таких нефинансовых составляющих как, персонал, бизнес-процессы, инновации, взаимоотношения с потребителями.

Такой подход дает возможность менеджерам посмотреть на бизнес с четырех разных сторон и попытаться ответить на следующие основные вопросы:

- кокой видят компанию наши акционеры и потенциальные инвесторы? (финансовый аспект);
- как потребители относятся к компании? (потребительский аспект);
- какие бизнес-процессы компания должна улучшить для обеспечения своей конкурентоспособности? (перспектива - внутренние бизнес-процессы);
- можно ли продолжать совершенствование своей деятельности и повышение цен? (перспектива - обучение и рост).

Взаимосвязь элементов сбалансированной системы показателей представлена на схеме (рисунок 11).

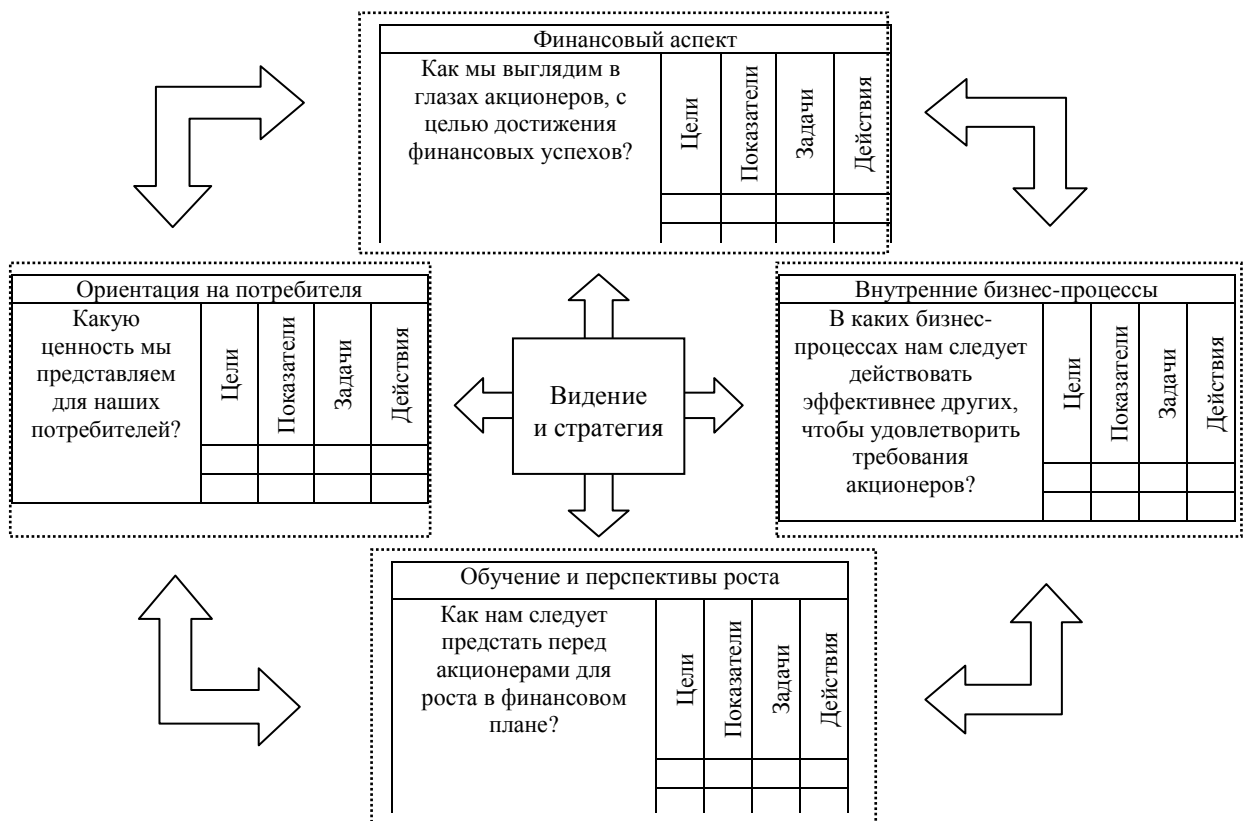


Рисунок 11 - Система сбалансированных показателей

Технология построения BSC для одной взятой фирмы включает следующие необходимые элементы:

- карты стратегических задач, которые связаны логически со стратегическими целями;
- карта сбалансированных показателей (которые в количественных показателях измеряют эффективность бизнес-процессов, «точка достижения цели» и сроки достижения требуемых результатов);
- целевой проект (инвестиции, обучение и т.п.), которые обеспечивают внедрение нужных изменений;
- «приборная панель» руководителей разных уровней с целью контроля и оценки деятельности.

«Приборная панель» управленца определенного уровня должна включать показатели, которые он использует в своей деятельности. Для построения BSC необходимо, чтобы задачи и показатели управленцев более высокого уровня могли отражать соответствующие задачи и показатели управленцев низкого уровня.

Все вышеперечисленные процедуры дают возможность для реализации стратегии регулярно, причем для всех подразделений. Такая деятельность управляется с помощью планирования, учетных процедур, контроля и путем проведения анализа сбалансированных показателей, с включением мотивации персонала в этот процесс.

Как и любая концепция, BSC имеет достоинства и недостатки. Традиционная структура сбалансированной системы показателей может довольно легко модифицироваться, но она имеет один существенный недостаток: в ней фактически отсутствует конечный ориентир, то есть базовый показатель, по которому измеряется успешность реализации стратегии и эффективность функционирования фирмы.

Отдельного внимания заслуживают наиболее распространенные методики стратегического анализа:

- «PEST- анализ», «+ М-анализ»;
- «SWOT-анализ»;
- анализ продуктового портфеля (матрица BCG или матрица McKinsey).

Одним из самых распространенных инструментов стратегического анализа является SWOT-анализ. Этот вид анализ - зеркальное отражение состояния дел в организации, дает возможность ей определить стратегическое направление дальнейшего развития. Основной идеей этой технологии является тот факт, что разработка стратегии зависит от двух факторов, которые влияют на бизнес фирмы, их рассматривают с позиции двух аспектов (рисунок 12):

- внешний и внутренний;
- положительный и отрицательный.

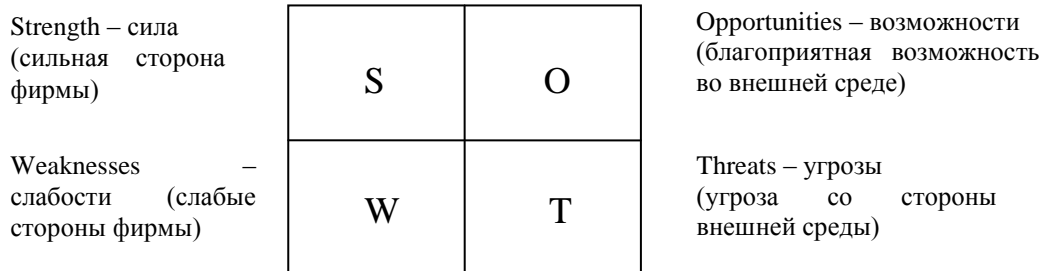


Рисунок 12 - Схема SWOT – анализа

Совместно с SWOT – анализом на практике часто применяют технологию «бенчмаркинга», позволяющую сравнивать аналогичные показатели с конкурирующей компанией. Это дает возможность выявить сильные и слабые стороны в деятельности фирмы в сравнении с конкурентами, а также с общеотраслевыми значениями показателей.

При анализе внешней среды оцениваются факторы, существующие независимо от деятельности компании, но оказывающие существенное влияние на состояние дел в организации. Среди факторов внутренней среды можно выделить и оценить сильные и слабые стороны фирмы по отношению к конкурентам.

Одной из технологий при проведении SWOT-анализ является PEST-анализ (анализ внешней макросреды) и +М-анализ (анализ рыночного

окружения). Результат по применению PEST- анализ дают возможность дать оценку политико-правовым (Political), экономическим (Economic), социокультурным (Social) и технологическим (Technological) факторам. Для более полной оценки внешней среды необходимо добавить факторы рыночного окружения (+М-анализ) (рисунок 13).

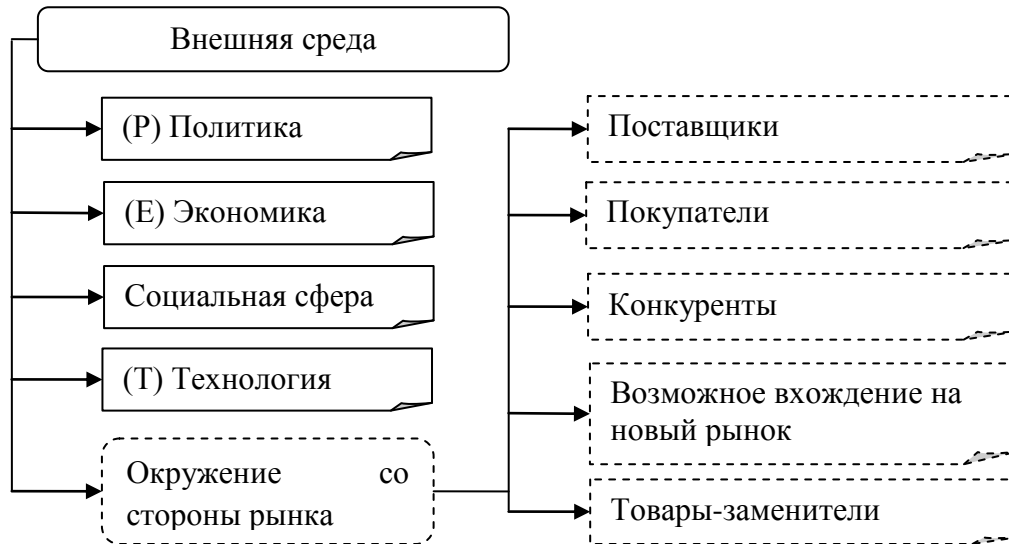


Рисунок 13 - Детализация SWOT – анализа в формате PEST - +М - анализа¹

Бюджетирование является эффективным инструментом и технологией управления хозяйствующим субъектом, которая достаточно широко используется в отечественных и зарубежных компаниях. В последние годы опубликуется ряд работ отечественных авторов, содержащих сведения относительно определения основной цели бюджетирования. Эти исследования основываются на концепции повышения рыночной стоимости фирмы, которая разработана западными экономистами. Суть концепции - предприятия должны иметь возможность системного описания своего финансового будущего. Основным инструментом такого описания - это бюджет (точнее - бюджеты) организации. Но существует проблема, которая заключается в том, что бюджеты часто оказываются неточными в связи с наличием временного фактора, оказывающего влияние на состояние внешней

¹ Чай В.Т., Чупахина Н.И. Перспективы развития управленческого учета // Экономический анализ: теория и практика. – 2007. - № 22.

среды. В связи с этим сравнение фактических результатов с устаревшим бюджетом не приносит пользы. Решение этой проблемы частично заключается в составлении гибких бюджетов, которые можно корректировать с учетом изменений внешней среды. Помимо этого, составляемый бюджет должен быть стратегически-направленным, то есть ориентированным на внутренние и внешние источники финансирования и распределения ресурсов.

Для анализа продуктового портфеля логичнее всего использование одной из методик: матрица Boston Consulting Group (BCG) и матрица McKinsey. По этим технологиям весь бизнес компании позиционируются в осях «привлекательность рынка» и «статус фирмы на рынке». Принципиально эти две методики различаются в оценке привлекательности рынка и в статусе конкурентного преимущества на нем. Основа матрицы BCG следующая гипотеза – два показателя подлежат оценке с использованием одного параметра: привлекательность рынка можно определить темпом его роста, а конкурентный статус компании на рынке - по соответствующей доле.

Матрица Мак-Кинзи является более усложненным вариантом матрицы BCG. Левый верхний сегмент матрицы предназначен для продукта - лидера на рынке. Основная стратегия здесь – удерживать и расширять свои позиции, получать максимум прибыли. Правый нижний сегмент матрицы – это наименее перспективный и наименее прибыльное направление бизнеса. Выводы, полученные на основе анализа матрицы McKinsey, являются отправными точками для определения дальнейшей стратегии.

Таким образом, анализ современных концепций и технологий управленческого учета, позволил предложить авторский подход к систематизации их в зависимости от решаемых управленческих задач (таблица 4).

Рассмотренные нами концепции управленческого учета составляют далеко не полный список тех, которые динамично развиваются в последнее

время. Безусловно, не все из них находят применение в практике учета хозяйствующих субъектов. Однако сам факт появления такого количества концепций определяет новый этап в развитии теории управленческого учета.

Таблица 4 - Классификация методов управленческого учета в зависимости от решаемых управленческих задач

Методы управленческого учета	Решаемые управленческие задачи							
	Распределение накладных расходов	Снижение затрат (управление себестоимостью)	Стратегическое управление затратами	Ориентация на увеличение прибыли	Ориентация на потребности	Ориентация на качество	Оптимизация логистики бизнеса	Анализ внешней среды (конкурентов)
Функциональный учета затрат (ABC-метод)	+	+	-	-	-	-	-	-
Таргет-костинг	-	+	-	-	-	-	-	-
«Кайдзен»	-	+	-	-	-	-	-	-
Бенчмаркинг	-	-	-	-	+	+	-	+
Концепция управления затратами жизненного цикла (Life Cycle Costing - LCC)	-	+	-	+	-	-	-	-
Функционально-стоимостный анализ (ФСА)	-	+	+	-	-	-	-	-
Стратегическое управление затратами (SCM)	-	+	-	-	-	-	-	-
Just-in-Time (JIT)	-	-	-	-	-	+	-	-
Канбаны	-	-	-	-	-	-	+	-
Сбалансированная Система Показателей	-	-	-	+	+	+	-	-
SWOT - анализ	-	-	+	-	+	-	-	-
PEST - анализ	-	-	-	-	-	-	-	+
Анализ продуктового портфеля (BCG, матрица McKinsey)	-	-	-	-	-	-	-	+

В последние годы все большую актуальность приобрели исследования проблем управленческого учета, а также расширился диапазон организаций, участвующих в этом процессе. Обобщение исследований зарубежных и отечественных экономистов, позволили автору выделить основные

направления развития методологического, информационного и правового сопровождения управленческого учета в России^{1 2} (рисунок 14).

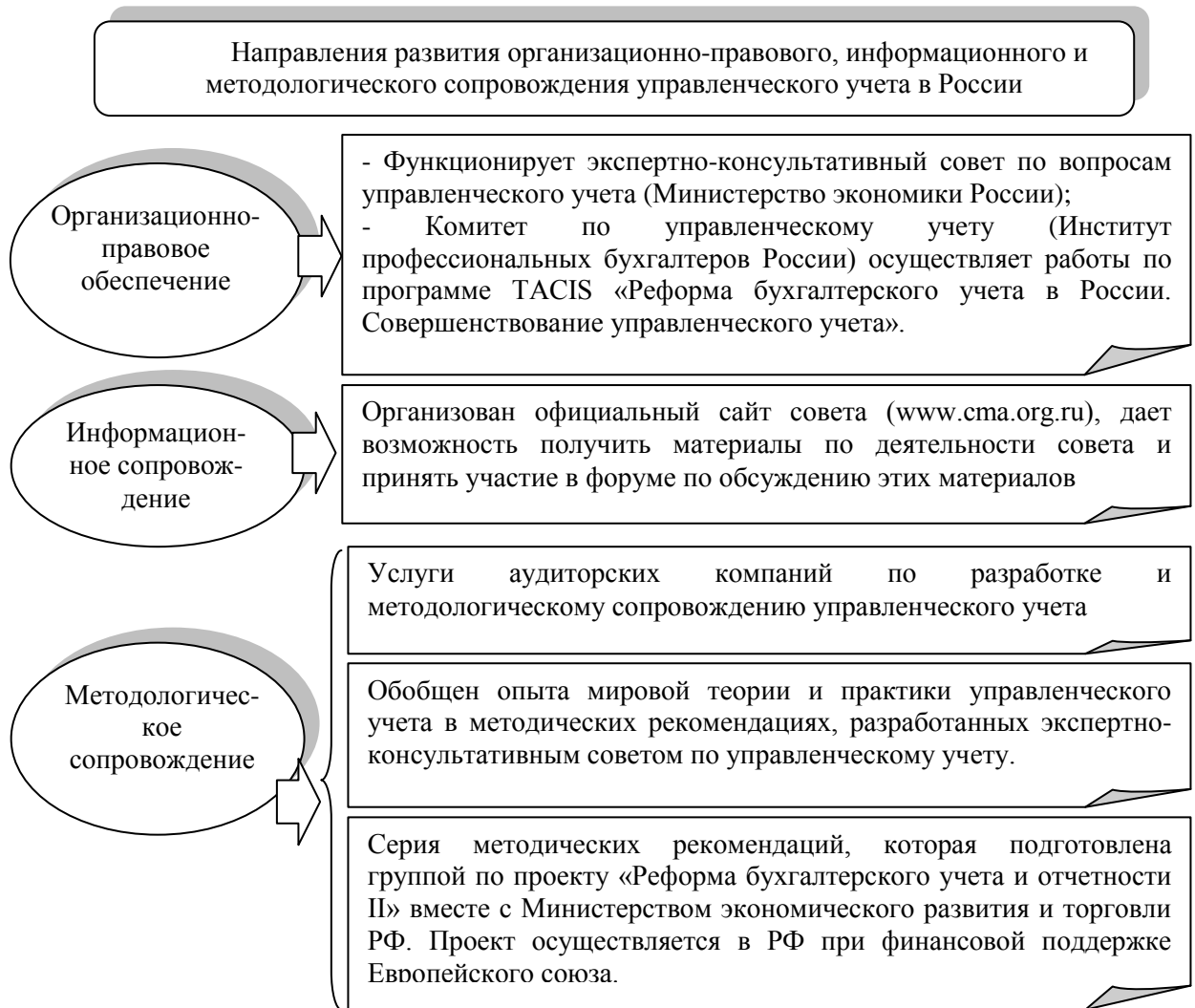


Рисунок 14 - Направления развития организационно-правового, информационного и методологического сопровождения управленческого учета в России

Министерством экономического развития и торговли и экспертно-консультативным советом по вопросам управленческого учета проводятся работы, направленные на: расширение круга компаний, использующих в своей деятельности более передовые вопросы, которые связаны с управленческим учетом; создание единой методологической основы для

¹ Концепции и принципы управленческого учета: Методические рекомендации. Проект Москва, 2001 // Internet resource: <http://www.cma.org.ru>.

² Серия методических рекомендаций по управленческому учету Москва, 2005 // Internet resource: <http://www.cma.org.ru>.

развития управленческого учета и ее поддержание, обмен опытом. Необходимо формировать прослойку профессионалов по управленческому учету, которым по силам вести за собой и развивать весь сектор реальной экономики¹.

Также, экспертно-консультационным советом по управленческому учету были предприняты попытки обобщения опыта мировой теории и практики в области управленческого учета, которые были разработаны ими в методических указаниях.

Первый блок методических рекомендаций содержит разделы: «Цели и задачи управленческого учета», «Основы управленческой отчетности», «Глоссарий управленческого учета». Хотя и сказано, что «методические рекомендации выработаны для оказания помощи руководителям предприятий независимо от того, какую организационно-правовую форму собственности они имеют по осуществлению мероприятий, которые будут направлены на то, чтобы сформировать полную, оперативную и достоверную информационную и аналитическую базу принятия обоснованных управленческих решений, а также для того, чтобы осуществлять оперативный контроль за эффективностью использования ресурсов предприятий»², то на самом деле никаких практических рекомендаций этот документ не содержит.

Второй блок методических рекомендаций посвящен следующему. Он включает в себя разделы: «Концепция маржинальной прибыли», «Введение в функционально-стоимостный анализ», «Финансовая функция и управленческий учет». В этом блоке описываются основные концепции и принципы управленческого учета, анализируются их преимущества по сравнению с традиционными понятиями, предлагаются примеры практического характера для их применения в системе управления

¹ Чай В.Т., Чупахина Н.И. Перспективы развития управленческого учета // Экономический анализ: теория и практика. – 2007. - № 22.

² Серия методических рекомендаций по управленческому учету Москва, 2005 // Internet resource: <http://www.cma.org.ru>.

организацией, рассматриваются методики управленческого учета и технологии, а также обозначены преимущества от их внедрения на современных предприятиях.

Представляет интерес серия методических рекомендаций, которая подготовлена группой по проекту «Реформа бухгалтерского учета и отчетности II» вместе с сотрудниками Министерства экономического развития и торговли РФ. Проект в РФ осуществляется при финансовой поддержке Европейского союза. Разработка проекта - это своего рода попытка приближения материалов и методических рекомендаций, которые имеют практическое применение¹. Предложенные рекомендации представляют интерес для профессиональных бухгалтеров с целью использования их в качестве пособий для совершенствования знаний и навыков. Структурно методические рекомендации содержат: теоретический материал (1/3), практический материал (1/3) и рекомендации по применению с учетом специфики российских предприятий (1/3). Данный проект осуществляется совместно ЗАО «ПрайсвотерхаусКуперс Аудит» и ООО «Росэкспертиза», Москва.

Таким образом, российские организации нуждаются в институте управленческого учета, в функциональные обязанности которого необходимо включить не только разработку методических рекомендаций по организации управленческого учета, но и методологическое сопровождение его ведения на каждом предприятии с учетом отраслевых особенностей ведения бизнеса. В осуществлении практической деятельности вышеназванного института при разработке рекомендаций необходимо аккумулировать все лучшее из накопленного опыта аналогичного сообщества других стран.

Дальнейшего глубокого и всестороннего изучения требуют вопросы, связанные с особенностями формирования управленческого учета в условиях перехода на международные стандарты финансовой отчетности.

¹ Серия методических рекомендаций по управленческому учету Москва, 2005 // Internet resource: <http://www.cma.org.ru>.

2. МЕТОДОЛОГИЯ ФОРМИРОВАНИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОЙ УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОЙ СИСТЕМЫ НА ОСНОВЕ ИНФОРМАЦИОННОЙ ПЛАТФОРМЫ МСФО

2.1. Информационная инфраструктура реализации МСФО в российской практике учета

Вопросу как внедрять Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) в России в последние года уделяется все больше внимания. В октябре 2003 г. была создана некоммерческая организация - Фонд «Национальная организация по стандартам финансовой отчетности»¹, основная цель которого - повышение качества ведения и регулирования бухгалтерского учета и отчетности в стране. Данное учреждение является субъектом законодательной инициативы. В соответствии с проектом «Реформа бухгалтерского учета и отчетности» осуществляется приведение российских учетных стандартов в соответствие с МСФО.

В публичных выступлениях перед сообществом бухгалтеров на совещаниях и конгрессах представителями Минфина России достаточно часто были отмечены недостатки бухгалтерской отчетности, составленной в соответствии с отечественными стандартами. В частности, в своем выступлении Л.З. Шнейдман определял отчетность как «неконкурентоспособный продукт»². А. Суворов отмечает, что «финансовые отчеты, составляемые по действующим в России правилам (во многом сохранившимся со времен экономики планового режима), значительно не подходят для того, чтобы принимать эффективные экономические решения и не могут соответствовать общепринятым критериям по раскрытию информации в условиях рыночных преобразований»³.

¹ http://www.nsfo.ru/index.php?sec_id=5

² Интернет-интервью с директором Департамента регулирования государственного финансового контроля, аудиторской деятельности и бухучета Министерства финансов РФ Л.З. Шнейдманом «Вопросы правового регулирования финансовой отчетности» [Электронный ресурс] 10 июня 2004 г.

³ Суворов А. Подготовка к переходу на МСФО // Аудит и налогообложение. – 2004. - № 12.

В своих работах А.С. Бакаев выделяет следующие недостатки ведения бухгалтерского учета и отчетности¹:

- многие организации ориентированы на удовлетворение потребностей единственного внешнего пользователя – это налоговая служба, в результате чего, налицо проявление опасности в однобоком ведении бухгалтерской отчетности, что находит свое проявление в том как организован бухгалтерский учет;

- косвенный признак - недостоверность бухгалтерской отчетности - наличие большого удельного веса убыточных организаций по стране в целом (30 - 60 % в зависимости от отрасли экономики и региона). Однозначно, возникает вопрос о том, как соблюдать признаки и показатели банкротства, показатели финансовой устойчивости, платежеспособность и др.;

- утвержденные правила бухгалтерского учета соблюдаются выборочно, также выборочно происходит принятие решений о способах учетной политики, в которых не просчитываются последствия для экономики организации (как начисляются резервы, в частности оценочные; как применяются нормы амортизации, которые установлены для налогообложения, для бухгалтерского учета), не соблюдаются процедуры по реорганизации, по ликвидации юридического лица и т.п.;

- отсутствует корпоративная и профессиональная заинтересованность у бухгалтеров и у аудиторов; проявление непрофессионализма и сиюминутной оценки действий, отсутствует потребность в постоянном повышении квалификации – все это ведет к тому, что профессия дискредитируется со стороны и руководителей и внешних пользователей;

- собственники и управленческий персонал не принимают во внимание бухгалтерскую информацию, и даже сознательно ее игнорируют; не знают базовые факты хозяйственной деятельности, недооценивают роль и значение аудиторской проверки финансовой отчетности.

¹ Бакаев А.С. Отчетность организации – важнейший механизм функционирования и развития экономики // Бухгалтерский учет. - № 1. – январь 2005 г.

Но существует и диаметрально противоположная точка зрения. В экономической литературе встречается мнение, обосновывающее проработку отечественных стандартов учета с теоретической точки зрения (с этим нельзя не согласиться). Отечественные стандарты могут составить основу для формирования учетной политики хозяйствующего субъекта, которая вполне может соответствовать принципам МСФО, а также быть базой для подготовки финансовой отчетности, максимально приближенной к требованиям международных стандартов^{1 2}.

В то же время, повсеместный переход на МСФО был неоднозначно прокомментирован представителями российского экономического сообщества. В частности еще в 2001 г. П.С. Безруких отмечал, что «применение международных стандартов финансовой отчетности многими странами с развитой рыночной экономикой осуществляется с учетом политических, социально - экономических, правовых и других условий, которые характерны для каждой страны, принявшей переход на МСФО. Многие страны предпочитают национальные стандарты учета и отчетности после того, как знакомятся с принципами и правилами, отраженными в МСФО. Тогда вызывает вопросы концепция отечественной Межведомственной комиссии по вопросам реформирования бухгалтерского учета и финансовой отчетности о необходимости перевести все предприятия и организации на международные стандарты»³.

С.А. Николаева придерживается точки зрения, что «создание системы МСФО имело «несистемный» характер, много вопросов бухгалтерского учета и отчетности, которые просто отсутствуют, стандарты постоянно находятся в режиме актуализации, пересмотра... Практически ни одна страна в мире, которая применяет МСФО в своем законодательстве», не

¹ Сухарева О.А. Предстоящая реформа системы регулирования российского бухгалтерского учета // Финансовые и бухгалтерские консультации. - № 9. – сентябрь, 2005 г.

² Сухарев И.Р. Финансовая отчетность сегодня // Новое в бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации . – 2005. - № 9.

³ Безруких П.С. О переходе российских организаций на международные стандарты финансовой отчетности // Бухгалтерский учет. – 2001. - № 5.

использует международные стандарты в качестве национальных. Поэтому российским законодательным органам при разработке национальных ПБУ необходимо учитывать «текст самих МСФО в совокупности с тенденциями их изменений на международном уровне, а также нормы действующего гражданского законодательства РФ с учетом национальных и исторических традиций, уделять внимание особенностям переходного периода»¹.

Западные экономисты, в частности аналитик банка «Морган Стэнли» (Morgan Stanley) Д.-П. Смит отмечает, что иностранные инвесторы «не испытывают готовности серьезно прийти на российский рынок, пока не будут совершены преобразования (произойдет улучшение) в области корпоративной прозрачности»².

Не стоит забывать и о том, что в период рыночных преобразований, начавшихся с 90-х гг. XX века происходило эволюционирование самого бухгалтерского учета, направленного на поиск новых теоретических и практических подходов для отражения в учете фактов хозяйственной деятельности. Изменился статус российского бухгалтера, превратившегося из обычного клерка-счетовода, оперировавшего данными государственной статистики и плановых отчетов, в субъект управления.

Как отмечает С. Модеров, руководитель отдела учета по международным стандартам («Институт проблем предпринимательства») – «Российская система бухгалтерского учета не по всем признакам соответствует требованиям, предъявляемым рыночной экономикой. Единый собственник (государство) сменился акционерами, кредиторами, инвесторами. Переход на МСФО предоставляет возможность менеджерам предприятий непредвзято показывать в каком состоянии находится предприятие»³.

В условиях новой рыночной экономики кардинальному изменению подверглись не только пользователи информации, но и их потребности, что

¹ Николаева С.А. Нормативное регулирование бухгалтерского учет // Бухгалтерский учет. – 2000. - № 2.

² Суворов А. Подготовка к переходу на МСФО // Аудит и налогообложение. – 2004. - № 12.

³ Хозиков В. Лицом к инвестору // <http://www.ipppou.ru/print/001885/>.

отразилось на формах и содержании отчетности. Ориентация на рынки капитала изменила функции отчетности, первое место среди которых стала занимать информационная составляющая отчетов для пользователей различных категорий. Переход на МСФО обусловлен многими причинами, одна из которых – повышение степени доверия пользователей к отчетности, которая подготовлена с использованием в качестве основы принципов международных стандартов. Такая отчетность обеспечивает рынок полезной для широкого круга пользователей информацией, помогает уточнить содержание новых управленческих функций.

Существенной предпосылкой глобального принятия МСФО является ориентация стандартов на качество. Данное утверждение отмечено в Проекте для обсуждения МСФО с целью применения их малыми и средними предприятиями (*Exposure draft of an International Financial Reporting for Small and Medium-sized Entities*), который опубликован КМСФО в 2007 г. В нем отмечается, что использование «высококачественных общепринятых стандартов финансовой отчетности дают возможность повысить степень сравнимости финансовой информации. Они позволяют улучшить степень эффективности размещения и стоимости капитала. Все это может принести пользу не только лицам, предоставляющим капитал, но также и организациям, находящимся в активном поиске такого капитала, так как это позволяет снижать расходы компаний по соблюдению нормативных требований и помогает устранять неопределенность, влияющую на затраты по привлечению капитала. Общепринятые стандарты дают возможность повысить согласованность аудиторских проверок и облегчить процессы по обучению и профессиональной подготовке».

Общественные бухгалтерские и аудиторские организации России также придерживаются позиции, что составление отчетности по международным стандартам повышает инвестиционную привлекательность российских организаций. В резолюции VI Международного форума бухгалтеров и аудиторов отмечена целесообразность обеспечения перехода на МСФО

«...тех предприятий, которые выходят на фондовый рынок в целях привлечения капитала...»¹. На это указывают ученые: «Для многих отечественных компаний основной причиной принятия решения о использовании МСФО для целей составления отчетности в добровольном порядке явился факт сокращения расходов по привлечению заемных средств, так как зарубежные заемные источники часто стоят дешевле отечественных»².

По нашему мнению, не стоит ожидать большого потока инвестиций в Российские компании после перехода на МСФО. Качество финансовой отчетности – это не решающий фактор, но он способствует росту инвестиционного климата.

На первый взгляд представляется, что МСФО могут способствовать выход на мировые финансовые рынки. Но большинство российских предприятий не ориентируются на мировые рынки. Внедрение МСФО позволяет в последовательном режиме устранить недостатки и возникшие несоответствия отечественной системы бухгалтерского учета (по отношению к требованиям рыночной экономики) не нарушая целостность этой системы. Использование МСФО приводит к тому, что совершенствуются системы учетной информации предприятия за счет того, что используются единые методики учета для управления хозяйственной деятельностью, менеджеры обеспечиваются информацией, значительно повышающей эффективность управления, предоставляется возможность грамотного общения с акционерами и рынком, повышается прозрачность компании, укрепляется система корпоративного поведения. Кроме того, МСФО способствуют тому, что улучшается деловой климат в стране и укрепляется чувство уверенности у предпринимателей.

¹ VI Международный форум бухгалтеров и аудиторов // Международный бухгалтерский учет. 2005. № 7(79). С. 3 - 6.

² Пятов М.Л., Смирнова И.А., Генералова Н.В. МСФО и их роль в экономической жизни общества // Бух. 1С. - 2006.- № 7.- С. 48 - 51.

На основании вышеизложенного представляется возможным сформулировать следующие положения в пользу того, чтобы перейти к составлению отчетности на основании МСФО, как для отечественных компаний (микроэкономический эффект), так и для экономики России в целом (макроэкономический эффект). Причем для российских компаний стимулы можно сгруппировать на «внешние» и «внутренние» (рисунок 15).



Рисунок 15 - Положения в пользу перехода к составлению отчетности с использованием принципов МСФО

С теоретической точки зрения переход на МСФО возможен двумя способами («метод шоковой терапии» и «метод планомерного

продвижения)), реализация одного из них предусматривает меры государственного регулирования вышеназванного процесса (рисунок 16).



Рисунок 17 - Способы внедрения международных стандартов и меры государственного регулирования перехода российской системы учета на МСФО

По нашему мнению, постепенный пересмотр национальных стандартов учета и отчетности с целью их сближения с МСФО представляется наиболее оптимальным для совершенствования качества представляемой различным пользователям отчетности.

Ключевым документом, регламентирующим процесс перехода отечественной системы учета на МСФО, является Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в РФ на среднесрочную перспективу (далее - Концепция) (Приказ Минфина России № 180 от 01 июля 2004 г.). Этот документ впервые представил четкую и корректную классификацию видов отчетности: индивидуальная, консолидированная, управленческая, налоговая, статистическая. В нем отмечено: бухгалтерский учет - это информационная база, являющаяся основой для подготовки индивидуальной бухгалтерской отчетности и консолидированной финансовой отчетности, данные бухгалтерского учета должны (если необходимо) быть использованы для составления других форм отчетности.

Также в этом документе разделены два направления по применению МСФО в российской практике:

- МСФО применяются прямо - для консолидированной отчетности;
- МСФО - основа для российских стандартов – применение в индивидуальной бухгалтерской отчетности. В перспективе - рассмотреть возможность использования МСФО прямо для индивидуальной отчетности.

Многие российские предприятия уже сейчас самостоятельно составляют финансовую отчетность как в соответствии с требованиями российского законодательства, так и по международным стандартам¹².

По результатам исследования в марте - апреле 2011 г., проводимого компанией «Бейкер Тилли Русаудит» совместно с Hock training, наблюдается расширение числа компаний, использующих МСФО, однако это характерно

¹ Бельских И.Е. К вопросу использования МСФО, US GAAP и РСБУ в финансовой отчетности российского крупного бизнеса // Международный бухгалтерский учет. - 2011.- № 2(140).- С. 2 - 5.

² Лабынцев Н.Т. Международная стандартизация бухгалтерского учета // Фундаментальные исследования. - 2008.- № 3.- С. 60 - 65.

для финансовых и нефтяных компаний страны, ориентированных на внешние рынки¹. Подавляющее большинство крупных компаний (с выручкой более 15 млрд. руб.) в настоящее время готовит отчетность в соответствии с МСФО, которая востребована как акционерами, так и банками. Большинство компаний средней и малой капитализации также подготавливает отчетность по МСФО, их количество постоянно увеличивается и достигло 75% (рисунок 17).

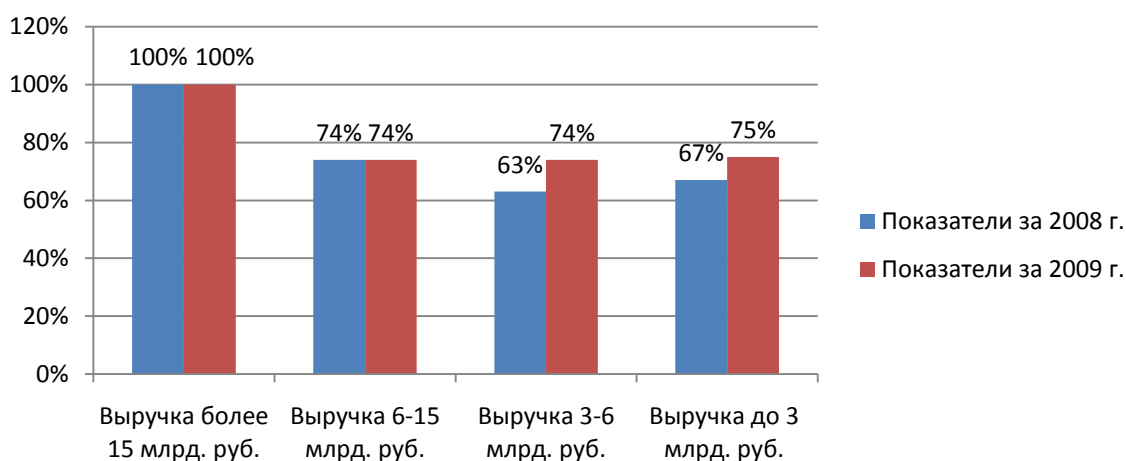


Рисунок 17 - Использование МСФО российскими компаниями с различной капитализацией

Причины использования международных стандартов в компаниях с различной капитализацией также различны (рисунок 18).

Как видно из рисунка, для крупных компаний с выручкой более 15 млрд. руб. наиболее часто называемой причиной является требование кредиторов, а для компаний «среднего эшелона» эта причина не так важна. Необходимо заметить, что требование со стороны потенциальных инвесторов использовать в отчетности международные стандарты существенно зависит от капитализации компании. Это можно объяснить различной инвестиционной привлекательностью компаний и зависит от отрасли хозяйствования, доходности и др.

¹ Рынок МСФО 2009. URL: <http://www.bakertillyrussaudit.ru/ruEffort>.

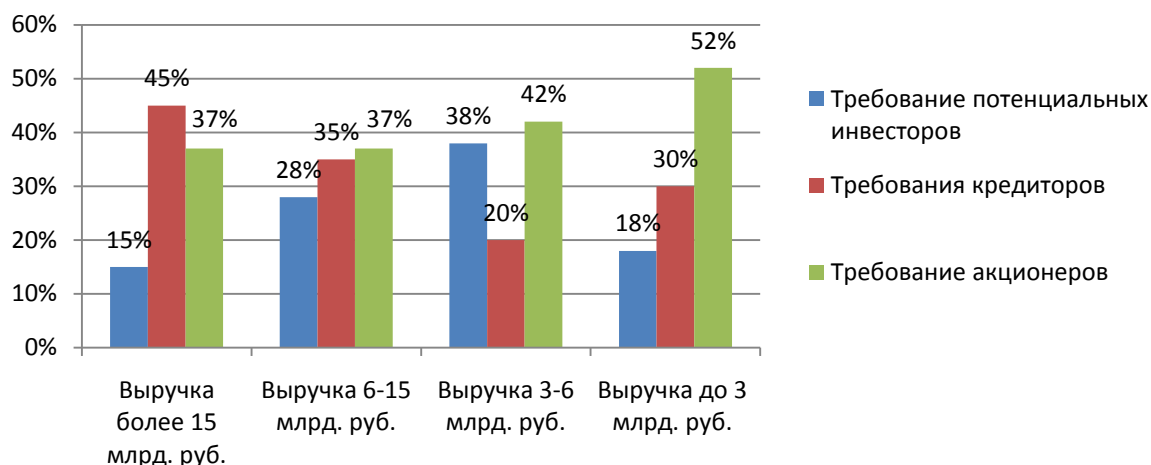


Рисунок 18 - Причины использования МСФО в компаниях

Общепризнанным является вывод, что перспективы внедрения МСФО в российскую систему учета позитивно воспринимаются профессиональным сообществом. Это не исключает существующие отличия между отечественными положения по бухгалтерскому учету и международными стандартами, которые отмечены большинством специалистов по МСФО: приоритет экономического содержания над формой, учет по справедливой стоимости и прозрачность финансовой отчетности (таблица 5)^{1 2 3 4 5}.

Необходимо отметить, что на сегодняшний день в России ускоренными темпами идет внедрение МСФО, что обуславливает необходимость создания системы бухгалтерского учета, приближенной к требованиям МСФО. Минфин Приказом⁶ от 25.11.2011 № 160н уже ввел в действие МСФО и Разъяснения этих Стандартов на территории РФ.

¹ Парасоцкая Н.Н., Ефимова В.В., Некрасова Е.П. Первое применение Международных стандартов финансовой отчетности на российских предприятиях // Международный бухгалтерский учет.- 2011.- № 27.- С. 42 - 46.

² Рожнова О.В. Как Международные стандарты финансовой отчетности можно использовать в России // Российский налоговый курьер. - 2012.- № 7.- С. 84 - 89.

³ Попова Л.В., Никулина Л.Н. Отечественные стандарты финансовой отчетности. Учебное пособие. М.: Машиностроение, 2003. – 288 с.

⁴ Николаева С.А. Корпоративные стандарты: от концепции до инструкции, практика разработки // С.А. Николаева, С.В. Шебек. М.: Книжный мир, 2003.

⁵ Каспина Р.Г. Бухгалтерская отчетность в системе корпоративного управления. – М.: Изд-во «Бухгалтерский учет», 2006. – 224 с.

⁶ Приказ Минфина РФ от 25.11.2011 № 160н «О введении в действие Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации» // Российская газета. - № 278, 09.12.2011.

Таблица 5 – Основные отличия РСБУ от МСФО

Признак отличия	РСБУ	МСФО
Приоритет экономического содержания над формой	Требование приоритета содержания над формой в РСБУ фактически не применяется. В российском бухучете продекларированы допущения и требования финансовой отчетности, аналогичные тем, что указаны в МСФО. Однако не все из этих требований выполняются. Так, ПБУ 1/2008 установлен приоритет содержания перед формой. Тем не менее этот принцип не может быть выполнен организациями, поскольку правилами других ПБУ установлен приоритет юридической формы над содержанием. В частности, подобное требование изложено в ПБУ 9/99 относительно признания доходов организации.	Содержание операций не всегда может соответствовать тому, как оно представлено на по юридической форме или форме, отраженной в учете.
Справедливая стоимость	В российском учете отсутствует такое понятие, как справедливая стоимость. В ПБУ 19/02 используется оценка по рыночной стоимости, а также представляется возможность использовать оценку по дисконтированной стоимости по отношению к определенным категориям финансовых вложений (но только для представления справочной информации, а не для отражения в установленных формах отчетности)	Справедливая стоимость - цена, которая может быть получена за актив в сделке между сторонами, которые независимы, осведомлены и желают совершить такую сделку.
Прозрачность финансовой отчетности	В российском учете требований прозрачности и полезности существенно меньше. Некоторые нормативные акты, которые обязывают раскрывать полезную информацию (сведения о «связанных сторонах», «условные факты хозяйственной деятельности»), как правило, игнорируются.	МСФО выстроены по принципу прозрачности (транспарентности). Их цель – предоставить полезную информацию широкому кругу пользователей. Отчетность, составленная по МСФО предоставляет возможность более реально определить финансовое состояние компании.

Кроме того, Приказ Минфина России от 30.11.2011 № 440 в целях повышения качества и доступности информации, которая формируется в бухгалтерском учете и отчетности, для того, чтобы совершенствовать систему регулирования бухгалтерского учета и контролировать качество

бухгалтерской (финансовой) отчетности был утвержден План Минфина РФ на 2012 - 2015 годы, предусматривающие развитие бухучета и отчетности в РФ с использованием МСФО. Одним из первых шагов в реализации данного Плана стало принятие нового Федерального закона № 402-ФЗ от 06.12.2011 г. «О бухгалтерском учете», который вступил в силу 01.01.2013 г. Существенным сближением с Международными стандартами является тот факт, что в ст. 5 Закона № 402-ФЗ прописан новый состав объектов бухгалтерского учета: активы, обязательства, факты хозяйственной жизни, источники финансирования деятельности организации, доходы, расходы, иные объекты в случае, если это установлено федеральными стандартами.

Обобщенные понятия, такие как активы, обязательства, доходы и расходы - основополагающие как в отечественном бухучете, так и в МСФО. Наиболее содержательно эти термины представлены в Концепции бухучета в рыночной экономике России¹, которую одобрил Методологический совет при Минфине России по бухгалтерскому учету, Президентский совет ИПБ РФ (29.12.1997 г.). Изложенные в Концепции принципы в целом соответствуют МСФО (таблица 6).

В общем смысле, различия отечественной системы и международной носят характер концептуального и мировоззренческого свойства. Международными стандартами требуется не знание проводок, а понимание и отражение сути происходящего, необходимо уметь использовать существующие правила для того, чтобы достичь наиболее эффективные показатели деятельности компании.

Правительство Российской Федерации документом «Основные направления деятельности Правительства РФ на период до 2012 года» (утвержденное Распоряжением Правительства РФ № 1663-р от 17 ноября 2008г.) обозначило задачу по продолжению работы по части совершенствования системы по обеспечению открытости хозяйственной

¹ «Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России» (одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине РФ, Президентским советом ИПБ РФ 29.12.1997) // Нормативная база бухгалтерского учета. Библиотека журнала Бухгалтерский учет, 2000.

Таблица 6 – Профессиональная терминология основных понятий бухгалтерского учета

Объект учета	Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России	МСФО
Активы	<p>Хозяйственные средства, которые контролируются компанией на основе свершившихся фактов ее хозяйственной деятельности и они должны приносить экономические выгоды в будущем.</p> <p>Принципиальной роли не играют ни материальная форма актива, ни правовые условия его использования.</p>	<p>Ресурсы, которые контролируются фирмой, образованные по результатам событий прошлых периодов и от которых компанией ожидается экономическая выгода.</p> <p>Понятие контроля следует трактовать как возможность управлять активами с целью получения экономической выгоды и способность ограничить их использование другими.</p>
Обязательства	<p>Это существующая задолженность (на отчетную дату), которая явилась следствием совершенных проектов ее хозяйственной деятельности, расчеты по которой приведут к оттоку активов</p>	<p>Задолженность компании, возникшую в результате событий прошлых лет, ее урегулирование может привести к оттоку из компании ресурсов, которые содержат выгоду экономическую.</p>
Капитал	<p>Вложения собственников и прибыль, которая была накоплена за весь период деятельности организации</p>	<p>В МСФО капитал определяется:</p> <ul style="list-style-type: none"> - частью активов компании, которая остается после того, как вычтут все обязательства; - остаточный интерес собственников в активах компании после вычета обязательств; - чистые активы компании или собственные средства компании.
Доходы	<p>Увеличение экономических выгод за отчетный период или уменьшение обязательств, приводящие к увеличению капитала, не являющегося вкладом собственников</p>	<p>В МСФО под доходами понимается приращение экономической выгоды за отчетный период, которое происходит как форма притока или увеличения активов (уменьшения обязательств), выражающееся в увеличении капитала, который не связан с вкладами участников общества.</p>
Расходы	<p>Уменьшение экономических выгод за отчетный период (возникновение обязательств), приводящее к уменьшению капитала (не считая изменений по инициативе собственников).</p> <p>Признаются в отчете о прибылях и убытках в соответствии с прямой связью между доходами и расходами производства.</p>	<p>Уменьшение экономических выгод за отчетный период, происходящее в форме оттока активов (увеличения обязательств), которые ведут к уменьшению капитала (отток не связан распределением активов между участниками общества).</p>

деятельности предприятий в информационном плане, повысить ответственность за своевременность и за содержание информации, подлежащей раскрытию. Совершенствование нормативной базы по бухгалтерскому учету в России направлено прежде всего на реализацию требований МСФО. Такая определенность дает возможность бизнесу заранее производить настройку своих учетных систем, так как МСФО - часть правового поля России, а появление официальных МСФО - важнейший шаг на пути к реформированию отечественного бухгалтерского учета и отчетности, которые способствуют превращению их в эффективный инструмент для создания учетной информации, отвечающей требованиям качества, полезности и востребованности¹.

Исследования, проведенные в 62 странах, показали, что процессы по сближению национальных учетных систем с МСФО во многих странах отсутствуют. В государстве осуществляется работа для того, чтобы сблизить национальные стандарты и МСФО, а в половине стран – мероприятия по использованию методики МСФО в части применения в национальных учетных системах не производятся².

Национальные стандарты и МСФО в разных странах соотносятся по-разному:

- максимально приближены национальные стандарты к международным в Великобритании, Нидерландах, США, Франции, Швейцарии, Швеции и др.;
- использование МСФО как национальных – на Кипре, в Кувейте, Латвии, Малайзии, Пакистане и др.;
- использование МСФО как основы для разработки национальных стандартов (в Китае, России, Сингапуре и др.).

Такое неравномерное применение МСФО связано, с одной стороны, с неравномерным экономическим развитием стран, политическими

¹ Сухарев И.Р. Значение введения МСФО в России // Бухгалтерский учет. 2012. - № 3.

² Солоненко А.А., Панащенко Н.К. Проблемы перехода российских организаций на МСФО // Финансы. 2005. -№ 2.

особенностями, наличием национальных и исторических традиций и другими объективными обстоятельствами.

Во многих странах переход на МСФО имел свои особенности¹ (рисунок 19).



Рисунок 19 - Особенности перехода некоторых стран на МСФО

Современная рыночная экономика развивается под сильным влиянием транснациональных компаний. Использование достижений научно-технического прогресса в системе массового производства возможны только при крупной организационной форме предпринимательской деятельности. Усложнение механизмов взаимодействия с инвесторами и потребителями в разных странах привела к необходимости унификации правил и стандартов международной финансовой отчетности.

Российская экономика долгое время развивалась в системе хозяйственной автократии и регионального сотрудничества со странами

¹ Кузьмина М.С. Система учетно-аналитической информации для принятия управленческих решений пользователями отчетности (теория, методология, практика). Дисс. на соискание ученой степени д-ра экон. наук. - Москва, 2009.

Совета экономической взаимопомощи. Это привело к тому, что советская система бухгалтерского учета долгое время была ориентирована на детальную проработку всех хозяйственных операций и их тотальное документирование. В условиях административно-командной экономики главная задача учета была направлена на осуществление контроля над затратами предприятия. Основная экономическая цель предприятия в советское время - выполнение плановых показателей и минимизация затрат. Хорошо известен пропагандистский штамп тех лет: «Экономика должна быть экономной». В рамках такой экономической идеологии следовало экономить и контролировать затраты. Именно в этом было кардинальное отличие от рыночных ориентиров западных предприятий, для которых сбыт и получение прибыли являлись главными стратегическими задачами¹.

Со временем, российская система учета оказалась в сильной зависимости от требований налоговых органов, что определило приоритет государственных интересов над потребностями хозяйствующих субъектов.

В академической литературе дискуссионным остается вопрос, связанный с проблемами внедрения МСФО в российской практике учета. В частности, И. Р. Сухарев отмечает, что «проблема внедрения в России МСФО не уникальна в мировых масштабах.... Одной из форм... «половинчатого» внедрения МСФО явилось ограничение сферы их применения при составлении консолидированной (сводной) отчетности... Через фрагментарное внедрение МСФО пытается идти и Россия»².

Современная система МСФО не идеальна. Это подтверждают многочисленные результаты исследований, также которые выполнил Институт дипломированных бухгалтеров (Англия и Уэльс) в соответствии с заказом Европейской Комиссии. Институт проводил исследование в странах

¹ Бельских И.Е. Международные стандарты финансовой отчетности в системе развития российского предпринимательства: к вопросу об эффективном внедрении // Международный бухгалтерский учет. – 2011. - № 35.

² Сухарев И.Р., Сухарева О.А. Препятствия в законодательстве РФ для создания нормативной базы применения международных стандартов при составлении отчетности российскими организациями // Международный бухгалтерский учет. – 2007. - № 4.

Европейского союза, для выяснения мнения общественности по вопросу первых результатов перевода всех листинговых компаний Европейского союза (с 2005 г.) на составление консолидируемой финансовой отчетности в соответствии с МСФО. Было установлено: каждый пятый опрошенный инвестор (24%) считает - переход на МСФО не улучшил, а привел к ухудшению качества отчетности. Каждым вторым инвестором (49%) было отмечено: применение МСФО усложнило процесс понимания финансовой отчетности. Это в первую очередь относится к финансовым инструментам, отложенным налогам, объединению бизнеса и др.¹

Имеется много препятствий для сближения отечественных стандартов и МСФО, которые имеют правовую и психологическую основу (рисунок 20).

Концепцией развития бухгалтерского учета и отчетности на среднесрочную перспективу² были предусмотрены меры нормативно-правового регулирования применения МСФО в России, но в настоящее время по различным причинам некоторые из них еще не реализованы. В частности, в Концепции предусматривалось в течение ближайшего времени принятие закона «О консолидированной отчетности», а также создания инфраструктуры применения МСФО. Но по истечении достаточного количества времени, в том числе и 8 лет с момента принятия самой рассматриваемой Концепции, 07 июля 2010 г. Государственная Дума приняла Федеральный закон № 208-ФЗ от 27 июля 2010 г. «О консолидированной финансовой отчетности». Немного позже (25. 02. 2011 г.) Правительство РФ приняло Постановление № 107 «Об утверждении Положения о признании МСФО и Разъяснений МСФО для применения на территории РФ»³.

¹ Крылова Т.Б. Первые итоги внедрения МСФО за рубежом // Международный бухгалтерский учет. - 2008. - № 3.

² Приказ Минфина РФ от 01.07.2004 № 180 «Об одобрении Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу»// Российская Бизнес-газета. - № 27. - 20.07.2004.

³ Постановление Правительства РФ от 25.02.2011 № 107 (ред. от 27.01.2012) «Об утверждении Положения о признании Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности для применения на территории Российской Федерации» // Российская газета. - 08.02.2012.

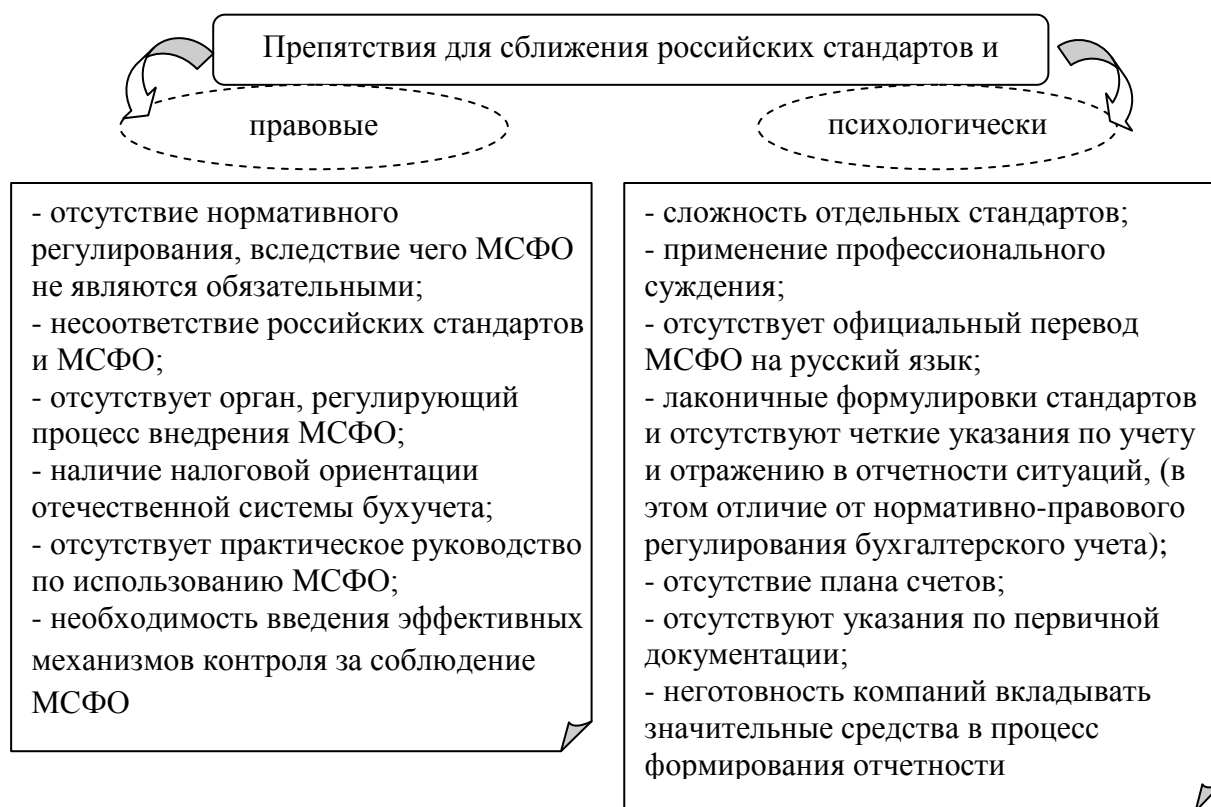


Рисунок 20 - Препятствия для сближения российских стандартов и МСФО

Вышеназванные документы положили начало процессу формирования нормативной базы такого направления рассматриваемой Концепции как «Создание инфраструктуры применения Международных стандартов финансовой отчетности». Речь идет о нормативном признании МСФО в Российской Федерации; определении порядка официального перевода МСФО на русский язык и их сопровождения; установлении процедуры одобрения МСФО, контроля качества бухгалтерской отчетности, подготовленной по МСФО с помощью обязательного ее аудита. Следует подчеркнуть, что рассматриваемые акты не могут быть признаны безупречными. Так, в соответствии с процедурой, установленной Положением о признании МСФО, прежде чем любой документ, входящий в состав МСФО (сами стандарты, их разъяснения и т.д.), будет признан для применения на территории Российской Федерации, он должен пройти экспертизу. Причем экспертное заключение уполномочен выдавать специализированный орган, состоящий из представителей

Минэкономразвития России, ЦБ РФ, Федеральной службы по финансовым рынкам (по одному представителю), состав которого определяется на конкурсной основе Минфином РФ.

Возникновение дополнительных неопределенностей при переходе на МСФО связано с их переводом на русский язык. Официальный язык стандартов - английский. При переводе на русский возникают расхождения в терминологии, отклонения от оригинального текста. Все это порождает неоднозначность в толковании отчетной информации, которая сформирована по правилам МСФО (в официальной терминологии) и русского перевода¹.

Тот факт, что для формирования финансовой отчетности по МСФО необходимо вынесение профессионального суждения, во многом предопределяет отношение российских специалистов к международным стандартам. Когда бухгалтер формирует свое мнение, то он должен не только владеть знаниями текстов МСФО и их интерпретаций, а также понимать базовые подходы при формировании отчетности, которые изложены в Принципах составления и представления отчетности: цель и основополагающие допущения, качественные характеристики финансовой отчетности, критерии признания, определения и способы оценки элементов финансовой отчетности. Также профессиональное суждение понадобится, когда необходимо будет оценить сроки полезного использования и методы амортизации основных средств, а также нематериальных активов, методы признания резерва в связи с осуществлением продажи продукции с гарантией, при определении убытка от обесценения, когда нужно будет определять ставку дисконтирования, оценивать величину сомнительной дебиторской задолженности и по другим случаям.

Также существенно отразится на расходах компании получение независимого аудиторского заключения отчетности, составленной по международным стандартам. Дополнительные расходы потребуются на

¹ Сорокина Е.М. Проблемы перехода на международные стандарты финансовой отчетности // Международный бухгалтерский учет. – 2011. - № 27.

обучение персонала, установку специализированных компьютерных программ, изменение системы документооборота и внутреннего контроля.

Законодательное введение на территории РФ Международных стандартов - значимое событие для экономического сообщества страны. Приказ № 160н издавался в качестве подзаконного акта, обеспечивающего применение ФЗ 27 июля 2010 г. № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности». Причем составление вышеназванной отчетности обязательно далеко не для всех организаций, но это не означает, что бухгалтеры остальных компаний не испытывают потребности в ознакомлении с МСФО.

Российская действительность такова, что в хозяйственной деятельности в отдельных случаях без того, чтобы обратиться к МСФО, не обойтись. В случаях не установления способов учета по определенному вопросу, то компании должны разработать их самостоятельно - по аналогии с решениями (в ПБУ), либо за основу взять МСФО, как отмечено в п. 7 ПБУ 1/2008 (Приказ Минфина России № 106н от 6 октября 2008 г.). Сегодня можно говорить, что МСФО - полноправные члены системы нормативного регулирования бухгалтерского учета (п. 3 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утв. Приказом Минфина России № 34н от 29 июля 1998 г.; Письмо Минфина России. № 07-02-06/240 от 12 декабря 2011г). Многие нормативные документы содержат прямые ссылки на МСФО¹ (таблица 7).

Не вызывает сомнений вывод о том, что проблемы внедрения МСФО в России есть и будут, но они требуют решения. По мнению автора, одним из ключевых моментов внедрения МСФО является просвещение национального предпринимательства, выполняющего базисную функцию в росте конкурентоспособности страны. В свою очередь необходимо улучшать методическое сопровождение процесса перехода на МСФО.

¹ Диркова Е.Ю. Приступаем к изучению МСФО // Практическая бухгалтерии. – 2012. - № 4.

Таблица 7 – Нормативные документы, содержащие ссылки на МСФО

Нормативный документ Минфина России	Ссылка на использование МСФО
ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» (п. 7)	Иностраные Филиалы и представительства могут формировать учетную политику в соответствии с правилами, установленными в стране нахождения иностранной организации (не должны противоречить МСФО) Если в нормативных актах по вопросу организации или ведения бухгалтерского учета не установлены способы ведения бухгалтерского учета, то в учетной политике компания вправе указать разработанные из МСФО правила
ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» (п. 22)	Нематериальные активы проверяются на обесценение в соответствии с МСФО
ПБУ 24/2011 «Учет затрат на освоение природных ресурсов» (п. 20)	Если налицо признаки обесценения, то компания необходимо провести проверку поисковых активов на обесценение и учесть изменение их стоимости в соответствии с МСФО
Методические рекомендации по составлению и представлению сводной бухгалтерской отчетности, (п.8 Приказа Минфина России № 112 от 30.12.1996 г.)	Группе взаимосвязанных организаций разрешено составление сводной бухгалтерской отчетности на основе МСФО
Письмо Минфина России от 21.12. 2009г. № ПЗ - 4/2009 «О раскрытии информации о финансовых вложениях организации в годовой бухгалтерской отчетности» (п. 13)	В случае если на конец отчетного периода организатор торговли ценными бумагами не определил их текущую рыночную стоимость, то оценку этих бумаг можно произвести используя справедливую стоимость. Аналогично - по другим финансовым вложениям, не являющихся ценными бумагами.
Из инф. письма Минфина России от 22.06.2011 г. № ПЗ-5/2011 «О раскрытии информации о забалансовых статьях в годовой бухгалтерской отчетности» (п. 18)	Информация об имуществе, находящемся в залоге, должна раскрываться т его справедливая стоимость в соответствии с МСФО

Во многих странах (например, Япония, Южная Корея, Китай) переход на международные стандарты существенно повысил конкурентоспособность бизнеса. Следовательно, для успешного развития российского бизнеса необходима ориентация на внешние рынки не только крупных корпораций, но также организаций и средней капитализации.

По мнению автора, требуется решение следующих задач:

- разработка подробных методических рекомендаций по составлению МСФО-отчетности с привлечением внешних специалистов и экспертов в этой области;

- активная просветительская работа среди менеджмента высшего и среднего звена организаций, способствующая выработке понимания важности и перспективности использования МСФО для целей компании;

- разработка процедур внутреннего контроля, повышающего не только качество внутренней информации, но и ответственность работников;

- разработка и проведение мероприятий (семинаров-тренингов, курсов, мастер-классов) с целью обмена опытом по реализации МСФО между организациями смежных отраслей народного хозяйства.

Об актуальности ознакомления с МСФО-отчетностью еще в 2004 г. говорил в своем интервью Л.З. Шнейдман. Суть его высказываний сводилась к следующему: проблема перехода российских компаний на учет по международным стандартам заключается еще и в «подготовке пользователей отчетности. А почему это важно? Потому что любой продукт, производимый предприятием, должен иметь своего потребителя. К сожалению, по разным причинам отчетность по МСФО пока не может найти в России широкого спроса. Чтобы возник спрос, необходимо обучать руководителей, менеджеров тому, как осуществлять управление предприятием на основе информации, подготовленной по МСФО»¹.

В свою очередь, можно заметить, что менеджеры, руководители, о которых выше идет речь – все это внутренние пользователи. В связи с этим представляется актуальным рассмотрение возможности использования международных стандартов финансовой отчетности для управленческих целей.

¹ Интервью: Л.З. Шнейдман: «Со временем российские стандарты бухучета приблизятся к МСФО» // Российский налоговый курьер. – 2004. - № 17.

2.2. Методологические основы использования МСФО в управленческой учетно-аналитической системе

В условиях рыночных преобразований, затрагивающих всю информационную систему предприятий, совершенствуется и система управленческого учета. При разработке и внедрении управленческого учета, руководителей компаний часто интересуют вопросы, которые связаны с совместимостью или интеграцией разных учетных стандартов. Осуществление управленческого учета и формирование отчетности возможно в соответствии с МСФО, РСБУ или в смешанном виде. При выборе системы управленческого учета необходимо учитывать специфику деятельности предприятия, а также состав хозяйственных операций.

В пользу ведения управленческого учета на основе принципов МСФО говорят проведенные в 2006 г. исследовательским холдингом ROMIR Monitoring исследования, которые рассматривали процесс внедрения на российских предприятиях управленческого учета и МСФО как два взаимосвязанных элемента. Исследования показали, что в целом отношение аудиторов и российских бухгалтеров к необходимости ввода МСФО в процесс формирования финансовой отчетности и внедрения управленческого учета можно охарактеризовать как позитивные. Эти процессы рассматриваются как путь к тому, чтобы повысить качество российской финансовой отчетности. Респонденты отметили, что МСФО и управленческий учет являются важными компонентами повышения уверенности сотрудников, ответственных за управленческие решения, в эффективности деятельности компании.

В академической литературе долгое время вызывал бурные дискуссии вопрос: «по каким стандартам вести управленческий учет?». Многие специалисты предпочтение отдавали МСФО¹, обосновывая свое решение

¹ Модеров С.В. Трансформация финансовой отчетности в соответствии с МСФО// Международный бухгалтерский учет. – 2008. - № 3

тем, что правила и принципы международных стандартов больше отвечают современным требованиям ведения бизнеса. Обозначим некоторые преимущества ведения управленческого учета с использованием международных стандартов.

Применение механизма дисконтирования, закрепленного МСФО, предоставляет больше возможностей для управленческого анализа. В МСФО дисконтирование используется в той или иной мере при отражении практически всех долгосрочных статей. Как известно, стоимость денег во времени не одинакова, а МСФО «пытаются» соответствовать экономической действительности, бизнес-логике менеджмента и управленческому учету. Дисконтирование дает возможность при оценке активов (обязательств) учесть риск неполучения денежных средств компанией. Применение данного механизма оказывает влияние на финансовый результат текущего отчетного периода, не изменяя его итоговое значение. Дисконтирование позволяет перераспределять финансовый результат по периодам, помогая менеджменту компании принимать более обоснованные управленческие решения.

Для управленческого учета будет полезен выбор метода амортизации нематериальных активов и основных средств в соответствии с концепцией экономической выгоды. ПБУ 14/2007 регламентирует процесс амортизации нематериальных активов в соответствии с принципом получения экономической выгоды, а для основных средств в нормативных документах этот процесс прямо не прописан. В управленческом учете можно использовать альтернативный метод, разрешенный МСФО (IAS) 16 «Основные средства». Его суть - после того, как объект основных средств будет признан по фактической стоимости производится, он будет регулярно переоцениваться уже по текущей справедливой стоимости. Принимая во внимание процессы инфляционного характера, происходящие в России за последние 10 - 15 лет, то будет ясным тот факт, что первоначальная стоимость активов за минусом амортизации и с учетом официальных переоценок уже не будет отражать всю их реальную ценность.

Следовательно, особенно важно использовать альтернативный метод для фондоемких организаций.

При сближении МСФО и управленческого учета выигрышными выглядят такие принципы, как приоритет содержания над формой и возможность составлять консолидированную и комбинированную отчетность. Это позволяет учитывать хозяйственные операции «как есть», а не так, как они отражены в соответствии с первичными документами, что оказывает существенное влияние на формирование управленческих решений.

Важным аспектом в управленческом учете является учет затрат (прямых и косвенных) для формирования себестоимости продукции. Для этих целей будет полезен метод распределения косвенных расходов по МСФО, предполагающий включение таких расходов в себестоимость пропорционально производственной мощности.

Таким образом, вышеназванные положения свидетельствуют о целесообразности применения методологических подходов к учету и принципов, содержащихся в международных стандартах финансовой отчетности, для целей управленческого учета.

Управленческой и финансовой отчетностью по международным стандартам решаются разные задачи. Вместе с тем существует ряд вопросов, использование МСФО в которых при внедрении управленческой учетно-аналитической системы является очень полезным. Модель взаимодействия управленческого учета и международных стандартов финансовой отчетности на предприятии представлена на рисунке 21.

Рассматривая основополагающие принципы и концепции обеих систем учета, можно выделить основную идею, связанную с подходом к учету. Международные стандарты в первую очередь направлены на удовлетворение интересов внешних пользователей разных стран, чтобы те могли однозначно понимать отчетность компании с целью принятия обоснованных бизнес-решений.

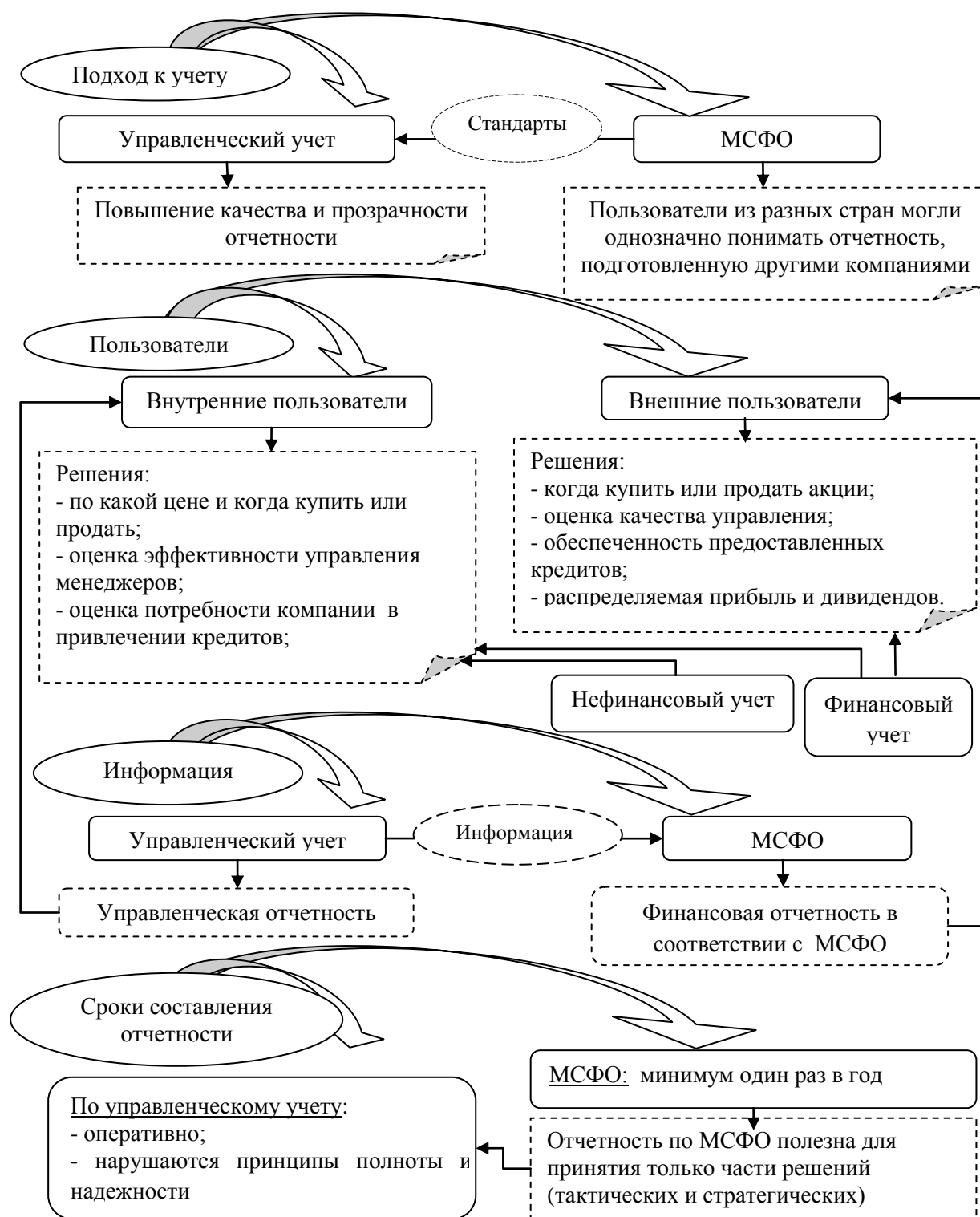


Рисунок 21 - Модель взаимодействия управленческого учета и МСФО на предприятии

Правила управленческого учета направлены, прежде всего, на удовлетворение информационных потребностей внутренних пользователей и разрабатываются компанией «под себя». Это объясняется тем, что

особенности бизнеса накладывают определенный отпечаток на характер внутренней информации и здесь может быть полезно использование стандартов.

К процессу стандартизации управленческого учета у многих экономистов неоднозначное отношение. Противники данного явления объясняют это тем, что каждое предприятие уникально и наложение стандартов (регламентов) может отрицательно отразиться на качестве, повлиять на своевременность и стоимость подготовки управленческих отчетов¹. Сторонники процесса построения управленческого учета по некоторым общепринятым правилам видят в этом положительные стороны, связанные с: простотой восприятия отчетности новыми сотрудниками; повышением качества и прозрачности отчетности². Мы придерживаемся точки зрения последних и считаем, что стандартизация управленческого учета необходима, так как она обеспечивает не только экономию времени, средств, но и позволяет избежать субъективного отношения менеджеров к процессу подготовки управленческих отчетов.

Как отмечалось ранее, управленческий учет ориентирован на подготовку информации, прежде, всего для внутренних пользователей, к числу которых относятся собственники, менеджеры, сотрудники компании. Их основная цель – поиск путей оптимизации деятельности и для этого общая информация не подходит. Здесь необходима более детальная информация, отражающая специфику деятельности конкретного подразделения (участка, направления, группы), деятельность которого нуждается в корректировке. Следовательно, при формировании системы управленческого учета в компании стараются избегать стандартизации данного процесса.

¹ Чая В.Т., Чичерина Е.Н. Сравнительная оценка принципов РСБУ и МСФО //Международный бухгалтерский учет. – 2009. - № 5

² Черных И.Н. Совершенствование ведения управленческого учета в организации на основе использования принципов МСФО // Международный бухгалтерский учет. - 2011. - № 37. - С. 11 - 16.

Международные стандарты ориентируются на интересы внешних пользователей (инвесторы, заимодавцы, поставщики, покупатели, государственные органы, общественность). Следовательно, основная задача такой отчетности – в полной мере обеспечить таких пользователей качественной, сопоставимой, полной информацией, подготовленной по единым критериям с целью ее возможного сравнения с отчетностью компаний смежных отраслей.

Поскольку интересы внутренних и внешних пользователей различны, то и принципы, требования и правила подготовки отчетности в управленческом учете и по МСФО тоже разнятся. Соответственно, бизнес-решения, принимаемые пользователями на основе отчетности различного формата будут также различными. Экономические решения внутренних потребителей отчетной информации значительно разнообразнее и не опираются только на информацию финансового учета. Следовательно, в компании требуется нефинансовая информация (например, для стратегического управления). Таким образом, как правило, управленческий учет компании включает в себя:

- информацию финансового учета (учет ведется по правилам, отличающимся от методов составления отчетности для внешних потребителей);

- совокупность методов нефинансового учета, например: оперативная отчетность, функционально-стоимостной анализ и т. д.

Необходимо отметить, чем выше находится менеджер в иерархии управления, тем больше ему необходимы данные финансового учета, поскольку интересы и принимаемые управленческие решения приближаются к решениям внешних потребителей. Поэтому в крупных компаниях правила подготовки отчетности по МСФО полностью включены в управленческий учет. Включение МСФО в управленческий учет может быть полезным и для компаний средней капитализации, что позволит стандартизировать учет и повысить качественные характеристики внутренней информации.

Объем информации, который содержится в документальных данных управленческого учета и отчетности, подготовленной по МСФО, также существенно различается. Менеджерам компании необходимо гораздо больше информационных данных, чем внешним потребителям. Это связано с характером деятельности и, следовательно, управленческая отчетность должна включать в себя ту же информацию, что и в МСФО-отчетности, но только более детально: должны приводиться данные в натуральных измерителях, раскрываться сведения об удельных показателях, по видам деятельности (по центрам ответственности) и т.д.. Следовательно, управленческий учет может стать информационным фундаментом для составления отчетности по международным стандартам, но не наоборот. В свою очередь, некоторые стандарты МСФО можно применять в управленческом учете. Существенным аргументом в пользу данного решения может стать гарантированное качество таких «стандартных» форм отчетности. Причем все основные формы отчетности (баланс, отчет о финансовых результатах, отчет об изменениях капитала, отчет о движении денежных средств) могут с успехом применяться в управленческом учете (особенно в стратегическом управленческом учете).

Следующим элементом взаимодействия управленческого учета и МСФО на предприятии являются сроки составления отчетности. Как известно, международные стандарты требуют составлять отчетность минимум один раз в год, что существенно отличается от потребностей управленческого учета, где при предоставлении данных требуется большая оперативность. Это сужает круг возможностей использования стандартов МСФО в системе управленческого учета, распространяя их на отчетность стратегического и тактического характера. В частности, из системы МСФО в управленческом учете можно позаимствовать качественные характеристики для финансовой отчетности, определяющие ее полезность для потребителей. Отчетность должна удовлетворять характеристикам понятности, уместности, существенности, правдивому представлению, приоритету содержания над

формой, полноте. Однако не все они совместимы с требованием оперативно предоставлять управленческую отчетность.

На практике в управленческой отчетности возможно содержание большего количества ошибок или неточных оценок, чем в финансовой. Это объясняется тем, что для принятия управленческих решений достаточным является проанализировать тенденции или отдельные факты отклонений. Помимо этого, к управленческой отчетности в необязательном порядке предъявляется требование осмотрительности, так как для внутренних пользователей для принятия решений допустимо наличие большого риска, чем для внешних. Применение принципа существенности позволяет повысить оперативность и снижает стоимость получения отчетности. Такие принципы надежности информации, уместности, своевременности, баланса между выгодами и затратами, и принцип - баланс между качественными характеристиками возможно принять полностью для управленческого учета.

Необходимо отметить, что даже самая подробная отчетность по МСФО не содержит всех, возможно, необходимых показателей для работы компании. Кроме того, учет в соответствии с международными стандартами не является достаточно оперативным и не охватывает сегмент планирования и бюджетирования. Следовательно, в случае применения международных стандартов как нормативной базы для формирования управленческой отчетности необходимо учитывать, что такая отчетность может быть одним из продуктов системы управленческого учета, но отчетность по МСФО не может быть единственным результатом системы управленческого учета.

Таким образом, применение на предприятии вышеперечисленных принципов и методологических приемов, используемых в МСФО, для целей управленческого учета возможно путем отражения их в учетной политике для целей управленческого учета, отдельные положения которой нами будут рассмотрены в третьей главе диссертационного исследования.

Проведем сравнение основополагающих принципов МСФО и управленческого учета с целью определения возможных ограничений

использования методологических положений международных стандартов для целей управленческого учета.

Вопросам исследований принципов управленческого учета посвящены работы различных отечественных экономистов, в частности: Кавериной О.Д.¹, Карповой Т.П.², Волковой О.Н.³, Вахрушиной М.А.⁴ и др. Как показал анализ вышеназванных источников, единого мнения относительно принципов управленческого учета нет. Определим область конвергенции принципов МСФО и управленческого учета (рисунок 22).

В основу построения механизма формирования учетной информации в рамках МСФО положены принципы, обеспечивающие выполнение основной цели финансовой отчетности - представления достоверной информации заинтересованным пользователям. Принцип (от лат. *princĭpĭum* - начало, основа) бухгалтерского учета - исходное теоретическое положение, которое используется для разработки и применения организационных и методических положений и правил бухгалтерского учета и отчетности.

Одним из базовых принципов в МСФО является принцип непрерывности деятельности (*going concern concept*). Он предполагает, что компания собирается осуществлять свою деятельность постоянно (в обозримом будущем), не намерена ликвидировать или завершать свои операции.

В соответствии с принципом начисления доходы и расходы компании отражаются по мере возникновения, а не тогда, когда денежные средства фактически получены или выплачены. По МСФО финансовая отчетность, которая составлена с использованием принципа начисления, должна информировать потребителей не только об операциях прошлого периода, отражающих выплаты и получение денежных средств, а также об

¹ Каверина О.Д. Управленческий учет: системы, методы, процедуры. – М.: Финансы и статистика. 1982. 175с.

² Карпова Т.П. Управленческий учет: учебник для вузов / Т. Карпова. – М.: Инфра-М, 2002. – 350 с.

³ Волкова О.Н. Управленческий учет: учеб. – М.: ТК Велби, Изд-во проспект, 2006. – 472 с.

⁴ Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет: учебник для студ., обуч. по экон. спец. / М.А. Вахрушина. – М.: Омега-Л, 2005. – 576 с.

обязательствах по выплате денег в будущем. Исходя из этого, они обеспечивают предоставление информации об операциях прошлого и других событиях, являющихся чрезвычайно важными для пользователей при принятии ими решений управленческого характера.



Рисунок 22 - Конвергенция принципов управленческого учета и МСФО в управленческой учетно-аналитической системе

Международные стандарты предписывают следовать принципу сопоставимости информации (comparability), согласно которому измерение и

отражение финансовых результатов и иных событий необходимо осуществлять по методологии, которая едина для всей организации на период ее существования, равнозначно как и для разных фирм. Пользователи учетной информации должны иметь возможность сопоставить финансовую отчетность предприятия за разные периоды для того, чтобы определить тенденции изменения его финансового положения, а также иметь возможность сравнить финансовую отчетность других предприятий для оценки результатов их деятельности, финансового положения и его изменения.

Применение вышеназванных принципов начисления и непрерывности деятельности является одной из базовых основ МСФО. Кроме того, в системе международных стандартов Концептуальные основы дают общее определение качественных характеристик полезной финансовой информации, определяют основные (фундаментальные) характеристики (делающие информацию полезной) и улучшающие качественные характеристики (увеличивающие полезность информации), а также определяют единственное ограничение на полезную финансовую отчетность - величину затрат.

Уместная финансовая информация - это информация, которая способна изменять решения, принимаемые пользователями. На уместность информации влияют содержание информации и ее существенность.

Существенность (materiality) информации является одним из аспектов уместности и специфична для каждого предприятия. Информация существенная, если ее пропуск или неправильная интерпретация влияет на решения пользователей.

Таким образом, можно констатировать, что применение требований МСФО как базовой методологической основы для формирования управленческой учетно-аналитической системы не имеет серьезных препятствий и ограничений в рамках хозяйствующего субъекта. Управленческая отчетность, составленная с использованием принципов

МСФО, станет не только более информативной, но и по форме и содержанию будет отвечать международным требованиям.

Исключение может составить принцип конфиденциальности, но он больше относится к процессу сбора и получения информации, а также непосредственно к полученным данным управленческого учета, а не к сформированной отчетности, так как при ее подготовке возможно искажение управленческой информации.

Рассмотрим основные преимущества от сближения управленческого учета и МСФО и классифицируем их по группам:

1. Административные (управленческие) преимущества:

- финансовая экономия на содержании аппарата управления (финансовой службы);

- большая оперативность при принятии решений, в том числе из-за отсутствия необходимости согласовывать данные, полученные из разных учетных систем;

- отсутствие необходимости сверки между различными учетными системами;

- упрощение процедуры автоматизации (менее комплексный программный продукт).

2. Информационная привлекательность управленческой отчетности. При сближении управленческого учета с МСФО также важно и то, что заинтересованные пользователи получают такую же отчетность, что и менеджмент компании, и это повышает ее привлекательность в глазах инвесторов.

3. Стандартизация управленческой отчетности. Существенным плюсом является наличие в МСФО достаточно строгих стандартов формирования отчетности, отражающих сущность хозяйственных операций. Принятие правил МСФО за основу при составлении управленческой отчетности облегчает ее восприятие и понимание всеми пользователями, как внутренними, так и внешними.

4. Усиление контроля управленческой отчетности. В отчетности, подготовленной по международным стандартам, соблюдается правило «двойной записи», что само по себе является серьезным контрольным инструментом.

Однако, несмотря на явные преимущества сближения этих двух учетных систем, существует достаточно нерешенных вопросов, с которыми сталкиваются отечественные компании при попытке внедрения управленческого учета по МСФО (таблица 8).

Рассмотрим, какие из стандартов МСФО могут быть полезными для определения правил ведения управленческого учета (Приложение 2).

При применении МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» в системе управленческого учета возможно использование компонентов финансовой отчетности, рекомендуемых стандартом (бухгалтерский баланс, об изменениях в капитале, о движении денежных средств, отчет о прибылях и убытках, учетная политика). Для целей, которые преследует управленческий учет необходимо составлять отчеты, которые не регламентируются стандартом (необходимо составление отчета о расходах центров затрат, отчета о рентабельности продаж (по товарам и клиентам). Когда составляется отчетность по МСФО, то не используют отчеты, отражающие реализацию и дебиторской задолженности, составляемые не по поступлению первичной документации, а по факту - переход права собственности. В отличие от требований МСФО, в производственных подразделениях (при ведении управленческого учета) все затраты приводятся к плановым ценам, а не к фактическим.

Имеет смысл использовать требования МСФО (IAS) 1 - существенность и агрегирование данных отчетности. Существенность в практической деятельности обычно определяют так - рассчитывают процент от выручки, от прибыли или от суммы расходов. Каждая существенная статья в отчетности представляется отдельно, а суммы несущественного характера присоединяют к аналогичным статьям.

Таблица 8 – Сравнительная характеристика базовых элементов управленческого учета и МСФО

Элемент учетной системы	Управленческий учет	Учет по МСФО
Принципы ведения учета	Оптимизация хозяйственной деятельности предприятия	Формирование отчетности для кредиторов, акционеров и других потенциальных инвесторов.
Цели учета	Стратегическое планирование, управление и контроль	Взаимодействие с внешними заинтересованными пользователями
Нормативно-правовое регулирование	Внутренние правила учета, разработанные организацией.	Стандарты МСФО
Методологическая основа формирования информации	Разрабатывается организацией самостоятельно	Правило «двойной записи»
Источники информации	Различного рода финансовая и нефинансовая информация	Финансово-бухгалтерские документы
Временной аспект	Помимо исторической, составляется плановая (бюджетная) отчетность	Историческая отчетность
Периодичность	По требованию руководства	Не менее одного раза в год
Единицы измерения	Денежные и натуральные	Денежные
Степень точности	Возможны приближенные данные и допущения	Высокая степень точности данных
Сроки составления отчетности	По требованию руководства	В течение нескольких недель после окончания отчетного периода
Использование данных менеджментом	Для принятия управленческих решений на основе информации прошедших периодов и будущих оценок деятельности предприятия	Для принятия решений на основе информации прошедших периодов
Субъекты, проверяющие правильность ведения учета и отчетности	Внутреннее руководство организации	Заинтересованные внешние пользователи
Ответственность за правильность ведения учета	Степень ответственности определяется внутренними правилами, соответствующим законодательству РФ (трудовому и налоговому кодексу РФ)	При обнаружении несоответствий и ошибочных данных может пострадать репутация компании

Такой порядок не перегружает отчетность организации статьями, которые несущественны с позиции учета и контроля. Для целей управленческого учета финансовую информацию обычно детализируют по центрам ответственности, причем уровень существенности для разных центров различается. В связи с этим в управленческой учетной политике возможно закрепление многоуровневой структуры статей затрат, позволяющей собирать и детализировать информацию для отчетности разных уровней. Следовательно, уровень существенности, который использует компания в управленческом учете, может быть выше или ниже, определенного в МСФО¹.

При применении МСФО (IAS) 2 «Запасы» для целей управленческого учета помимо определения способа отражения запасов (по наименьшей из двух показателей: себестоимость и возможная чистая цена продаж), будет полезным утвердить регламент переоценки запасов (сроки, ответственные лица, порядок и пр.), который необходимо закрепить в управленческой учетной политике.

В целях формирования управленческого отчета о движении денежных средств, применяя положения стандарта МСФО(IAS) 7 «Отчет о движении денежных средств», можно рекомендовать использование прямого метода, так как он дает возможность построения отчетности на основе учетных записей через отнесение каждого платежа на соответствующий вид деятельности и на статью, отражающую движение денежных средств. Такой способ организации учета денежных потоков организации позволяет контролировать их в оперативном режиме «день в день».

Применение методов по учету основных средств, определенных стандартом МСФО (IAS) 16 «Основные средства», позволит сократить количество ошибок типичного характера, когда основные средства будет необходимо отразить в управленческом учете. Так, применение стандарта

¹ Учебные материалы, подготовленные в рамках проектов ТАСИС по бухгалтерскому учету и отчетности. МСФО (IFRS) 1 «Первое применение МСФО».
[http://www1.minfin.ru/common/img/uploaded/library/2008/03/MSFO_\(IFRS\)_1-_Pervoe_primenenie_MSFO.doc](http://www1.minfin.ru/common/img/uploaded/library/2008/03/MSFO_(IFRS)_1-_Pervoe_primenenie_MSFO.doc).

дает возможность не допустить факт не учета амортизационных расходов при формировании себестоимости продукта, когда они не отражены в отчете о прибылях и убытках (предполагается приобретение основных средств из прибыли). Такая манипуляция данных позволяет предприятию некоторое время использовать заниженные цены, поскольку амортизация в них тоже не включена. Все это фиктивно завышает прибыль. Иногда основные средства списывают сразу в момент покупки, и это не дает возможность оценки эффективности работы предприятия в текущем периоде. Помимо этого, в управленческом учете можно использовать альтернативный метод. Его суть - после того, как объект основных средств будет признан по фактической стоимости, производят его регулярную переоценку по текущей справедливой стоимости.

В стандарте МСФО (IAS) 18 «Выручка» указано, что в случае если произойдет отсрочка прихода денежных средств (как выручка от основной деятельности), то признается сумма ожидаемых поступлений денежных средств с учетом дисконтирования (по графику оплат). Налицо некоторые сложности в учете при применении МСФО 18, следовательно, его целесообразнее всего применять только в случае если он будет соответствовать критерию существенности. Например, если средняя отсрочка платежа около 1 недели, то погрешность в расчетах весьма незначительна (причем, если не применять дисконтированную стоимость)¹.

Обобщая вышеизложенное, можно констатировать, что Международные стандарты финансовой отчетности изначально ориентированы на различных пользователей и опираются на критерий - полезность экономической информации для целей принятия решений управленческого характера, определяют общие правила по подготовке и представлению отчетности, но не включают в себя конкретные методики по сбору и обработке экономической информации. Понимание стандартов

¹ Черных И.Н. Первое применение международных стандартов финансовой отчетности на российском предприятии // Международный бухгалтерский учет. 2010. № 8 (140). С. 2 - 6.

работниками финансовых структур повышает информационную емкость системы управленческого учета и отчетности, которая оценивается максимально возможным формированием объемов полезной экономической информации.

Использование МСФО для целей управленческого учета обеспечивает однозначную трактовку каждой цифры в управленческой отчетности, на основе чего предоставляется возможность проведения сравнений финансовых данных в разрезе любой аналитики. Полученные результаты сравнения и анализа фактических и плановых величин предоставляют возможность своевременной корректировки действий в целях достижения заранее намеченных и утвержденных целей. В связи с этим представляется целесообразным рассмотрение процесса постановки управленческой учетно-аналитической системы, ориентированной на международные стандарты финансовой отчетности.

2.3. Формирование управленческой учетно-аналитической системы на основе информационной платформы МСФО

Для постановки управленческой учетно-аналитической системы либо ее оптимизации в конкретной организации не существует универсального алгоритма. Как показали исследования, которые проводил Экспертно-консультативный совет по вопросам управленческого учета, сформированный при Минэкономразвития России¹, эффективная система управленческого учета должна способствовать решению следующих задач:

- определению стратегии развития бизнеса, формулировке целей и выработке путей их достижения;

¹ Протокол девятого заседания Экспертно-консультативного совета по вопросам управленческого учета при Минэкономразвития России. URL: <http://cma.org.ru/cma>.

- расчету эффективности бизнеса в целом, эффективности по каждому структурному подразделению, а также деятельности каждого работника с использованием системы сбалансированных показателей;

- проведению качественной оценки инвестиционных проектов и любых инноваций, осмыслению всех бизнес-процессов компании, разумной детализации всех хозяйственных операций;

- разработке системы сбора, консолидации и анализа информации (финансовой и нефинансовой), которая более оперативно сигнализирует о возникающих проблемах (например, увеличение количества отказов покупателей быстрее, чем уменьшение показателя прибыли, сигнализирует о том, происходит процесс снижения качества продукции);

- повышению эффективности управления денежными средствами фирмы;

- выработке системы взаимоотношений между центрами ответственности (структурными подразделениями), организации эффективной многоступенчатой системы внутреннего контроля на предприятии;

- созданию системы управления затратами в целях их оптимизации;

- внедрению системы бюджетирования;

- принятию обоснованных управленческих решений, как стратегических, так и оперативных.

Однако построение управленческого учета на современных предприятиях происходит не достаточно гладко и связано с определенными трудностями.

Нетрудно обнаружить принципиальные различия между построением управленческого учета в российских и зарубежных компаниях. В США и Европе анализ деятельности предприятий начинается непосредственно с управленческого учета (рисунок 23). Данные из него перемещаются в финансовую отчетность, а затем и в бухгалтерскую. В России все происходит наоборот: первичные данные собирает бухгалтерия, затем они попадают в

налоговый и финансовый учет, и только потом эти сведения перерабатываются для нужд управленческого учета.

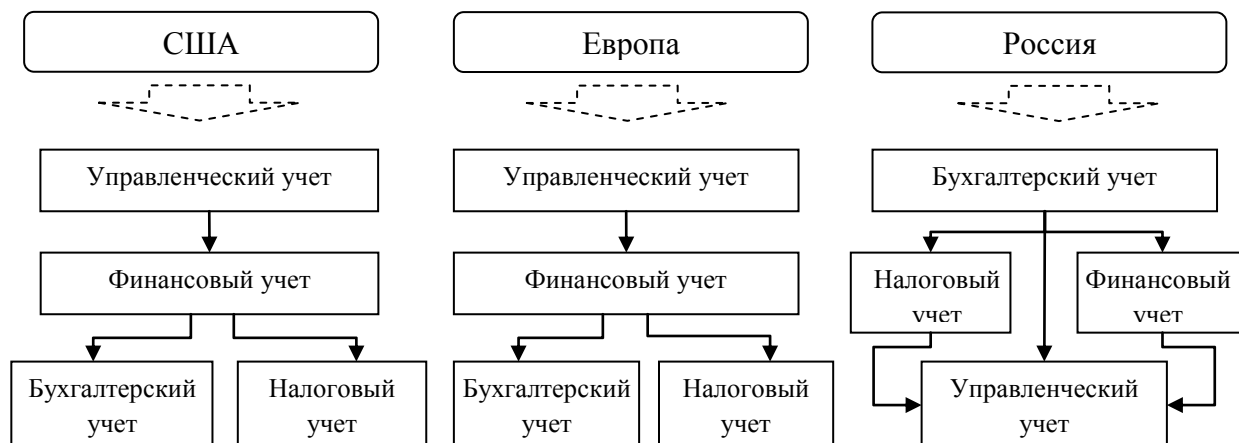


Рисунок 23 - Стандарты управленческого учета в России и за рубежом

Анализ систем управленческого учета различных стран, а также проблем, связанных с его внедрением, показал, что существует следующая особенность: в странах с развитой рыночной экономикой вопрос квалифицированного ведения управленческого учета не стоит вообще. Процессы формализованы, автоматизированы несколько десятков лет назад и отработаны в управленческой практике. Таким образом, западным специалистам не приходится попадать в ситуацию первопроходцев. Они работают и действуют по уже отлаженным методикам, тогда как в России ситуация прямо противоположная.

Большинство российских компаний отдают предпочтение автоматизированным системам управленческого учета. Но процесс внедрения тормозится таким существенным фактором, как стоимость разработки и установления этих систем. Помимо этого, менеджмент компании опасается, что дорогостоящая система управленческого учета не будет давать желаемого эффекта. Здесь важно избежать подмены системы управленческого учета системой автоматизации.

Постановка управленческой учетно-аналитической системы является сложной задачей, часто решаемой при реорганизации фирмы. Все проблемы,

которые связаны с этой деятельностью, в общем виде можно сформулировать так:

- возникновение сложности в подборе и определении квалификации специалистов, отвечающих за процесс постановки и ведения управленческого учета;

- отсутствует понимание у руководства и сотрудников компании этого участка работы;

- возникновение отставания на иных участках работы: налицо достаточно большое различие между бухгалтерским учетом и налоговым, отсутствует четкая структура компании;

- отсутствует идеология в организации, обеспечивающая работу коллектива как единого организма, отсутствует взаимопомощь, взаимное уважение;

- наличие сложности при техническом сопровождении функционирования управленческого учета;

- отсутствуют четкие стратегические цели, неверно определены задачи;

- отсутствует единая нормативная база и единая терминология;

- отсутствует механизм по взаимодействию между центрами (подразделениями) финансовой ответственности;

- неэффективные механизмы внутреннего контроля.

В академической литературе имеется достаточно публикаций, освещающих вопрос формирования управленческого учета и рассматривающих этот процесс с разных точек зрения. Методика постановки системы управленческого учета в организациях разрабатывалась многими отечественными учеными-экономистами и практикующими консультантами: В.Т. Чая, Н.И. Чупахиной, Л.В. Поповой, Д.А. Волошиным, М.А. Вахрушиной, Е.Е. Ляльковой, В.Б. Ивашкевичем, О.Д. Кавериной, В.Э. Керимовым, И.А. Абрамовой, Е. Макаровой и др. Некоторые авторы выделяют предпосылки (условия), необходимые для создания эффективной системы управленческого учета на предприятии. Если одно из

вышеназванных условий не выполняется, то значительно снижается степень эффективности функционирования в целом всей системы (Приложение 3)¹.

Несмотря на то, что многие авторы в своих работах затрагивали отдельные методологические проблемы, связанные с постановкой системы управленческого учета на предприятии, в данных методиках отсутствует единый системный подход, отражающий интеграцию управленческого учета и международных стандартов финансовой отчетности. В связи с этим представляется целесообразным предложить авторскую концепцию формирования управленческой учетно-аналитической системы на основе информационной платформы МСФО (рисунок 24). Предлагаемая концепция предполагает наличие ряда этапов. Рассмотрим их более подробно.

Этап 1. Выявления пользователей управленческой информации. На этом этапе необходимо конкретизировать информационные потребности пользователей в области управления для каждого иерархического уровня. К основным информационным потребностям можно отнести совокупность показателей, характеризующих финансовое состояние и финансовые результаты отдельных подразделений и компании в целом. Внутренние потребители могут иметь информационные потребности дополнительного свойства, которые связаны с оценкой уровня и качества выполненных обязательств; оценкой рациональности использования средств, эффективности деятельности по товарам, отдельным направлениям и в целом по предприятию.

Этап 2. Определение центров финансовой ответственности, то есть структурных подразделений, осуществляющих операции на том или ином этапе хозяйственной деятельности предприятия (снабжение, производство, сбыт, управление и др.) способных оказывать непосредственное воздействие на финансовые показатели деятельности предприятия в целом.

¹ Чая В.Т., Чупахина Н.И. Основные методологические проблемы становления управленческого учета // Экономический анализ: теория и практика, 2007. - № 15.

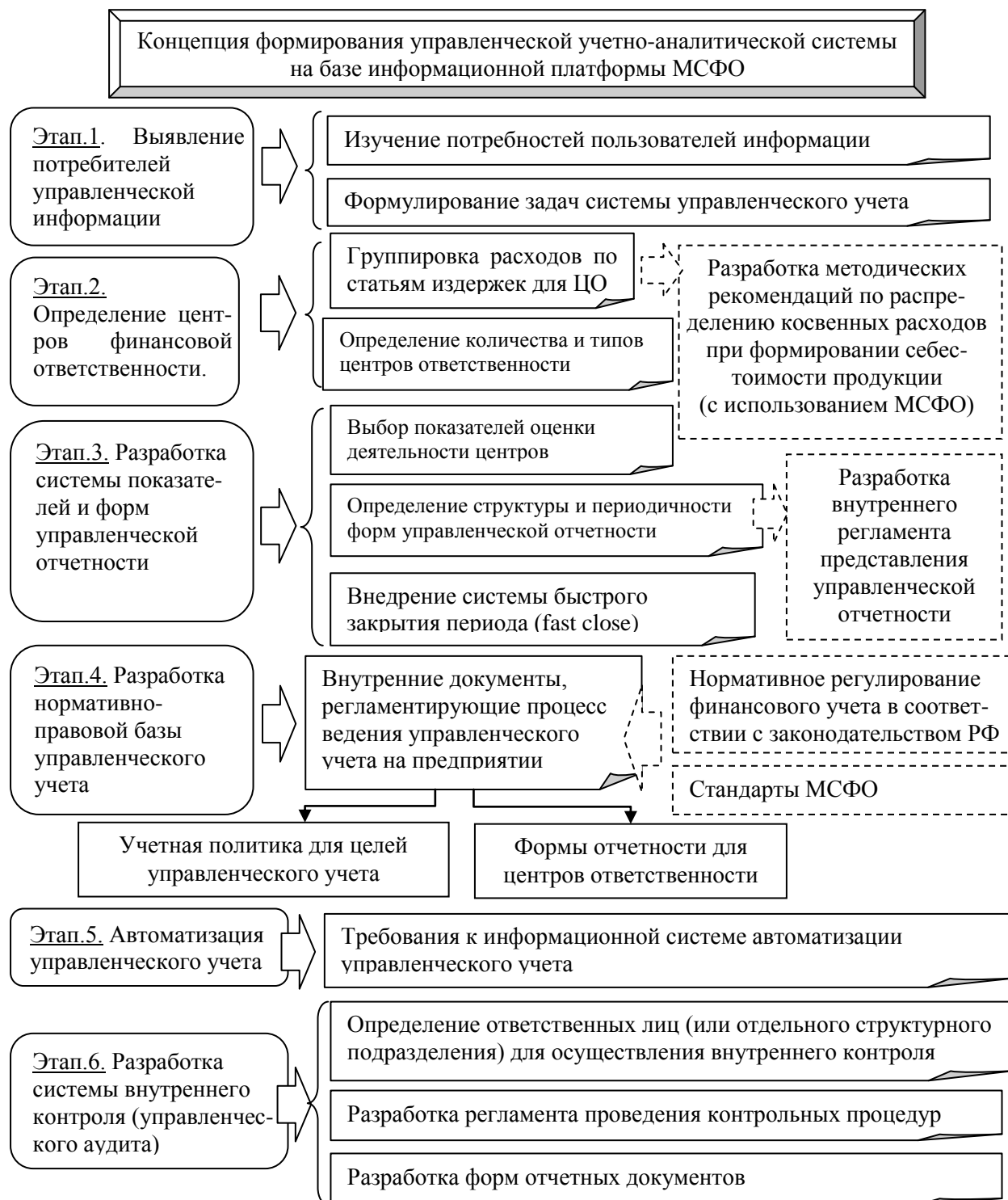


Рисунок 24 – Концепция формирования управленческой учетно-аналитической системы на основе информационной платформы МСФО

Хозяйствующие субъекты имеют в структуре организации специализированные подразделения по снабжению и сбыту (маркетингу), производству, которые связаны с внешним рынком, но аналитические

данные, которые необходимы для принятия взвешенных управленческих решений, предоставляются преимущественно бухгалтерией или финансовым отделом. Такая структура полностью не отражает порядок ответственности за получение целевых финансовых данных, а только определяет порядок подчиненности.

На этом этапе помимо выделения отдельных структурных подразделений, необходимо разработать методику группировки расходов по статьям издержек для каждого центра ответственности. А также следует выработать методические рекомендации по распределению косвенных расходов при формировании себестоимости продукции (с использованием принципов МСФО).

При формировании модели управленческого учета центрами финансовой ответственности могут быть структурные подразделения предприятия, которые осуществляют обозначенный набор операций и способны воздействовать на финансовые показатели. Следовательно, при выходе каждого бизнес-процесса необходимо проводить оценку соответствующих экономических показателей.

В зависимости от характера деятельности подразделений выделяют виды ответственности:

1) Наличие ответственности за доход. Центр дохода - подразделение, ответственное за продажу продукции (работ, услуг). Такие подразделения осуществляют управление продажами и могут оказывать влияние на доход. Основным целевым показателем для них является максимизация выручки.

Основными показателями, на которые оказывает влияние бизнес-процесс является ассортимент продукции, количество, цена изделий, условия поставки и т.д. Этот центр несет ответственность за расходы, которые связаны с реализацией продукции (работ, услуг).

Существенная доля затрат производственной организации принадлежит затратам на производство, а в торговом предприятии - затратам

на закупку, следовательно, управляющие подразделения не несут ответственности за неконтролируемые ими затраты.

Необходимо отметить, что структура затрат значительно различается в зависимости от вида экономической деятельности. Если расходам на продажу принадлежит значительная часть по отношению к общим затратам на производство закупку товара, то это - одна из причин, по которой подразделение, ответственное за продажу товаров, может быть рассмотрено не как центр дохода, а как центр прибыли (таблица 9);

Таблица 9 – Типы центров финансовой ответственности

Тип ЦФО (центра финансовой ответственности)	Показатели деятельности (целевые)	Область анализа деятельности	Проникновение в следующие типы ЦФО	Механизмы по бюджетному управлению
Центр доходов	Объем выручки (доход)	Объем выручки в натуральном выражении, цена поставки.	Центр прибыли (Цпр)	Бюджет продаж на следующий период
Центр прибыли (Цпр)	Величина прибыли, полученная от определенной хозяйственной деятельности	Экономический эффект (отношение выручки к промежутку времени)	Центр прибыли (Цпр)	

2) Наличие ответственности за прибыль. В организации центр прибыли является структурным подразделением (группой подразделений), которое осуществляет набор определенных видов деятельности, также способно воздействовать на доходы и расходы организации. Центр прибыли - это какой-либо отдельный самостоятельный дивизион, находящийся внутри предприятия, который занимается конкретной деятельностью и осуществляет поддержку всего цикла от закупки материалов (товаров, сырья) до продажи продукции. Также, в его состав могут входить нижестоящие центры доходов и затрат.

Эффективность деятельности предприятия по центрам финансовой ответственности (ЦФО) определяется следующими областями:

- целями (для каждого ЦФО должны быть четко сформулированы цели, ради которых он работает);
- правами и обязанностями (устанавливаются рамки ответственности и возможности для ЦФО);
- ресурсами (чем может пользоваться ЦФО для достижения поставленных целей).

Этап 3. Разработка системы показателей и форм управленческой отчетности. Этот этап характеризуется необходимостью разработки набора показателей для каждого центра ответственности (ЦО), которые характеризуют эффективность их деятельности. Помимо этого, необходимо создать регламент по сбору, обработке и хранению полученной информации. Такой процесс необходимо реализовать при создании управленческих форм отчетности. Причем содержание, формы и состав отчетности целесообразнее разрабатывать не только по принципам управленческого учета, а также по МСФО:

- релевантность (полезность управленческой отчетности для того, чтобы принимать конкретные управленческие решения, а не только информировать о различных аспектах внешней деятельности компании);
- оперативность (возможность отчетности оказывать влияние на изменение результатов деятельности ЦО);
- адресность и персональность (представление отчетности конкретным менеджерам с учетом их положения в структуре управления, по своему содержанию отчетность должна соответствовать критерию персональной ответственности управленца за принимаемые им решения);
- достаточность (информации должно быть достаточно, чтобы принимать управленческие решения на соответствующем уровне, вместе с тем, ее не должно быть в избыточном количестве – это может отвлекать внимание на несущественные показатели);
- аналитичность (отчетность в управленческом учете отчетность должна предоставлять возможность проведения анализа в минимальные

сроки и в нее должна быть включена информация об отклонениях от планов, также должна обеспечивать прямой доступ к такой информации с целью анализа отклонений);

- понятность (необходимо составлять так, чтобы пользователи не имели трудности в ее понимании);

- достоверность (максимально точное раскрытие всех существенных аспектов деятельности бизнес-процессов);

- сопоставимость и комплексность (критерий сопоставимости дает возможность выявления сходств и различий данных, которые представлены в отчетности. Это возможно за счет применения одинаковых принципов учета при совершении подобных сделок. Комплексность подразумевает наличие в полном описания функций, реализованных во внешнеторговой деятельности).

К вышеназванным принципам можно добавить три основных момента, которые нужно учитывать при формировании отчетных данных в управленческом учете:

- отраслевые особенности бизнеса при организации учета (использовать национальные стандарты или МСФО);

- финансовая структура предприятия;

- наличие требований менеджмента по структуре данных для целей принятия управленческих решений.

Процесс гармонизации двух учетных систем (управленческого учета и учета по МСФО) весьма сложный процесс. Как правило, управленческий учет – это оперативная информация о деятельности компании, которая формируется практически в режиме он-лайн. Такая быстрота подготовки необходима для принятия своевременных управленческих решений. Однако такая оперативность достигается за счет снижения точности финансовой информации. Длительность подготовки отчетности по МСФО может варьироваться и зависит от требований пользователей. В среднем на ее формирование уходит около 1,5 - 2 месяцев. Большие сроки подготовки

отчетности снижают актуальность предоставляемой информации. Поэтому многие компании осуществляют проекты по внедрению системы быстрого закрытия периода (fast close), которая позволяет сократить сроки подготовки отчетности. По нашему мнению, внедрение такой системы будет являться серьезным шагом на пути к гармонизации управленческого учета и МСФО в рамках предприятия.

В силу отраслевой специфики, различного размера компаний, организационных и прочих аспектов не существует единых стандартов и правил внедрения системы fast-close. Однако с учетом того факта, что целью любой компании является оперативное предоставление отчетности, и что исходным материалом является бухгалтерская информация, то можно говорить об общих проблемах и подходах регулирования при внедрении данной системы. Представим модель реализации системы быстрого закрытия периода (fast-close) на предприятии при формировании управленческой отчетности в соответствии с принципами МСФО (рисунок 25).

Для начала в целях ускорения подготовки отчетности необходимо внести изменения в организационную структуру предприятия, а именно: распределить зоны ответственности, полномочия и обязанности между подразделениями, которые обеспечивают менеджмент информацией. На данном этапе возрастает нагрузка на персонал организации и чтобы она не стала «критичной», необходимы анализ кадровых ресурсов и четкие должностные инструкции.

При подготовке отчетности может быть использовано две схемы: функциональная и матричная. При функциональной схеме каждым видом отчетности занимается отдельное подразделение. Матричная схема предусматривает одного руководителя проекта, который координирует действия по составлению отчетности и определяет круг задач руководителей.

С другой стороны при решении организационных вопросов необходимо усовершенствовать систему взаимодействия разных подразделений компании.



Рисунок 25 - Модель реализации системы быстрого закрытия периода (fast-close) на предприятии при формировании управленческой отчетности в соответствии с принципами МСФО

В подразделения, ответственные за подготовку отчетности, информация предоставляется в оперативном порядке - до поступления первичных документов (например, информация о расходах, закупках и т.д.), а также важна информация нефинансового характера, содержащая данные для

расчета разного рода резервов. Для эффективной координации действий по сбору данных необходимо создать эффективную систему документооборота на предприятии: предусмотреть инструкции и регламенты по передаче информации, обозначить сроки и назначить ответственных лиц.

Также важна и методологическая составляющая при внедрении системы быстрого закрытия периода (fast-close). Здесь целесообразнее всего использовать механизмы, позволяющие реализовать метод учет доходов и расходов «по начислению» (что соответствует принципам МСФО), т.е. по факту совершения операции, а не по факту наличия оправдательных документов. Помимо этого, перед компаниями стоит задача: не нарушая основной принцип российского бухгалтерского учета («нет документа – нет проводки в учете»), осуществить аккумулирование данных о хозяйственных операциях и расчет соответствующих показателей. Одним из путей решения такой задачи является расширение аналитики (субсчетов, справочников операций и т.д.). Это позволит отбирать соответствующие записи бухгалтерских регистров для формирования различных видов отчетности.

Вся управленческая отчетность может быть условно разбита на три блока:

- блок управленческой отчетности о финансовых результатах и изменения финансового положения организации. Основные пользователи - финансовый директор, а также директор по продажам;

- блок управленческой отчетности по ключевым показателям. Основными пользователями являются руководители центров доходов и затрат (директор по производству, по продажам);

- блок управленческой отчетности об исполнении бюджетов. Основным пользователем такой информации является финансовый директор.

Этап 4. Разработка нормативно-правовой базы управленческого учета. Как известно, пока не существует единой нормативно-правовой базы по управленческому учету. На практике каждая компания самостоятельно вынуждена разрабатывать правила и технику ведения управленческого учета.

Это вполне объяснимо, так как потребности менеджмента в разных компаниях могут различаться. Но измерители эффективности деятельности различаются даже у компаний, работающих в одной отрасли. Возникает вопрос: а можно ли каким-то образом стандартизировать систему управленческого учета?

Логично было бы использовать уже существующую систему финансового учета в качестве базы для подготовки управленческой отчетности. Однако для современных предприятий этого не достаточно, так как потребности менеджмента предъявляют к управленческой отчетности требования уместности, надежности, понятности, сравнимости. Очевидно, что требования, предъявляемые к современной управленческой отчетности, практически полностью совпадают по составу с качественными характеристиками, которыми должна обладать финансовая отчетность в соответствии с МСФО.

Следовательно, решить задачу гармонизации управленческого учета и МСФО можно с помощью единой методологии и учетной политики. В силу того, что каждая из рассматриваемых учетных систем (управленческий учет и учет по международным стандартам, регулируемый МСФО) призвана решать самостоятельные задачи, иногда не соответствующие друг другу, необходимо взвешенно подходить к вопросу унификации стандартов учета хозяйственных операций, к расчету показателей и т.д.

При выработке единой учетной политики необходимо принимать во внимание различные цели и задачи, решаемые при составлении разных видов отчетности. Так, аналитика, необходимая для управленческого учета, далеко не всегда требуется для МСФО. Например, проводить расчет себестоимости в разрезе видов продукции для МСФО не является целесообразным. В то же время учет по методу начисления, являющийся одним из принципов МСФО, требует, чтобы все факты хозяйственной деятельности отражались в отчетности в момент их совершения, что соответствует потребностям управленческого учета. Также, для того, чтобы промежуточная отчетность

была понятной для руководителей и ответственных сотрудников других подразделений, необходимо разработать общие формы (регламенты) подготовки такой отчетности.

Более подробно процесс формирования учетной политики для целей управленческого учета с использованием принципов МСФО будет рассмотрен в третьей главе настоящего исследования.

В целом при анализе возможности сближения управленческой учетной политики с принципами МСФО, необходимо выполнить как минимум следующие действия:

- выявить нестандартные и проблемные ситуации, требующие разрешения в процессе формирования учетной политики (например, учет затрат и формирование себестоимости продукции);

- установить уровень стандартизации учетных процедур (провести оценку систем внутреннего нормативного регулирования);

- проанализировать степень готовности предприятия к проведению унификации учетных процессов.

Этап 5. Автоматизация управленческого учета. Решение вести управленческий учет в соответствии с принципами МСФО неизбежно приводит компанию к вопросу автоматизации процесса формирования отчетности.

Опишем основные требования, предъявляемые к специализированным системам, в которых могут быть организованы управленческий учет и подготовка финансовой отчетности, в том числе и отчетности по МСФО (рисунок 26).

К автоматизации в основном применяются два подхода. Первый – «дешевое» решение в MS Excel. Второй - специализированные системы. Второй подход является рациональным для тех, кто выпускает отчетность по МСФО и управленческую отчетность на постоянной основе, а также для

лизинговых компаний, сотрудникам которых приходится иметь дело с большим объемом информации¹.



Рисунок 26 - Требования к системе автоматизации управленческого учета, ориентированного на МСФО

Этап 6. Разработка системы внутреннего контроля (управленческого аудита). В условиях снижения доходности многие компании стали

¹ Щукин А.Л., Управленческий учет для многофилиальных лизинговых компаний на основе МСФО // Управление финансами и рисками в лизинговой компании. – 2010. - № 1.

задумываться об экономической эффективности работы не только организации в целом, но и своих подразделений, а также об оптимизации издержек. Процесс оценки внутреннего финансового результата стал критерием по выживанию структурного подразделения организации, топ-менеджеров, отдельных рядовых сотрудников. Это вызывает соблазн исказить внутреннюю управленческую отчетность и учет. На этом фоне возникает необходимость в присутствии независимого арбитра, которым должно быть подразделение по внутреннему контролю.

С учетом специфики деятельности, каждое предприятия разрабатывает свой инструментарий и комплекс методик, которые используются менеджментом компании при осуществлении внутреннего контроля. Чаще всего на предприятиях и в организациях система внутреннего контроля представлена в виде специальных отделов, служб, комиссий или так называемых ревизоров - высококвалифицированных сотрудников.

Для крупных фирм система внутреннего контроля должна иметь вид полномасштабного отдела, представленного контрольно-ревизионным отделом и подразделением по внутреннему аудиту. Для малых и средних предприятий контрольные функции частично могут быть возложены на менеджеров. На организацию внутреннего контроля оказывает влияние не только правовая форма, но и организационная структура, вид деятельности, а также необходимость контроля за разными процессами.

Методология для практического внедрения внутреннего контроля не имеет единой платформы. Однако можно сделать вывод, что роль внутреннего контроля состоит:

- в постоянном наблюдении и проверке работы организации;
- в обеспечении обоснованности и эффективности принятых решений;
- в выявлении отклонений и ситуаций неблагоприятного свойства;
- в своевременном информировании руководства;
- в снижении рисков;
- в обеспечении сохранности активов и предотвращении нарушений;

- в выявлении резервов роста эффективности.

Следовательно, при построении системы внутреннего контроля, на предприятии необходимо разработать регламент проведения контрольных процедур, а также утвердить формы отчетных документов. Данный процесс будет подробно рассмотрен в пятой главе настоящего исследования.

Но при постановке управленческой учетно-аналитической системы на основе информационной платформы МСФО многие компании испытывают трудности. Как правило, в организации уже имеется некая система управленческого учета, сопровождением которой занимается конкретное подразделение. Соответственно, внедрение принципов МСФО предполагает «перестройку» существующей системы, при этом персонал, задействованный в подготовке управленческой отчетности, не всегда осведомлен о принципах и требованиях международных стандартов. Но, несмотря на это, позитивное влияние внедрения МСФО в качестве основы для подготовки управленческой информации значительно превышает указанные минусы.

На основании вышеизложенного, целесообразно дальнейшее детальное рассмотрение методологических аспектов формирования управленческой учетно-аналитической системы на предприятии.

3. КОНЦЕПЦИЯ ФОРМИРОВАНИЯ УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОЙ СИСТЕМЫ ЗАТРАТ В УСЛОВИЯХ АДАПТАЦИИ К МСФО

3.1. Модель учета затрат и калькулирования производственной себестоимости продукции с использованием принципов международных стандартов учета

Достаточно долго считалось, что отчетность по МСФО необходима только для предоставления внешним пользователям. Но на современном этапе развития бизнеса финансовая отчетность по МСФО необходима для того, чтобы более эффективно управлять организацией. Многие современные организации на основе МСФО ведут управленческий учет. Но возникает вопрос, какие стандарты использовать для этих целей. Международные стандарты определяют лишь общие правила формирования и представления отчетности и не содержат конкретно определенных методических указаний по сбору и обработке финансовой информации. В МСФО не прописывается собственно техника учета, процесс формирования плана счетов, конкретных проводок. В стандартах определены принципы формирования финансовой отчетности, отражающей то, как видит высшее руководство компании текущее положение фирмы и ее будущие финансовые перспективы.

Формирование новой управленческой учетно-аналитической системы дает возможность без больших инвестиций повысить степень эффективности деятельности компании за счет того, что будут задействованы «текущие резервы». Один из плюсов использования МСФО – это возможность использовать полученную информацию для целей управления, поскольку нет необходимости создавать принципы и правила учета, так как МСФО и их интерпретации упрощают проблемы ведения учета.

Концепцией развития бухгалтерского учета и отчетности в России на среднесрочную перспективу¹, в которой проанализированы устаревшие аспекты российской системы учета и намечены пути ее дальнейшего развития, одной из целей реформирования отечественного учета и его перспектив названа методологическая перестройка в соответствии с принципами международных стандартов финансовой отчетности. Остановимся подробнее на наиболее существенном и важном аспекте реформирования - возможностях адаптации требований МСФО в части учета затрат и калькулирования производственной себестоимости продукции к потребностям учетных систем российских предприятий.

Для начала определим причины, по которым предприятие осуществляет учет затрат и калькулирование себестоимости продукции нетрадиционным способом – путем отступления от требований нормативных документов. Здесь возможны следующие варианты:

- для определения себестоимости продукции – с целью принятия решений о ценах, ассортименте, рынках сбыта, т.е. для оценки фактических значений;

- анализировать последствия и качество уже принятых управленческих решений – с целью сопоставления данных о затратах и прибыли по центрам ответственности, рынкам сбыта, т.е. для оценки динамики показателей;

- для разработки стратегических направлений развития бизнеса.

Таким образом, основные задачи учета затрат и калькулирования себестоимости продукции лежат в плоскости внутренней управленческой учетно-аналитической системы, которая, в свою очередь, обусловлена потребностями внешней бизнес-среды (быстрое реагирование на спрос продукции, высокие показатели эффективности деятельности для привлечения внешнего финансирования и др.).

¹ Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в РФ на среднесрочную перспективу. Одобрена приказом министра финансов РФ от 01.07.2004 г. № 180 // «Бухгалтерский учет», № 16, 2004 г.

Модель калькулирования производственной себестоимости продукции с использованием принципов международных стандартов финансовой отчетности - это сложносоставной процесс, который может быть выражен следующим образом (рисунок 27).

Этап 1. На первом этапе анализируются критерии признания расходов по международным и российским стандартам. Исследуются основные методы отражения расходов в отчете о финансовых результатах в формате МСФО.

Для начала остановимся на терминологической проблеме, связанной с использованием терминов «затраты» и «расходы», которые достаточно часто употребляются как синонимы. Стандарт МСФО 2 «Запасы» выделяет две категории издержек – это расходы периода и затраты на продукт. В российских ПБУ такого разграничения нет. В тексте ПБУ 10/99 «Расходы организации» термины «затраты» и «расходы» оперируются в равной степени, без проведения между ними различий.

Если в качестве издержек понимается стоимостная оценка затраченных предприятием в процессе хозяйственной деятельности ресурсов, то затраты на продукт являются частью издержек, которые непосредственно связаны с приобретением (изготовлением) активов, определяют их стоимость и участвуют в формировании прибыли организации в периоде, когда происходит реализация этих активов. А в качестве расходов периода понимаются издержки, которые включаются в стоимость запасов и списываются в уменьшение доходов в отчетном периоде.

Система управленческого учета, появившаяся за рубежом, сформировалась, также, и под влиянием международных стандартов. Таким образом, данная система, включающая концептуальный подход к калькулированию себестоимости, содержит и расходы организации, и принципы разграничения издержек на продукт (см. этап 3 исходной модели).

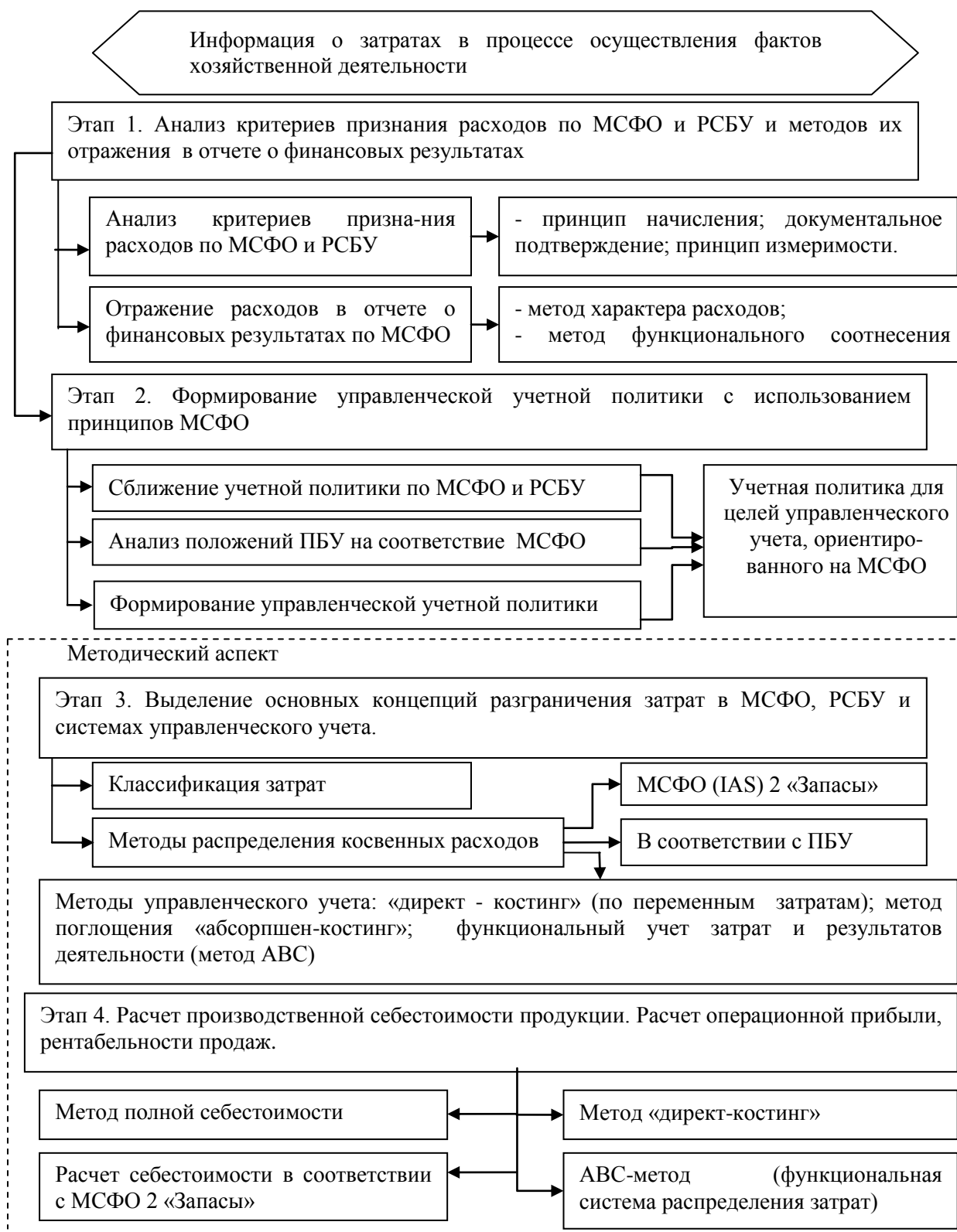


Рисунок 27 - Модель калькулирования производственной себестоимости продукции с использованием принципов МСФО

Из-за путаницы в понятиях «расходы» и «затраты» возникает путаница в учете. Если разграничить эти понятия, то организации могут решить массу учетных вопросов: как при ведении российского учета, так и при сближении учетных политик по МСФО и РСБУ.

Наряду с активами, обязательствами, капиталом и доходами расходы являются элементом финансовой отчетности, то есть абстрактной категорией, обозначающей определенную информацию. Расходы нельзя «фактически осуществить», поскольку это всего лишь квалификация. Фактически осуществленными можно рассматривать только затраты. Они, как и расходы, являются оттоком экономических выгод, однако в отличие от расходов могут не приводить к уменьшению капитала, так как компания может получить эквивалентный приток выгод. Если он не эквивалентен и компания не может признать актив, за который заплатила, то такие затраты признаются расходами. Таким образом, компания, фактически осуществившая затраты, может их признать в качестве актива либо в качестве расхода.

По нашему мнению, если объект учета не относится к какой-либо стандартной категории, описываемой в МСФО или РСБУ, то не стоит пытаться все равно включить его в любую статью расходов. Лучше назвать объект отдельным именем, наиболее точно отражающим его суть, и показать в отчетности отдельной строкой. Данный прием особенно актуален для управленческого учета. Это позволит сделать отчетность более информативной, а значит, более полезной для пользователей.

Признание расходов. В МСФО нет стандарта, который специально регламентирует порядок учета и отражение расходов в отчетности. В международной практике учета расходы рассматриваются как один из составляющих элементов финансового результата деятельности организации (как компонент прибыли, представляющей собой разницу между доходами и расходами).

Вопросы учета и определение расходов рассматриваются в Принципах подготовки и представления финансовой отчетности (приняты КМСФО в апреле 1989 г.) и в большинстве стандартов: МСФО (IAS 2) «Запасы» регулирует процесс оценки расходов на материалы, МСФО (IAS 16) «Основные средства» - затраты на амортизацию, МСФО (IAS 19) «Вознаграждения работникам» - суммы расходов на оплату труда. Вышеназванные стандарты регулируют процесс, каким образом будут включаться затраты в первоначальную стоимость продукции (товаров, материалов), какую первоначальную стоимость будут иметь основные средства и нематериальные активы (их капитализация), а также списание в виде амортизации или выбытия. Помимо этого, в МСФО (IAS 23) «Затраты по займам» определяется порядок учета расходов по займам¹.

Согласно п. 70 Принципов подготовки и составления финансовой отчетности определение расходов дано следующее - это потеря экономических выгод в течение отчетного периода в виде уменьшения обязательств или оттока активов, приводящее к снижению капитала, которое не является распределением между акционерами (или собственниками). В российских стандартах данная категория имеет сходное содержание (п.2 ПБУ 10/99 «Расходы организации»).

Для представления полной и достоверной информации о расходах в управленческой учетно-аналитической системе, необходимо соблюдать основополагающие допущения (принципы) и критерии их признания. Представим сравнительную характеристику критериев признания расходов по МСФО и РСБУ в таблице 10.

Существенным отличием в признании расходов по МСФО и РСБУ является критерий документального подтверждения, суть которого заключается в том, что в МСФО основанием признания расхода является профессиональное суждение бухгалтера об уменьшении экономических

¹ Сеченова Т.В. Доходы и расходы в российском учете и МСФО // Международный бухгалтерский учет. – 2009. - № 5.

выгод, тогда как по российским стандартам это невозможно сделать без документального обоснования. Данное расхождение может привести к значительным несоответствиям в отчетах о финансовых результатах, составленных в соответствии с МСФО и РСБУ.

Таблица 10 – Сравнительная характеристика критерий признания расходов в соответствии с МСФО и РСБУ

Критерий	РСБУ	МСФО
1. Принцип начисления	Расходы признаются по принципу начисления	Экономические события (расходы) признаются и отражаются в отчетности по принципу начисления – в том периоде, когда они произошли (не зависят от уплаты денежных средств), с учетом непрерывности деятельности компании.
2. Документальное подтверждение	Признание расходов производится при наличии оправдательных документов	Для отражения хозяйственной операции в учете в том отчетном периоде, к которому относятся расходы, не обязательно иметь первичную документацию (договор, счет и др.)
3. Принцип измеримости	Сумма расходов может быть определена	Сумма расходов может быть надежно измерена
4. Уменьшение экономических выгод	В результате хозяйственной операции, связанной с расходами, произойдет уменьшение экономических выгод	Существует процесс уменьшения экономических выгод, которое связано с увеличением обязательств или уменьшением активов

Как известно, система управленческого учета не имеет жесткой законодательной регламентации и ведется в соответствии с тем, каковы информационные запросы менеджеров конкретного предприятия. Отсюда следует, что нет необходимости «привязывать» данные управленческой отчетности к наличию конкретных, подтверждающих расходы, документов. Следовательно, нет препятствий для использования в управленческом учете критерия признания расходов по международным стандартам.

Отражение расходов в финансовых результатах в соответствии с МСФО. В соответствии с международными стандартами расходы признаются в отчете о финансовых результатах после признания дохода, который был получен в результате осуществления затрат (концепция

соотнесения). Если расходы определяют получение доходов за несколько отчетных периодов, а связь между расходами и доходами нет возможности четко определить, то признание расходов в отчете о финансовых результатах производится путем их обоснованного распределения между периодами.

МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» разрешает представлять расходы в отчете о финансовых результатах, основываясь на их классификации двумя методами: в соответствии с их характером (аналог российской классификации расходов – «по элементам»), либо в соответствии с их функцией внутри предприятия (таблица 11).

Таблица 11 – Методы анализа расходов для представления в отчете о финансовых результатах в соответствии с МСФО

Метод характера расходов		Метод функционального соотнесения расходов	
Наименования статьи	Сумма	Наименования статьи	Сумма
Выручка	X	Выручка	X
Доход (прочий)	X	Себестоимость продаж	(X)
Изменения запасов готовой продукции и незавершенного производства	(X)	Валовая прибыль	X
Сырье и материалы	(X)	Прочий доход	X
Заработная плата	(X)	Коммерческие расходы	(X)
Расходы на амортизацию	(X)	Административные расходы	(X)
Прочие расходы	(X)	Прочие расходы	(X)
Суммарные расходы	(X)	Прибыль	X
Прибыль	X		

При использовании первого метода, расходы не перераспределяются между различными функциональными направлениями деятельности внутри предприятия, а объединяются согласно их типу (например, амортизация, закупка материалов, расходы на транспорт, на заработную плату и т.д.). Этот метод широко применяется в небольших компаниях, где не требуется разделения операционных расходов по функциональным признакам.

Метод функционального распределения предполагает классификацию расходов в соответствии с их функцией, выраженной частью себестоимости продаж, административной или коммерческой деятельности. Такое представление расходов дает более уместную информацию для

пользователей, чем первый метод, но предполагает высокую долю субъективности в части распределения расходов.

Российские компании предпочитают составлять отчет о финансовых результатах по функциональному методу. При этом в форму отчетности кроме обязательных элементов, предусмотренных МСФО (IAS) 1, предприятия вносят иные показатели, характеризующие доходы и расходы за отчетный период.

Этап 2. Формирование управленческой учетной политики, направленной на подготовку информации в соответствии с требованиями МСФО.

В формировании управленческой учетной политики важны многие факторы, влияние которых нужно учитывать. Также, управленческая учетная политика, которая сформирована под воздействием определенного набора факторов способствует тому, что в компании будет создана эффективная система управленческого учета, определяющая сферу влияния ее элементов. Под влиянием методов учета, указанным в управленческой учетной политике, происходит выстраивание структуры, способствующей реализации отдельных элементов управленческого учета.

Можно условно разделить факторы, которые оказывают влияние на формирование учетной политики в системе управленческого учета:

- внутренние, к числу которых относятся состав выпускаемой продукции, отраслевые особенности производства, тип и технологии производства, виды потребляемых материалов и сырья, формы специализации цехов, формы собственности и уровень компетентности руководителей¹;

- внешние, среди которых международные, национальные, рыночные, конкурентные и другие факторы, составляющие бизнес-среду предприятия,

¹ Карпова Т.П. Управленческий учет: Учебник. 2-е изд., перераб. И доп. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2004. – С.46.

экономическую среду, не поддающуюся управлению: экономический бум, спад производства, уровень инфляции, усиление конкуренции и др.¹

Совокупность факторов, их удельный вес и значимость являются индивидуальными для каждой компании и могут трансформироваться. Учитывая особенности производимых товаров, величину предприятия, а также внешние условия его функционирования, после того, как будут проведены анализ экономического, политического и социального положения в стране, оценка ситуации в отрасли, где предполагается работать, предприятию необходимо выбрать приемлемые способы и варианты ведения управленческого учета. К ним можно отнести: группировку и оценку фактов хозяйственной деятельности, погашение стоимости активов, организацию документооборота, порядок использования счетов бухгалтерского учета, систему учетных регистров, способы обработки информации и другие соответствующие приемы и методы.

Методика формирования управленческой учетной политики при переходе на МСФО включает следующие этапы.

1. Анализ факторов внешней и внутренней бизнес-среды, влияющих на формирование учетной политики в системе управленческого учета.

2. Выделение основных элементов учетной политики, отражающих специфику деятельности организации, ориентированных на стратегические цели компании, учитывающих процессы внутреннего преобразования на предприятии (расширение производства, освоение новых рынков, улучшение технического оснащения и т.п.) и определение метода их учета с использованием принципов МСФО.

3. Создание проекта управленческой учетной политики.

4. Согласование проекта учетной политики с руководителями подразделений (конкретными исполнителями, ответственными лицами), отвечающими за формирование информации, необходимой для принятий конкретных управленческих решений.

¹ Волкова О.Н. Управленческий анализ: Учебник. М.: ТК Велби, Проспект, 2007. – С.54.

5. Документальное оформление учетной политики (УП) для целей управленческого учета (утверждение положения об УП).

6. Ознакомление с утвержденной учетной политикой конкретных исполнителей.

7. Предусмотрение возможности корректировки отдельных положений управленческой учетной политики.

Учитывая вышеизложенное, можно выделить место управленческой учетной политики, в системе информационного обеспечения организации (рисунок 28).



Рисунок 28 - Место учетной политики для целей управленческого учета в системе информационного обеспечения организации

Как видно из рисунка, в современных условиях актуальным становится вопрос использования данных бухгалтерской информации как внешними, так и внутренними пользователями для целей управления организацией. В такой ситуации учетная политика в системе управленческого учета помимо своей основной функции – реализация экономической политики предприятия, обеспечивает оптимизацию информационного обеспечения, т.е. является

информационно-методической базой ведения управленческого учета в организации. Информация, полученная в процессе реализации учетной политики для целей управленческого учета, обеспечивает принятие верных и своевременных решений управленцами высшего и среднего звена.

Этап 3. Выделение основных концепций разграничения затрат в МСФО, РСБУ и различных системах управленческого учета.

МСФО 2 «Запасы» регламентирует общий порядок по учету затрат на производство и на калькулирование себестоимости изделий (продукции), в соответствии с которым выделяют две категории издержек – затраты на продукт и расходы периода. В соответствии с РСБУ учетной политикой предприятия закрепляется отнесение к расходам периода общехозяйственных (управленческих) расходов, расходов на продажу. В противном случае данные расходы являются затратами на продукт (таблица 12).

Таблица 12 - Распределение затрат по МСФО и РСБУ

Учетная система	Затраты на продукт (составляют себестоимость изделия)	Расходы периода
МСФО 2 «Запасы»	<ul style="list-style-type: none"> - сырье и материалы; - суммы транспортных расходов, по обработке и другие расходы, которые связаны с приобретением запасов; - суммы прямых затрат на оплату труда; - суммы постоянных косвенных (накладных) производственных расходов, которые распределяются на себестоимость продукции пропорционально производственной мощности в нормальных условиях работы - переменные производственные косвенные (накладные) расходы – включаются в себестоимость пропорционально фактической мощности. 	<ul style="list-style-type: none"> - суммы сверхнормативных потерь сырья, затраченный труд или прочие производственные затраты; - суммы затрат на хранение, если только они не столь необходимы для производства; - административные накладные расходы; - расходы на сбыт.
РСБУ	<ul style="list-style-type: none"> - прямых затрат на оплату труда; - суммы прямых материальных затрат; - косвенные расходы исходя из фактической мощности. 	Общехозяйственные (управленческие) расходы, расходов на продажу - только в случае закрепления этих положений в учетной политике предприятия как расходы периода, в противном случае являются затратами на продукт.

В управленческом учете учет затрат является основой системы и заключается в сборе и группировке затрат, их распределения по объектам учета (подразделениям, центрам затрат и др.), для которых необходимо ведение отдельного учета или оценки.

Каждый метод управленческого учета содержит свои принципы отнесения издержек на расходы периода и затраты на продукт (таблица 13)

Таблица 13 - Классификация затрат в различных системах (методах) управленческого учета

Системы/методы управленческого учета	Затраты на продукт (составляют себестоимость изделия)	Расходы периода
Система «Стандарт – кост»	Рассчитываются на основе средних плановых издержек прошлых периодов, апробированных стандартов (нормативов) затрат в целом на изделие и выполненные работы	Разница между плановыми и фактическими расходами
Калькулирование неполной себестоимости: - Директ-костинг; - Absorption Costing или «абсорпшен-костинг»	Директ-костинг (метод вклада или по переменным затратам)	
	Суммы прямых материалов, прямого труда, переменные косвенные общепроизводственные расходы	Постоянные общепроизводственные расходы, коммерческие расходы, управленческие расходы
	Absorption Costing или «абсорпшен-костинг» (на основе производственных затрат, метод поглощения)	
	Суммы прямых материалов, прямого труда, переменные и постоянные общепроизводственные расходы	Коммерческие расходы, управленческие расходы
«Точно в срок» (Just in Time)	Материальные затраты.	Расходы по оплате труда, общепроизводственные расходы, административные расходы, расходы на сбыт
Метод ABC (Activity-Based Costing)	Все расходы, относящие к определенному виду деятельности (производственному процессу)	Расходы, не связанные с производственным процессом – часть расходов по выпуску продукции, по закупкам, по организации производства

Таким образом, в РСБУ отсутствуют классификационные признаки издержек, приведенные в МСФО, и это является существенным недостатком. Но системы управленческого учета, имеющие зарубежные корни, развивались и сформировались под влиянием международных стандартов,

следовательно, каждая система управленческого учета содержит принципы по разграничению расходов периода и издержек на продукт, включающие применение показателя производственной мощности, который используется для вычисления ставки распределения накладных расходов¹.

Также, на данном этапе характеризуются методы распределения косвенных расходов в различных системах учета.

Косвенными являются расходы, которые носят общий характер для производства совокупности продуктов (работ, услуг) (суммы общепроизводственных и общехозяйственных расходов, расходов по содержанию и эксплуатации оборудования и др.). Эти расходы подлежат включению в себестоимость на основе установленных в компании способов распределения.

Состав косвенных расходов в российской системе учета не регламентируется ПБУ, но может быть определен отраслевыми инструкциями по учету.

МСФО 2 «Запасы» регламентирует три группы затрат, включаемых в себестоимость продукции:

- прямые затраты – непосредственно связаны с процессом производства (суммы сырья и основных материалов, заработной платы производственных рабочих и др.);

- суммы постоянных косвенных затрат – общепроизводственные расходы, которые не зависят от объема производства (суммы амортизации и обслуживания зданий и оборудования, суммы административно - управленческих расходов);

- суммы переменных косвенных затрат – находятся в прямой зависимости от изменений объемов производства (например затраты сырья в комплексных производствах);

¹ Друри К. Управленческий и производственный учет: Пер. с англ.; Учебник. - М.:ЮНИТИ-ДАНА, 2005. – 1071 с.- С.223.

Также, МСФО 2 «Запасы» обозначает, что для каждой группы косвенных затрат должна быть своя база распределения, которая является показателем измерителя мощности производственных ресурсов:

- показатель «нормальной производственной мощности»;
- показатель «фактической производственной мощности».

Этап 4. Осуществление расчета производственной себестоимости продукции в управленческом учете ориентированного на использование принципов МСФО.

На данном этапе необходимо произвести расчет производственной себестоимости продукции с использованием различных методов учета затрат и различных баз распределения косвенных расходов:

- методом полной себестоимости (полного калькулирования в соответствии с РСБУ);

- в соответствии с МСФО 2 «Запасы»;

- методом «директ – костинг» (по переменным затратам) с применением классического подхода к расчету и с использованием показателя нормальной мощности при распределении переменных косвенных расходов (что соответствует подходу, применяемому в МСФО);

- методом функционального распределения затрат (АВС метод). Расчет производится, в том числе, и с использованием принципов МСФО, которые предполагают применение показателей практической мощности для гибких ресурсов и фактической мощности для выделенных ресурсов в качестве базы распределения косвенных расходов.

Таким образом, в результате калькулирования производственной себестоимости продукции вышеназванными методами мы получим различные показатели операционной прибыли и себестоимости продукции. Это позволит определить степень влияния выбора базы распределения косвенных расходов (по МСФО) на прибыльность производственного продукта.

Рассмотрим подробнее процесс адаптации требований МСФО при учете затрат и калькулировании себестоимости продукции в системе управленческого учета по следующим направлениям:

- классификация затрат;
- распределение косвенных расходов;
- влияние на прибыль

1. Классификация затрат. Процесс выбора метода учета затрат, их классификации – все это зависит от того, какую цель преследует руководитель предприятия, решая ту или иную управленческую проблему. Могут быть три варианта:

- для расчета себестоимости произведенной продукции;
- для планирования и анализа последствий уже принятых управленческих решений;
- для разработки стратегических направлений развития бизнеса.

Процесс разграничения затрат по МСФО и РСБУ был рассмотрен выше.

2. Методы распределения косвенных расходов.

В МСФО 2 «Запасы» определена своя база распределения для косвенных затрат - показатель измерения мощности ресурсов:

- показатель «нормальной производственной мощности» определен ожидаемым объемом производства, рассчитываемым на основе среднего показателя за несколько периодов (сезонов) нормальной работы, учитывает потерю мощности в результате плановых технических работ по обслуживанию;

- показатель «фактической производственной мощности» определен фактическим уровнем производства, который сложился за отчетный период.

Согласно стандарту МСФО 2 «Запасы» переменные косвенные расходы относятся на себестоимость пропорционально фактической мощности. Базой распределения для постоянных косвенных расходов, включаемых в себестоимость продукции, является нормальная мощность.

Стандартом разрешено использовать показатель фактической мощности как базу распределения постоянных косвенных расходов, но только если он будет соответствовать нормальной мощности¹.

Анализируя вышеизложенное, можно сформулировать основное правило включения косвенных расходов в себестоимость продукции, применяемое в международных стандартах: простой производственных мощностей не должен увеличивать стоимость активов.

Следовательно, принимая во внимание МСФО 2 «Запасы» сумма постоянных косвенных расходов распределяется в себестоимость продукции согласно плановых показателей, в результате - возникновение отклонений между затратами, которые фактически отнесены на изделие, и затратами, которые учтены в отчетном периоде. Отклонения, которые будут выявлены (сумма нераспределенных накладных расходов) в результате применения МСФО 2 «Запасы», относят на расходы периода и списывают на уменьшение прибыли в отчетном периоде. Таким образом, при выборе показателя нормальной производственной мощности в качестве базы распределения, можно оказывать непосредственное влияние на прибыль.

Как было отмечено ранее, в российской системе учета косвенные расходы не регламентированы ПБУ, но могут быть определены инструкциями по отрасли (например, Методические указания по бухгалтерскому учету МПЗ (материально-производственных запасов)², Методические указания по учету специального оборудования (или инструмента), специальных приспособлений, и специальной одежды³). Но поскольку эти документы охватывают не весь круг вопросов, связанных с учетом запасов, дополнительно бухгалтеры руководствуются Планом счетов бухгалтерского учета и инструкцией по его применению, а также

¹ МСФО 2 «Запасы». Международные стандарты финансовой отчетности. М.: Аскери – АССА, 2005.

² Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов. Утв. Приказом Минфина России от 28.12.01 № 119н

³ Методические ... утв. Приказом Минфина России от 26.12.02 № 135н

Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ (пп. 58-65)¹.

На сегодняшний день практически во всех отраслях сферы производства прослеживается тенденция увеличения доли накладных расходов в структуре себестоимости продукции. Это объясняется заменой живого труда машинным и приводит к увеличению доли работников, которые обеспечивают технологический процесс (операторов, наладчиков и др.)

Самым распространенным является подход - распределение накладных расходов на основании одной из баз: времени работы или величины заработной платы производственных рабочих, суммы материальных или прямых затрат, времени работы оборудования и т.д. При таком подходе не учитывается комплексный состав накладных расходов, но это не мешает достаточно частому его использованию из-за простоты и незначительных инвестиций.

Очевидно, что невозможно найти универсальный показатель, являющийся единственной базой распределения для всех накладных расходов, и изменение которого, в определенной степени, способствует изменению накладных расходов. Выбор одной базы распределения для всех косвенных расходов может привести к искажению себестоимости продукции. При этом величина накладных расходов, и, как следствие, себестоимость той или иной продукции могут значительно изменяться.

Таким образом, российские компании в своей учетной политике могут прописать правила калькуляции себестоимости запасов, используемые в производстве (в том числе порядок распределение косвенных расходов), которые могут соответствовать принципам МСФО.

Системы управленческого учета. Основное отличие принципов МСФО от методов управленческого учета при распределении косвенных расходов в

¹ Приказ Минфина РФ от 29.07.1998 № 34н (ред. От 24.12.2010) «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации»// «Российская газета», № 208, 31.10.1998.

процессе калькулирования себестоимости продукции - это использование показателя «практическая мощность». Практическая мощность - величина максимальной производственной мощности за вычетом плановых простоев, которые связаны с неполной загрузкой оборудования (работают в одну смену вместо трех; ремонт и т.д.). Другими словами, практическая мощность определяется как теоретическая мощность за минусом активности, потерянной из-за неизбежных остановок¹.

Система «директ - костинг» (по переменным затратам) базируется на процедуре разделения общих издержек организации на постоянные расходы, т.е. которые не зависят от количества изделий, произведенных на единицу времени, и переменные, т.е. расходы, которые изменяются и прямо связаны с количеством изделий, произведенных за единицу времени. Причем только прямые затраты (материалы, прямой труд) и переменные косвенные расходы – вовлекаются в исчисление себестоимости изделий.

Преимущество калькуляции себестоимости по переменным издержкам заключается в том, что она предполагает проведение анализа переменных и постоянных затрат, а при полном калькулировании (т.е. полное распределение затрат) это не обязательно.

Нет такой расходной статьи, которая в какой-то степени не находится в зависимости от изменений объемов производства, но степень такой зависимости различается. В связи с этим все косвенные расходы подразделяют на переменные и постоянные. Именно это деление расходов лежит в основе метода «директ-костинг».

Выбранная база распределения косвенных расходов должна быть: во-первых, простой в использовании; во-вторых, показывать отражение прибыли, получаемой определенными подразделениями; в-третьих, удовлетворять требованию «экономическая целесообразность»; в-четвертых, могла приспособиться к изменчивым условиям. Следовательно, фактором,

¹ Друри К. Управленческий и производственный учет: Пер. с англ.; Учебник. - М.:ЮНИТИ-ДАНА, 2005. – 1071 с.- С.223.

признаваемым как критерий для распределения косвенных расходов можно считать фактическую или ожидаемую возможность включать в себя эти затраты (носитель затрат).

Оптимально приемлемая база для распределения накладных расходов является базой, способствующей не только калькулированию себестоимости изделия, а также являющейся фактором, который распределяет накладные расходы. В выбранном таким образом факторе должны находить свое отражение функции накладных расходов. Следовательно, организация может выбирать различные базы для распределения накладных расходов¹.

Наиболее часто применяются такие базы распределения: величина прямой заработной платы, величина машино-часов (основа для определения производственной мощности, которая служит базой по распределению косвенных расходов согласно МСФО), выпуск продукции (в единицах), сумма прямых материальных затрат, основных затрат, продажных цен или рыночной стоимости и др.

Такая особенность не противоречит положениям МСФО 2 «Запасы», так как по стандарту предприятие может само выбирать базу распределения косвенных расходов. При «директ-костинге» постоянные расходы учитывают на счете «Прибыль и убытки». В российском учете разрешено относить такие расходы на себестоимость реализованных изделий (работ, услуг), не отражая на счетах затрат на производство.

Метод поглощения (или на основе производственных затрат) - Absorption Costing («абсорпшен-костинг») – традиционный метод для отечественного бухгалтерского учета. В этом методе себестоимость продукта формируется суммированием прямых затрат материалов и прямых затрат на оплату труда, а также переменных и постоянных общепроизводственных расходов. Коммерческие и управленческие расходы будут исключены из чистой выручки общей суммой за отчетный период (как периодические

¹ Воронова Е. Распределение накладных расходов по подразделениям // Финансовая газета. Региональный выпуск, № 36, 2001.

затраты). Базой распределения косвенных расходов служит показатель «практическая мощность». Этот метод регламентируется п.10 МСФО 2 «Запасы». Метод калькулирования по полным затратам имеет сходство с МСФО 2 «Запасы», которое состоит в следующем - включение в себестоимость изделия постоянных и переменных косвенных расходов.

Метод функционального учета затрат и результатов деятельности (Activity-Based Costing, или метод ABC) имеет в основе систематизацию расходов по ресурсам и функциям, которые задействованы в процессах производства и сбыта продукции, снабжения, в маркетинге, в процессах технического обеспечения, обслуживания покупателей. Затраты предприятия, которые учтены по видам (или по элементам издержек, по статьям калькуляции), подвергают группировке вначале по функциям производственной деятельности, а потом включают в себестоимость конкретного изделия (работы, услуги).

Основа ABC-метода - действие (activity), т.е. то, что выполняется персоналом или технически: создание продукта, разработка технологических карт, усовершенствование процесса, утилизация отходов, обучение работников и т.п. Этот метод устраняет искажения, которые связаны с распределением средних накладных расходов, предоставляя возможность определения реальной стоимости процессов (услуг, продукции). Целью использования ABC-метода является получение максимально точной информации о себестоимости продукции (работ, услуг). Следовательно, издержки подвергаются более дифференцированной группировке и могут быть отнесены прямо на объект калькулирования. К такой группе относят прямые затраты на ресурсы (рабочую силу).

В этом методе косвенные расходы пропорционально включаются в себестоимость продукции, используя различные базы распределения, соответствующие конкретному виду деятельности.

При использовании ABC-метода выделяют следующие шаги:

- 1) выявить основные виды деятельности на предприятии;

- 2) создать центры издержек для каждого вида деятельности и распределить затраты по этим центрам;
- 3) определить фактор издержек для каждого вида деятельности;
- 4) распределить затраты, по видам продукции, основываясь на спросе по каждому виду деятельности.

Другой теоретической разработкой данного метода стала модель, представляющая функциональную систему калькуляции себестоимости в качестве модели потребления ресурсов. В ABC-методе все расходы делятся и являются:

- гибкими ресурсами (традиционно относящиеся к категории переменных издержек), их поставка может периодически приостанавливаться с учетом их реального использования (например, количество материалов, труда временных рабочих, энергия). В общем случае затраты на поставку этих ресурсов равны затратам на ресурсы, которые использованы, и поэтому никаких отклонений при включении гибких ресурсов в себестоимость фактически произведенных изделий и учтенных в отчетном периоде не возникает. Для определения ставки распределения гибких ресурсов используют практическую мощность;

- выделенными ресурсами (проходящими в учете как постоянные издержки), их поставка может осуществляться заранее в дискретных количествах, т.е. до потребления самого ресурса. Следовательно, нет возможности внести корректировки в краткосрочный план относительно спроса и предложения по этому ресурсу (например: закупка оборудования или принятие на работу штатных рабочих). Распределение выделенных ресурсов происходит пропорционально нормальной мощности¹.

Применение многоуровневой классификации затрат по видам деятельности и использование показателя мощности (как базы распределения косвенных расходов) приводит к объединению методов ABC с МСФО,

¹ Харченко О.Н., Самусенко С.А. Методологические аспекты учета затрат и калькулирования себестоимости продукции при переходе на МСФО // Международный бухгалтерский учет. – 2007. - № 3.

поскольку МСФО 2 «Запасы» разрешает предприятиям применять различные группировки косвенных расходов и выбирать соответствующую базу распределения.

В практическом примере мы рассмотрим некоторые из вышеназванных моделей учета затрат. А также покажем, как влияет выбор базы распределения косвенных расходов (по МСФО) на прибыльность производственного продукта.

Зададим условие.

Предприятие ОАО «Фабрика» производит пошив двух видов изделий (А и В). Производство изделий А и В осуществляется на двух технологических линиях, которые находятся в одном цехе. Каждая технологическая линия состоит из 60 производственных единиц (швейных станков).

За отчетный период при производстве изделий А было задействовано 52 швейных станка. Пошив изделий В осуществлялся на 56 станках. Остальные станки находились на профилактическом обслуживании.

Прямые затраты в отчетном периоде составили: 2 870 500 руб. (в том числе на изделие А – 1 722 300 руб., на изделие В – 1 148 200 руб.)

Объем реализации в отчетном периоде – 4 680 300 руб., в том числе по изделию А – 2 808 180 руб., по изделию В – 1 872 120 руб.

Переменные общепроизводственные расходы за отчетный период составили 512 800 руб. Постоянные общепроизводственные (общехозяйственные) расходы составили 310 500 руб.

За отчетный период было выпущено и реализовано по 500 изделий каждого вида.

Произведем расчет производственной себестоимости продукции, используя различные методы учета затрат и проведем оценку влияния выбранного метода на показатель прибыльности (рентабельности) от продаж каждого изделия.

1. Метод полной себестоимости является традиционным для российского учета методом калькуляции. При данном методе калькулируется полная фактическая себестоимость и у предприятия не возникает стоимостных отклонений между себестоимостью произведенного изделия и фактически понесенными затратами (таблица 14).

Таблица 14 - Расчет производственной себестоимости методом полного калькулирования

Показатель	Изделие А	Изделие В	Всего
Объем реализации, руб.	2808180	1872120	4680300
Объем производства (шт)	500	500	1000
Прямые затраты, руб. в том числе:	1722300	1148200	2870500
- прямые материалы, руб	1276660	752781	2029440
прямой труд (зарботная плата рабочих), руб.	445640	395420	841060
Расходы постоянные общепроизводственные (общехозяйственные)	164520	145981	310501
Расходы переменные косвенные общепроизводственные	271710	241091	512800
Итого затрат, руб.	2158530	1535270	3693800
Себестоимость единицы продукции, руб.	4317,06	3070,54	-
Операционная прибыль, руб.	649650	336850	986500
Прибыльность от продаж, %	23,13	18	21,08

В качестве базы распределения косвенных расходов выберем заработную плату основных производственных рабочих. (Пример расчета переменных косвенных расходов изделия А: $445640/841060 * 512800 = 271710$ руб.). Прибыльность от продаж определяем как отношение операционной прибыли к выручке.

2. Расчет производственной себестоимости по МСФО 2 «Запасы». Согласно методике распределения косвенных расходов по стандарту предполагается разделение ставок для распределения постоянных переменных косвенных расходов:

1) суммы постоянных косвенных расходов включаются в себестоимость пропорционально показателю нормальной мощности;

2) суммы переменных косвенных расходов – пропорционально показателю фактической мощности.

Возникшие недораспределенные суммы постоянных косвенных общепроизводственных расходов относят на финансовый результат. Показатели мощности производственного цикла для данного этапа расчета представлены в таблице 15.

Таблица 15 - Показатели мощности производственного цикла продукции

Показатель мощности	Обозначение	Производство изделия А		Производство изделия В	
		Производственные единицы	Использование оборудования (машино-часы) (МЧ)	Производственные единицы	Использование оборудования (машино-часы) (МЧ)
Практическая	Мп	60	10 100	60	6 300
Нормальная	Мн	58	10 100	58	6 300
Фактическая	Мф	52	10 100	56	6 300

Для расчета производственной себестоимости продукции необходимо рассчитать:

- 1) переменные и постоянные косвенные расходы;
- 2) произвести расчет коэффициента распределения постоянных и переменных косвенных расходов;
- 3) сумму постоянных и переменных косвенных расходов, которые включаются в производственную себестоимость продукции;
- 4) производственную себестоимость продукции, суммируя прямые и косвенные расходы (таблица 16).

3. Метод «директ – костинг» (по переменным затратам) часто называется переменным, или маржинальным, калькулированием, потому что основой неполной (ограниченной, усеченной) себестоимости служат переменные затраты (материалы, прямой труд и переменные общепроизводственные расходы).

Таблица 16 - Расчет производственной себестоимости продукции по МСФО 2 «Запасы»

Наименование показателя	Расчетная формула	Изделие А	Изделие В	Всего
Объем производства	V	500	500	1000
Объем реализации (выручка), руб.	B	2808180	1872120	4680300
Затраты (прямые), в том числе:	ПР	1722300	1148200	2870500
- прямой труд (заработная плата производственных рабочих), руб.		445640	395420	841060
- прямые материалы, руб.		1276660	752780	2029 440
Прямые затраты на единицу продукции, руб.	ПР ед. = ПР / V	3444,6	2296,4	-
Переменные косвенные общепроиз- водственные расходы	КР пер	271710	241090	512800
Коэффициент распределения (Кпер КР) переменных косвенных расходов	Кпер КР = КР пер / Мф	5225,19	4305,18	-
Переменные косвенные расходы, включаемые в себестоимость изделия, руб.	КРпер. ед. = К пер КР * Мф / V или КРпер / V	543,42	482,18	-
Постоянные общепроизводственные (общехозяйственные) расходы, руб.	КРпост	164520	145980	310500
Коэффициент распределения постоянных косвенных расходов	Кпост КР = КРпост / Мн	2836,55	2516,9	-
Постоянные косвенные расходы, включаемые в себестоимость изделия, руб.	КРпост. ед = Кпост КР * Мф / V	295	281,89	-
Себестоимость единицы продукции, руб.	СС ед. = ПР ед. + КР пер. ед. + КР пост. ед	4283,02	3060,47	-
Отклонения (недораспределенные косвенные ОПР), относимые на финансовый результат, руб.	Откл КР пост = (Мн - Мф) * Кпост КР	17019,3	5033,8	22053,1
Итого затрат, руб.	Зат = СС ед. * V	2 141510	1 509205	3670245
Операционная прибыль, руб.	ОП = B - Зат	666670	341885	1008555
Прибыльность от продаж, %		23,74	18,26	21,55

Произведем расчет по данному методу. Базой распределения для переменных косвенных затрат оставим показатель заработной платы рабочих, включая все начисления на зарплату (таблица 17). Постоянные общепроизводственные расходы при «директ – костинге» относятся на финансовый результат.

Если предприятие приняло решение вести управленческий учет используя принципы МСФО, то выбор показателя мощности для распределения переменных косвенных расходов предприятие может производить самостоятельно.

Таблица 17 - Расчет производственной себестоимости продукции методом «директ-костинг» (по переменным затратам)

Показатель	Изделие А	Изделие В	Всего
Объем производства	500	500	1000
Выручка (объем реализации),	2808180	1872120	4680300
Затраты (прямые), руб. в том числе:	1722300	1148200	2 870500
- материалы, руб.	1276660	752780	2029440
- прямой труд (заработная плата рабочих)	445640	395420	841060
Расходы переменные косвенные (общепроизводственные)	271710	241090	512800
Итого затрат (руб.)	1 994 010	1 389 290	3 383 300
Себестоимость единицы продукции, руб.	3 988,02	2 778,58	-
Операционная прибыль (руб.)	814170	482830	1297000
Постоянные косвенные общепроизводственные расходы, руб.	164520	145980	310500
Прибыльность от продаж, %	29	25,79	27,71

Если производить расчет производственной себестоимости данным методом в соответствии с принципами МСФО, с использованием показателя фактической мощности для распределения переменных косвенных затрат, то полученная себестоимость продукции будет аналогична себестоимости, рассчитанной классическим способом.

Произведем расчет производственной себестоимости продукции, выбирая в качестве базы распределения переменных косвенных расходов показатель нормальной мощности (это показатель мощности, необходимый для удовлетворения среднего потребительского спроса в течение длительного времени с учетом сезонных и циклических колебаний) (таблица 18).

Таким образом, на производственном швейном предприятии ОАО «Фабрика», где объем выпускаемых изделий находится в зависимости от внешних факторов (поставок тканей, фурнитуры и т.д.), применение

положений МСФО будет предпочтительнее, поскольку переменные косвенные расходы включаются в себестоимость единицы изделия из расчета нормального уровня работы производства.

Таблица 18 - Расчет производственной себестоимости продукции методом «директ-костинг» с использованием положений МСФО, руб.

Показатель	Расчетная формула	Изделие А	Изделие В	Всего
Объем производства	V	500	500	1000
Объем реализации (выручка)	B	2808180	1872120	4680300
Прямые затраты, в том числе:	ПР	1722300	1148200	2870500
- прямой труд (заработная плата производственных рабочих), руб.		445 640	395 420	841 060
- прямые материалы, руб.		1 276 660	752 780	2 029 440
Прямые затраты на ед.продукции,	ПР ед. = ПР / V	3 444,6	2 296,4	-
Переменные косвенные (общепроизводственные) расходы	КР пер	271710	241090	512800
Коэффициент распределения (Кпер. КР) переменных косвенных расходов	Кпер КР = КРпер / Мн	4684,66	4156,72	-
Переменные косвенные расходы, включаемые в себестоимость изделия, руб.	КРпер. ед. = Кпер КР * Мф / V	487,2	465,55	-
Себестоимость единицы продукции, руб.	ССед = ПР ед + КР пер. ед	3931,8	2761,95	-
Итого затрат, руб.	Зат = СС ед * V	1965900	1380975	3346875
Операционная прибыль, руб.	ОП = В – Зат	842280	491145	1333425
Отклонения (недораспределенные косвенные переменные расходы), относимые на финансовый результат	Откл КР пер = (Мн - Мф) * Кпер КР	28107,96	8313,44	36421,4
Постоянные общепроизводственные (общехоз.) расходы	КР пост	164520	145980	310500
Прибыльность от продаж, %		30	26,23	28,49

4. Функциональная система распределения затрат (ABC метод).

Особенностью данного метода является то, что распределение накладных косвенных расходов осуществляется по видам деятельности. Для каждого вида деятельности предполагают свой состав затрат и свою базу распределения. Для демонстрации преимуществ ABC-метода необходимо расширить исходные данные нашего примера путем расшифровки статей переменных и постоянных косвенных расходов (таблица 19).

Таблица 19 - Расшифровка статей калькуляции себестоимости производственной продукции

Показатель	Изделие А	Изделие В	Всего
Объем реализации, руб.	2808180	1872120	4680300
Затраты (прямые), руб.	1722300	1148200	2870500
в том числе:			
- материалы, руб.	1276660	752780	2029440
- прямой труд (заработная плата рабочих)	445640	395420	841060
Переменные косвенные общепроизводственные расходы, в том числе:			512800
- зарплата ремонтных рабочих, руб.			226000
- затраты на содержание оборудования, руб.			72300
- потребление энергии, руб.			48400
- другие общепроизводственные затраты, руб.			166100
Работа оборудования (машино-часы)	10 100	6 300	16 400
Расходы постоянные общепроизводственные (общехозяйственные) в том числе:			310 500
- зарплата цехового АУП (заработная плата мастера производства, технолога)			185 600
- амортизация оборудования	32 100	36 200	68 300
- содержание вспомогательных производств			46 200
- другие общехозяйственные расходы			10 400

Распределим переменные и постоянные общепроизводственные расходы пропорционально различным базам, путем предварительного соотнесения каждого показателя с определенным видом деятельности. Соотнесение накладных расходов с основными видами деятельности и базами распределения наглядно представлено в таблице 20.

Таблица 20 - Распределение косвенных расходов при функциональной системе распределения затрат (по видам деятельности)

Вид деятельности	Издержки	Затраты	База распределения
Техническое обеспечение текущей работы оборудования	Заработная плата ремонтных рабочих	226 000	Заработная плата основных производственных рабочих
	Другие общепроизводственные и общехозяйственные затраты	166 100 10 400	
	Амортизация оборудования	68 300	Балансовая стоимость оборудования
Использование оборудования	Потребление энергии	48 400	Число часов работы оборудования
	Затраты на оборудование	72 300	
	Содержание вспомогательных производств	46 200	
Планирование и контроль производственных работ	Заработная плата цехового АУП	185 600	Прямые затраты

Произведем расчет производственной себестоимости продукции, используя различные базы распределения для косвенных расходов по видам деятельности из таблицы 20 (таблица 21).

Таблица 21 - Расчет производственной себестоимости методом ABC (функциональная система распределения затрат)

Показатель	Изделие А	Изделие В	Всего
Объем реализации, руб.	2808180	1872120	4680300
Прямые затраты, руб.	1722300	1148200	2870500
в том числе:			
- прямой труд (зарплата производственных рабочих)	445640	395420	841060
- прямые материалы, руб.	1276660	752780	2029440
Косвенные расходы (по видам деятельности)			
Работа оборудования (машино-часы)	10100	6300	
Техническое обеспечение работы оборудования, в том числе:	245366	225434	470800
- заработная плата ремонтных рабочих, руб.	119747	106253	226000
- амортизация оборудования, руб.	32100	36200	68300
- другие общепроизводственные и общехозяйственные затраты, руб.	93519	82981	176500
Использование оборудования, руб.	102785	64115	166900
в том числе:			
- потребление энергии, руб.	29807	18593	48400
- затраты на содержание оборудования, руб.	44526	27774	72300
- содержание вспомогательных производств, руб.	28452	17748	46200
Планирование и контроль производственных работ, руб.	111360	74240	185600
в том числе:			
- заработная плата цехового АУП (мастер, технолога)	111360	74240	18 600
Итого затрат, руб.	2081811	1511989	3593800
Себестоимость единицы продукции, руб.	4163,62	3023,98	-
Операционная прибыль, руб.	726369	360 131	1086500
Прибыльность от продаж, %	26,87	19,24	23,21

Принципы МСФО предполагают использование показателей практической мощности для гибких ресурсов и фактической мощности для выделенных ресурсов. Проведем расчет производственной себестоимости продукции, используя показатели мощности в качестве базы распределения для косвенных расходов (таблица 22).

Таблица 22 - Расчет производственной себестоимости продукции методом ABC (функциональная система распределения затрат) с использованием положений МСФО

Наименование показателя	Расчетная формула	Изделие А	Изделие В	Всего
Объем производства	V	500	500	1000
Объем реализации (выручка) (руб.)	B	2808180	1872120	4680300
Затраты прямые, руб. в том числе: - прямой труд (заработная плата производственных рабочих), руб. - прямые материалы, руб.	ПР	1722300	1148200	2870500
Прямые затраты на ед.продукции, руб.	ПР ед. = ПР / V	3444,6	2296,4	-
Работа оборудования (машино-часы)	МЧ	10100	6300	16400
Гибкие косвенные расходы	Гиб КР	102785	64115	166900
Коэффициент распределения ГибКР (гибких косвенных расходов)	К гиб КР = Гиб КР / МЧп	16,52	26,49	-
Гибкие косвенные расходы, включаемые в себестоимость продукции, руб.	Гиб КР ед = К гиб КР * МЧф / V или Гиб КР / V	205,57	128,23	-
Выделенные ресурсы	ВыдКР	-	-	656400
Коэффициент распределения Выд.КР (выделенных ресурсов)	Квыд КР = Выд КР / (Мп*2)	-	-	5470
Выделенные ресурсы, включаемые в себестоимость изделия, руб.	ВыдКР.ед. = КвыдКР * Мф / V	568,88	612,64	-
Себестоимость единицы продукции, руб.	ПР ед. + Гиб КР ед + Выд КР ед	4219,05	3037,27	-
Итого затрат		2109525	1518635	3628160
Операционная прибыль		698655	353485	1052140
Величина отклонений (сумма недораспределенных выделенных ресурсов), относимые на финансовый результат, руб.	Откл КР выд = (Мп - Мф) * Квыд КР	43760	21880	65640
Прибыльность от продаж, %		24,88	17,28	22,48

В состав гибких косвенных ресурсов включим все издержки, относящиеся к виду деятельности «использование оборудования» (см. табл. 21) – 166 900 руб., а остальные косвенные расходы относим к категории «выделенные ресурсы» (656400 руб.). В качестве базы распределения гибких

косвенных ресурсов возьмем показатель практической мощности (объема потребления) энергоресурсов, так как организация не имеет излишков гибких ресурсов, их всегда столько, сколько требуется для производства. (Пример расчета гибких косвенных ресурсов на изделие А: $10100 / 16400 * 166900 = 102\,785$ руб.)

Какова потребность организации в выделенных ресурсах - это сложно предугадать. Следовательно, базой распределения выбран показатель практической мощности, ориентированный на бесперебойное функционирование оборудования на производстве и максимальный объем выпускаемой продукции. Если возникают простои или оборудование ломается и в результате, чтобы достичь заданный объем изделий, работает меньшее количество станков, но интенсивнее и более длительное время, то тогда доля выделенных ресурсов в структуре себестоимости продукции возрастает.

Представим сравнительный анализ результатов сделанных расчетов (таблица 23).

Таблица 23 - Сравнительный анализ расчетов производственной себестоимости продукции

Показатель	Калькуляция полной себестоимости	Калькулирование по методу МСФО 2 «Запасы»	Калькулирование методом «директ-костинг»		Калькулирование ABC-методом	
			Классическим способом	В соответствии с принципами МСФО	Распределение косвенных расходов по видам деятельн.	В соответствии с принципам и МСФО
Себестоимость единицы продукции, руб.						
А	4 317,06	4 283,02	3 988,02	3 931,8	4 163,62	4 219,05
В	3 070,54	3 060,47	2 778,58	2 761,95	3 023,98	3 037,27
Итого затрат, руб.	3 693 800	3 671 745	3 383 300	3 346 875	3 593 800	3 628 160
Операционная прибыль, руб.	986 500	1 008 555	1 297 000	1 333 425	1 086 500	1 052 140
Прибыльность от продаж, %.	21,08	21,55	27,71	28,49	23,21	22,48

Таким образом, при сравнении полученных результатов можно сделать вывод - применение положений МСФО для целей расчета себестоимости продукции по методу полных затрат и методом «директ-костинг» положительно отражается на финансовых результатах хозяйственной деятельности, а именно:

1) операционная прибыль, которая рассчитывалась методом «директ-костинг» по принципам МСФО, увеличилась на 36 425 руб., чем прибыль, которая была получена этим же методом путем использования классического подхода при расчете;

2) себестоимость изделий А и В, рассчитанная с использованием метода полного калькулирования и метода «директ-костинг» по положениям МСФО, ниже себестоимости, которая была получена этими же методами, но при традиционном подходе к расчету. Следовательно, затраты отчетного периода, рассчитанные методами с использованием положений МСФО ниже на 36 425 руб. ($3\,346\,875 - 3\,383\,300$), а прибыльность от продаж увеличивается.

Совсем другие результаты мы получили при калькулировании себестоимости методом ABC (функциональная система распределения затрат) с использованием принципов МСФО.

Поскольку МСФО 2 «Запасы» предусматривает использовать показатель «практическая мощность» (величина максимальной производственной мощности) как базу распределения выделенных ресурсов, которые составляют основную часть производственных расходов, то небольшое отклонение при производстве, которое связано с простоем мощностей (оборудования) или неполной загрузкой технического парка (производственных мощностей), негативно отражается на себестоимости продукции и, как следствие, на прибыльности от продаж.

Это наглядно продемонстрировано на рисунке 29.

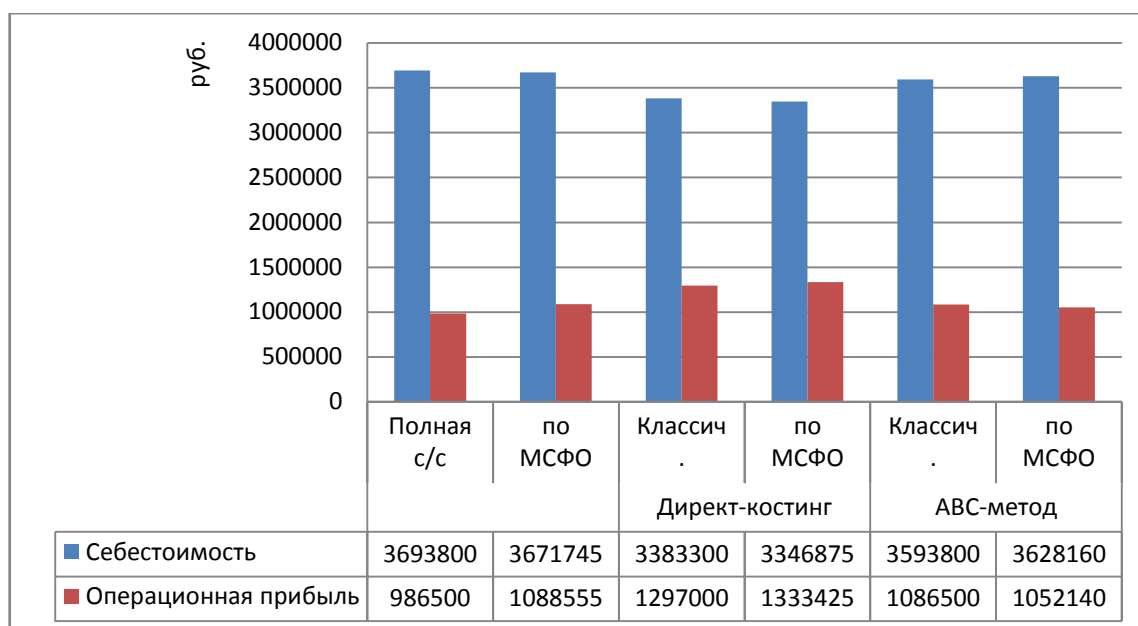


Рисунок 29 - Изменение себестоимости продукции и операционной прибыли при калькулировании с использованием принципов МСФО

В заключение отметим, что переход российских компаний на МСФО требует внесения существенных корректировок в традиционную схему производственного бухгалтерского и управленческого учета, а также позволяет существенно повысить точность расчета себестоимости продукции и более прозрачно представить результаты деятельности в финансовой отчетности предприятия.

3.2. Механизм формирования управленческой учетной политики, направленной на подготовку информации в соответствии с требованиями МСФО

Учетная политика - это основополагающий документ, регулирующий учетный процесс в организации. В соответствии с российскими стандартами учетная политика обозначается «совокупностью способов ведения бухгалтерского учета, состоящих в первичном наблюдении, стоимостном

измерении, текущей группировке и итоговом обобщении фактов хозяйственной деятельности»¹.

Четко отработанного алгоритма или стандарта формирования учетной политики в большинстве компаний, решивших составлять свою отчетность по международным стандартам, не существует. Вопросы выбора и применения ключевых аспектов учетной политики раскрыты в МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» и в стандарте МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в расчетных бухгалтерских оценках и ошибки».

В Федеральном законе от 11.11.1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» в ст. 5 «Регулирование бухгалтерского учета» сказано, что организации самостоятельно формируют свою учетную политику, руководствуясь законодательством РФ². Так же, этим законом предусмотрено, что организация может самостоятельно утверждать рабочий план счетов, формы первичных документов, являющихся нетиповыми, порядок контроля за хозяйственной деятельностью. Можно сказать, учетная политика затрагивает элементы учета, которые находятся в плоскости ведения управленческого учета.

Помимо этого, с 01 января 2009 г. вступило в силу ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации», регламентирующее порядок формирования, изменения, раскрытия учетной политики организаций. Этот документ содержит положения, которые ориентированы на международные принципы учета: раскрытие учетной политики в структуре финансовой отчетности, принцип начисления и др. Также определено понятие учетной политики, ее состав и назначение, процедура формирования, ее раскрытие и процедура изменения.

¹ ФЗ от 21.11.1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» // «Собрание законодательства РФ», 25.11.1996, № 48, ст. 5369.

² ФЗ от 21.11.1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» // «Собрание законодательства РФ», 25.11.1996, № 48, ст. 5369.

ПБУ 1/2008, как и стандарт МСФО (IAS) 8 требуют последовательного применения принятой организацией учетной политики и определяют порядок ее изменения.

Еще одним документом, ориентирующим российскую отчетность на международные стандарты, является проект закона «О консолидированной финансовой отчетности», в п.1 ст. 3 которого говорится: «консолидированная финансовая отчетность составляется в соответствии с МСФО».

На основании вышеизложенного можно констатировать, что учетная политика предприятия:

- 1) отражает элементы управленческого учета;
- 2) ориентирована на международные принципы учета.

Анализ сведений, приведенных выше, позволяет сделать вывод, что современным организациям необходима учетная политика, которая разработана для управленческого учета с использованием принципов МСФО.

Необходимость разработки управленческой учетной политики рассматривался немногими ведущими экономистами. В частности, М.М. Каверин и Н.П. Сафаров полагают обоснованным применение такого инструмента как учетная политика для систематизации и регламентации процедур управленческого учета^{1 2}. Рыбакова О.В. считает, что на учетную политику предприятия оказывают существенное влияние правила ведения производственного учета, и что этот внутренний акт «в области управленческого учета должен содержать описание документов и процедур по учету вспомогательных производств, порядок распределения косвенных расходов в себестоимость различных видов продукции (работ, услуг), в нем должны отражаться положения по применению разных методов учета («стандарт – кост» и т.п.). В соответствии с политикой в области

¹ Каверин М.М. Управленческий учет: организация, методика, опыт внедрения: Дисс. ... канд. экон. наук. – М.: 2002 г.

² Сафаров А.А. Учетная политика. Внутрифирменные стандарты управленческого учета // Управленческий учет. – 2006. - № 5.

формирования управленческого учета осуществляется планирование деятельности предприятия, процедуры по формированию бюджетов, принятию решений, форм и порядка документооборота и др. На учетную политику в этой области возлагается не только процесс описания процедур по принятию решений, но и компетенция должностных лиц, перечень документов, оформляемых по принятым решениям»¹.

Н.П. Кондраков считает, что «если рассматривать учетную политику применительно к управленческому учету, то ее можно считать совокупностью способов по ведению учета и порядка составления отчетности»². По нашему мнению последнее определение, соответствующее ФЗ «О бухгалтерском учете» не учитывает всех особенностей именно системы управленческого учета. В определении, предложенном Е. Згодой («учетная политика - это перечень правил, выбранных компанией для отражения в учете и отчетности различных хозяйственных операций. Основные задачи, решаемые управленческой учетной политикой являются: процесс формирования управленческой отчетности, отвечающей критериям полноты и удобства при анализе для менеджмента; формирования (определения способа расчета) показателей, на достижение которых мотивируются руководители подразделений»³) внимание акцентируется на том, что управленческая учетная политика тесно связана с вопросами мотивации.

По мнению Д.Лысенко «учетная политика включает общие критерии по ведению управленческого учета компании: валюту учета; отражает методы оценки запасов, калькулирования себестоимости, учета затрат и распределение косвенных затрат; принципы по отражению доходов и расходов, порядок отражения курсовых разниц, начисление резервов; дает ответ на вопрос как определяется уровень существенности и др. Учетная

¹ Рыбакова О.В. Бухгалтерский управленческий учет и бюджетирование: принципы и практика: Учебное пособие. Издание второе, стереотипное. – М.: Изд-во РАГС, 2010. – 332 с. С.16.

² Кондраков Н.П. Управленческий учет: Учебное пособие. М.:ИПБ – БИНФА, 2002. С.37.

³ Згода Е. Роль учетной политики в управлении компанией // Финансовая газета. Региональный выпуск, 2008. – № 28.

политика определяет непрерывный и преемственный порядок ведения управленческого учета»¹.

Резюмируя вышеизложенное, можно отметить, что «управленческая» учетная политика рассматривалась с позиции различных задач, решаемых в системе управленческого учета, в частности: правила ведения производственного учета, бюджетирование, формирование управленческой отчетности для удобства руководителей подразделений, калькулирование себестоимости продукции и принципы распределения косвенных расходов. Так же, на определение учетной политики для целей управленческого учета оказывают влияние и научные предпочтения авторов, их приверженность к той или иной экономической школе.

Помимо этого, необходимо учитывать, что с момента возникновения управленческого учета до сегодняшнего дня его содержание сильно изменилось. Это повлекло за собой структурное изменение содержания управленческой учетной политики, преобразование ее основных аспектов (методического, технического и организационного).

В связи с этим, по мнению автора, необходимо уточнить определение учетной политики, сформированной для управленческого учета, которое должно носить более универсальный характер, соответствовать требованиям современности и отражать сближение российской системы учета и международных стандартов.

В международных стандартах учета и финансовой отчетности учетная политика рассматривается с позиций обеспечения достоверной информацией заинтересованных пользователей, на основе которой может быть дана адекватная оценка финансового состояния организации. В соответствии с МСФО (IAS) 8 учетная политика содержит конкретные правила, принципы и практику, которые применяются для подготовки и для целей представления финансовой отчетности.

¹ Лысенко Д. Организация управленческого учета // Аудит и налогообложение, 2009. - № 2.

Международные стандарты при формировании рассматриваемого документа требуют исходить из качественных характеристик отчетности, обеспечивающих полезность включенной в ней информации:

- понятность;
- уместность (характер информации, а также ее существенность);
- надежность информации (достоверное представление операций и других событий), приоритет содержания над формой, нейтральность информации, осмотрительность и полнота;
- сопоставимость.

Как видим, в целом требования к качественным характеристикам информации в российских стандартах бухгалтерского учета и в международных стандартах совпадают. Международные стандарты акцентируют внимание на том, чтобы финансовая отчетность была достоверной, а российские стандарты учета в основном регламентируют порядок бухгалтерского учета хозяйственных операций.

Таким образом, можно предложить следующее определение учетной политики для целей управленческого учета, ориентированного на требования МСФО.

Учетная политика, сформированная для управленческого учета - это установленная предприятием совокупность способов и приемов ведения учета и отчетности, обеспечивающая непрерывность и преемственность управленческого учета, призванная обеспечить достоверной информацией заинтересованных пользователей с целью адекватной оценки финансового состояния хозяйствующего субъекта.

Учетная политика в системе управленческого учета – это самостоятельно разработанный организацией внутренний инструмент, позволяющий получать выборочные данные, необходимые для принятия современных и реалистичных решений менеджерами компании.

Процесс разработки учетной политики для управленческого учета, который ориентирован на требования МСФО, позволяет снизить затраты на

проведение трансформационных процедур. С позиции анализа норм российского законодательства в области бухгалтерского учета и отчетности и международных стандартов предлагается механизм унификации учетной политики по российским стандартам и МСФО.

Для формирования учетной политики в управленческой учетно-аналитической системе на основе информационной платформы МСФО в основу рекомендуется взять учетную политику, составленную по российским стандартам и жестко регламентируемую отечественным законодательством. Далее необходимо проанализировать ее основные положения с позиции реализации в плоскости управленческого учета и попытаться преобразовать их в положения учетной политики для целей управленческого учета по МСФО, которые ориентированы на профессиональное суждение и, как следствие, предполагают большую свободу действий. Механизм данной процедуры представлен на рисунке 30.

Разработка управленческой учетной политики – сложный и трудоемкий процесс, предполагающий постоянный анализ действующего законодательства, проведение комплексного экономического анализа предприятия, анализ внешнего рынка с целью адекватного реагирования на изменения экономической ситуации и принятия соответствующих управленческих решений и т.д.

Учетная политика в системе управленческого учета решает ряд задач:

- получение в системе учета информации, которая достоверно отражает реальное положение финансово-хозяйственной деятельности предприятия для обоснования принимаемых управленческих решений;
- процесс формирования управленческой отчетности, которая должна отвечать критериям полноты, удобства для анализа, осуществляемого управленцами – топ-менеджерами и руководителями подразделений;
- формирование (определение способа расчета) показателей, на достижение которых мотивированы топ-менеджеры.



Рисунок 30 – Механизм унификации учетной политики по МСФО и РСБУ в управленческой учетно-аналитической системе на основе информационной платформы МСФО

Методика формирования учетной политики, как документа, регламентирующего порядок осуществления управленческого учета, ориентированного на принципы МСФО - многоэтапный процесс, который отражает взаимосвязь международных стандартов, финансового и управленческого учета (рисунок 31).

Остановимся подробнее на наиболее важных этапах. При формировании учетной политики в системе управленческого учета немаловажная роль отводится анализу факторов внешней и внутренней бизнес - среды. К внешним относят факторы, которые являются благоприятными или опасными для развития бизнеса. Существование этих факторов является независимым от состояния дел на предприятии и они также оказывают влияние на бизнес других фирм (или конкурентов).

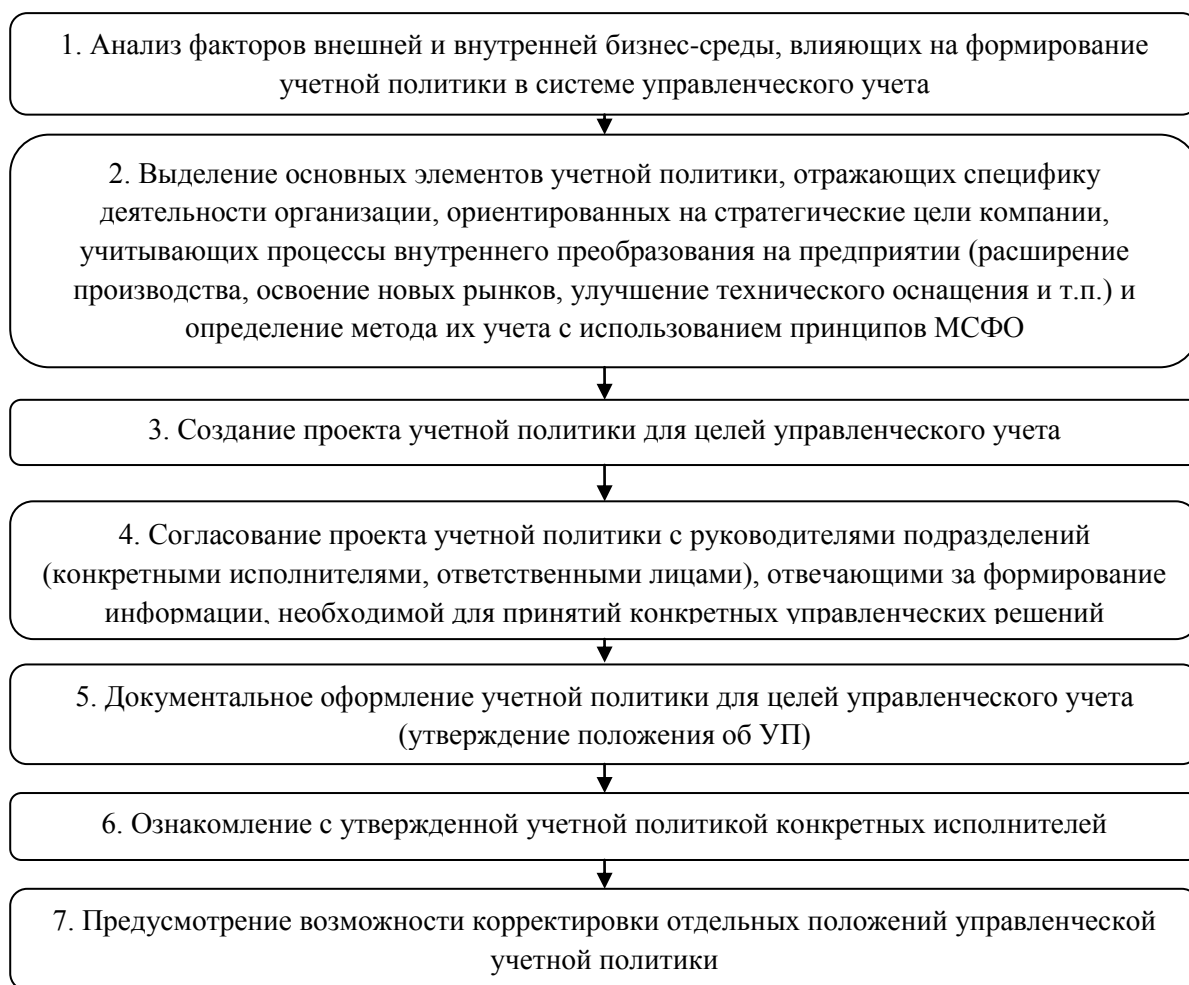


Рисунок 31 - Методика формирования учетной политики в управленческой учетно-аналитической системе в соответствии с принципами МСФО

К таким факторам относят: международные, информационные технологии, ориентация на потребителя¹, ориентация на внешний рынок сбыта продукции, инвестиционная привлекательность компании и др. В качестве внутренних факторов выделяют следующие: отраслевая принадлежность компании, организационная структура предприятия², технологии и тип производства и др.

На этапе выделения основных положений учетной политики мы будем руководствоваться уже известными, прошедшими апробацию временем взглядами, а именно: учетная политика состоит из следующих разделов:

¹ Николаева О.Е., Алексеева О.В. Стратегический управленческий учет. Изд.2-е. – М.:Издательство ЛКИ, 2008. – 304 с. - С.16.

² Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет: учеб.для студентов вузов, обучающихся по экон.специальностям / М.А. Вахрушина. – 5-е изд., стер. – Москва: Омега-Л, 2006. – 576 с. – С.14.

1) методического (отражение конкретных способов оценки имущества, определения выручки, обязательств, порядка начисления амортизации и пр.);

2) технического (содержит порядок реализации выбранных способов в учетных регистрах);

3) организационного (описываются конкретные приемы осуществления выбранных способов с организационной точки зрения: определение ответственных лиц, создание бухгалтерской службы и других отделов и т.д.).

Во избежание дублирования положений, содержащихся в уже имеющихся учетных политиках и в нормативно-правовых актах, организации необходимо определить ключевые аспекты управленческого учета, отражающих специфику деятельности предприятия, ориентированных на стратегические цели компании, учитывающих процессы внутреннего преобразования (расширение производства, освоение новых рынков, улучшение технического оснащения и т.п.), затем определить метод их учета и отразить в управленческой учетной политике. Здесь отражаются вопросы, которые коренным образом отличаются от существующих позиций (порядок оценки запасов в случае отсрочки платежа), либо уникальные для управленческого учета (например, порядок формирования центров ответственности, определения нефинансовых критериев хозяйственной деятельности и т.д.)

Для целей учета затрат и калькулирования себестоимости продукции необходимо более подробно рассмотреть методический раздел учетной политики, включающий в себя конкретные методы и приемы учета различных объектов.

Под методом бухгалтерского учета понимается вся совокупность способов ведения бухгалтерского учета: документирование, инвентаризация, оценка, калькулирование, счета и двойная запись, баланс и бухгалтерская отчетность.

Подготовка информации, формируемой в учетной политике для разных видов учета (финансовый учет по РСБУ, управленческий учет и отчетность

по МСФО) будет различаться методами. Это наглядно представлено в таблице (Приложение 4). В последнем столбце таблицы представлены пути сближения в учете затрат и калькулировании себестоимости продукции (в системе управленческого учета) с международными стандартами с целью использования предложенных рекомендаций при формировании конкретных положений учетной политики.

При подготовке учетной политики для целей управленческого учета в соответствии с требованиями международных стандартов, рекомендуется придерживаться правила: если применение МСФО позволяет сформировать отчетность, которая пригодна для целей управления организацией, то стандарты необходимо соблюдать. Если для некоторых конкретных хозяйственных операций необходимы методы учета, которые экономически обоснованы, но не соответствуют МСФО, от применения международных стандартов можно отказаться для целей учета таких операций.

При подготовке проекта учетной политики для целей управленческого учета необходимо все ее элементы соотнести с каждым из трех разделов: организационным, техническим и методическим.

Очень часто в современной литературе в составе учетной политики в системе управленческого учета встречается только два раздела: организационно-технический и методический¹². Согласно проведенному исследованию в организационно-техническом разделе отсутствуют такие элементы учетной политики, которые регламентируют организацию построения системы управленческого учета, например, порядок формирования управленческой службы, обозначение ответственных лиц за построение и ведение управленческого учета в организации, формирование системы внутреннего контроля (СВК), порядок формирования центров ответственности т.д.

¹ Левшин Г.В. Взаимосвязь учетной политики организации с управленческим учетом // Экономический анализ: теория и практика, 2007.- № 21.

² Гуляев Н.С., Стеблецова О.В. Квалификационная характеристика объектов учетной политики управленческого учета // Экономический анализ: теория и практика, 2010. - № 19.

Лишь немногие авторы предлагают включать в состав учетной политики организационный, технический и методический разделы, которые содержат специфический состав элементов учетной политики и тесно взаимосвязаны между собой¹.

В организационном разделе учетной политики содержатся вопросы по формированию управленческой службы, по созданию центров ответственности, порядок формирования системы внутреннего контроля, уточнения управленческой терминологии, описание регламента внутреннего документооборота, а также другие организационные вопросы.

В техническом разделе учетной политики содержится описание техники учета: разработки плана счетов, порядок составления и описание форм учетных регистров, регламент внутренней отчетности, определена валюта учета и отчетности, определен калькуляционный период, источники информации и др.

В методическом разделе отражены элементы методики, определяющие варианты представления информации о финансово-хозяйственной деятельности при отражении ее финансовой отчетности с учетом альтернативных способов и приемов. Элементы методического аспекта учетной политики опираются на вышеуказанные разделы. Успешная реализация предложенных методических рекомендаций зависит от оптимального набора элементов организационного и технического разделов.

Представим содержание организационного раздела учетной политики в таблице (Приложение 5). Технический раздел учетной политики для управленческого учета, который ориентирован на МСФО, представлен в таблице (Приложение 6). Существенное значение для формирования учетной политики имеет содержание ее методического раздела (Приложение 7).

Таким образом, при разработке учетной политики мы придерживались следующих принципов:

¹ Вахрушина М.А., Лялькова Е.Е. Учетная политики в системе управленческого учета :методика формирования, практика применения. – М.: Экономистъ, 2008. – 205 с.- С.82.

1) принцип экономической обоснованности применения МСФО: если использование международных стандартов позволяло оптимизировать учет или получать пригодную для принятия адекватных управленческих решений отчетность, то стандарты соблюдаются. Если для отдельных элементов учетной политики необходимы методы или приемы, не содержащиеся в МСФО, то от применения международных стандартов можно отказаться;

2) принцип связи с системой мотивации – используется для более эффективной реализации отдельных элементов учетной политики;

3) принцип единства управленческой терминологии с международными стандартами – используется в целях повышения эффективности работы в различных структурных подразделениях, отвечающих за отдельные участки деятельности (финансовые и нефинансовые подразделения).

В заключение отметим, что самый большой эффект учетная политика дает в виде повышения эффективности работы всей компании и отдельных ее подразделений. Это обеспечивается, прежде всего, согласованной работой каждого подразделения с финансовой структурой организации по вопросам содержания отдельных положений учетной политики для целей управленческого учета. Здесь финансовая служба выступает главным методологом, управляющим процессом разработки и согласования учетной политики, так как выработка оптимального управленческого решения возможна только в том случае, если учетная политика, составленная для целей управленческого учета, согласовывается со всеми подразделениями компании.

3.3 Технология управленческого анализа с использованием системного подхода

На современном этапе рыночных преобразований все большую актуальность приобретает управленческий анализ, который является одной из основных функций реализации управления. Основная цель

управленческого анализа - постоянное информационное обеспечение процесса контроля за рациональностью использования материально-финансовых ресурсов. Роль управленческого анализа, как инструмента исследования деятельности организации, охватывающего все сферы экономических отношений хозяйствующего субъекта, ориентированного на максимизацию прибыли и снижение издержек, чрезвычайно велика. Это обусловлено, прежде всего, ростом экономической неопределенности, нестабильностью и риском во всех сферах хозяйствования, усилением конкуренции между компаниями. Поскольку управление предприятием – это непрерывный процесс, то управленческий анализ является элементом обратной связи между управляющей и управляемой системами, который оказывает влияние на процесс принятия управленческих решений.

Управленческий анализ включает в свою систему внутрихозяйственный финансовый анализ. В системе управленческого анализа существует возможность углубленного финансового анализа за счет использования данных первичного учета. Этот данный вид анализа посредством оперативного учета обеспечивает сбор любой доступной информации о деятельности компании. Его результаты используют в своей деятельности управленческие работники, которые принимают на его основе обоснованные решения. Особенность управленческого анализа заключается в возможности использовать любую пригодную для целей управления информацию, в том числе неофициальные данные¹.

Анализ экономической литературы^{2 3 4} позволил выделить характерные черты управленческого анализа:

- перспективная направленность;
- ориентация на внутреннего пользователя;

¹ Скорохид Н.И. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности / Н.И. Скорохид, М.А. Скорохид. – М.: АТиСО, 2008. – 152 с. – С.60.

² Вахрушина М.А., Самарина Л.Б. Управленческий анализ: вопросы теории, практика проведения: монография. – М.: Вузовский учебник: ИНФРА-М, 2011. – 144. – (Научная книга).

³ Попва Л.В. Современный управленческий анализ. Теория и практика контроллинга: учебное пособие/ Л.В. Попова, Т.А. Головина, И.А. Маслова. – М.: Дело и Сервис, 2006. – 272 с.

⁴ Волкова О.Н. Управленческий анализ: учебник. – М.: Велби: Проспект, 2007. – 304 с.

- значимость релевантной информации для принятия решений;
- наличие специфических приемов и методов управленческого анализа.

Можно заключить, что управленческий анализ - это инструмент, который помогает оценить степень эффективности использования всех ресурсов организации, выявить резервы снижения себестоимости производства продукции, собрать информацию для целей принятия управленческих решений рационального свойства в области затрат.

Но в современных условиях на основе отчетности, составленной по российским стандартам, затруднительно принимать какие-либо управленческие или инвестиционные решения, поскольку:

- многие операции отражены по форме, а не по сути;
- для большинства организаций законодательно не требуется предоставления консолидированной финансовой отчетности, в то время как многие предприятия представляют собой сложную холдинговую структуру;
- некоторые активы компаний или существенные события не отражены или не раскрыты в российской отчетности (например, основные средства в лизинге)¹.

С целью построения на предприятии эффективной системы управленческого анализа для начала необходимо обозначить границы его информационного обеспечения. Для характеристики элементов управленческой учетной системы и последующего описания вариантов по их взаимодействию необходимо рассмотреть вопросы построения информационной модели управленческого анализа, которая, по общим правилам, должна нести сведения об объекте управления, внешней и внутренней среде и самой системе управления. Система информационного обеспечения управленческого анализа должна выполнять следующие функции:

¹ Солнышкина О.В., Зубова А.А. Бухгалтерский учет лизинговых операций у лизингополучателя // Лизинг. - 2011. - № 1.

- содержание - адекватность и полнота отображения состояния объектов управления и окружающей среды;
- количество информации - обеспечение оптимального баланса информации, которая циркулирует в системе управления (исключение дефицита или избытка информации);
- форма и композиция - соответствие задачам, которые поставлены потребителями информации.

Оптимальную систему информационного обеспечения управленческого анализа можно представить в виде схемы (рисунок 32).

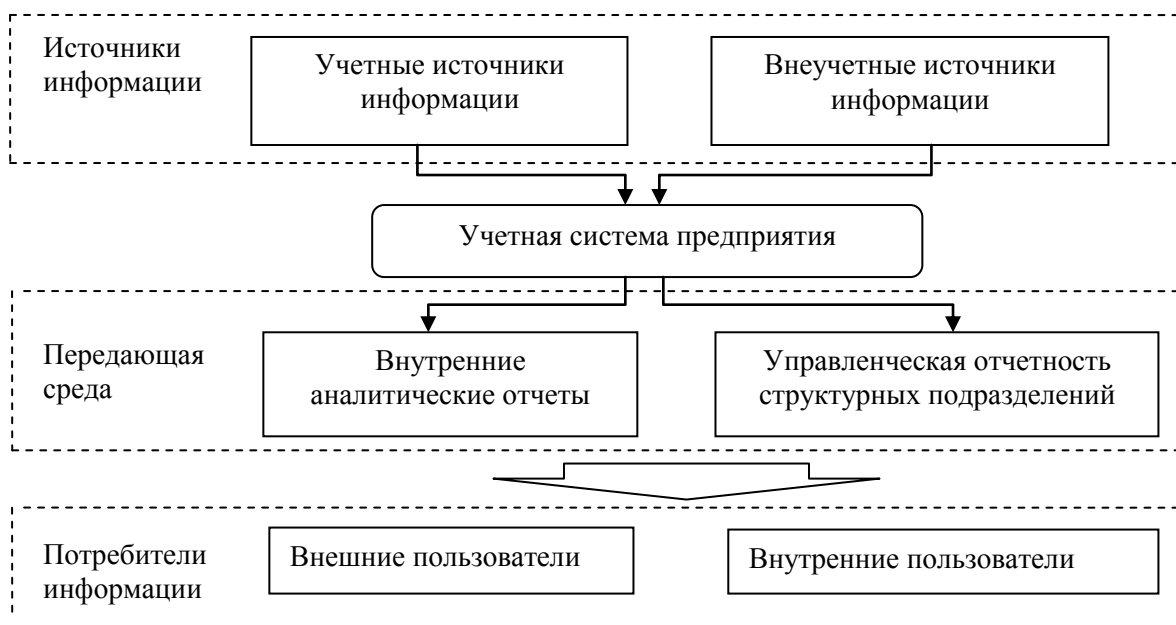


Рисунок 32 - Система информационного обеспечения управленческого анализа

Информационная модель системы управленческого анализа, построенная с учетом вышеназванных требований, позволяет перерабатывать информацию в оперативном режиме, принимать управленческие решения, способствует осуществлению управляющего воздействия и, в конечном счете, обеспечивает выполнение предписанных ей функций точно и оперативно.

Данная модель содержит информационные потоки и информационную среду. Осуществление учетных регламентов и процессов происходит в рамках определенной системы, которая предполагает три объекта: источник информации, потребитель информации и передающая среда. Следовательно, в рассматриваемой ситуации источником информации для управленческого анализа являются учетные и внеучетные данные о состоянии и характере деятельности предприятия, потребителями информации являются внешние и внутренние пользователи, а передающей средой - управленческая отчетность (сформирована в соответствии с принципами российских и международных стандартов), которая включает в себя дополнительные данные, позволяющие качественно раскрыть числовые показатели хозяйственной деятельности.

Системный подход представлен методологическим направлением в науке, основной задачей которого является разработка методов по исследованию и конструированию сложно организованных объектов, к которым относятся системы разных классов и типов.¹

Системный подход ориентирует исследователя на деятельность по раскрытию целостности объекта, по выявлению в нем многообразных типов связей и по объединению их в единую теоретическую картину. Суть системного подхода применительно к управленческому анализу заключается в представлении внутренней аналитической среды организации, как единой системы. Такой подход является определенным этапом в развитии методов познания, конструирования и исследования, способов объяснения и описания хозяйственных процессов и систем, которые их окружают. На современном этапе экономических исследований системный подход пользуется все большей популярностью среди исследователей разных направлений, как новая методология научного мышления и анализа. Способность мыслить системно является одним из основных требований к современному управленцу.

¹ Экономика устойчивого развития: Учеб.пособие / Т.А. Акимова, Ю.Н. Мосейкин. М.: ЗАО «Издательство «Экономика», 2009. – 430 с.

Управленческий анализ можно считать эффективным, если он, во-первых, эффективно сигнализирует о возникновении угрозы успешному финансовому функционированию предприятия, а во-вторых, выявляет признаки (факторы) и причины возникновения неудовлетворительных аналитических показателей в ограниченных пределах времени.

Используя системный подход, мы будем рассматривать управленческий анализ не с позиции отдельного элемента организации с аналитическими функциями, а с позиции сложного многоэлементного образования, поддерживающего учетные системы предприятия и состоящее из оперативного, тактического и стратегического анализа. При таком подходе управленческий анализ можно назвать эффективным, а учетно-аналитическая система предприятия становится оптимальной. Рассмотрим подробно каждую составляющую управленческого анализа.

Наиболее часто управленческие решения классифицируются по сроку их действия:

- оперативные;
- тактические;
- стратегические.

Так как управленческие решения основываются на аналитических данных, то и анализ можно классифицировать как оперативный, тактический и стратегический.

Оперативный управленческий анализ своей целью определяет своевременное принятие решений в рамках осуществления производственных процессов. Но для оперативного анализа необходима достоверная и своевременная, с определенным уровнем детализации, информация. Следовательно, прослеживается управленческая цепочка: информация - анализ - управленческое решение, которую можно ускорить с помощью информационных технологий, поэтому в рамках управленческих инноваций необходимы разработка и внедрение новых методов управления, базирующихся на информационных технологиях.

Формирование научной области процессного подхода к процедуре управления бизнесом сегодня тесно взаимосвязано с развитием информационных технологий. С помощью информационных технологий управления потоком работ (Workflow) и используя интегрированное управление ресурсами (Enterprise Resource Planning - ERP) как инструментов реализации процессной системы управления можно определить ее форму, структуру отчетов, информационные потоки, особенности управленческого анализа.

Различия тактического и стратегического анализа обуславливаются содержанием тактических и стратегических управленческих решений (таблица 24).

Таблица 24 - Различия между тактическими и стратегическими управленческими решениями

№ п/п	Область сравнения	Управленческие решения	
		тактические	стратегические
1	Масштаб действия	Влияют на один определенный участок деятельности организации. Являются однопрофильными	Влияют на все сферы деятельности организации. Затрагивают несколько областей деятельности – финансовую, производственную, коммерческую, социальную. Являются многопрофильными
2	Продолжительность времени действия	Являются краткосрочными, реже - среднесрочными	Действуют в течение продолжительного времени, часто являются долгосрочными
3	Ориентация на цель	Направлены на достижение единственной конкретной цели; являются достаточно точными	Направлены на решение нескольких целей; формируются с разной степенью точности
4	Источник информации	Опираются на точную, достаточно достоверную информацию	Принимаются в условиях наличия ограниченной информации общего характера
5	Частота принятия решения	Регулярно на различных уровнях управления	Только при необходимости изменений перспективных направлений развития организации.
6	Уровень принятия решения	Принимаются в управленческих структурах организации	Принимаются только высшим управленческим звеном

В частности, к числу тактических относятся решения:

- по эффективному использованию производственных ресурсов и их

рациональному распределению по видам производств и структурным подразделениям;

- по обеспечению продаж и объемов производства, которые максимизируют прибыль в течение краткосрочного периода;

- по формированию ценовой политики;

- по эффективному использованию производственных мощностей;

- по прекращению, продолжению, расширению или сокращению производственной деятельности;

- по максимизации прибыли/минимизации убытков в течение краткосрочного периода;

- по эффективному комбинированию производственных резервов;

- по формированию ассортимента выпускаемой продукции;

- по определению рынков сбыта товаров.

В составе стратегических решения рассматриваются относительно:

- сокращения затрат под воздействием окружающей среды (поставщики, покупатели, конкуренты, рыночная конъюнктура);

- жизненного цикла продукции;

- выбора корпоративной стратегии;

- формирования собственной позиции в условиях конкуренции;

- оценки стратегических партнеров;

- анализа инвестиционной привлекательности альтернативных проектов;

- стратегического (долгосрочного) ценообразования;

- оценки структуры, прибыльности и рентабельности покупателей и рынков сбыта;

- оценки портфеля заказов и собственных конкурентных преимуществ;

- стратегического анализа широты ассортиментной программы, эффективности рекламы, качества, организационно-технологического уровня производства и его технологии.

Далее перейдем к формированию методологического обеспечения системы управленческого анализа.

Целью оперативного управленческого анализа является своевременное обеспечение контроля за рациональным использованием материально-финансовых ресурсов предприятия при выполнении технологических операций. Для достижения этой цели необходимо решить две задачи. Решение первой задачи связано с оценкой возможности использования базы данных для сравнения фактических значений материальных ресурсов однотипного оборудования (при выполнении производственных работ), а вторая задача заключается в разработке методики оперативного управленческого анализа.

Рассмотрим решение поставленных задач на примере оперативного управления процессом формирования затрат при выполнении производственных механизированных работ в легкой промышленности (на примере швейного производства).

Производственные механизированные работы в швейной промышленности осуществляются при помощи станков различной конфигурации (прямошродные стачивающие машины челночного переплетения, узкоспециализированные машины челночного стежка, машины для стачивания срезов материалов с посадкой, стачивающие машины полуавтоматического действия и др.). Рассмотрим процесс фактического формирования расходов на содержание и эксплуатацию оборудования (РСЭО) стачивающими машинами при выполнении различных работ.

К данной статье относятся:

- затраты по содержанию оборудования и иных рабочих мест, обтирочные, смазочные материалы, охлаждающие жидкости;
- затраты по заработной плате вспомогательным рабочим, которые обслуживают оборудование (наладчики, смазчики, слесари) с отчислениями на социальное страхование;

- затраты на электроэнергию, воду, пар, сжатый воздух и другие энергоносители, расходуемые частями машин и механизмами;
- затраты по текущему ремонту производственного оборудования, ценных инструментов и транспортных средств, в том числе запасные части и материалы для ремонта, заработная плата ремонтников с отчислениями на социальное страхование и пр.
- затраты по возмещению износа быстроизнашивающихся материалов, включая расходы на их восстановление;
- суммы амортизации транспортных средств и производственного оборудования;
- прочие расходы, которые связаны с работой оборудования.

Причем расходы по каждой статье просчитываются экономической и инженерной службами предприятия, основываясь, как показывает практика, далеко не на фактических данных по каждому изделию с учетом его энергоемкости и срока службы, а на основе ранее установленных нормативов, средних величин и пр.

В данном контексте предлагается методика оперативного управленческого анализа расходов на содержание и эксплуатацию оборудования при выполнении механизированных работ в швейной промышленности, использующая статистические оценки фактических показателей производственных ресурсов.

Проведенное исследование показало, что фактические показатели расходов на содержание оборудования одинаковой марки при выполнении одной работы с учетом возрастных групп станков имели большой разброс. Следует отметить, что на исследуемом предприятии ОАО «Фабрика» имелись относительно высокая разномарочность парка швейных машин и широкий интервал сроков его эксплуатации. Проведем группировку швейных станков по следующим видам:

- прямострочные стачивающие машины челночного переплетения (станки А);

- узкоспециализированные машины челночного стежка (станки В);
- гладильные прессы (станки С).

Рассчитаем статистические показатели расходов на содержание и эксплуатацию оборудования (РСЭО) для производственных станков различной конфигурации, результаты представим в таблице 25.

Таблица 25 – Результаты статистического исследования фактических расходов на содержание и эксплуатацию оборудования швейного производства

Вид оборудования	Статистические показатели								
	х, тыс.руб.	σ	V, %	As, %	Ex, %	m_a	m_e	As/ m_a	Ex/ m_e
Станки А	2,78	0,165	5,94	1,34	35,12	0,32	0,62	4,18	56,65
Станки В	3,7	0,95	25,6	1,92	14,15	0,25	0,46	7,68	30,76
Станки С	3,56	2,62	73,59	1,88	4,22	0,11	0,19	17,09	22,21

В таблице представлены следующие стандартные статистические показатели:

х – средняя величина признака в вариационном ряду;

σ (сигма) – среднее квадратическое отклонение показывает, на какую величину в среднем значение признака отличается от стандартного значения.

V – коэффициент вариации ($V = \sigma / x * 100\%$) – применяется для характеристики меры вариации значений признака вокруг средней величины (чем меньше коэффициент, тем однороднее совокупность);

As – моментный коэффициент асимметрии - характеризует форму распределения (если $As < 0$, то это левосторонняя (отрицательная) асимметрия, если $As > 0$ – правосторонняя (положительная) асимметрия);

Ex – эксцесс (характеризует вариацию (отклонение) признака);

m_a – средняя квадратическая ошибка асимметрии;

m_e – средняя квадратическая ошибка эксцесса.

Как видно из таблицы, результаты статистического исследования показывают, что по оборудованию Станки В и Станки С коэффициент вариации (V) больше 33%, следовательно, данные неоднородны. По величине этого коэффициента можно судить об однородности изучаемой совокупности. Чем выше величина коэффициента вариации, тем неоднороднее совокупность. Среднеквадратическое отклонение данного оборудования говорит о большом разбросе конечных значений. В результате, можно констатировать, что фактические данные о расходах на содержание и эксплуатацию оборудования некорректны, не имеют значимости и неверны

Ситуация с оборудованием Станки А немного лучше. Проведенный анализ показывает улучшение динамики изменений статистических величин.

Если отношение $A_s / m_a > 3$, то отклонение от нормального можно считать существенным, а если $E_x / m_e < 3$, то асимметрия признается несущественной, вызванной влиянием случайных обстоятельств. В нашем случае наблюдается существенная асимметрия по всем видам оборудования.

С помощью предложенных процедур можно отследить ошибки первичной информации количественно-качественного формата, а также это будет способствовать выявлению тенденций по корректировке нормируемых показателей расходов на содержание и эксплуатацию оборудования (РСЭО).

Основываясь на предыдущих этапах оперативного анализа, можно сделать вывод, что индикатором вышеопределенных неточностей и некорректных данных является статистическая норма. Статистическая норма – это динамически меняющийся интервал, который рассчитывается следующим образом:

$$N_{ст} = M(x) \pm \sigma(x) \quad (1)$$

где M – математическое ожидание;

x – $(x_1 \dots x_n)$ – фактическое значение случайной величины (конкретных затрат на РСЭО) при определенных условиях;

σ - среднеквадратическое отклонение.

В данном контексте величину коридора статистической нормы можно считать основным показателем (с возрастанием его значения увеличивается неоднородность данных). При исследовании интервалов статистической нормы было установлено, что при наличии равных условий фактические значения расходов на содержание и эксплуатацию оборудования стремятся к их математическому ожиданию. Следовательно, основная задача, стоящая перед управленцами высшего и среднего звена – это стремиться к возможному сужению интервала статистической нормы.

Таким образом, ключевая идея управления расходами предприятия (на примере расходов на содержание и эксплуатацию оборудования, а в данном случае можно говорить и об управлении себестоимостью производимой продукции), базируется на оперативной обработке информации (за ограниченный период времени) по осуществлению фактических расходов несколькими видами производственного оборудования. При этом рассчитывается статистическая норма расходов на содержание и эксплуатацию оборудования – среднее значение фактического расхода энергии, а также верхняя и нижняя граница отклонений. Границы дают представление о стабильности процесса формирования данного вида расходов. Если интервал отклонений, который рассчитывается экономической службой предприятия, незначительный, то процесс формирования расходов является устойчивым. В случае, если размер интервала превышает допустимые значения, то выявляется вид оборудования, показатели которого приближены или превышают верхнюю границу интервала, и по ним выносятся управленческие решения по их замене или реконструкции.

Основные этапы предложенной методики оперативного управленческого анализа представлены схематично на рисунке 33.

Предложенная методика оперативного управленческого анализа позволяет оценить качество нормирования расходов РСЭО экономической службой предприятия. Цель методики оперативного управленческого анализа

достигается путем управления величиной средних фактических расходов данного вида посредством уменьшения коридора отклонений. Если норма расходов РСЭО, установленная организацией, не попадает в интервал отклонений статистической нормы данного вида расходов, то можно заключить, что она установлена неверно.



Рисунок 33 - Методика оперативного управленческого анализа расходов на содержание и эксплуатацию оборудования производственного предприятия

Таким образом, разработанная методика оперативного управленческого анализа с использованием статистических оценок фактических показателей производственных ресурсов, предоставляет возможность получить сведения по выявленным ошибкам первичной информации в момент ее ввода, совершать действия по оперативному реагированию на негативные тенденции, появляющиеся в ходе выполнения производственных работ, вследствие этого способствует повышению качества и эффективности управленческих решений.

Далее обратимся к исследованию инструментария проведения тактического и стратегического управленческого анализа.

Стратегический анализ имеет специфическое направление - определяет состояние хозяйственной деятельности (бизнеса) предприятия в нужный момент времени. В ходе осуществления стратегического анализа получаем информацию об оценке ясности и реалистичности стратегических целей компании. Так как стратегия развития предприятия находится в тесной связи с внешними условиями, окружающими организацию, то задачей стратегического анализа становится исследование внешних условий как фактора, оказывающего влияние на долгосрочные цели компании.

В рамках методологического обеспечения тактического и стратегического анализа рассмотрим технологию, содержащую в основе анализ отчетности на разных стадиях жизненного цикла предприятия. А также обозначим специфические методы управленческого анализа, позволяющие оценить возможный эффект манипуляций с отчетностью, качество подготовки отчетности, выявить проблемные зоны компании на основе сравнения отчетов, подготовленных по национальным и международным стандартам.

Являясь связующим звеном между управленцами и управляемыми процессами, при проведении управленческого анализа можно использовать инструменты финансового анализа.

В начале 1990-х гг., в период становления рыночных отношений теория и практика принятия управленческих решений опиралась в основном на зарубежные методики управленческого учета и анализа. Среди наиболее известных можно назвать модели финансового состояния Альтмана, Таффлера, Спрингейта, Фулмера, Лего, Бивера, методику обоснования инвестиционных решений ЮНИДО, разработанную В. Беренсом и П. Хавранеком¹. Однако практика использования этих методик в России показала, что для отечественных предприятий их нельзя однозначно использовать в связи с большими различиями в законодательстве, в налоговых и инфляционных процессах, структуре капитала, а также в методологии и методике формирования бухгалтерской отчетности.

Многие российские компании подготавливают несколько комплектов отчетности для разных пользователей, руководствуясь при этом разными бухгалтерскими стандартами, в том числе и МСФО. В связи с этим, по нашему мнению для целей управленческого анализа необходима разработка дополнительных аналитических инструментов, направленных на выявление проблемных зон компаний по характеру различий между разными отчетными документами.

К числу таких аналитических инструментов относятся:

- 1) оценка качества применения принципов признания, раскрытия и измерения при подготовке отчетности;
- 2) сравнительные процедуры, основанные на анализе отдельных примечаний к отчетности;
- 3) сравнительный анализ отчетности по международным и национальным стандартам;
- 4) анализ методологии и технологических аспектов подготовки отчетности;
- 5) анализ обоснованности выбора функциональной валюты учета.

¹ Казакова Н.А., Наседкина Т.И. Из истории развития экономического анализа // Экономический анализ: теория и практика. - 2009. - № 12.

Управленческий анализ отчетности, проведенный с применением описанных специфических инструментов, позволяет выявить проблемы внутреннего контроля и риски инвестирования в компании, которые нельзя оценить на основе классических методов анализа и расчета стандартных коэффициентов.

Рассмотрим подробнее обозначенные аналитические инструменты.

1. Оценка качества применения принципов признания, раскрытия и измерения при подготовке отчетности предполагает:

- выявление нераскрываемой информации в отчетности предприятия;
- определение мнимых различий в подходах к признанию операций по национальным и международным стандартам, которые намеренно не устраняются;
- фиксирование частоты и причин изменения учетной политики и влияние этих изменений на показатели финансовой деятельности;
- определение степени влияния выбранной функциональной валюты учета на финансовые показатели компании.

Правильное применение принципов признания, раскрытия и измерения оказывает существенное влияние на показатели управленческого анализа, так как одно и то же событие может интерпретироваться в различных формах отчетности по-разному, для целей учета интересов различных групп пользователей отчетности.

2. Проведение сравнительных процедур, основанных на анализе отдельных примечаний к отчетности. В этом контексте необходимо отметить, что в отчетности, составленной с использованием МСФО, существует отдельное примечание, идущее сразу за выдержками из учетной политики, - «Основные оценки и допущения». В нем описываются статьи отчетности, для оценки которых используются различные допущения и суждения менеджмента. К числу таких статей обычно относятся:

- обесценение активов;
- оценка обязательств по восстановлению окружающей среды;

- условные активы и обязательства;
- нематериальные активы, идентифицированные при приобретении бизнеса, и другие статьи¹.

Указанные статьи, в большинстве случаев, признаются в суммах, исходя из дисконтированной оценки будущих денежных потоков. Ряд статей, например какие-либо резервы на судебные иски, признается, исходя из субъективной оценки менеджментом вероятности риска наступления негативных событий.

Все указанные статьи влияют на финансовые коэффициенты при оценке бизнеса компании аналитиками:

- коэффициенты оборачиваемости;
- коэффициенты финансовой устойчивости и др.

Таким образом, при проведении аналитических процедур, необходимо принимать во внимание субъективный характер оценки показателей в примечаниях к отчетности, позволяющий манипулировать их значениями. Аналитикам компании следует проследить динамику изменения указанных статей за несколько лет, сравнить оценку этих статей с другими компаниями, имеющими приблизительно такие же характеристики.

3. Сравнительный анализ отчетности по международным и национальным стандартам необходимо начинать с выявления мнимых и явных различий. Устранить мнимые различия можно с помощью формирования единой учетной политики. К их числу относятся методика расчета резерва по сомнительным долгам или технология амортизации основных средств. Явные различия нельзя устранить таким способом, например признание в учете лизингополучателя основных средств, которые по условию договора находятся на балансе лизингодателя. В этом случае необходимо подобрать такие учетные принципы признания, раскрытия и измерения, которые позволят наиболее эффективно сбалансировать интересы

¹ Шуклов Л.В. Специфика финансового анализа международной отчетности российских предприятий // Международный бухгалтерский учет. - 2012. - № 5.

всех участников бизнеса и сделать отчетность наиболее достоверной для каждого из них.

Особого внимания для целей управленческого анализа заслуживают внеоборотные активы в международной отчетности и их сравнение с отчетностью по национальным стандартам. В отчетности, составленной по МСФО, часто бывают отражены основные средства или нематериальные активы, которых нет в российском учете (как правило, это активы, не принадлежащие компании на правах собственности, или же нематериальные активы, появившиеся в результате приобретения компаний)¹. Выявление подобных объектов учета позволяет лучше понять принцип функционирования организации.

4. Анализ методологии и технологических аспектов подготовки отчетности. В этом контексте необходимо сравнить методы составления различных форм отчетности. Например, в зависимости от того, каким методом составлен отчет о движении денежных средств, можно судить о состоянии учета в компании. Это утверждение не всегда бесспорно, но общая тенденция следующая: если отчет составлен прямым методом, то это свидетельствует о высокой степени автоматизации учета и, скорее всего, о том, что в компании внедрена ERP-система.

При использовании прямого метода составления отчета предполагается отражать непосредственные потоки денежных средств, которые поступили от покупателей, выплачены персоналу и т.д. Косвенный метод дает отражение только части денежных средств, не включает отражение валовых поступлений и расходов от основной деятельности.

Отчет о движении денежных средств прямым методом составить гораздо сложнее, чем косвенным. Для этого обычно требуются четко отлаженный процесс учета движения платежных документов, отработанный классификатор движения денежных средств. Косвенным методом чаще всего

¹ Шуклов Л.В. Специфика финансового анализа международной отчетности российских предприятий // Международный бухгалтерский учет. - 2012. - № 5.

составляют отчет вручную в электронных таблицах MS Excel¹. В отчете о движении денежных средств, составленном прямым методом, можно увидеть ту выручку предприятия, поступающую в форме денежных средств (это является очень актуальным, если часть дебиторской задолженности возможно погасить зачетом взаимных требований, или происходит задержка оплаты услуг предприятия от клиентов). При составлении отчета о движении денежных средств косвенным методом многие аналитические показатели, необходимые для прогнозирования развития предприятия, практически рассчитать очень сложно (или невозможно).

5. Анализ обоснованности выбора функциональной валюты учета. Международные стандарты дают предприятиям свободу и в выборе функциональной валюты учета, не ограничивая компании ведением учета только лишь в российских рублях². Для многих отечественные крупных холдинговых компаний выбор функциональной валюты вызывает определенные сложности, так как такие компании осуществляют активную внешнюю деятельность. В таких организациях валюта, которая оказывает существенное влияние на цену товара (услуги), в то же время отличается от валюты страны конкурента, диктующего формирование цен на аналогичные изделия (услуги). В этой связи для определения функциональной валюты необходимо использовать многофакторные модели и, оценивая удельный вес каждого из факторов, выбирать функциональную валюту. Оптимально выбранная функциональная валюта оказывает существенное влияние на финансовый результат компании.

В то же время, при проведении управленческого анализа необходимо учитывать и постоянно изменяющиеся факторы внешней среды, оказывающие влияние на состав, структуру и методы составления отчетности. Современные компании претерпевают постоянные изменения

¹ Модеров С.В. Анализ отчета о движении денег при вынесении суждения о работе компании // Международный бухгалтерский учет.- 2010. - № 2.

² Аникин П.А. Учет операций в иностранной валюте и валюта отчетности в соответствии с МСФО // МСФО и МСА в кредитной организации.- 2007. - № 2.

как в организационном плане, так и системе оценки финансово-хозяйственной деятельности, переходя от одной фазы своего развития к другой. В свою очередь меняется инструментарий и методы управленческого анализа. Это объясняется тем, что на разных фазах роста обычно используются различные методы привлечения капитала и управления финансами, следовательно, меняются и риски, с которыми сталкивается компания. Следовательно, значение различных финансовых коэффициентов, используемых для целей управленческого анализа, также неодинаково на разных этапах развития.

Представим трансформацию финансовых коэффициентов управленческого анализа на разных этапах развития компании (таблица 26).

Таблица 26 – Трансформация коэффициентов управленческого анализа на разных стадиях развития компании

Стадия развития	Экономические процессы, происходящие в компании	Аналитические коэффициенты, направления анализа
Начальный этап развития компании	Становление процессов стратегического развития	Коэффициенты ликвидности, показатели эффективности (рентабельности) использования оборотного капитала. Управленческий анализ внутренней информации по управлению оборотным капиталом.
Этап устойчивого развития	Централизация управления. Выделение центров ответственности. Разработка бюджетов	Показатели рентабельности, эффективности использования и ресурсов, природной производительности инвестиций. Показатели деловой активности. Внутренний анализ исполнения бюджетов
Выход на международные рынки	Привлечение внешнего финансирования (инвестиций). Разработка стратегии завоевания рынков сбыта.	Показатели эффективности стоимости и структуры капитала. Анализ кредитоспособности компании. Показатели финансовой устойчивости. Сравнительный анализ схем финансирования.
Последующие этапы развития	Долгосрочное стратегическое планирование. Совершенствование управленческих процессов.	Факторный анализ оценки финансового состояния компании. Разработка нестандартных коэффициентов и сбалансированных показателей.

На начальном этапе своего развития компании испытывают дефицит денежных средств, возможны риски нарушения обязательств перед контрагентами, а также ценовые риски. В этом ключе характерной чертой элементов управленческого анализа является преобладание показателей ликвидности, рентабельности (эффективности использования оборотного капитала), оборачиваемости дебиторской и кредиторской задолженности.

Для эффективного принятия управленческих решений в малом и среднем бизнесе важным является не столько агрегированный анализ этих показателей в целом по предприятию, сколько их детальный управленческий анализ по разным группам контрагентов¹: выявление клиентов со снижающейся величиной объема закупок, подсчет процента взыскания сомнительной задолженности, анализ сроков поставки и цен и их сравнение со среднерыночными, анализ номенклатуры поставок и поиск компонентов-заменителей, анализ «узких мест» в производственной цепочке и сокращение периода выполнения заказа.

На современном этапе развития компании немаловажную роль играют процессы финансового стимулирования работников и разработка системы мотивации к достижению стратегических целей компании. В этой связи экономически обоснована разработка внутренних регламентов, определяющих порядок мотивации персонала, как в материальном, так и в социально-психологическом плане.

В компаниях, находящихся на этапе устойчивого функционирования, внутренний контроль становится одной из движущих сил развития. Акцент в управленческом анализе следует делать на показателях рентабельности и эффективности использования ресурсов, приростной производительности инвестиций в разные виды ресурсов. Международная отчетность может являться базой для такого анализа, поскольку содержит достаточное количество раскрытий (финансовых и натуральных показателей) для того, чтобы оценить инвестиции в различные сегменты бизнеса и различные виды ресурсов, их отдачу и ее изменение от периода к периоду. На этом этапе все более востребованной становится прогнозная отчетность по МСФО. Кроме того, такую отчетность часто запрашивают различные финансовые институты, и ее подготовка упрощает процесс привлечения дополнительного финансирования.

¹ Гюлгюлян К.Г. Риск-менеджмент факторинговых операций - аспекты автоматизации // Факторинг и торговое финансирование. - 2009. - № 2.

Хотя прогнозная отчетность и является достаточно условной, она отражает намерения предприятия по ведению бизнеса, его бизнес-план. На ее основе можно судить о том, как уже фактические отклонения от бизнес-плана на текущем этапе развития повлияют в будущем на финансовые показатели предприятия и что будет в результате¹.

Этап выхода компании на международные рынки сопровождается анализом показателей оценки эффективности структуры капитала и ее стоимости. В этом ключе актуальной становится разработка систем аналитических коэффициентов, охватывающих финансовые и нефинансовые показатели, сбалансированные друг с другом². Причем большую часть таких коэффициентов можно рассчитать на основе отчетности, составленной по МСФО.

В обобщенном виде описанные выше инструменты тактического и стратегического управленческого анализа, классифицированные по отдельным направлениям, представлены на рисунке 34.

Таким образом, стандартные инструменты и процедуры управленческого анализа, а также удельный вес различных коэффициентов при принятии управленческих решений меняются в зависимости от этапа развития компании. Применение только стандартных подходов к управленческому анализу не обеспечивает достоверной оценки финансово-хозяйственной деятельности предприятия, так как многие современные компании подготавливают несколько комплектов отчетности для разных пользователей (налоговую, управленческую, международную), руководствуясь при этом разными стандартами (РСБУ и МСФО). При этом изменение учетных принципов существенно влияет на коэффициенты, характеризующие финансовое состояние и, как следствие на принятие управленческих решений.

¹ Саркисянц А. Финансовое моделирование в банках и компаниях // Бухгалтерия и банки. - 2011. - № 6.

² Крылов С.И. Сбалансированная система показателей - эффективный инструмент современного стратегического управленческого учета // Финансовый вестник: финансы, налоги, страхование, бухгалтерский учет. - 2011. - № 7.



Рисунок 34 - Технология тактического и стратегического управленческого анализа отчетности, подготовленной по РСБУ и МСФО

Представленная технология управленческого анализа, основанная на оценке качества применения принципов признания, раскрытия и измерения информации при подготовке отчетности, сравнительном анализе различных отчетных документов, анализе влияния выбранной функциональной валюты учета, а также на дифференциации аналитических коэффициентов в зависимости от стадии развития компании учитывает особенности многоплановости внутреннего анализа в целях аналитической поддержки принятия обоснованных управленческих решений.

4. МОДЕЛЬ ФОРМИРОВАНИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ С ИСПОЛЬЗОВАНИЕМ ПРИНЦИПОВ МСФО

4.1. Применение принципов МСФО в качестве методологической основы для формирования управленческой отчетности

В современных условиях все больше компаний используют принципы МСФО для формирования управленческой отчетности. Однако особенности международных стандартов накладывают некоторые ограничения на их использование для управленческих целей. Задачи управленческой и финансовой отчетности по международным стандартам имеют разноплановый характер, однако существует ряд вопросов, при решении которых применение МСФО при постановке системы управленческого учета достаточно полезно.

Использование МСФО в качестве стандартов для ведения управленческого учета является наиболее оправданным решением для многих. Не нужно заново заниматься созданием принципов и правил учета большинства хозяйственных операций, так как МСФО и их интерпретации способствуют упрощению проблем по регламентации и ведению учета.

Анализ экономической литературы позволяет сделать вывод о разновекторности развития принципов составления отчетности в России и в зарубежных странах, использующих международные стандарты (рисунок 35).

Принципы, которые изложены в отечественных стандартах, направлены на регулирование в первую очередь учетных процедур, а Принципы МСФО ориентированы в большей степени на процесс подготовки и представления отчетности. Управленческая отчетность определяется многими параметрами, но ее основной задачей является формирование такого пакета отчетности, который бы отражал структуру бизнеса и соответствовал информационным требованиям руководства.



Рисунок 35 - Развитие принципов составления отчетности по российским и международным стандартам

В соответствии с принципами МСФО цель финансовой отчетности - представлять информацию о финансовом положении (в виде баланса), результатах хозяйственной деятельности (отчет о движении денежных средств, о прибыли и убытках), об изменениях в финансовом положении (отчет о движении капитала), которая может быть полезна различным пользователям для принятия экономических решений. Для достижения этой цели финансовую отчетность необходимо формировать с учетом основополагающих допущений, а также ей должны быть присущи определенные качественные характеристики.

Большинство принципов МСФО можно перенести на управленческую отчетность, однако международные стандарты следует воспринимать только как платформу, так как особенности МСФО накладывают некоторые ограничения на их использование для целей управленческого учета. Проанализируем содержание Принципов подготовки и представления финансовой отчетности по МСФО в контуре перспектив их использования для управленческой отчетности (Приложение 8).

Требование МСФО - обособление экономических единиц выражается в менее категоричной форме. Это связано с уходом международных стандартов от юридического основания признания активов. Если обратиться к термину «активы», отраженному в Принципах, то можно убедиться, что основание для признания актива - наличие у предприятия «контроля» над таким активом, а не только присутствие формальных юридических прав, разрешающих им владеть и распоряжаться¹.

Основной способ достижения непрерывности деятельности - это наличие безопасных условий для ведения бизнеса. В период рыночных отношений организация должна самостоятельно принимать управленческие решения в условиях неопределенности внешней среды и внутренних противоречий. Все это обосновывает возникновение рисков, которые вызваны отклонениями между фактическими результатами и плановыми.

В соответствии с МСФО происходит признание результатов операций по факту их совершения, а не при поступлении (оплате) денежных средства (их эквивалентов) - принцип начисления. Такие результаты могут быть отражены в учетных записях и включены в финансовую отчетность тех периодов, к которым они относятся (п.22 Принципов). Российская практика определяет порядок признания расходов с обязательным условием - оформить необходимую документацию, предусмотренную нормативными актами. Зачастую такой порядок не позволяет отечественным организациям учесть все операции, которые относятся к конкретному периоду, что, как правило, приводит к появлению значительных отклонений в финансовых результатах.

Качественные характеристики в МСФО (п. 24 Принципов) – это атрибуты, делающие представляемую информацию в отчетных формах полезной для пользователей. Рассмотрим более подробно некоторые качественные характеристики управленческой отчетности, ориентированной на международные стандарты.

¹ Различия между МСФО и российской системой бухгалтерского учета // Новая бухгалтерия. – 2006. - № 12.

В международных стандартах информация признается уместной в том случае, если дает возможность оказывать влияние на экономические решения потребителей, тем самым помогает им оценить события прошлого, настоящего и будущих периодов, а также подтверждает, либо корректирует, ранее совершенные ошибки. Уместность информации предполагает ее полезность для тех действий, для которых она предназначалась, в целях обеспечения получения желаемого результата. Степень уместности передаваемой информации зависит от целей конкретного человека, т.е. значительная часть информации используется несколькими лицами для принятия ими решений. Для целей управленческого учета необходимо учитывать реакцию пользователей информации относительно полученных данных независимо от расхождения по их поводу отдельных лиц. Согласно МСФО уместность информации раскрывается более подробно через две дополнительные характеристики - существенности и своевременности.

В международных стандартах критерий существенности раскрыт через два аспекта: возможность пренебречь маловажными событиями и отражать все важные события. Информация является существенной в том случае, если факт ее отсутствия или неправильной оценки влияет на решения пользователей, которые они принимают на основе финансовой отчетности. Российские нормативные акты содержат числовой критерий существенности, равный 5 % соответствующих итогов. Это значит, что показатели считаются существенными, если их удельный вес в общем итоге данных не менее 5%. Когда определяется существенность показателя управленческой отчетности, применение количественного критерия не решит проблему. Необходимо учитывать характерные особенности показателей, а также их значимость для целей обоснования управленческих решений.

Своевременность является характеристикой уместности. Это означает включение без задержки всей значимой информации в финансовую отчетность, которая вовремя предоставлена пользователям для принятия экономических решений.

Принцип сопоставимости показателей управленческой отчетности предполагает возможность пользователей сопоставлять отчетность за разные периоды, сравнивать отчетность нескольких компаний. Соблюдение этого принципа необходимо для возможного определения направления экономического развития предприятия, но с другой стороны существует необходимость сравнения предприятий между собой. С этой целью при составлении финансовой отчетности необходимо раскрытие учетной политики организации, изменение в ней, а также отражение оценки в стоимостном выражении значимых последствий этих изменений.

Достоверность определяется свойством информации, которое предполагает ее свободу от ошибочных данных и пристрастности. Важное свойство достоверности: пользуясь одними и теми же данными, различные эксперты могут прийти к одним и тем же выводам. Достоверность обеспечивается тем, что информация, которая будет использована для ее составления, формируется в соответствии с правилами и принципами, установленными законодательством по бухгалтерскому учету.

Принцип преобладания сущности над формой в МСФО относится к основополагающим допущениям: операции и события необходимо учитывать и представлять соответственно с их сущностью и экономическими реалиями, а не только по их юридической форме (п.35 Принципов). Для управленческих целей, в случае наличия противоречий между экономическим и юридическим осмыслением хозяйственного факта, следует отступить от юридических норм и оказать предпочтение содержанию экономическому с целью формирования информации, отвечающей критерию достоверности.

Таким образом, наиболее благоприятный эффект будет иметь применение принципов МСФО для составления управленческой отчетности в организациях, где собственник не имеет в руководстве компании своих представителей и вынужден довольствоваться той информацией, которая получена из финансовой отчетности.

При подготовке управленческой отчетности современные организации сталкиваются с проблемой отсутствия общих требований к формированию системы показателей в отчетных формах, а также отсутствует информационная база для их расчета. Это затрудняет разработку Положения по формированию управленческой отчетности, а также создание программных продуктов, позволяющих автоматизировать процессы составления управленческой отчетности.

Управленческая отчетность для каждого предприятия является уникальным продуктом, содержащим свои специфические особенности. Но при всей своей фрагментарности, данные такой отчетности можно систематизировать по единым правилам. В отдельные группы можно объединить показатели, которые характеризуют следующие объекты управленческого учета:

- 1) данные о ресурсах предприятия (трудовых, внеоборотных и оборотных активах);
- 2) о капитале и резервах, краткосрочных и долгосрочных обязательствах;
- 3) о хозяйственных процессах, совершаемых организацией, ее доходах и расходах;
- 4) о результатах текущей, финансовой и инвестиционной деятельности.

Отчетные показатели для каждой группы определяются в зависимости от специфики хозяйственной деятельности организации.

Вопрос о создании информационной базы для управленческой отчетности, освещаемый в современных публикациях, не рассматривает подготовку управленческой отчетности как неотъемлемую и заключительную стадию учетного процесса. Также не прослеживается связь отчетных показателей с учетными данными. В связи с этим, возникает необходимость определить источники данных, чтобы получить каждый показатель управленческой отчетности, так как в противном случае процесс ее создания будет не упорядоченным, а фрагментарным, т.е. будет

изолирован от учетных процессов, от процесса выработки планов, составления смет, нормативов, норм, ключевых показателей.

Для создания информационной базы управленческой отчетности, ориентированной на международные стандарты, необходимо использовать всю учетную, плановую, финансовую и другую информацию о деятельности организации, а также требования МСФО к содержанию, форме и структуре отчетности. Модель формирования информационной базы управленческой отчетности, ориентированной на международные стандарты финансовой отчетности, представлена на рисунке 3б.

В информационную базу управленческой отчетности включаются как первоначальные сведения о фактах хозяйственной деятельности, отраженные в первичных бухгалтерских документах, так и показатели бухгалтерского, статистического и оперативного учета, полученные путем систематизации и обобщения первичной информации.

При необходимости в управленческую отчетность возможно включение полезной для управленческих решений информации статистического учета. Составная часть управленческой отчетности - это сведения оперативного учета, которые используются для того, чтобы оперативно управлять хозяйственными процессами и влиять на их результаты¹.

Критерием для того, чтобы оценить выполнение планов, соблюдение норм и лимитов по расходованию ресурсов, нормативам загрузки мощностей, по контролю за результатами деятельности может служить представляемая в отчетности информация (плановая и нормативная).

Маркетинговая информация, которая включена в состав управленческой отчетности дает характеристику состояния товарных рынков, уровня конкуренции, доли рынка, контролируемой организацией, динамики цен на товары и др. Финансовая информация содержит сведения,

¹ Юдина Л.Н. Управленческая отчетность организации // Экономический анализ: теория и практика. – 2007. - № 15.

характеризующие динамику курсов ценных бумаг и иностранных валют, изменение процентных ставок по банковским кредитам и др.¹



Рисунок 36 - Информационная база управленческой отчетности, ориентированной на требования МСФО

Анализ экономической литературы позволяет выделить ряд факторов, учитываемых при построении системы управленческой отчетности в организации (таблица 27).

В соответствии с практикой ведения управленческого учета на отечественных предприятиях, вся управленческая отчетность может быть разбита на три блока:

1) отчетность, отражающая финансовое положение, результаты деятельности и изменение финансового положения организации (составление

¹ Юдина Л.Н. Управленческая отчетность организации // Экономический анализ: теория и практика. – 2007. - № 15.

бюджета доходов и расходов (БДР), смет расходов подразделений, производственных планов, бюджета движения денежных средств (БДДС), платежного календаря, инвестиционного плана и пр.);

Таблица 27 – Факторы, учитываемые при построении системы управленческой отчетности в организации

Факторы	Функциональное назначение
Формализация ключевых целей	Обеспечение реализации стратегии на основе ключевых целей и контроля за выполнением подразделениями компании ключевых показателей эффективности.
Отражение в управленческой отчетности показателей стратегических целей	Позволяет оценить вклад подразделений в достижении стратегических целей компании и определить ответственных за исполнение ключевых показателей.
Мониторинг ключевых показателей	Управленческая отчетность должна соответствовать требованиям менеджеров компании: информировать об изменениях в финансах, представлять информацию для анализа в требуемых аналитических разрезах, в том числе на основе ожидаемых данных.
Единообразие методик расчетов и форматов отчетов	Применение унифицированных форматов управленческой отчетности и единообразия методик позволяет соблюдать принципы актуальности, полноты, достоверности и сопоставимости данных различных подразделений.
Адаптация форм управленческих отчетов к требованиям менеджеров компании	Соблюдение данного требования предполагает простоту и наглядность представления управленческой информации, что повышает уровень восприятия и позволяет снизить время для принятия решений. Информация должна быть структурирована и обладать определенной логикой построения. Уровень детализации данных должен соответствовать запросам конкретных пользователей.
Возможность проведения сравнительного анализа с другими компаниями	Систематическое выявление изменений в состоянии рынка и конкурентного положения компании позволит улучшить стратегическое управление и повысить эффективность принимаемых оперативных решений по корректировке текущей деятельности.
Интеграция управленческой информации с отчетностью для внешних пользователей	Интегрированные отчеты, содержащие управленческую информацию и предназначенные для внешних пользователей (государственных органов, акционеров, потенциальных инвесторов, кредиторов и т.п.), в значительной степени повысят прозрачность хозяйственной деятельности организации, что будет способствовать повышению ее конкурентоспособности инвестиционной привлекательности.

2) отчетность о ключевых показателях деятельности;

3) отчетность, отражающая исполнение бюджетов (составление отчета о движении денежных средств (кэш-флоу), отчета о доходах и расходах, отчета о произведенных капитальных вложениях и др.).

Являясь одним из основных элементов управленческого учета, система управленческой отчетности позволяет руководству, с одной стороны, в понимании пределов своих возможностей получения нужных сведений от исполнителей, а также узнать возможности технической и информационной служб, а с другой – в получении этих сведений, которые имеют вид, удобный для пользования и принятия управленческих решений. Отчетность должна давать возможность быстро совершать обзор и оценку фактических результатов, рассчитывать их отклонения от намеченных целей, определять недостатки настоящего времени и будущего, выбирать оптимальные варианты управленческих решений.

Важным фактором, влияющим на результативность работы всей управленческой системы, являются сроки предоставления и периодичность управленческой отчетности, которые определяются компанией самостоятельно. Одним из общих критериев по выбору периодичности составления отчетности является требование своевременности принятия управленческих решений, т.е. способность управленческих решений на начальном этапе препятствовать развитию негативных тенденций или способствовать развитию тенденций позитивных.

Условно выделим следующие стандартные временные периоды, являющиеся базовыми для процесса организации учета и предоставления отчетности в компании, в частности составление: краткосрочной отчетности, среднесрочной отчетности, периодической (стратегической или долгосрочной) управленческой отчетности.

Главными отличиями управленческой отчетности от бухгалтерской являются следующие: степень детализации (управленческая отчетность содержит более подробную аналитическую информацию); способы группировки данных (данные управленческой отчетности группируются по принципам, которые отличаются от бухгалтерских); степень точности

информации (оперативные управленческие отчеты допускают определенную погрешность при использовании приблизительных данных)¹.

Внутренняя управленческая отчетность может быть классифицирована по различным признакам: в соответствии с объемом информации, видами деятельности, содержанием, форматом, уровнем и частоте представления (рисунок 37)².



Рисунок 37 - Классификация внутренней управленческой отчетности

Ныне действующая в современных отечественных организациях система сводок, справок, рапортов и отчетов, как правило, имеет крайне фрагментарный и неэффективный характер, а также не соответствует требованиям, которые предъявляются к процессу информационного обеспечения для принятия экономических решений (полнота информации, ее сопоставимость, оперативность, точность, краткость, целесообразность и

¹ Лысенко Д. Управленческая отчетность // Аудит и налогообложение. – 2009. - № 3.

² Адамов Н., Адамова Г. Внутренняя управленческая отчетность: принципы, виды и методы составления // Финансовая газета. Региональный выпуск. – 2007. - № 30.- С.24.

т.п.). Помимо этого, отсутствуют конкретные формы аналитических отчетов. Требуется корректировка иерархия отчетных форм для различных уровней управления. Также необходимо наличие подробного регламента по составлению аналитических отчетов в периодическом режиме для различных пользователей. В связи с этим представляется целесообразным создание оптимальной системы управленческой отчетности в соответствии с принципами МСФО для нужд управленцев высшего и среднего звена (рисунок 38).

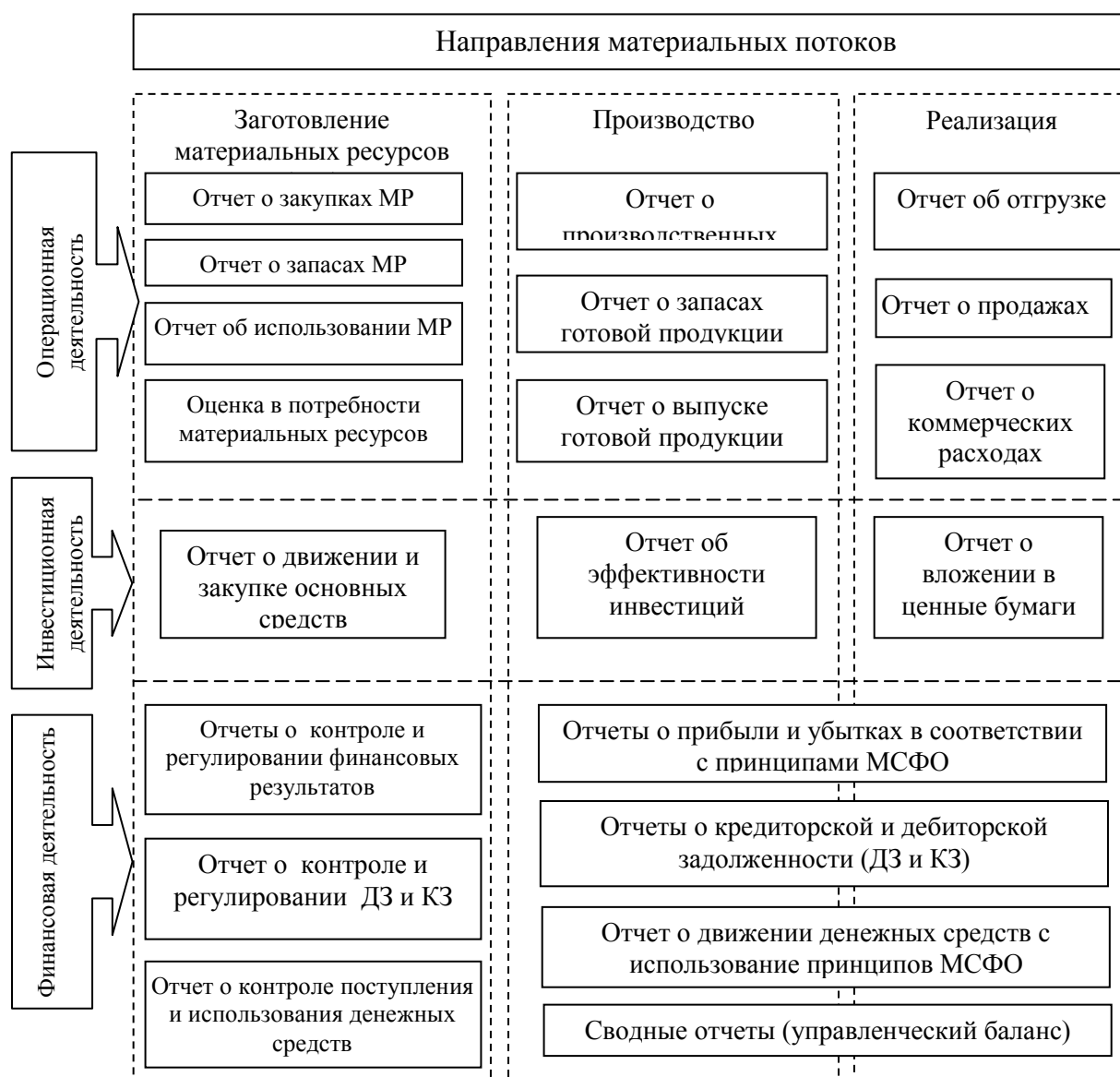


Рисунок 38 - Направления формирования управленческой отчетности в системе управленческого учета, ориентированного на МСФО

Таким образом, управленческая отчетность каждого предприятия индивидуальна. В целом, подготовка управленческой отчетности в соответствии с принципами МСФО имеет большое значение для современных организаций. Такая отчетность позволяет в значительной степени детализировать отчетные данные по структурным подразделениям компании, соблюдается принцип иерархичности отчетности, а также учитываются основные принципы международных стандартов: полезность, экономичность, краткость и др. Все это способствует существенному повышению эффективности работы отечественных компаний и имеет особую актуальность и значимость в современных условиях жесткой конкурентной борьбы.

4.2. Этапы формирования управленческой отчетности с использованием принципов международных стандартов финансовой отчетности

Каждая организация при разработке управленческой отчетности ориентируется, как правило, на потребности в информации управленческого свойства. С одной стороны, руководство компании не может принимать взвешенные решения из-за отсутствия всей информации. С другой стороны, в случае избытка информации, менеджеру становится трудно выделять самые важные данные, которые могут оказать значимое влияние на развитие организации.

В большинстве компаний для составления управленческой отчетности используются бухгалтерские данные и информация из оперативных отчетов подразделений компании. Как известно, система управленческого учета организации целиком и полностью зависит от специфики предприятия, информационных потребностей его менеджмента, особенности бизнес-процессов и финансовой структуры. Отчасти поэтому в отношении управленческого учета не существует единых правил и форм отчетности. В

связи с этим разработка этапов формирования отчетности (пошаговой последовательности подготовки отчетных форм) для управленческих целей становится особенно актуальной.

Этапы формирования управленческой отчетности с использованием принципов МСФО представлены на рисунке 39.



Рисунок 39 - Этапы формирования управленческой отчетности с использованием принципов МСФО

Рассмотрим некоторые этапы формирования основных форм управленческой отчетности более подробно.

После исследования общих требований к составлению отчетности в соответствии с МСФО, которые были рассмотрены выше, переходим к следующему этапу – разработке основных форм управленческой отчетности (управленческого баланса по видам деятельности, управленческого отчета о доходах и расходах, управленческого отчета о движении денежных средств).

На сегодняшний день Совет по стандартам финансовой отчетности США (FASB) и Совет по МСФО (IASB) проводят работы над проектом по совершенствованию финансовой отчетности. Цель данного проекта - разработка модели, способствующей по-новому формировать и раскрывать информацию в финансовой отчетности, при применении которой инвесторами, кредиторами и другими пользователями отчетности появится возможность лучшего понимания текущего и прошлого финансового положения организации; выяснения того, каким образом инвестиционная, операционная и иная деятельность способствовала изменениям в финансовом положении организации; использования информации финансовой отчетности (в совокупности с информацией, полученной из других источников) для того, чтобы оценить величину, время и вероятность будущих денежных потоков организации¹.

В вышеназванном проекте новых форм отчетности необходимо соблюдение следующих принципов²:

- принцип когерентности: отчетность позволяет своему адресату сопоставлять информацию, проистекающую из различных разделов отчета. Сопоставимость информации - определяющая цель для всех инструментов и технологий отчетности;

- принцип дезагрегирования: вынесение на первый план классификации статей, которая будет содействовать прогнозированию пользователем отчетности поступления будущих денежных потоков. Для того, чтобы повысить прогнозную значимость информации необходимо раздельное представление различных с экономической точки зрения операций;

- принцип ликвидности (финансовой гибкости): на основе представленной в отчетности информации пользователь должен уметь сделать вывод о способности компании выполнять свои финансовые

¹ Discussion Paper. Preliminary Views on Financial Statement Presentation. IASCF, 2008.

² Вулферт И. Новый формат международной отчетности // Бизнес и Банки. - 2010. - № 5.

обязательства и использовании представившихся инвестиционных возможностей.

При разработке основных форм управленческой отчетности автором предпринята попытка интегрировать вышеназванные принципы МСФО, которые необходимо соблюдать при составлении финансовой отчетности, с целями управленческого учета. Создание управленческой отчетности организации, отвечающей требованиям международных стандартов, необходимо начинать с разработки форм отчетности, содержащей ключевые показатели, характеризующие финансовое состояние компании. Необходимо выделить три основные формы:

- управленческий баланс по видам деятельности;
- управленческий отчет о доходах и расходах;
- управленческий отчет о движении денежных средств.

Создавая вышеперечисленные формы управленческой отчетности, нужно четко разграничить функциональные отчеты подразделений и сведения, подготавливаемые в целом по компании. В зависимости от того, какая аналитика и какие данные потребуются для составления главных отчетных форм, будут сформированы оперативные отчеты по подразделениям.

Рассмотрим процесс формирования управленческого баланса более подробно. В российских организациях используются различные подходы к представлению данных во внутренней управленческой отчетности. Относительно управленческого баланса не существует единой методики и формы составления данного отчета, и большинство компаний по-прежнему ориентируются на утвержденную Минфином России форму № 1 или на требования МСФО 1 «Представление финансовой отчетности». Но для управленческих целей баланс, сформированный для внешних пользователей, нуждается в доработке. В частности, необходимо добавить нужные строки, детализировать данные, сгруппировать несущественные статьи.

Немаловажную роль играет связь баланса с другими отчетными формами (например, с отчетом о движении денежных средств, с отчетом о финансовых результатах). Для того чтобы состыковать данные баланса с другими формами отчетности, необходимо проводить многочисленные вычисления с использованием формул, ссылающихся на отдельные строки баланса. Помимо этого разделы баланса слабо связаны с объектами управления (видами деятельности, центрами ответственности). Таким образом, собранные в балансе данные понятны лишь работникам финансовых служб, а не менеджерам, ответственным за принятие управленческих решений¹.

В целях ведения управленческого учета по международным стандартам обратимся к требованиям МСФО, предъявляемым к отчетности.

МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» содержит определенные требования о наборе так называемых минимальных линейных статей бухгалтерского баланса и говорит о том, что, если у организации определен вид актива или обязательства составляет существенную сумму, то она должна их представить отдельной строкой. В основных статьях баланса (пар. 68 МСФО (IAS) 1) отражаются данные по остаткам: основных средств; инвестиционного имущества; нематериальных активов; финансовых активов; инвестиций, учитываемых по методу долевого участия; биологических активов; запасов; дебиторской задолженности; денежных средств (их эквивалентов); торговой и прочей кредиторской задолженности; оценочных обязательств; финансовых обязательств; обязательств и активов по налоговым платежам; отложенных налоговых обязательств (налоговых активов); капитала и резервов, относящихся к владельцам собственного капитала.

ПБУ 4/99 (п.20) содержит перечень статей, которые должен содержать российский бухгалтерский баланс. Требования МСФО и ПБУ во многом

¹ Вихров А. Управленческий баланс, который будет понятен топ-менеджменту компании // Финансовый директор. - № 7-8 (96). – 2010 г.- С.16-17.

похожи. В перечне статей, содержащимся в п.20 ПБУ 4/99 нет таких, которые нельзя было бы раскрыть в отчетности по МСФО. Также пар. 69 МСФО (IAS) 1 разрешает для более полного представления финансового положения компании вводить в состав бухгалтерского баланса дополнительные статьи, разделы и промежуточные показатели. Такое же требование содержит и п.11 ПБУ 4/99. Таким образом, данное положение можно использовать для составления управленческого баланса.

МСФО определяет два способа представления статей баланса. Первый способ – разделение активов и обязательств на оборотные и внеоборотные (текущие и долгосрочные). Второй способ – расположение статей по мере убывания или возрастания ликвидности. Дифференциация активов и пассивов по степени ликвидности показана на рисунке 40.

Согласно МСФО для предприятий реального сектора экономики принято деление активов и обязательств на текущие и долгосрочные, что, на наш взгляд, соответствует видам деятельности (операционной, финансовой и инвестиционной) и отвечает потребностям управленческого учета.

Под операционной деятельностью понимается деятельность, которая создает доход путем взаимосвязанного использования ресурсов предприятия и с применением знаний сотрудников и менеджеров. Финансовая отчетность в разделе «операционная деятельность» должна отражать активы и обязательства, используемые и возникающие в ходе повседневной хозяйственной деятельности со всеми их изменениями¹.

В разделе «инвестиционная деятельность» могут быть отражены финансовые вложения, операции, связанные с покупкой и продажей финансовых вложений, проценты к получению и дивиденды, операции по покупке и продаже нефинансовых инвестиционных активов (инвестиции в недвижимость), суммы вкладов в уставные капиталы других организаций и т.п.

¹ Шигаев А.И. Совершенствование модели финансовой отчетности по МСФО // Международный бухгалтерский учет. – 2010. - № 16 (148). – С.10.



Рисунок 40 - Структурная дифференциация активов и пассивов компании по степени ликвидности

Финансовая деятельность – это, прежде всего, деятельность, связанная с привлечением и возвратом финансовых ресурсов, которая осуществляется с целью финансирования хозяйственных операций.

Подготовить управленческий баланс в соответствии с принципами МСФО, используя традиционную форму № 1, утвержденную Минфином России, можно с помощью следующих этапов:

- структурирование разделов баланса по видам деятельности – инвестиционная, текущая (операционная) и финансовая;
- выделение аналитики по внутренним (внутригрупповым, внутрихолдинговым) расчетам по основным статьям: «Запасы», «Дебиторская задолженность», «Кредиторская задолженность»;

- составление расшифровок к статьям баланса.

Таким образом, преобразования помогут увязать баланс с другими формами отчетности, в частности с отчетом о движении денежных средств, и обеспечить прозрачность отчетности. Представим структуру управленческого баланса с использованием принципов МСФО, т.е. с разграничением разделов баланса по видам деятельности (инвестиционной, текущей (операционной) и финансовой) (рисунок 41).

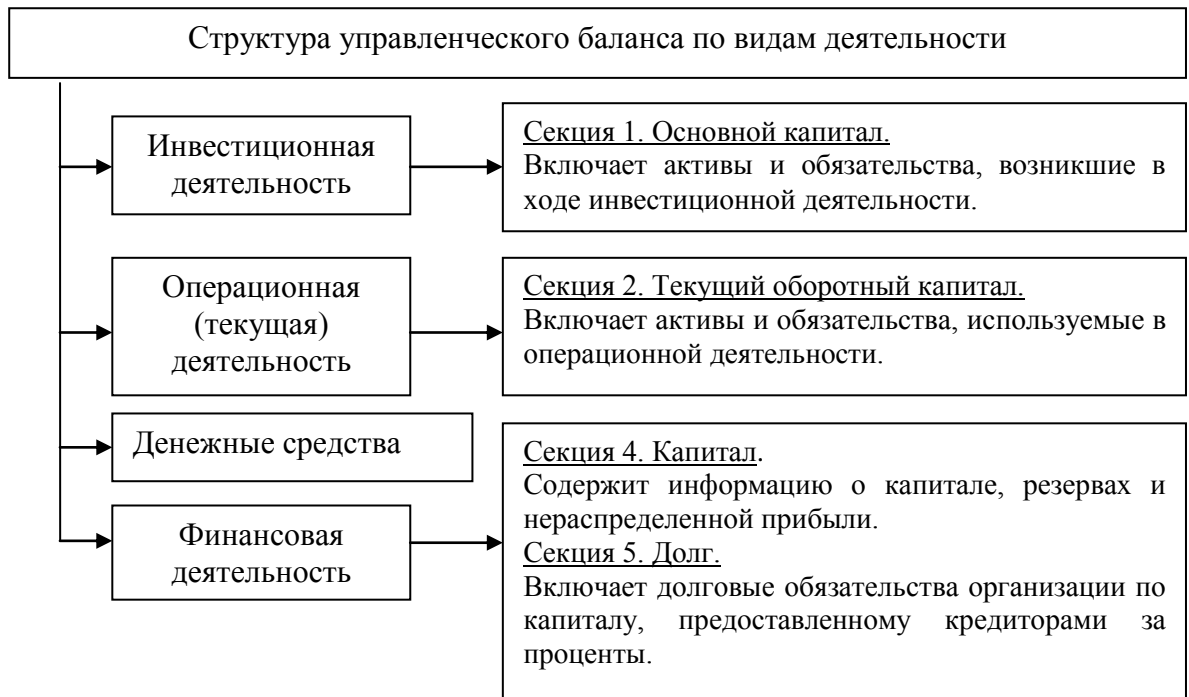


Рисунок 41 - Структура управленческого баланса по видам деятельности

В предлагаемом управленческом балансе финансовая деятельность отражается двумя блоками (капитал и долг), что позволяет отдельно анализировать заемные и собственные средства. Также в отдельную строку выделяется статья «Денежные средства».

Заполнение строк управленческого баланса не вызывает затруднений, например, статья «Запасы» относятся к текущей деятельности, а «Незавершенное строительство» - к инвестиционной. Если при сопоставлении строк баланса прямой связи не прослеживается, то статья относится к той деятельности, к которой были бы отнесены платежи,

влияющие на эту статью, при составлении отчета о движении денежных средств.

В случае, если некоторые строки невозможно охарактеризовать однозначно (например «Кредиторская задолженность перед поставщиками и подрядчиками», с которой может быть связана как текущая деятельность, так и инвестиционная), то возможно разделение данной статьи на составляющие («Текущая кредиторская задолженность перед поставщиками и подрядчиками» и «Инвестиционная кредиторская задолженность перед поставщиками и подрядчиками») и соответственное их распределение по структуре управленческого баланса¹. Такое разделение возможно на основе аналитических признаков, присваиваемых контрагентам, так как поставщиками по текущей и инвестиционной деятельности выступают, как правило, разные компании.

Таким образом, можно предложить модель трансформации бухгалтерского баланса, составленного в соответствии с требованиями РСБУ, в формат управленческого баланса по видам деятельности, ориентированного на требования МСФО (рисунок 42).

Полученный управленческий баланс содержит информацию, сгруппированную по видам деятельности (инвестиционной, операционной и финансовой), что позволяет соотносить статьи данного отчета с результатами деятельности структурных подразделений (центров ответственности).

Рассмотрим процесс трансформации отчета о финансовых результатах в формат управленческого отчета о доходах и расходах с использованием принципов МСФО. С принятием новой редакции международного бухгалтерского стандарта (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» с 01.01.2009 г. наиболее существенные изменения затронули отчет о прибылях и убытках. Теперь организация должна представлять все статьи, отражающие доходы и расходы по отчетному периоду либо в одном отчете о совокупном

¹ Вихров А. Управленческий баланс, который будет понятен топ-менеджменту компании // Финансовый директор, 2010. -№ 7. – С.19.

доходе (statement of comprehensive income), либо в двух отчетах: первый отчет показывает компоненты прибыли или убытков (отдельный отчет о прибылях и убытках), второй отчет должен начинаться с прибыли или убытка и показывать компоненты прочего совокупного дохода (отчет о совокупном доходе). Единый отчет о совокупном доходе содержит наибольшее количество информации, необходимой не только для получения сведений о финансовом результате, но и для анализа доходов и расходов в целях управленческого учета.

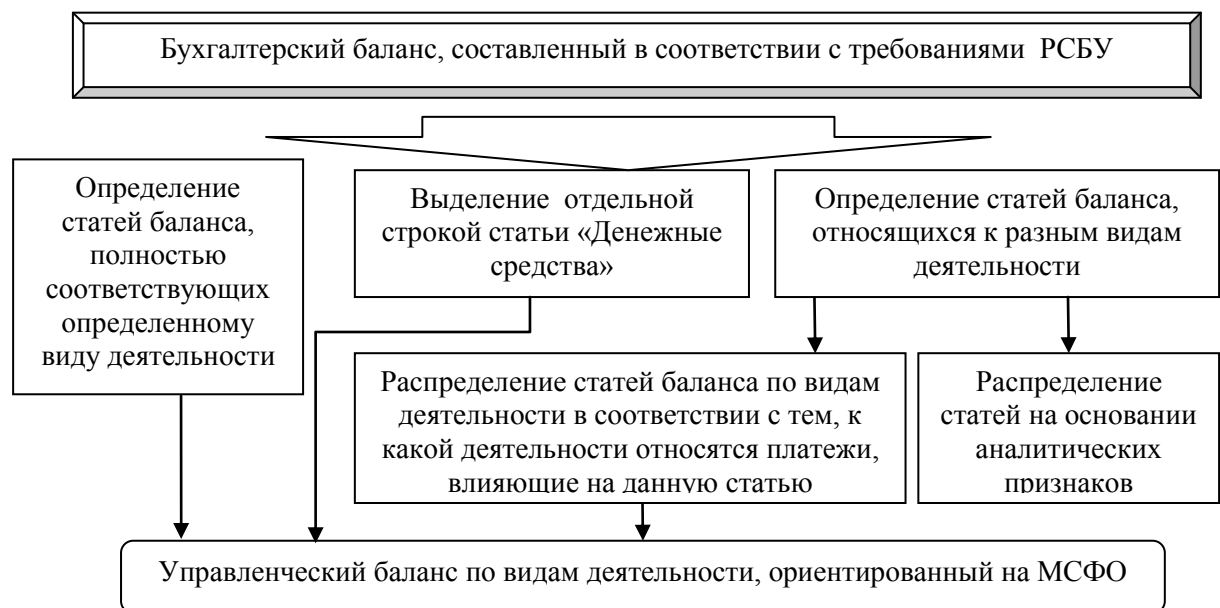


Рисунок 42 - Модель трансформации баланса, составленного в соответствии с РСБУ, в формат управленческого баланса по видам деятельности, ориентированного на МСФО

На сегодняшний день, несмотря на сближение российской модели учета и МСФО, по-прежнему остаются существенные различия в правилах ведения учета, составления отчета о финансовых результатах и его структурному содержанию. Одной из особенностей отчета о финансовых результатах, составленного по российским стандартам, является безальтернативный характер классификации издержек. Отчет о финансовых результатах является достаточно компактной формой, поэтому для

формирования аналитического отчета возникает необходимость увеличивать количество статей, дополнять их различными расшифровками.

В соответствии с МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» компания может представлять отчет о совокупном доходе (до 01.01.2009 – отчет о прибылях и убытках), используя ресурсную либо функциональную классификацию расходов. Ресурсная классификация (nature of expense) отражает сведения об источниках формирования затрат на производство продукции (суммы амортизации, убытков от обесценения, расходов на зарплату и социальные нужды, материальных затрат). Функциональная (целевая) классификация (function of expense) показывает направление ресурсов, цели произведенных затрат (суммы административных, коммерческих расходов, себестоимости продукции). Структура отчета о прибылях и убытках в соответствии с принципами функциональной и ресурсной классификацией расходов представлена на рисунке 43.

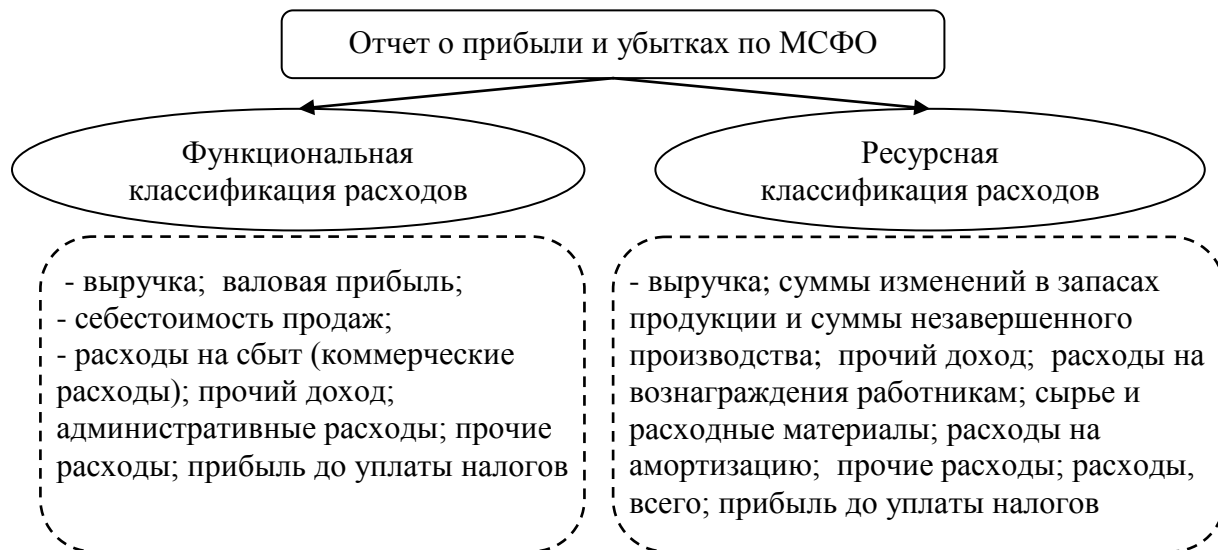


Рисунок 43 - Структура отчета о прибыли и убытках по МСФО

Организация может самостоятельно выбирать форму отчета, однако в соответствии с пар. 93 МСФО (IAS) 1, если он составляется по функциям расходов, то классификация затрат по ресурсам должна раскрываться в примечаниях. Таким образом, в стандарте подчеркивается важность

ресурсной классификации. Заметим, что каждый из названных методов имеет ряд преимуществ и недостатков (рисунок 44).



Рисунок 44 - Преимущества и недостатки отчета о прибыли и убытках, составленного с применением ресурсной и функциональной классификацией расходов

В российском учете отчет о финансовых результатах похож на отчет по МСФО с применением функциональной классификации. Эта форма утверждена ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» и приказом № 67н «О формах бухгалтерской отчетности организации».

Отчет о финансовых результатах содержит статьи, которые относятся к результатам деятельности организации. В МСФО (IAS) 1 определен перечень основных статей, необходимых для включения в вышеназванную форму отчетности. Этот перечень не является окончательным и носит рекомендательный характер. Сравнительный анализ показателей данной формы отчетности согласно РСБУ и МСФО представим на рисунке 45.

Так как деятельность организаций отличается характером, видами, стабильностью, предсказуемостью, рисками операций и событий, то своим содержанием и представлением его составных элементов отчет о прибыли и

убытках предоставляет возможность по раскрытию результатов работы и составлению прогноза будущих выгод.

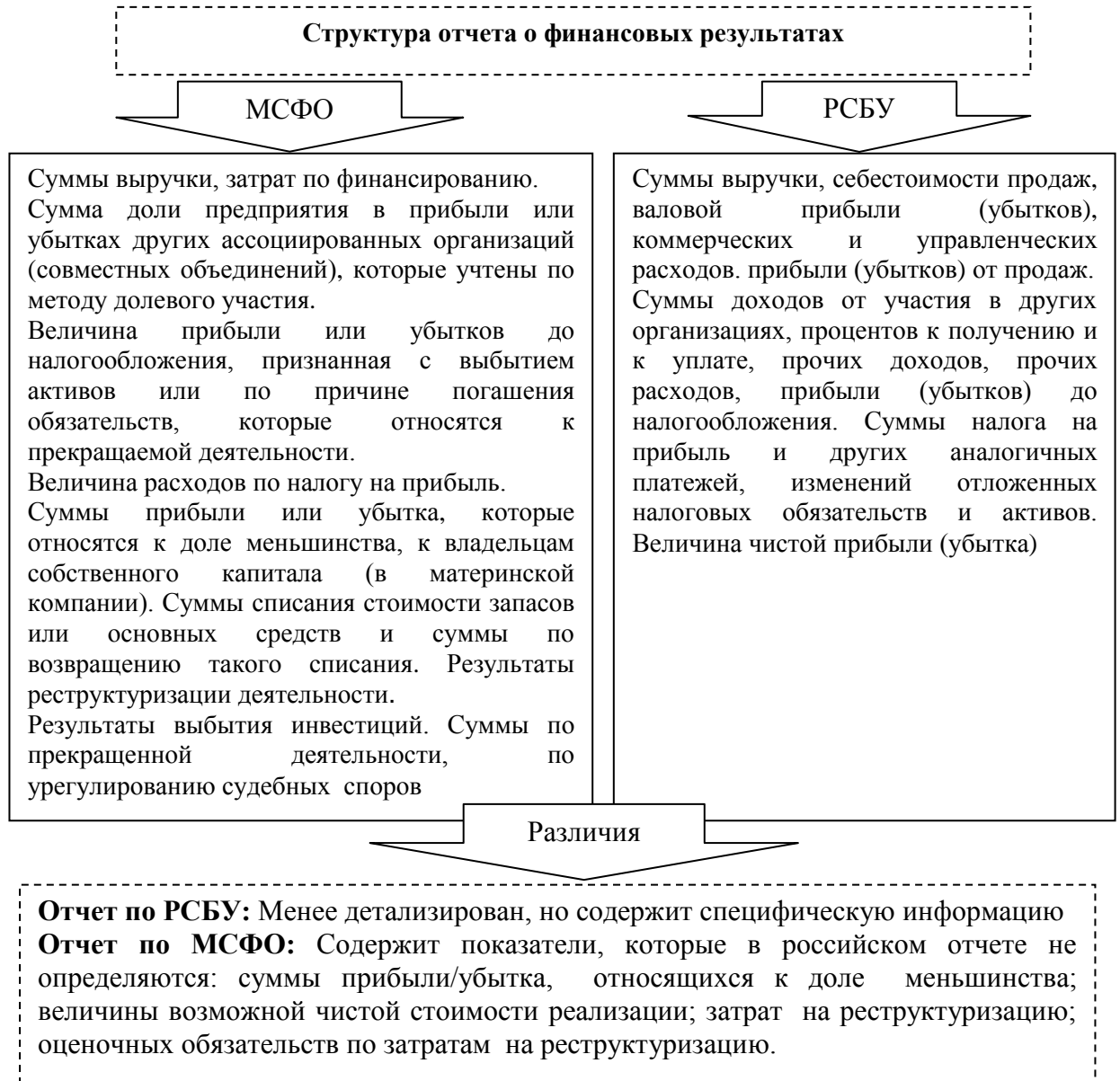


Рисунок 45 - Сравнение состава показателей Отчета о финансовых результатах по российским и международным стандартам

Следовательно, в этом отчете в соответствии с МСФО 1 «Представление финансовых отчетов» возможно включение дополнительных статей, промежуточных сумм и заголовков. Эти элементы также могут быть включены в рассматриваемый отчет по требованию отдельных стандартов МСФО или необходимостью для представления информации, отвечающей требованиям достоверности и полезности для внутренних и внешних

пользователей финансовой отчетности: инвесторов, работников компании, заимодавцев, поставщиков и прочих торговых кредиторов, покупателей, правительственных органов, общественности.

Помимо этого возможно изменение названий и порядка расположения статей отчета о финансовых результатах, если есть такая необходимость для того, чтобы представить более ясную картину результатов деятельности. Такой разновариантный подход к классификации издержек позволяет повысить степень аналитичности информации, представленной в отчете, сделать ее более пригодной для анализа и принятия управленческих решений.

Составляя управленческий отчет о доходах и расходах, финансовые службы, в отличие от аналитического баланса (статьи которого уплотняют или агрегируют), стремятся увеличить количество показателей, отражающих финансовый результат. Это обусловлено тем фактом, что заработанная за период прибыль – это новый капитал организации (собственный источник образования хозяйственных средств).

В отечественном отчете в обязательном порядке выделяют валовую прибыль, величину прибыли от продаж, прибыли до налога и чистую прибыль. Каждый из этих показателей имеет свое значение и свои особенности. Но этой информации, как правило, недостаточно для детального анализа финансовых результатов отчетного периода. Именно поэтому в отчетах зарубежных компаний помимо перечисленных показателей широко используются и другие показатели: прибыли до вычета процентов и налогов – EBIT (Earnings before Interest and taxes) и прибыли до вычета процентов, суммы налогов и амортизации – EBITDA (Earnings before Interest, taxes, deprecations and amortizations). Данные показатели используются руководством компании для того, чтобы определять брутто-прибыль за период, получаемую за счет всех источников финансирования до основных вычетов, уменьшающих налоговую прибыль. Такая информация полезна финансовому менеджменту компании для определения реальных

финансовых результатов без учета на них амортизационных отчислений, выплачиваемых процентов по кредитам, налогообложения прибыли¹.

Для расчета показателя EBITDA на основе российского отчета о финансовых результатах, необходимо произвести дополнительные расчеты по очистке от амортизации статьи себестоимости, управленческие расходы и другие статьи, в которых она может содержаться при составлении отчета с использованием функциональной классификации расходов.

Таким образом, отмеченные различия в правилах формирования отчета о финансовых результатах ограничивают возможности финансового менеджмента российских компании в анализе реальных возможностей организации, что влияет на принятие управленческих решений.

Отмеченные проблемы можно решить с помощью управленческого отчета о доходах и расходах с использованием принципов МСФО, в структуре которого можно выделить промежуточные расчетные показатели, отдельные ключевые статьи и другие данные, необходимые для финансового менеджмента компании с целью определения возможных путей максимизации прибыли.

Следует заметить, что среди практикующих специалистов управленческий отчет о доходах и расходах считается главным документом компании. Он может, как полностью повторять структуру бухгалтерской формы № 2 (отчет о финансовых результатах), так и кардинально отличаться. Существует несколько вариантов структуры и содержания управленческого отчета о доходах и расходах.

Вариант 1. Управленческий отчет будет содержать сведения только о расходах, связанных с обычной деятельностью, а прочие доходы и расходы (например: штрафы, пени, неустойки, как уплачиваемые, так и полученные; оценочные и прочие резервы; курсовые разницы и т.д.) в данный отчет входить не будут. Помимо этого, управленческий отчет о доходах и расходах

¹ Грачева М.Е. Проблемы формирования и анализа показателей отчета о совокупном доходе и отчета об изменениях в собственном капитале // Международный бухгалтерский учет. – 2010. – № 11 (143). – С.5.

строится по маргинальному принципу: с выделением переменных и постоянных затрат.

Вариант 2. В отчете все статьи затрат делятся на прямые и косвенные. Помимо этого, сведения о затратах и доходах приводятся не только в целом по хозяйственной деятельности, но и в разрезе сегментов. Самый распространенный пример сегмента – структурно обособленное подразделение компании (филиал). Также к сегментам могут относиться товарные позиции, цеха и подразделения, рынки сбыта, покупатели и поставщики компании, маршруты поставки товаров¹.

По мнению автора, управленческий отчет о доходах и расходах должен раскрывать и отражать результаты использования операционных и финансовых активов и обязательств и содержать суммы расчета совокупного финансового результата (совокупную прибыль или убыток) за отчетный период в разрезе операционной, инвестиционной и финансовой деятельности. Помимо этого, данный отчет предлагается составлять с использованием маргинального принципа: с выделением переменных и постоянных затрат. Наиболее важным моментом при составлении данного отчета является использование одного из основных требований МСФО – сопоставимость информации, представленной не только в различных формах отчетности, но и за определенный период времени. Сопоставимость управленческого отчета с другими формами отчетности, например, с управленческим балансом и управленческим отчетом о движении денежных средств, в основе которого лежит принцип представления показателей по видам деятельности, будет способствовать существенному увеличению полезности предоставляемой учетной информации для различных групп пользователей.

Перед составлением управленческого отчета о доходах и расходах необходимо четко обозначить критерии соотнесения доходов и расходов по

¹ Машинистова Г. Как навести порядок в управленческом учете затрат // Финансовый директор. – 2010.-№ 3.

видам деятельности. Операционную деятельность можно считать основной, если для ее осуществления имело место создание организации. В финансовой отчетности раздел «операционная деятельность» должен отражать активы и обязательства, используемые и возникающие в ходе хозяйственной деятельности.

Инвестиционная деятельность охватывает те операции, которые не связаны с основной деятельностью компании. В ходе этой деятельности осуществляется использование инвестиционных активов и обязательств для того, чтобы получить дополнительный доход. Раздел «инвестиционная деятельность» отражает инвестиционные активы (суммы инвестиций в недвижимость), суммы вкладов в уставные капиталы других компаний и т.п.

К финансовой деятельности относят доходы от использования финансовых активов и суммы расходов по финансовым обязательствам. В хозяйственной деятельности финансовые активы и обязательства находятся во взаимосвязи с процессом привлечения заемного финансирования, с временными вкладами свободных денежных ресурсов в различные активы для того, чтобы получить дополнительный доход. Как правило, финансовые активы в своей структуре содержат суммы денежных эквивалентов, краткосрочных финансовых вложений, долгосрочных вложений в долговые ценные бумаги, суммы выданных долгосрочных займов. Финансовые обязательства включают суммы краткосрочных кредитов и займов, текущей задолженности по долгосрочным займам и кредитам, долгосрочных кредитов и займов, суммы обязательств по договорам лизинга, стоимости привилегированных акций.

В предложенном отчете рассчитывается чистая прибыль, заработанная организацией в отчетном периоде. Также отчет содержит промежуточные итоги: маржинальную прибыль, EBITDA (прибыль до уплаты налогов, процентов и амортизации), EBIT – (прибыль до уплаты налогов и процентов), причем количество и наименование таких промежуточных показателей зависит от специфики деятельности компании. Результирующим

показателем управленческого отчета о доходах и расходах является чистая прибыль, характеризующая эффективность деятельности компании в отчетном периоде. Структура управленческого отчета о доходах и расходах представлена на рисунке 46.

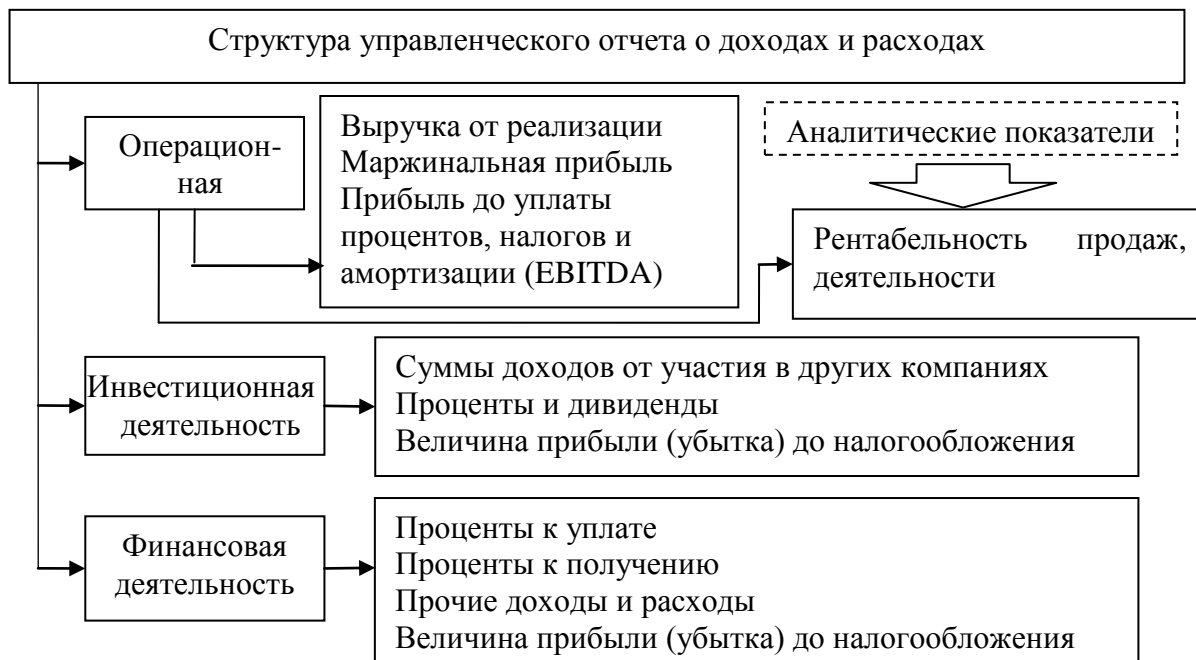


Рисунок 46 - Структура управленческого отчета о доходах и расходах

Управленческий отчет о доходах и расходах предлагается составлять путем трансформации обычного отчета о финансовых результатах с выполнением следующих этапов:

- все статьи доходов и расходов перегруппировываются в зависимости от видов деятельности (операционной, инвестиционной и финансовой);
- по операционной деятельности определяются промежуточные показатели (маржинальная прибыль, прибыль до уплаты налогов, процентов и амортизации и др.)
- осуществляется определение чистого финансового результата (совокупной прибыли) по каждому из видов деятельности;
- рассчитывается показатель рентабельности продаж, рентабельности деятельности и др. (аналитическая часть отчета).

Трансформация стандартного отчета о движении денежных средств в управленческий формат представляет собой сложный и многоэтапный процесс. Отчет о движении денежных средств (ОДДС) является единственным отчетом в структуре финансовой отчетности, составляемым кассовым методом, а не методом начисления. Таким образом, в отчете отражаются те денежные операции, которые были совершены в отчетном периоде. Также, в состав данного отчета входит движение эквивалентов денежных средств. К ним относят финансовые инструменты, которые достаточно быстро могут быть конвертированы в денежные средства (например, ценные бумаги и векселя и др.).

Таким образом, отчет о движении денежных средств получается наиболее четким и проверяемым отчетом, в котором практически невозможно применение профессионального суждения и махинаций менеджмента. Отсюда прямая ценность изучения такого отчета для принятия управленческих решений.

В российском учете об отчете о движении денежных средств (далее – ОДДС) сказано в п. 29 ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации». Основным требованием является разделение денежных потоков организации на три категории: от операционной деятельности; инвестиционной деятельности; финансовой деятельности.

Международные стандарты финансовой отчетности предъявляют те же требования. Составлению отчета о движении денежных средств посвящен Стандарт IAS 7 «Отчет о движении денежных средств» (Cash Flow Statements), и российские бухгалтеры могут руководствоваться им при составлении ОДДС для российского учета.

При этом нужно иметь в виду, что информацию о денежных потоках по операционной деятельности МСФО (IAS) 7 позволяет представлять с помощью двух методов (прямой и косвенный). Информация о денежных потоках по видам деятельности (финансовая и инвестиционная) может быть представлена только с использованием прямого метода. Заметим, что при

трансформации российской отчетности в формат МСФО нет необходимости составлять ОДДС непременно косвенным способом, как считают многие российские практики, на самом деле в МСФО (IAS) 7 сказано, что применение прямого метода является предпочтительным. Этот метод обеспечивает пользователей информацией, необходимой для оценки будущих денежных потоков, чего не позволяет косвенный метод¹.

Основные отличия в отчетах по движению денежных средств, которые составлены прямым методом и косвенным, представлены на рисунке 47.



Рисунок 47 - Способы представления информации о денежных потоках в отчете о движении денежных средств в соответствии с МСФО

При использовании косвенного метода составления отчетом не рассмотрены абсолютные значения по выплатам и поступлениям, что искажает истинную картину по движению денежных средств, в то время как отчет, составленный прямым методом, отвечает потребностям менеджмента организации и полезен для целей управленческого учета.

¹ Сухарев И. Сближение форм финансовой отчетности // МСФО: практика применения, 2007. - №3. - С.72.

Из отчета о движении денежных средств, составленного в соответствии с МСФО (IAS) 7, пользователь может получить и дополнительные сведения. Например, отчет объясняет причины изменения сумм денежных средств и их эквивалентов. Данная особенность сближает ОДДС с системой управленческого учета организации, расширяя его возможности для использования в качестве управленческого отчета.

Таким образом, можно выделить основные принципы составления отчета о движении денежных средств в соответствии с МСФО (IAS) 7, отвечающие целям управленческого учета:

- разделение денежных потоков по видам деятельности (операционной, инвестиционной и финансовой);
- применение прямого метода составления отчета (раскрытие информации об основных видах валовых поступлений и платежей);
- отражение в отчете дополнительной информации.

Обратимся к механизму составления управленческого отчета о движении денежных средств, используя вышеназванные принципы.

По мнению автора, для целей управленческого учета необходимо доработать стандартную российскую форму отчета о движении денежных средств, тем самым решив основные проблемы, возникающие у менеджмента высшего и среднего звена при анализе данного отчета (рисунок 48).



Рисунок 48 - Недостатки российского отчета о движении денежных средств для его использования в управленческих целях

Составление управленческого отчета о движении денежных средств может осуществляться путем трансформации обычного ОДДС, в ходе которой необходимо выполнить ряд последовательных процедур.

Авторская модель трансформации стандартного отчета о движении денежных средств в управленческий формат представлена на рисунке 49. При разработке данной модели были использованы элементы метода составления отчета о движении денежных средств, предлагаемые ведущими экономистами¹ и практический опыт отечественных компаний.

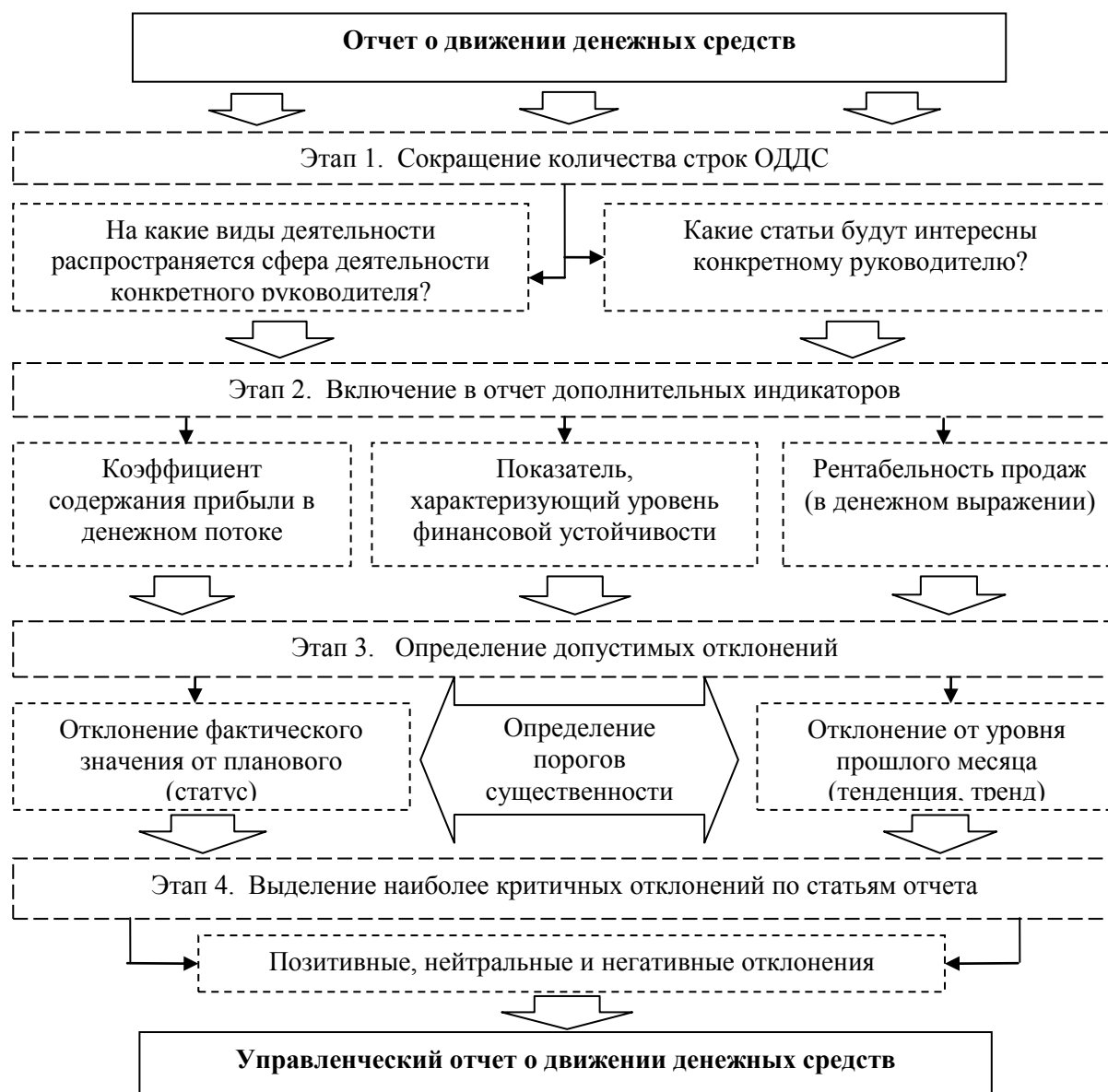


Рисунок 49 - Модель трансформации стандартного отчета о движении денежных средств в управленческий формат

¹ Сухарев П. Как составить идеальный отчет о движении денежных средств для топ-менеджмента компании // Финансовый директор. – 2010. - № 6 (95). – С.82-86.

Подводя итог по рассмотрению методических рекомендаций по трансформации основных форм российской бухгалтерской отчетности в формат управленческих отчетов, адаптированных к МСФО, можно приступить к рассмотрению процесса трансформации на конкретном практическом примере.

4.3. Модель трансформации бухгалтерской отчетности в формат управленческих отчетов, адаптированных к требованиям МСФО

Современный этап развития экономических отношений характеризуется высокой интеграцией различных систем учета. Сегодня все больше компаний используют международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) для ведения управленческого учета и, соответственно, составления управленческой отчетности.

Управленческая отчетность является важнейшим источником информации для анализа и принятия решений. Во многих российских компаниях для составления управленческой отчетности используются бухгалтерские данные, а также финансовая и нефинансовая информация из оперативных источников (например, из отчетов руководителей структурных подразделений). Современная экономическая литература содержит множество статей, описывающих процесс составления управленческой отчетности в отдельных российских компаниях. Но во всем многообразии приведенных примеров, отмечается отсутствие четкой модели, в комплексе описывающей поэтапный процесс проведения процедур составления управленческой отчетности.

В попытке найти решение обозначенной проблемы, автором предложена модель трансформации бухгалтерской отчетности в формат управленческих отчетов, адаптированных к требованиям МСФО, которая представлена на рисунке 50.

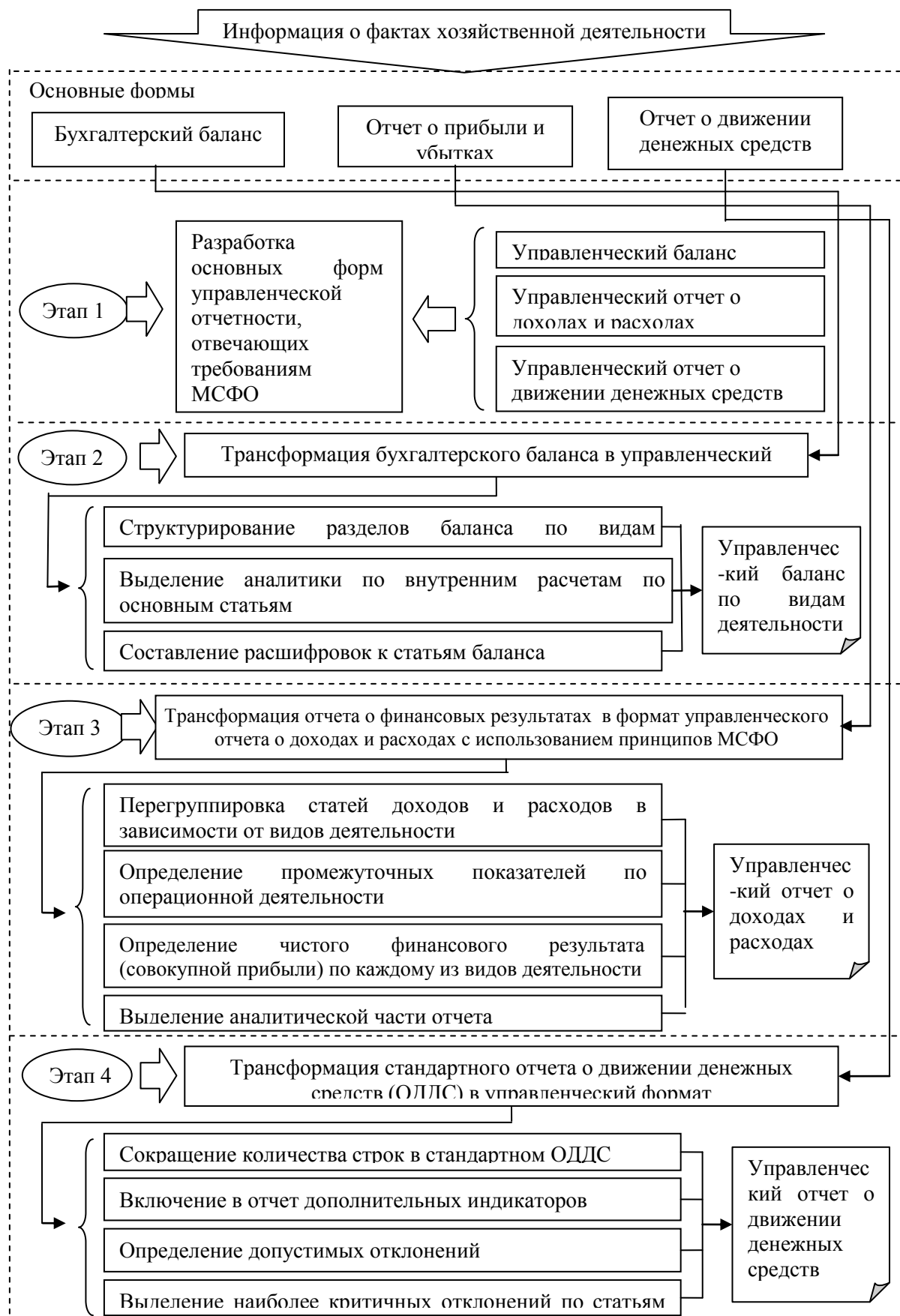


Рисунок 50 - Модель трансформации бухгалтерской отчетности в формат управленческих отчетов, адаптированных к требованиям МСФО

Проведем трансформацию бухгалтерского баланса компании «Фабрика» в формат управленческого баланса по видам деятельности. Подготовить управленческий баланс в соответствии с принципами МСФО, используя традиционную форму № 1, утвержденную Минфином России, можно с помощью следующих этапов:

- структурирование разделов баланса по видам деятельности – инвестиционная, текущая (операционная) и финансовая;
- выделение аналитики по внутренним (внутригрупповым, внутрихолдинговым) расчетам по основным статьям: «Запасы», «Дебиторская задолженность», «Кредиторская задолженность»;
- составление расшифровок к статьям баланса.

Таким образом, преобразования помогут увязать баланс с другими формами отчетности, в частности с отчетом о движении денежных средств, и обеспечить прозрачность отчетности.

Процедура трансформации заключается в реклассификации имущества и обязательств организации, основанной на разграничении инвестиционной, операционной и финансовой деятельности. Данную процедуру необходимо начинать с анализа традиционных разделов баланса (Приложение 9).

Статьи первого раздела «Внеоборотные активы» по смысловому содержанию относятся к инвестиционной деятельности, следовательно, включаются в секцию 1 «Основной капитал» управленческого баланса по видам деятельности (Приложение 10).

Авансы, выданные предприятием, могут подразумевать как операционную, так и инвестиционную деятельность. Если предварительная оплата перечислена за объект недвижимости, транспортное средство или иной внеоборотный актив, то суммы выданных авансов и предварительной оплаты отражаются в бухгалтерском балансе в разд. I «Внеоборотные активы». По мнению автора, для этих целей подходит строка «Прочие внеоборотные активы», которую можно расшифровать в приложении к бухгалтерскому балансу в разделе «Дебиторская и кредиторская

задолженность». Этого будет достаточно, чтобы пользователи отчетности получили представление об «инвестиционных» авансах предприятия.

Следовательно, для составления управленческого баланса на основании аналитического учета, строку «Прочие внеоборотные активы», содержащую, в том числе и авансы выданные, необходимо разбить на две составляющие: «Инвестиционные авансы выданные» (отражается в секции «Основной капитал») и «Текущие авансы выданные» (фиксируется в секции «Текущий оборотный капитал»). В нашем примере статью бухгалтерского баланса «Прочие внеоборотные активы» (на 31.12.11 г. - 1330 т.р.) при составлении управленческого баланса мы разбиваем на две секции, но по трем статьям: «Инвестиционные авансы выданные» (130 т.р.) (инвестиционная деятельность), «Текущие авансы выданные» (200 т.р.) (операционная деятельность), «Прочие инвестиционные активы» - (1000 т.р.) (инвестиционная деятельность).

Второй раздел баланса «Оборотные активы» содержит статьи «Запасы» и «Дебиторская задолженность покупателей и заказчиков», которые относятся к операционной (текущей) деятельности и включаются в секцию 2 «Текущий оборотный капитал», а строка 1250 бухгалтерского баланса выделяется в отдельную секцию III «Денежные средства» управленческого баланса по видам деятельности.

Рассмотрим пассив баланса. Статьи раздела «Капитал» переносятся в соответствующую секцию 4 «Капитал» новой формы отчета, относящейся к финансовой деятельности. Раздел «Долгосрочные обязательства» классического баланса содержит статьи, также относящиеся к финансовой деятельности (секция 5 «Долг»).

Последний раздел баланса «Краткосрочные обязательства» содержит статьи, относящиеся как к финансовой деятельности, так и к инвестиционной. Статья «Краткосрочные заемные обязательства» относится к финансовой деятельности и поэтому она включается в секцию 5 «Долг» нового баланса.

Статья «Краткосрочная кредиторская задолженность» перед поставщиками и подрядчиками может содержать как операционную (поставка основного сырья и материалов), так и инвестиционную (закупка оборудования для нового цеха) виды деятельности. Данная статья разбивается на основании аналитического учета аналогично той процедуре, которую мы использовали для статьи «Прочие внеоборотные активы», содержащей авансы, выданные предприятием. В нашем примере «Краткосрочная кредиторская задолженность» раскладывается на две составляющие: «Инвестиционная кредиторская задолженность» (4300 т.р.), относящаяся к инвестиционной деятельности, и «Текущая краткосрочная кредиторская задолженность перед поставщиками и подрядчиками» (10120 т.р.), принадлежащая к операционной деятельности.

Строки 28-32 управленческого баланса предназначены для обобщения информации по собственному и заемному капиталу, инвестированному капиталу и в целом по активам организации, что характерно для традиционного баланса. Данные статьи являются справочными и несут аналитическую составляющую – содержат выборочные данные управленческого баланса.

В целом, подготовка управленческого баланса исходя из разграничения инвестиционной, операционной и финансовой деятельности, имеет большое значение для современных организаций. Полученный управленческий баланс по видам деятельности обладает рядом преимуществ (рисунок 51). Так как секции нового баланса соответствуют разделам отчета о движении денежных средств, то это позволяет провести сквозной анализ обоих отчетов¹. Например, быстро понять, насколько увеличился основной капитал благодаря инвестиционным выплатам, отраженным в отчете о движении денежных средств. Взаимосвязь отдельных показателей баланса по видам деятельности с другими управленческими отчетами показана на рисунке 52.

¹ Вихров А. Управленческий баланс, который будет понятен топ-менеджменту компании // Финансовый директор, 2010. -№ 7. – С.22.

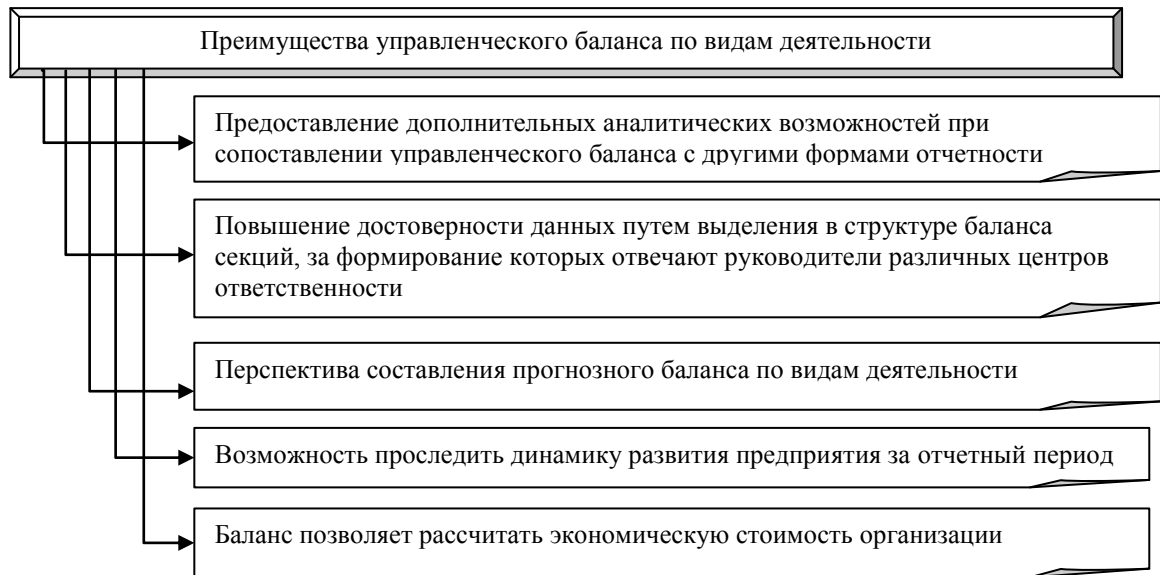


Рисунок 51 - Основные преимущества управленческого баланса по видам деятельности

Следует отметить, что в данном случае выполняется одно из основных требований МСФО – сопоставимость информации, представленной не только в различных формах отчетности, но и за определенный временной период. В МСФО отмечается, что пользователи бухгалтерской информации должны иметь возможность сопоставлять финансовую отчетность, составленную по результатам различных периодов времени, для того, чтобы определять основные направления изменения, что является немаловажным для принятия управленческих решений.

Таким образом, полученный управленческий баланс перестает быть «бесхозным». Сгруппированный по видам деятельности, баланс легко дробится по центрам ответственности: инвестиционные подразделения отвечают за секцию «Основной капитал», финансовая служба – за «Долг», бизнес-подразделения – за «Текущий оборотный капитал». Таким образом, каждая секция баланса легко анализируется как в динамике, так и в статистике.

Управленческий отчет о доходах и расходах предлагается составлять путем трансформации обычного отчета о финансовых результатах с выполнением следующих этапов:



Рисунок 52 - Взаимосвязь отдельных показателей баланса по видам деятельности с другими управленческими отчетами

- перегруппировка статей доходов и расходов в зависимости от видов деятельности (операционной, инвестиционной и финансовой);
- выделение промежуточных показателей по операционной деятельности (маржинальная прибыль, прибыль до уплаты налогов, процентов и амортизации и др.)
- определение чистого финансового результата (совокупная прибыль) по каждому из видов деятельности;
- расчет показателей рентабельности продаж, рентабельности деятельности и др. (аналитическая часть отчета).

Исходные данные для трансформации отчета о финансовых результатах в управленческий формат представлены в таблице (Приложение 11). При составлении управленческого отчета важное значение имеет отнесение той или иной статьи российской формы отчета о финансовых результатах к определенному виду деятельности. Например, статья «Выручка» относится к операционной деятельности, так как в ней отражены результаты повседневных хозяйственных операций (Приложение 12).

Статья «Коммерческие расходы» при составлении нового отчета подлежит разделению на переменные (затраты на производство и продажу реализованной продукции и др.) и постоянные коммерческие расходы. К постоянным коммерческим расходам относят: расходы на содержание отдела продаж, расходы на рекламу и маркетинг, расходы на содержание и обслуживание складских помещений, а также прочие расходы, связанные с основной деятельностью компании.

Более глубокой аналитической проработки требует статья «Амортизация основных средств (нематериальных активов (НМА))» управленческого отчета о доходах и расходах. Необходимо провести очистку от амортизации статей «Себестоимость продаж», «Коммерческие расходы» и «Управленческие расходы». На практике это необходимо сделать на основе аналитического учета. В нашем примере результат по статье «Амортизация основных средств» образовался путем группировки данных: 270 т.р. (из статьи «Себестоимость продаж»), 12 т.р. (из статьи «Коммерческие расходы») и 8 т.р. (из статьи «Управленческие расходы»).

Статья «Доходы от участия в других организациях», по мнению автора, относится к инвестиционной деятельности, так как по этой строке показывается информация о доходах предприятия, которые были получены от участия в уставных капиталах других компаний.

Статьи «Проценты к получению» и «Проценты к уплате», мы относим к финансовой деятельности, так как по данным статьям отражены доходы

(расходы) организации, являющиеся для компании прочими, т.е. не относящиеся к основной деятельности.

В соответствии с МСФО иные (прочие) доходы и расходы, которые подлежат включению в отчет о прибыли и убытках являются доходами и результатами, не связанными с операциями по реализации:

- сумма доходов от долевого участия в других организациях и иные долгосрочные инвестиции (суммы дивидендов, от участия в прибыли товарищества, суммы процентов по ссудам, доходам по облигациям и т.п.);

- сумма прочих процентов и доходов (процентов по вкладам в банках, по долговым обязательствам (векселям), суммы курсовых валютных разниц, надбавок за платежи в рассрочку);

- суммы списания с денежных инвестиций (или ценных бумаг);

- суммы выплачиваемых процентов и др.

Доходы и расходы организации, относящиеся к вышеназванному перечню в управленческом отчете, мы будем относить к финансовой деятельности.

Статьи «Прочие доходы» (код строки 2340) и «Прочие расходы» (код строки 2350) отечественной формы отчетности при трансформации с помощью аналитического учета также необходимо разделить по видам деятельности. Например, к прочим доходам по финансовой деятельности можно отнести: сумму прибыли от реструктуризации и списание обязательств, прибыли от выбытия финансовых активов, которые были в организации для продажи.

Следует отметить наличие в управленческом отчете аналитической части. Путем вычитания из суммы выручки себестоимости продаж и переменных коммерческих расходов, мы получаем показатель маржинальной прибыли. Этот показатель характеризует количество прибыли, оставшейся у компании на покрытие ее постоянных издержек (т.е. издержек, которые не зависят от объема продаж). Показатель маржинальной прибыли используется для расчета коэффициента рентабельности продаж:

Рентабельность продаж = Маржинальная прибыль/Выручка от продаж

В нашем примере рентабельность продаж в отчетном периоде составила 5%. Полученный результат показывает, сколько копеек прибыли приходится на один рубль выручки (в нашем примере 5 коп.).

Показатель EBITDA (прибыль до уплаты процентов, налогов и амортизации) используется для того, чтобы сравнить эффективность менеджмента компаний, имеющих разный уровень капитальных вложений. Также этот показатель используется для расчета рентабельности деятельности компании:

Рентабельность деятельности = EBITDA / Выручка от продаж

Сравнивая показатели рентабельности различных компаний, необходимо следить, какие именно показатели выручки и прибыли участвовали в расчете, это позволит избежать искажений и ошибок при вынесении управленческих решений.

В деловых и инвестиционных кругах отчет о доходах и расходах используется для того, чтобы определить инвестиционную ценность, кредитоспособность организации. Таким образом, предложенная структура управленческого отчета о доходах и расходах, ориентированного на МСФО, позволит не только рассчитать ряд аналитических показателей, использующих промежуточные расчетные данные, отраженные в отчете, но и продемонстрирует сумму издержек как в целом по компании, так и по видам деятельности.

Составление управленческого отчета о движении денежных средств может осуществляться путем трансформации обычного ОДДС, в ходе которой необходимо выполнить ряд последовательных процедур (этапов).

На первом этапе необходимо сократить количество строк в отчете. В результате, для каждого вида деятельности останется только тот раздел отчета с определенным набором статей, который важен для руководителя конкретного структурного подразделения. Например, для коммерческого директора важна информация по статьям: «Величина поступлений от

операционной деятельности», «Оплата материалов», «Суммы выплаты персоналу» и «Оплата услуг сторонних предприятий» из раздела отчетности «Операционная деятельность».

Второй этап трансформации характеризуется включением в отчет дополнительных показателей и коэффициентов. Состав вышеназванных индикаторов зависит от специфики деятельности организации. Можно рекомендовать следующие универсальные показатели:

1. Коэффициент по содержанию чистой прибыли (ЧП) в денежном потоке (ДП) – показывает, сколько чистой прибыли выражено реальными денежными средствами, и какая ее часть остается «бумажными» записями:

Чистая прибыль (ЧП) : Чистый денежный поток (ДП) от операционной деятельности = Коэффициент содержания ЧП

2. Коэффициент отношения денежного потока (ДП) к совокупному долгу – показывает уровень финансовой устойчивости компании:

Чистый ДП от операционной деятельности : Совокупный долг = Коэффициент отношения ДП к совокупному долгу

3. Рентабельность продаж (в денежной форме) – показывает, каково количество рублей чистого операционного денежного потока (или денежного потока от операционной деятельности) приходится на один рубль выручки, полученной от продаж.

Чистый ДП от операционной деятельности : Поступления от операционной деятельности = Рентабельность продаж

На третьем этапе трансформации необходимо включить в отчет данные об отклонениях плановых выплат и поступлений от фактических. Простого перечисления таких отклонений будет недостаточно, менеджменту компании необходимы сведения об их критичности.

В трансформированном отчете каждую статью можно считать ключевым показателем деятельности (КРІ), где в качестве фактического значения КРІ выступает оборот по статье ОДДС, целевым значением

является запланированная сумма поступлений или выплат, а отклонения по каждому КРІ – это статус (состояние) и тренд (тенденция):

*Статус = (Значение фактическое – Значение плановое) : Значение плановое * 100%*

*Тенденция (Тренд) = (Значение за текущий месяц – Значение за прошлый месяц) : Значение за прошлый месяц * 100%.*

Для того, чтобы определить степень отклонений фактических значений от плановых, необходимо установить пороги существенности. Причем для каждого вида статей можно установить свои пороги существенности. Например, для затратных статей могут быть следующие:

- до (-5%) – позитивное отклонение (выплачено средств меньше, чем планировалось);
- от (-5%) до 3% - нейтральное отклонение (вписались в бюджет);
- более 3% - негативное отклонение.

Определяя степень отклонения по каждой статье управленческого ОДДС можно определить статус КРІ (позитивный, нейтральный или негативный). Для дополнительных индикаторов (коэффициентов) также необходимо задать диапазон допустимых отклонений. Например, для рентабельности продаж критическим будет считаться отклонение, превышающее порог 10%.

Четвертый этап трансформации характеризуется выделением в отчете наиболее критичных отклонений по различным статьям, используя систему «светофора»: зеленым цветом выделяются статьи (КРІ) с позитивным статусом и изменением; желтым цветом выделяются нейтральные статьи, а красным – КРІ, требующие немедленного вмешательства. Такое «цветовое» решение вопроса возможно при составлении управленческого ОДДС с использованием программных средств (или вручную при формировании отчета в Excel). Пример трансформации стандартного ОДДС в формат управленческого отчета представлен в таблицах (Приложение 13-14).

Проанализируем некоторые статьи управленческого отчета о движении денежных средств. Например, по затратной статье «Оплата товаров, работ, услуг» отклонения фактического показателя от планового составили (-2,07%) $((44460-45400) : 45400 * 100\%)$, это означает, что статус КРІ «Оплата товаров, работ, услуг» - нейтральный, так как отклонение вписывается в диапазон «от -5% до 3%». Тенденция (тренд) данного КРІ, т.е. отклонение от уровня прошлого года, составила (-15,37%) и оценивается как позитивная (попадает в диапазон до -5%). Это означает, что затраты по статье «Оплата товаров, работ, услуг» в 2011 г. уменьшились на 15,37 % по сравнению с 2010 г.

В результате трансформации мы получили новый отчет о движении денежных средств, который является важным инструментом в оценке деятельности компании и различных ее подразделений. На усмотрение менеджмента организации управленческий ОДДС можно разделить на три составляющие в зависимости от вида деятельности. С помощью дополнительных показателей (индикаторов), содержащихся в отчете, можно быстро оценить состояние денежных средств в организации и принять соответствующие управленческие решения. Среди основных ожиданий в результате формирования и внедрения системы управленческой отчетности можно выделить следующие:

- получение контроля над расходами и выплатами, поскольку в расходной части многих отечественных компаний высока доля неконтролируемых расходов;
- достижение четкости при распределении накладных и общефирменных расходов;
- повышение оперативности и полноты предоставления информации сотрудникам и руководству;
- приобретение возможности структурирования и получения данных в различных срезах.

5. ФОРМИРОВАНИЕ КОНЦЕПЦИИ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО АУДИТА ХОЗЯЙСТВУЮЩЕГО СУБЪЕКТА

5.1. Теоретические предпосылки формирования и развития концептуальных аспектов системы управленческого аудита

На современном этапе рыночного хозяйствования в период развития экономических отношений возрастает значение аудита внутри организации. Наличие на предприятии службы внутреннего аудита является гарантом успешного ведения бизнеса, так как он затрагивает широкий спектр аспектов деятельности компании. Повышающийся интерес к внутреннему аудиту говорит о необходимости дальнейших разработок в этой области.

Внутренний аудит - часть управленческого контроля предприятия. В Федеральном правиле (стандарте) аудиторской деятельности РФ № 29 дается следующая характеристика: внутренний аудит является контрольной деятельностью, осуществляемой внутри аудируемого лица его отдельным подразделением, которое называется «служба внутреннего аудита». Функциями такой службы является осуществление мониторинга адекватности и определение эффективности системы внутреннего контроля.

Понятия «внутренний аудит» и «внутренний контроль» тесно взаимосвязаны и являются относительно новыми для российских компаний в отличие от зарубежных стран, где накоплен богатый опыт по организации внутриорганизационных контроля и аудита. В целях успешного функционирования механизмов внутреннего контроля и аудита возникает необходимость в разработке системы регулирования такой деятельности, как на государственном уровне, так и на уровне организаций. Таким образом, проблема организации и методического сопровождения постановки систем внутреннего контроля и аудита остается актуальной в отечественной практике учета.

Обратимся к историографии развития внутреннего контроля.

Требования к системе внутреннего контроля за хозяйственной деятельностью предприятия начали развиваться на рубеже XX - XXI вв. В этот период были разработаны концепции, призванные определить, описать, оценить и усовершенствовать внутренний контроль (Приложение 15)^{1 2}.

Одной из первых организаций, выпустившей документы по унификации внутреннего контроля на предприятиях, является Институт дипломированных независимых бухгалтеров (American Institute of Certified Public Accountants, AICPA), находящийся в США. В 1986 г. данной организацией были выпущены указания по рассмотрению структуры внутреннего контроля при проведении аудита финансовой отчетности (SAS 55, SAS 78). Также, исследовательский фонд, находящийся в институте внутренних аудиторов, подготовил доклад «Контроль и аудит систем» (SAC).

Развитие современного этапа по унификации требований к системе внутреннего контроля за деятельностью организаций берет начало в 1985 г. в США, где при участии и используя средства, предоставленные пятью профессиональными саморегулируемыми организациями, была организована национальная комиссия, основной целью которой является борьба с предоставлением недостоверных данных в финансовой отчетности - комиссия Тредуэя (названа по имени первого председателя Д.С. Тредуэя). Выпущенный комиссией в 1987 г. отчет содержал призыв к перечисленным ранее организациям по объединению усилий для достижения договоренности о структуре и составе основных понятий системы внутреннего контроля, которые были бы общими для всех. Результат такой работы вышел в свет в 1992 г. и имел название Интегрированной концепции внутреннего контроля (Internal Control - Integrated Framework). Краткое название этого документа - концепция COSO.

¹ Кабашкин В.А., Мышов В.А. Повышение роли внутреннего аудита и контроль в условиях рыночной экономики // Международный бухгалтерский учет. – 2011. - № 13.

² Корнилович Е.М. Внутренний аудит после SOX // Управление корпоративными финансами. – 2008. - № 05(29).

Комитет организаций-спонсоров Комиссии Тредуэя (The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, COSO) - это добровольная частная организация, которая была создана в США и предназначена для формирования соответствующих рекомендаций по корпоративному руководству по важным элементам организационного управления. Рекомендации регулировали деловую этику, финансовую отчетность, внутренний контроль, управление рисками организаций и противодействие мошенничеству. COSO была разработана общая модель внутреннего контроля, способствующая проведению оценки фирмами и организациями собственных систем управления. Журнал «Финансовый директор»¹ провел опрос в 2006 году, в соответствии с которым 82 % респондентов уже используют модель внутреннего контроля в своих организациях, которая была предложена COSO.

Новую разработку COSO – модель COSO ERM - Integrated Framework (ERM - Enterprise Risk Model), разработанную в 2004 г. и объединившую в себе компоненты системы внутреннего контроля и управления рисками представим на рисунке 53. Как правило, представление Концептуальных основ управления рисками предприятий имеет вид «Магического куба ERM COSO», который показывает как взаимосвязаны Цели (в верхней грани куба), Компоненты (в горизонтальных рядах) и Подразделения предприятия (в вертикальных рядах).

С точки зрения влияния на внутренний аудит, в законе Сарбейнса-Окли (§ 404) обозначено, что руководители обязаны осуществлять деятельность по развитию и проведению мониторинга процедур, а также производить проверки для последующего представления документов, подтверждающих адекватность внутреннего контроля финансовой отчетности. В соответствии с законом Сарбейнса - Оксли от менеджмента требуется выполнение внутренними аудиторами аттестации этих документов и процедур. Помимо этого, § 302 закона формирует требование, в котором

¹ http://www.ispl.ru/Analiz_razvitiya_IT_v_korporatsii_na_osnove_COSO_ERM_2.html

сказано, что руководители не только должны совершать деятельность по ежеквартальной сертификации проверок финансовой отчетности, а также деятельность по подробному документированию данных проверок и процедур. В законе сказано, что внутренний аудит оценивает систему внутреннего контроля организации¹.

**Магический куб
ERM COSO**



Рисунок 53 - Модель COSO ERM - Integrated Framework

В рассмотренных в таблице документах COBIT, SAC, COSO, SAS 55/78 (Приложение 15) содержится много информации об общих концепциях внутреннего контроля: более новыми используются концепции более ранних разработанных документов. Также документы имеют адресный характер (целевую группу, которой они адресованы), преследуют определенную цель, содержат уровень детализации руководства. Например, COBIT обращается к трем целевым группам: руководству, пользователям и аудиторам информационных систем, SAC рассчитан на пользование внутренними аудиторами, для COSO целевая группа - это менеджеры и совет директоров, а для SAS 55/78 - внешние аудиторы.

Документ COBIT фокусируется только на средствах контроля информационных технологий для поддержки бизнес-целей. SAC акцентирует

¹ Корнилович Е.М. Внутренний аудит после SOX // Управление корпоративными финансами. – 2008. - № 05 (29).

внимание на информационных технологиях, COSO - на уровне организации, а SAS 55/78 сфокусирован на процедурах аудита финансовой отчетности¹.

Как видно из сравнительного анализа приведенных концепций, каждый документ сфокусирован на системе внутреннего контроля и на конкретной целевой группе (внутренние аудиторы, менеджмент, внешние аудиторы), исследует их интересы, связанные с созданием и оцениванием средств внутреннего контроля. Следовательно, концепции внутреннего контроля, изложенные в этих документах, представляют интерес членов всех трех целевых групп.

В России подходы к внутреннему контролю во многих компаниях сохранились еще с советских времен. Крупные компании без иностранного участия и государственные компании пользуются хорошо отлаженными за долгие годы бизнес-процессами, укладывающимися в их иерархическую вертикально интегрированную структуру. Эти процессы позволяют осуществлять жесткий и надежный контроль, но такие компании имеют очень низкую степень адаптации к изменению рыночной ситуации².

Предприятия малого и среднего бизнеса в России пренебрегают соответствующей международным стандартам системой внутреннего контроля до того момента, пока не возникает потребность в привлечении дополнительного капитала в форме кредитов иностранных банков либо первичного размещения акций. В этом случае переход к международным требованиям в области внутреннего контроля осуществляется в авральном режиме, что неблагоприятно сказывается на качестве контрольных процедур и деятельности компании в целом.

При таком подходе формируется несовершенная система внутреннего контроля, которая хотя и отвечает международным нормам, но не содействует развитию организации, поскольку новые бизнес-процессы не являются в полной мере продуманными и отлаженными, а контроль

¹ http://www.iaa-ru.ru/inner_auditor/publication/member_articles/rm_standard/

² Шуклов Л.В. Постановка внутреннего контроля как основа для перехода на МСФО: типичные проблемы и пути их решения // Международный бухгалтерский учет. – 2011. - № 38.

добавляет им жесткость, что в результате снижает мотивацию и препятствует внедрению инноваций.

Как было отмечено ранее, внутренний контроль и внутренний аудит тесно взаимосвязаны. В частности, внутренний аудит является частью системы внутреннего контроля. Перейдем к рассмотрению развития концептуальных аспектов внутреннего аудита.

В России внутренний аудит появился в конце 1990-х гг. в банковской сфере. Первым документом, в котором упоминается понятие «внутренний аудит» является Федеральный закон от 02.12.1990 г. № 394-1 «О центральном банке Российской Федерации (Банке России)». Утверждение Положения об организации внутреннего аудита в ЦБ РФ было сделано Приказом Банка России от 31.03.1997 г. № 02-140 «О службе главного аудитора Банка России».

В 2000 г. был создан Российский институт внутренних аудиторов. Его членами стали представители российских и иностранных компаний различных отраслей, включая промышленные предприятия, предприятия связи и транспорта, торговли и сферы услуг, банки и страховые компании, аудиторские и консалтинговые фирмы и др. Институт определил свои главные цели:

- популяризировать профессию внутреннего аудитора;
- разработать и распространить этические и профессиональные стандарты для внутренних аудиторов;
- выполнять экспертную роль по внутреннему аудиту;
- профессиональное развитие внутренних аудиторов в России¹.

В настоящее время растущий интерес к системе внутреннего аудита со стороны российского экономического сообщества обусловлен рядом факторов:

- внутренний аудит является эффективным ресурсом, значение которого многими субъектами недооценено;

¹ Сонин А.М. Внутренний аудит: современный подход. М.: Финансы и статистика, 2007. С.56.

- внедрение в организации системы внутреннего аудита позволяет осуществлять непрерывный процесс контроля над хозяйственной деятельностью, в то время как институт внешнего аудита не застрахован от внесистемных факторов воздействия (финансовый кризис, банкротство и др.);

- внутренний аудит становится информационной системой для собственников компании, которые непосредственно не участвуют в хозяйственной деятельности организации и передают ведение дел профессиональным менеджерам.

Кроме того, внутренний аудит является неотъемлемой частью отлаженного корпоративного управления. Следовательно, многие западные публичные компании или уже имеют, или проводят деятельность по созданию службы внутреннего аудита. Фактором, побуждающим фирмы организовать внутренний аудит в российских условиях, становится стремление собственников и менеджеров к упорядочению бизнес-процессов фирмы, так как это приводит к очень существенной экономии денежных средств¹.

Таким образом, методология практического внедрения внутреннего аудита, являющегося частью системы внутреннего контроля, не имеет единой платформы. Вышеизложенное обстоятельство предопределяет актуальность дальнейшего исследования методологического аппарата, инструментария и форм анализа системы внутреннего аудита.

Анализ экономической литературы позволяет сделать вывод, что внутренний аудит выполняет значимые функции в хозяйственной деятельности современных предприятий (рисунок 54).

¹ Сонин А.М. Внутренний контроль и внутренний аудит - необходимость для компании. URL: www.gAAP.ru/biblio/audit/int/001.asp.



Рисунок 54 - Содержание функций внутреннего аудита

Внутренний аудит организовывается с учетом его специфики на каждом предприятии, поэтому существует несколько видов внутреннего аудита (Приложение 16)¹.

Служба внутреннего аудита позволяет менеджменту организации не упускать возможность, предлагает нестандартно решать следующие задачи: проводить сравнительный анализ, экономить средства и повышать эффективность операций. Таким образом, внутренний аудит является частью управления компании, позволяющей достичь поставленных целей с минимальными затратами.

Рассмотрим теоретико – методологические аспекты формирования концепции управленческого аудита на микроуровне.

Сегодня аудит как форма финансового контроля в условиях активно-развивающихся рыночных отношений и при усложнении систем учета, по

¹ Полисюк Г.Б., Чистопашина С.С. Место и роль внутреннего аудита в системе внутрифирменного контроля // Все для бухгалтера. - 2010. - № 7.

контролю и менеджменту становится все более значимым. В настоящее время для того, чтобы повысить эффективность деятельности предприятия, обеспечить прозрачность управленческих процессов, оптимизировать затраты в российской и зарубежной учетной практике особенно актуальным становится выделение в системе внутреннего аудита отдельного направления – управленческого аудита. Как научная и практическая деятельность, управленческий аудит возник за рубежом, в первую очередь, в США и Великобритании, на стыке аудита, анализа и менеджмента.

В российской экономической среде вопросам раскрытия понятийного аппарата, методологии, определения инструментария, регламента процедур проведения управленческого аудита посвящено достаточное количество работ. В системе нормативного регулирования понятие управленческого аудита не закреплено, так как аудит с юридической точки зрения ориентирован на проверку бухгалтерского учета и отчетности. Единого определения управленческого аудита не существует. Анализ экономической литературы показал, что отдельные авторы приводят собственную трактовку этого термина (таблица 28).

Таблица 28 – Сравнительная характеристика существующих трактовок определения «управленческий аудит» в современной литературе

Автор	Определение
Лабынцев Н.Т., Михайленко Р.Г.	Управленческий аудит является объективной, независимой, информационной и конструктивной оценкой эффективности достижения организацией поставленных целей и выработанной политики для того, чтобы выявить существующие и потенциально слабые и сильные стороны всех функций и операций, которые выполняет хозяйствующий субъект, и выработать рекомендации по устранению недостатков ¹ .
Чернова М.В.	В рамках управленческого аудита формируются рекомендации клиенту по совершенствованию управления предприятием, оптимизации производственных процессов, повышению производительности ² .

¹ Лабынцев Н.Т., Михайленко Р.Г. Организация управленческого аудита в учетной системе современного предприятия // Финансовые и бухгалтерские консультации. - 2000. - № 6.

² Чернова М.В. Виды аудита: современная классификация // Аудиторские ведомости. – 2011. - № 6.

Ковалева О.В., Константинов Ю.П.	Управленческий аудит является проверкой любой части процедур и методов функционирования организации с оценкой эффективности и производительности ¹ .
Одегов Ю.Г., Никонова Т.В.	Управленческий аудит является диагностическим исследованием управленческих технологий для того, чтобы определить их фактическую эффективность и внести необходимые корректировки в управленческий процесс, в качестве основы используя методологию аудиторской деятельности и разработанные рабочие задания ²
Суворова С. Ковалева А.	Управленческий аудит – это деятельность по изучению деловых операций для того, чтобы выработать рекомендации для эффективного и экономичного использования ресурсов, достижения конечного результата и для выработки политики фирмы ³
Ревуцкий Л.Д.	Управленческий аудит – это экономическая диагностика существующей в исследуемой организации системы по стратегическому и тактическому управлению ее производственной, социальной и коммерческой деятельностью с целью впоследствии разработать комплекс всесторонних мероприятий, которые направлены на устранение выявленных недостатков ⁴ .
АICPA (Американская ассоциация дипломированных общественных бухгалтеров)	Управленческий аудит - это изучение аудиторами операций компании с целью дать рекомендации по экономичному и продуктивному использованию ресурсов, результативному достижению целей и осуществлению деятельности компании ⁵ .

В современной экономической литературе управленческий аудит определяют с разных сторон: с позиции оценки эффективности деятельности, как диагностическое исследование управленческих технологий, а также как средство выработки рекомендаций по эффективному использованию ресурсов. Управленческий аудит, который направлен на формирование достаточно эффективной контрольной среды, оптимизирует процесс управления, повышает роль управленческого учета в системе информационного обеспечения хозяйствующего субъекта. Это является особенно актуальным для современного развития рыночных отношений, когда перед предприятиями стоит сложная задача оптимизировать

¹ Ковалева О.В., Константинов Ю.П. Аудит: учебное пособие / Под ред. О.В. Ковалевой. - М.: Издательство ПРИОР, 2002.

² Хан Д. Планирование и контроль: концепция контроллинга: Пер. с нем. / Под ред. и с предисл. А.А. Турчака, Л.Г. Головача, М.Л. Лукашевича. М.: Финансы и статистика, 1997.

³ Суворова, С. Управленческий аудит в системе управления хозяйственной деятельности организации/ С. Суворова, А. Ковалева // Проблемы теории и практики управления. – 2007. – № 3. – С. 39-46.

⁴ Ревуцкий Л.Д. Управленческий аудит предприятий: основные задачи, сущность процедур и перспективы развития // Аудиторские ведомости. – 2007. - № 5.

⁵ Иванова Е.И. и др. Аудит эффективности в рыночной экономике: учебное пособие / Под ред. С.И. Гайдаржи. - М.: КНОРУС, 2007.

использование производственных ресурсов, формировать гибкую систему принятия управленческих решений.

Таким образом, на взгляд автора, под **управленческим аудитом** следует понимать диагностику систем стратегического и оперативного управления с целью выработки эффективных рекомендаций и мероприятий по оптимизации и использованию внутрифирменных резервов для достижения поставленных целей.

Сущность управленческого аудита - системно исследовать и оценить весь комплекс экономических показателей деятельности компании, в качестве основы используя разложение информации по многообразным аспектам и определяющих ее факторам на элементы, которые необходимо изучить во всем их многообразии имеющихся причинно-следственных связей и зависимостей. Предмет управленческого аудита - результаты хозяйственной деятельности, выраженные через систему экономических показателей, а также экономические характеристики явлений и событий, вопросы по оценке эффективности на предприятии системы управленческого учета, а также отдельные вопросы по принятию управленческих решений, связанные:

- с направлением деятельности и функций центров ответственности;
- со средствами бюджетов, выделяемых для целей решения поставленных задач;
- с отдельными важнейшими вопросами по управлению финансовыми ресурсами;
- с организацией по исполнению бюджетов и бизнес-планов.

Объектом управленческого аудита выступают экономические отношения по организации системы управленческого учета на предприятии, системы управления и организационной структуры, порядок формирования управленческой отчетности организации и др.

Основные заказчики и потребители результатов управленческого аудита - это собственники компании и высшее руководство. Этим

определяется двойственностью задач управленческого аудита: с одной стороны, в его функции входит проведение аудита и предоставление собственникам независимой оценки состояния дел в компании, с другой – консультирование менеджмента по сложным вопросам текущей деятельности.

Важнейшими основными задачами, стоящими перед управленческим аудитом, являются:

- оценить систему внутреннего контроля в части достоверности информации и соблюдения действующего законодательства;

- оценить влияние субъективных и объективных, внешних и внутренних факторов на результаты хозяйственной деятельности компании;

- экономически обосновать текущие управленческие решения, бизнес-планы и проекты, бюджеты, продуктовые программы, нормативы расходования ресурсов;

- оценить экономическую обоснованность использования ресурсов (собственных и заемных источников) с целью поиска резервов повышения эффективности их потребления;

- экономически обосновать бизнес-политику, которая обеспечивает достижение намеченных стоимостных целей и решает стоимостные задачи организации (по максимизации ценности бизнеса; рентабельности активов, рентабельности собственного и совокупного капитала; максимизации прибыли в условиях приемлемого уровня ликвидности, по достижению устойчивого потока доходов, по росту рыночной стоимости и доходности акций, по росту рыночной стоимости собственного капитала, по достижению оптимальных отраслевых показателей деятельности и др.);

- анализ системы управления рисками, а также предполагаемые направления снижения рисков;

- оценка эффективности использования информационных технологий насущным информационным потребностям организации.

Таким образом, управленческий аудит дает возможность установить, с одной стороны - согласованность действующей системы управления с обоснованием управленческих решений, а с другой стороны – согласованность имеющихся рыночных требований и законодательных. Следовательно, современный управленческий аудит имеет в основе не только сравнительный анализ фактических и плановых показателей, но и соответствие требованиям рынка (проведение сравнительного анализа со средними показателями по рынку и с эталонной компанией).

Помимо выполнения данных задач, в процессе управленческого аудита могут быть рассмотрены перспективы и возможные темпы экономического развития и роста компании, подготовлены материалы, отражающие плановую или внеплановую аттестацию ее управленческих кадров, а также подведение итогов заранее объявляемых конкурсов на выбор лучшего руководителя отдельного подразделения или организации в целом, региональных предприятий, города, административного округа, области, республики, края и т.д.¹

Значение управленческого аудита определяется его ролью и функциями, которые он выполняет в системе управления компанией. Основные функции управленческого аудита представлены на рисунке 55.

Аудит обеспечивает оптимальный ход всего процесса управления на его стадиях, начиная с разработки планов и различных программ, до контроля за выполнением принятых решений. Таким образом, управленческий аудит рассматривается систематизирующим, упорядочивающим звеном системы управления предприятия, выполняющим с одной стороны, информативную функцию (по обеспечению информационной прозрачности управленческих процедур для обоснования возможности принимать эффективные решения), а с другой – функцию по упорядочиванию и коммуникации (по обеспечению исполнения принятых решений). Одновременно управленческий аудит - это основа

¹ Бурцев В.В. Методология управленческого аудита // Аудиторские ведомости. - № 10. – 2003.

функционирования всей управленческой информационной системы, которая необходима для принятия решений.

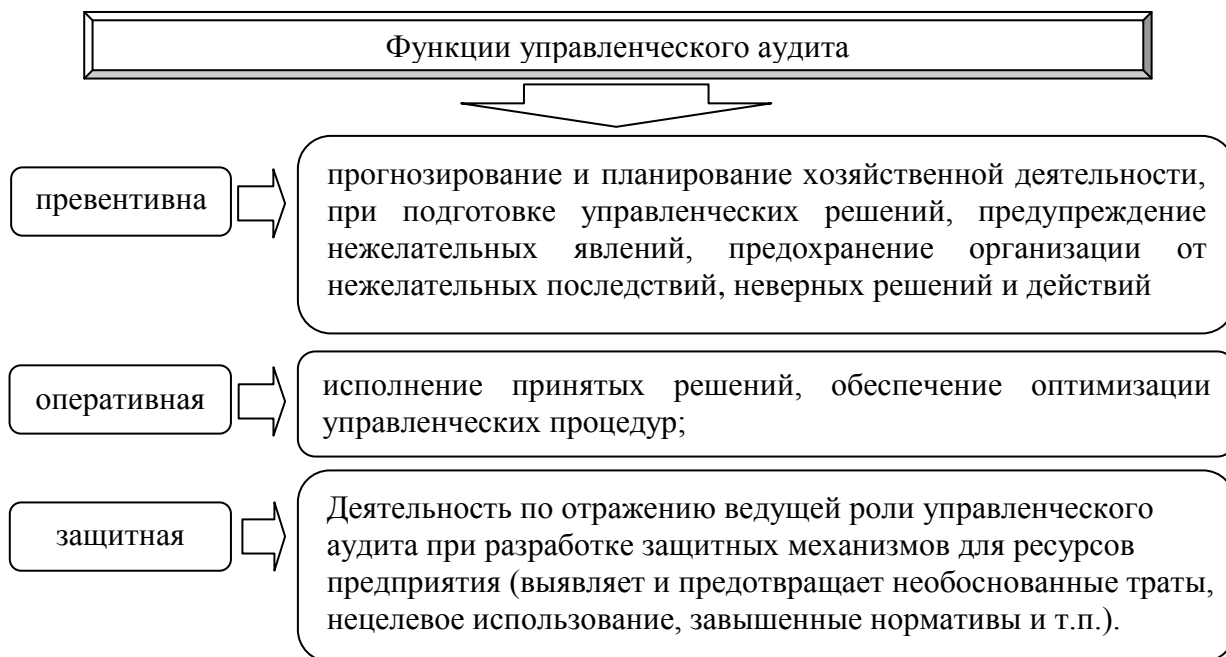


Рисунок 55 - Функции управленческого аудита

Управленческий аудит тесно связан с учетно-аналитическими, производственными и управленческими процессами. В зависимости от поставленных задач могут быть пересмотрены, уточнены цели и задачи управленческого аудита, а также «точки приоритетов» для повышения эффективности системы управления организацией. В связи с этим необходимо определить место системы управленческого аудита и степень ее интеграции с другими отделами и службами организации (рисунок 56).

Система управленческого аудита предполагает необходимость разработки специалистами компании вместе с внешними аудиторами или консультантами комплекса нормативных документов, который регламентирует взаимодействие структурных подразделений и руководителей в процессе проведения аудита. Также предусматривает процесс составления документации по результатам проверки, подготовку решений или рекомендаций для того, чтобы устранить выявленные недостатки.

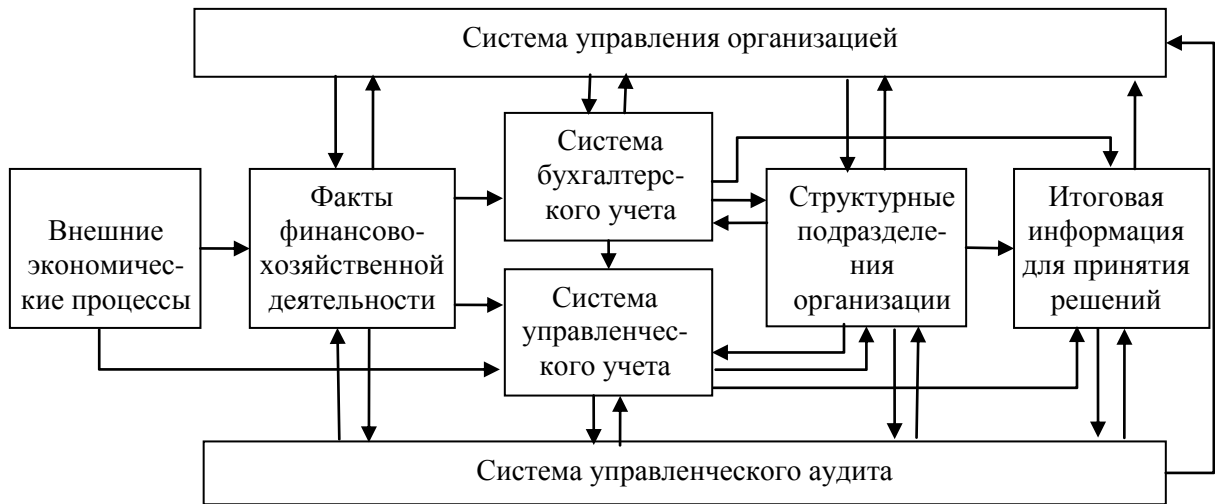


Рисунок 56 - Место управленческого аудита в системе управления организацией

При проведении управленческого аудита предполагаются следующие мероприятия:

- сравнить достигнутые результаты деятельности с данными прошлых периодов, с показателями других организаций и среднеотраслевыми; определяет влияние разных факторов на результаты деятельности;
- выявить ошибки, недостатки, неиспользованные возможности, перспективу;
- разработать и представить предложения по устранению обнаруженных недостатков и выработать рекомендации для повышения эффективности управления и пр.

Эффективность управленческого учета рассматривается, во-первых, с позиции оценки результативности (для государственного сектора) – определяется степень достижения намеченного результата. Для этого требуется изучить не только относительные показатели эффективности управления, а также исследовать эффект от поставленных управленческих решений. Во-вторых, с позиции соотношения затрат и выгод.

Управленческий аудит может считаться эффективным, если:

- он предупреждает о появлении недостоверной информации в системе управленческого учета;

- гарантированно выявляет недостатки в пределах ограниченного времени, после того как ненадежная информация возникла.

Таким образом, управленческий аудит - системообразующее звено в системе управления предприятием, основа управленческой информационной системы, ключевой элемент для разработки обоснованных планов и для подготовки управленческих решений, инструмент оперативного контроля по выполнению принятых решений, действенное средство предотвращения неэффективной деятельности и по выявлению внутрихозяйственных резервов.

5.2. Система управленческого аудита в условиях адаптации к МСФО

Процесс подготовки отчетности по Международным стандартам финансовой отчетности (МСФО) неизбежно связан с совершенствованием внутреннего контроля в компаниях и, соответственно, его отдельного направления – управленческого аудита. Ни одна компания не застрахована от манипулирования финансовой отчетностью, поэтому обеспечение достоверности управленческой отчетности - важная самостоятельная задача внутреннего контроля.

Изучая методологию аудита, некоторые исследователи проецируют его на процедуры бизнес-планирования в организации, в частности В.В. Бурцев выделил круг задач, входящих в управленческий аудит, которые можно применить к процедурам бизнес-планирования по сегментам (к предприятию, товарам, рынкам сбыта, плану маркетинга, плану производства, организационному и юридическому плану)¹.

Управленческий аудит - часть внутреннего аудита, обслуживающая потребности, связанные с управлением организацией, обеспечивающая предприятие информацией, отвечающей критериям объективности,

¹ Бурцев В.В. Методология управленческого аудита // Аудиторские ведомости. - № 10. – 2003.

достоверности и профессиональности. Также, управленческий аудит определяется как подсистема хозяйственного механизма, которая обеспечивает проведение проверки и контроля процессов и результатов деятельности компании и ее подразделений.

Современные исследователи предлагают расширение сфер, где можно применить управленческий аудит, путем распространения его на подсистему учетно-аналитического сопровождения, управлять кадрами и на другие элементы предприятия. Этот подход связан с тем, что необходимо полностью охватить методами управленческого аудита все элементы предприятия, так как если выпадет один из них, то не сформируется целостная картина финансового положения компании и это приведет к затруднению принятия эффективных решений. Сегодня разрабатываются оригинальные методики для некоторых из объектов аудита, например, существует методика управленческого аудита (для персонала).

Соглашаясь с тем, что указанные методики являются новыми и достаточно эффективными, следует указать на фрагментарный характер исследований. Это является свидетельством становления управленческого аудита, поиска оптимальных путей его развития.

В то же время нельзя не отметить, что на формирование системы управленческого аудита оказывает влияние плановый переход российской системы учета к международным стандартам. Отечественные предприятия пренебрегают соответствующей международным стандартам системой внутреннего контроля (которая является методологической основой управленческого аудита) до того момента, пока не возникает потребность в привлечении дополнительного капитала в форме кредитов иностранных банков либо первичного размещения акций. Затем предприятиям все же приходится пересматривать систему внутреннего контроля, но уже в ускоренном режиме, снижающим качество контрольных процедур.

Оперативно сформированная система внутреннего контроля не содействует развитию организации, поскольку новые бизнес-процессы не

являются хорошо продуманными и отлаженными, а контроль добавляет им жесткость, что в результате снижает мотивацию и препятствует внедрению новых разработок и инноваций. При таком подходе формируется несовершенная система управленческого аудита, являющаяся отдельным направлением системы внутреннего аудита. Во избежание вышеназванных трудностей, систему управленческого аудита необходимо формировать поэтапно, с учетом требований международных стандартов.

Весьма перспективным, как показывают практические данные, является сочетание службы управленческого аудита со структурно-функциональной формой контроля. Этот путь весьма полезен с точки зрения экономии затрат при обеспечении достаточно высокой степени эффективности службы управленческого аудита, которая выполняет роль организатора и методолога контрольной работы, проводимой в основном специалистами, работающими в других структурных подразделениях компании. В этом случае функции службы управленческого аудита следующие:

- выбрать объект проверки и предварительно его изучить;
- разработать общие планы и программы проведения проверки;
- сформировать команду проверяющих, в которую войдут внутренние аудиторы и внутренние контролеры;
- подготовить заключительные материалы по результатам проверки;
- составить план последующего контроля за деятельностью по устранению выявленных недостатков и проверить ход его выполнения.

Еще одним аргументом в пользу постановки в организациях системы управленческого аудита, отвечающего требованиям МСФО, является следующий факт. Отечественным компаниям, являющимся дочерними подразделениями зарубежных фирм или имеющим иностранных партнеров или инвесторов для того, чтобы включить свои финансовые результаты в отчетность группы или отчитаться перед акционерами, необходимо пройти аудит отчетности по МСФО, который включает оценку качества системы

внутреннего контроля. Но на практике многие российские организации сталкиваются с проблемой неудовлетворительного аудиторского заключения. Аудиторов не устраивает качество системы внутреннего контроля. При этом выделяются следующие недостатки:

- миноритарий компании участвует в оперативном управлении, что с точки зрения внутреннего контроля не допустимо, так как создает опасность вывода активов;

- один и тот же сотрудник отвечает за выставление счетов и отражение реализации в учетной системе – отсутствует разделение полномочий.

В таких условиях аудиторы отказываются поручиться за достоверность отчетности, и материнская компания вынуждена раскрывать неаудированные финансовые результаты российской «дочки» в примечаниях к своей отчетности¹. Также имеются претензии и со стороны внутренних пользователей. Например, топ-менеджмент управляющей компании не устраивает непрозрачность операций и отсутствие контроля над ними, что может повлечь мошенничество и воровство.

Таким образом, создание системы управленческого аудита, отвечающего принципам МСФО, требует комплексного подхода и формирования специальной методики.

В предлагаемой методике автором сделана попытка интегрировать отдельные процедуры, присущие системе внутреннего контроля и соответствующие международным стандартам, в систему управленческого аудита в организации. В основу интегрированной модели были положены принципы внутреннего контроля по стандартам COSO.

В трактовке COSO внутренний контроль является совокупностью действий совета директоров, менеджеров и персонала на всех уровнях. Является процессом, направленным на достижение определенной уверенности в том, что будут достигнуты цели организации через повышение

¹ Смирнова Л. Как и зачем в «HFS/ ИнтерМедияГруп» внедряли внутренний контроль // Финансовый директор. – 2009. - № 3. – С.32-37.

достоверности и надежности операционной и финансовой информации и отчетности; возрастут эффективность и результативность деятельности; будет поддерживаться соответствие деятельности регулирующим ее нормативным актам и законодательству¹.

В понимании COSO внутренний контроль основывается на интеграции в бизнес-процессы определенных процедур, обеспечивающих выполнение управленческих решений с минимальными рисками. В зависимости от целей все процедуры контроля можно разделить на четыре группы: директивные, профилактические, детективные и корректирующие.

Директивные процедуры предназначены для того, чтобы направлять работу компании в нужном направлении. Директивными являются законы, бизнес-планы, бюджеты, руководства по осуществлению бизнес-процессов.

Профилактические процедуры позволяют выявить и предотвратить нежелательные варианты развития событий. Разделение обязанностей, визирование и разрешение сделок контролерами процесса, а также принятие решений на основе регулярных отчетов по исполнению договоров относятся к этой группе средств внутреннего контроля.

Детективные процедуры - способы идентифицировать и информировать руководство компании о нежелательных событиях, если они наступили. Это позволяет менеджерам своевременно корректировать работу организации.

Корректирующие процедуры предназначены для контроля за каким-либо бизнес-процессом или сделкой, если события развиваются в нежелательном направлении. Подготовка отчетов и контроль руководства за проблемными ситуациями относятся к корректирующим процедурам².

Основные направления управленческого аудита также включают процедуры директивного, профилактического и корректирующего характера. Они обеспечивают:

¹ Steven J. Root. Beyond COSO: Internal Control to Enhance Corporate Governance. Willey, 2000.

² Шуклов Л.В. Постановка внутреннего контроля как основа для перехода на МСФО: типичные проблемы и пути их решения // Международный бухгалтерский учет. – 2011. - № 38.

- связь между мотивацией сотрудников и стратегическими целями предприятия;
- повышение прозрачности бизнеса, достоверную и полную информацию для менеджмента в наиболее сжатые сроки;
- увеличение стоимости предприятия, создание эффективной структуры капитала, повышение эффективности инвестиционной деятельности;
- целевое управление финансовыми показателями в разбивке по продуктам;
- формирование корпоративной культуры предприятия.

Для управленческого аудита на предприятии могут быть использованы экономические аналитические (или статистические) методы исследования (рисунок 57).

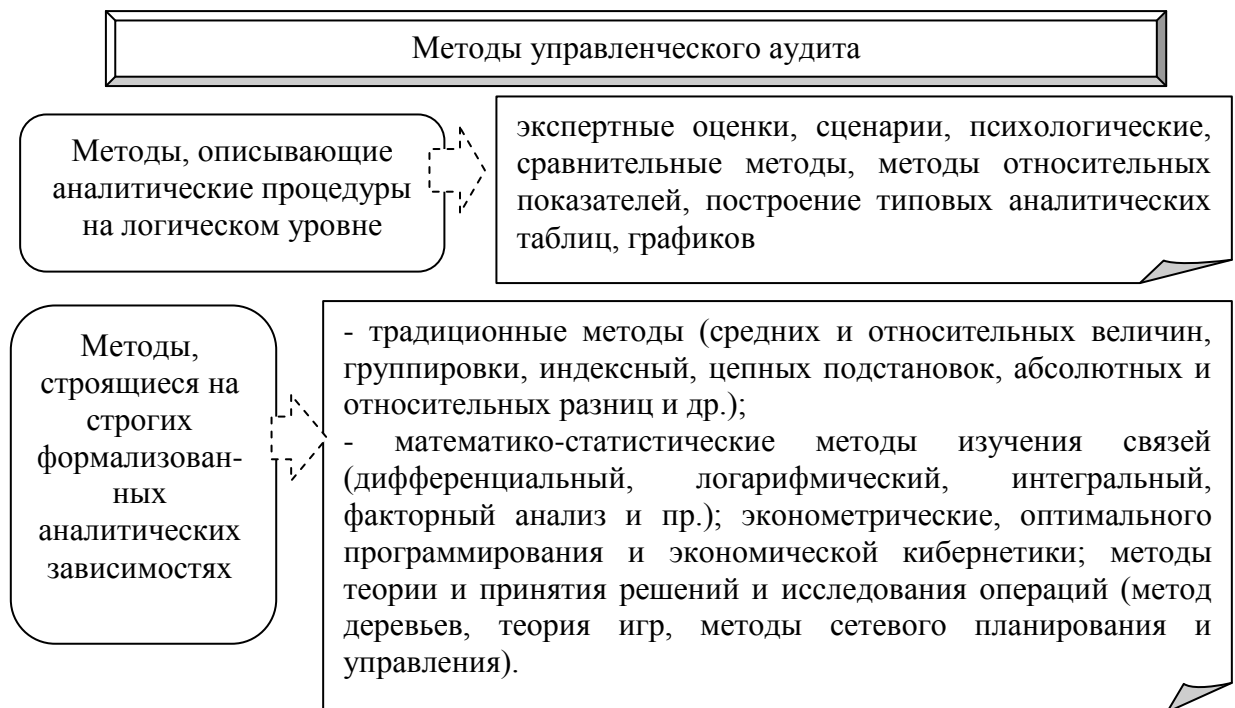


Рисунок 57 - Методы управленческого аудита

Исходной базой для управленческого аудита являются данные, содержащиеся в бухгалтерском учете и отчетности, при аналитическом просмотре которых возможно создать ясную картину всех основных аспектов хозяйственной деятельности и совершенных операций в обобщенной форме. Также, в качестве информационных источников может послужить вся

информация управленческого свойства о деятельности предприятия. Эффективность управленческого аудита находится в непосредственной зависимости от того, насколько качественно и полно используется информация, при этом немаловажная роль отведена методике аудита.

Процесс создания системы управленческого аудита предполагает план действий – список наиболее значимых бизнес-процессов, требующих регламентации и внедрения контрольных процедур. В данном исследовании автором предложены основные этапы постановки системы управленческого аудита, базирующиеся на обобщении теоретических разработок современных экономистов и на практическом опыте отечественных компаний¹. В общем виде методика управленческого аудита включает ряд последовательных этапов (рисунок 58).

На первом этапе необходимо разработать план действий путем анализа исходной документации и полученных сведений от персонала, используя методы опроса, интервьюирования и др. Здесь требуется перечислить и описать все процессы, требующие внедрения контрольных процедур (например: управление дебиторской и кредиторской задолженностью, ведение бухгалтерского учета, осуществление платежей, закупок, управление персоналом и оплата труда, корпоративное управление).

Следующий этап характеризуется выделением проблемных зон – участков процессов, где контроль недостаточен или отсутствует полностью. С этой целью необходимо проанализировать:

- организационно-распорядительную документацию предприятия, регламентирующую финансовую и бухгалтерскую деятельность (проверка положений, инструкций, приказов);
- оценить формы управленческого и финансового учета и отчетности (бухгалтерскую отчетность, аналитику счетов; оценка бюджетов, платежных

¹ Смирнова Л. Как и зачем в «HFS/ ИнтерМедиаГруп» внедряли внутренний контроль // Финансовый директор. – 2009. - № 6. – С.32-37.

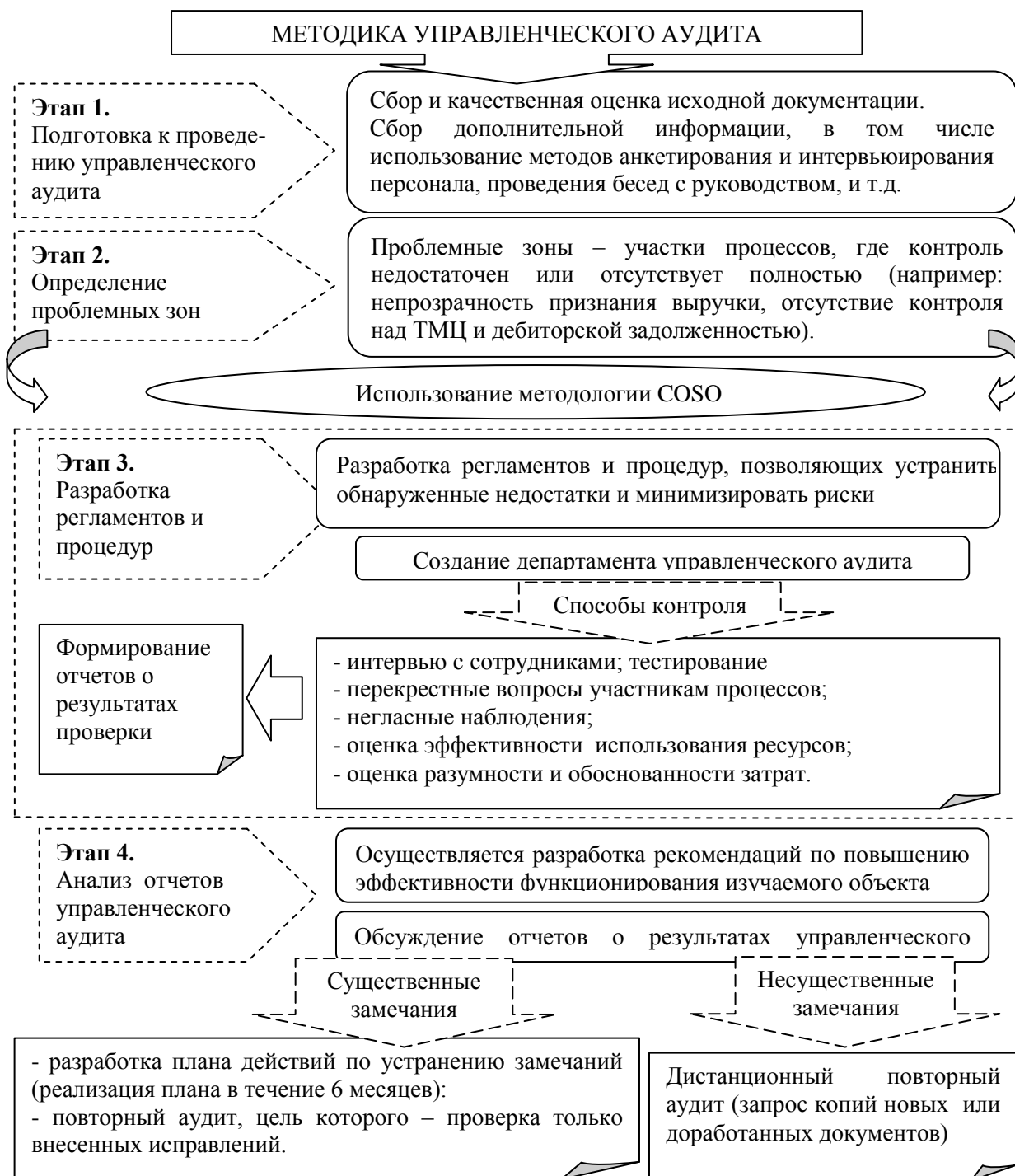


Рисунок 58 - Методика управленческого аудита хозяйствующего субъекта в условиях адаптации к МСФО

календарей, бизнес-планов, сведений о структуре затрат, отчетов о продажах, отчетов о запасах, балансов оборотных средств, ведомостей-расшифровок задолженностей дебиторов и кредиторов);

- кредитные соглашения, договоры, кредитные заявки, гарантийные письма, залоговые свидетельства, реестры акционеров, эмиссионные документы, счета-фактуры, платежную документацию и иные документы, регулирующие финансовые отношения предприятия;

- внешние и внутренние факторы функционирования.

На этом этапе могут быть выявлены такие риски, как непрозрачность признания выручки, отсутствие контроля над товарно-материальными ценностями и размером признания дебиторской задолженности.

Третий этап методики управленческого аудита предполагает разработку регламентов и процедур, ориентируясь на методологию COSO Enterprise Risk Management (The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) – Комиссия Тредвея создана с целью помочь организациям в оценке риска и создании контрольных процедур). Внедрение таких регламентов позволяет устранить обнаруженные недостатки и минимизировать риски мошенничества (таблица 29).

Подобные регламенты можно разработать для многих бизнес-процессов, например таких как: оплата труда, инвестиции в дочерние компании, работа с претензиями и судебные разбирательства, работа с поставщиками, привлечение кредитов, работа с персоналом и оплата труда и др. Также необходимо пересмотреть уставы компании в части ограничения права генеральных директоров. Для большей прозрачности и достоверности отчетности в дочерних компаниях является целесообразным унифицировать учетные политики и процедуры, планы счетов и базы данных бухгалтерского учета, формы и сроки составления отчетности.

С целью контроля выполнения новых регламентов в компаниях предлагается создать специальную службу – департамент управленческого аудита, основные функции которого представлены на рисунке 59.

На этом этапе решается одна из основных задач управленческого аудита - обоснование выбора тех видов продукции (услуг), которые предприятию выгодно производить (предоставлять), каковы объемы и какова

цена, по которой следует продавать свою продукцию (услуги) на рынке, каковы ресурсы (основные, материальные и трудовые) и какие источники финансирования нужно использовать для этого, чтобы достичь соответствия результатов производственно-коммерческой деятельности финансовой стратегии и долгосрочным целям.

Таблица 29 – Регламент оценки контрольных процедур до и после внедрения системы управленческого аудита

Возможный риск	Контроль	
	До внедрения (комментарии, оценка)	После внедрения (комментарии, оценка)
<i>Процесс – распространение продукции, подпроцесс – заказ продукции для распространения</i>		
Избыточное количество продукции, нецелесообразные расходы, недополучение прибыли	Отсутствие заявок на изготовление продукции. Оценка - неудовлетворительно	По каждому виду продукции руководитель отдела продаж и контрагент подписывают формализованный договор, в котором указывается количество заказываемого товара и оговариваются сроки доставки. Оценка – удовлетворительно.
<i>Процесс – ведение бухгалтерского чета, подпроцесс – подготовка проводок в журнале, прочих статей и отдельных статей закрытия периода</i>		
Искажение результатов отчетности	Типовой административный профиль присвоен всем пользователям учетной системы. Оценка - неудовлетворительно	Профили доступа в систему для ввода и обработки данных ограничены в соответствии с должностными обязанностями сотрудников. Административный доступ имеют только ИТ-сотрудники (системный администратор, программист). Предусмотрено разделение обязанностей между вводом данных по состоянию на конец периода и проверкой этих данных. Оценка – удовлетворительно.
<i>Процесс – закупки, подпроцесс – инициирование заказа</i>		
Мошенничество	Нет разграничения полномочий, закупка может одобряться лицом, ее инициировавшим. Оценка – неудовлетворительно.	Предусмотрено разделение обязанностей между лицами, составляющими заявки о потребностях, ведущими переговоры с поставщиком и осуществляющими приемку товаров (работ, услуг). Любой сотрудник, ведущий переговоры с поставщиком и одобряющий оплату счета-фактуры поставщика, должен быть подотчетен уполномоченному менеджеру. Оценка – удовлетворительно.

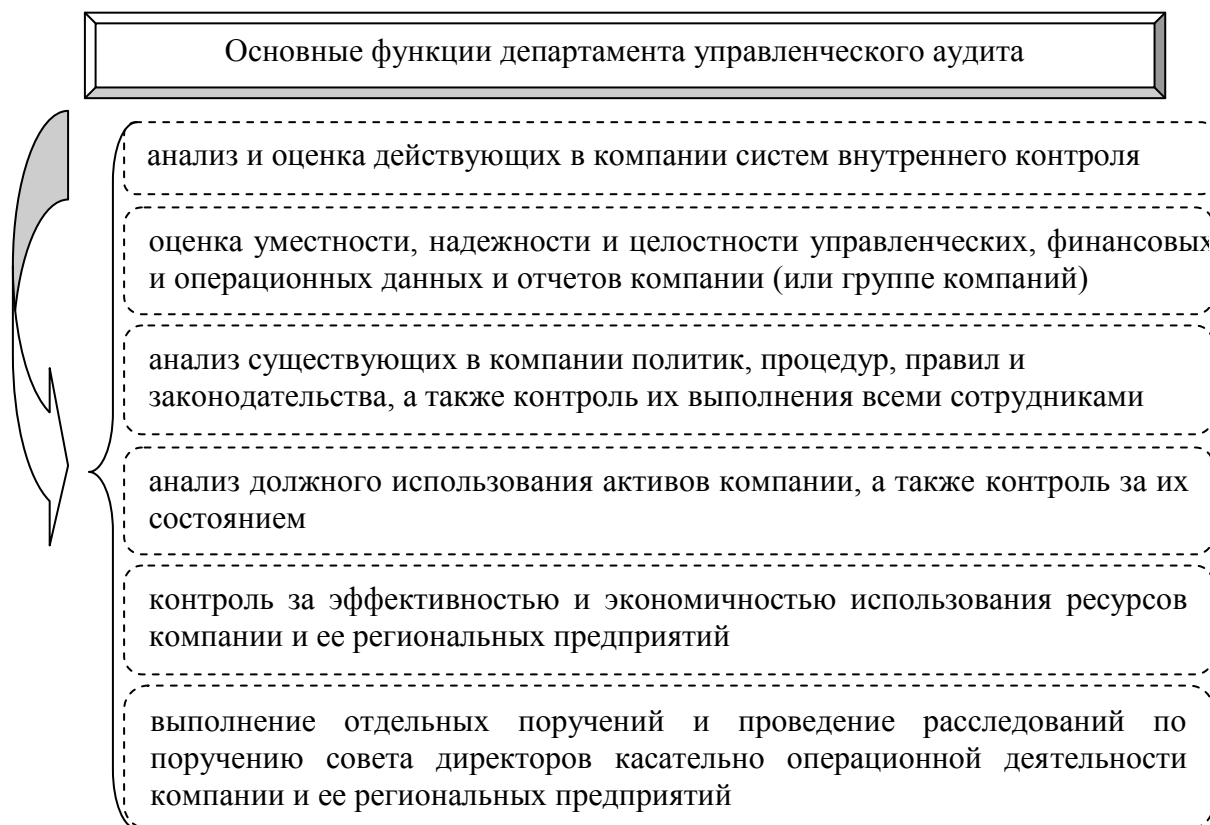


Рисунок 59 - Функции департамента управленческого аудита

Департамент управленческого аудита выполняет ряд аналитических процедур. Следовательно, управленческий аудит можно квалифицировать комплексным экономическим анализом хозяйственной деятельности организации, в общей системе которого особая роль должна быть отведена аналитическому аудиту.

В ходе управленческого аудита решаются аналитические взаимосвязанные задачи, что позволяет:

- оптимально управлять объемом продаж, его ассортиментом (структурой), прибылью и себестоимостью;
- эффективно использовать основные, материальные, трудовые и денежные ресурсы;
- открывать новые производства по выпуску товаров, соответствующих рыночной конкуренции;
- разрабатывать бизнес-планы по производству конкретных продуктов и их мониторинг;

- внедрять оптимальные способы мотивации сотрудников для достижения поставленных целей;
- применять оптимальный и активный стиль управления предприятием на основе долгосрочных прогнозов и планов, осуществлять жесткий контроль высшим руководством наиболее важных проблем, делегировать полномочия по решению менее важных проблем подчиненным;
- управлять текущей финансовой устойчивостью предприятия, его ликвидностью, платежеспособностью, источниками краткосрочного финансирования и производственными рисками;
- обеспечивать долгосрочную рыночную устойчивость в развитии предприятия;
- использовать долгосрочные источники финансирования имущества, управлять финансовыми рисками;
- формировать оптимальный портфель инвестиций, снижать инвестиционные риски;
- выходить на международные рынки капитала;
- управлять природоохранной (экологической) деятельностью компании.

Если компания имеет несколько дочерних подразделений, то необходимо сформировать графики аудиторских проверок, ориентируясь на следующие критерии:

- исходя из оценки ряда рисков (в том числе налогового);
- в зависимости от размера выручки;
- в зависимости от качества управленческой отчетности.

В частности, наибольшим весом обладает критерий «выручка» - чем выше доля региональной компании (или структурного подразделения) в доходах всей группы, тем выше вероятность ее включения в план аудита.

Сотрудники департамента управленческого аудита в ходе выполнения контрольных процедур должны удостовериться в том, что подразделения компании используют в своей работе процедуры и регламенты,

рекомендованные управляющей компанией (или высшим руководством). При осуществлении контроля могут быть использованы следующие методы аудита:

- интервью с сотрудниками;
- тестирование;
- перекрестные вопросы участникам процессов (например, проверка ответов по одним и тем же вопросам сотрудников взаимодействующих подразделений на наличие разногласий);
- негласное наблюдение аудиторов за соблюдением внутренних регламентов и процедур.

Примерный перечень рисков и соответствующих контрольных процедур представлен в таблице 30.

На четвертом этапе происходит обсуждение на аудиторском совете подготовленных аудиторами отчетов о результатах аудита. Аудиторский совет – это специально созданный орган, в состав которого входят генеральный директор группы, финансовый директор, глава службы безопасности и др.

Аудиторский совет выносит оценку состояния контроля организации или структурного подразделения. Осуществляет разработку рекомендаций по повышению эффективности функционирования изучаемого объекта. Если в отчете имеются замечания, то разрабатывается план действий по их устранению. Срок устранения замечаний не должен превышать 6 месяцев, после чего назначается повторная проверка, цель которой – контроль только внесенных исправлений. При несущественных замечаниях аудиторы обходятся дистанционным повторным контролем – запрашиваются копии новых или доработанных регламентов, а также документов, подтверждающих их реализацию на практике.

Таким образом, реализация на практике предложенной методики постановки системы управленческого аудита позволит:

Таблица 30 – Процедуры контроля за рисками, проверяемыми в рамках управленческого аудита

Возможные риски	Контрольные процедуры
Процесс – управление кредиторской задолженностью	
<i>Подпроцесс – предоплата и аванс для поставщиков</i>	
Неверный план или неправильный учет предоплаты или аванса	По всем предварительным или поэтапным платежам, внесенным в счет поставщика, должны быть указаны номер заказа на закупку или номер договора с обязательным документированием платежей
	Все предварительные и поэтапные платежи, внесенные в счет поставщика, должны быть одобрены уполномоченным лицом
Неоправданная неоднократная оплата	Ведется учет предварительных и поэтапных платежей, которые могут сравниваться с соответствующим счетом-фактурой и вычетами из сумм, подлежащих оплате поставщику.
Процесс – управление дебиторской задолженностью	
<i>Подпроцесс – управление базой данных клиентов</i>	
Неудовлетворительный контроль, приводящий к возможным ошибкам и мошенничеству	В базе данных поставщиков хранится вся необходимая информация для подготовки счетов-фактур при продаже (наименование и адрес клиента, условия оплаты, цены, скидки и т.д.)
	Для каждого клиента предусмотрен кредитный лимит, при превышении которого заказы от данного клиента будут заблокированы.
	Счета клиента могут быть открыты или изменены в базе данных только уполномоченным лицом, независимым от отделов продаж и дебиторской задолженности.
	Сохраняется последняя версия списка лиц, уполномоченных вводить данные в базу данных клиентов.
	Все счета новых клиентов, открытые в базе данных, подлежат проверке на предмет финансовой состоятельности клиента.
<i>Подпроцесс – контроль безнадежных долгов, убыточных статей, резервов</i>	
Неполный или неверный резерв на покрытие безнадежных долгов	Финансовый отдел ежемесячно составляет и контролирует список покупателей, имеющих просроченную дебиторскую задолженность.
	Все резервы на покрытие безнадежных долгов должны соответствовать правилам предприятия о признании резервов (критическая точка, метод расчета, ставка) и действующим стандартам бухгалтерской отчетности.
Неэффективный контроль безнадежных долгов	Менеджер по кредитам производит регулярную проверку непогашенных задолженностей и и документов о предпринятых мерах
Несанкционированное изменение резервов (за счет покрытия безнадежных долгов) или списаний	После признания резерва любое увеличение резерва подлежит контролю со стороны лица, независимого от отдела дебиторской задолженности
	Все списания безнадежных долгов, признанных в отчетности, должны быть зарегистрированы и уполномочены финансовым отделом
	Финансовый отдел производит ежеквартальную проверку журнала продаж и резервов на покрытие безнадежных долгов

- во-первых, акционерам компании убедиться в том, что система управленческого аудита не только разработана, но и эффективно действует;
- во-вторых, компания будет иметь возможность получения положительного заключения по международной отчетности.

Проанализируем механизм формирования модели учетно-аналитического обеспечения управленческого аудита затрат.

Одним из показателей успешной компании в современных рыночных условиях является умение управлять себестоимостью. От ее уровня зависит финансовое состояние компании и результаты деятельности организации. Минимизация затрат по производству и реализации продукции - один из путей максимизации прибыли.

Управление себестоимостью предполагает осуществление целого ряда функций: планирование, организация, учет, стимулирование, анализ и контроль. Принятие управленческих решений во многом зависит от двух факторов:

- во-первых, в рамках применения функций учета и контроля происходит формирование достоверного и рационального потока информации о произведенных затратах;
- во-вторых, с использованием функции анализа можно выявить резервы по снижению себестоимости и произвести их количественную оценку.

Также, принятие управленческого решения сопровождается рабочей документацией, в которой представлены факты хозяйственной деятельности и расчетные показатели, подтверждающие обоснованность выводов. Таким образом, особенно актуальным является рассмотрение процесса формирования рабочей документации внутреннего аудитора, в полной мере отражающей состояние учета и структуры затрат, и содержащей экономическое обоснование принятия управленческих решений.

На сегодняшний день малоизученными (в теоретическом и в практическом плане) остаются аналитические процедуры, которые

применяются в аудите. Стандарты аудита, которые их регламентируют следующие:

- Правило (стандарт) № 5 «Аудиторские доказательства»;
- Правило (стандарт) № 11 «Применимость допущения непрерывности деятельности аудируемого лица»;
- Правило (стандарт) № 17 «Получение аудиторских доказательств в конкретных случаях»;
- Правило (стандарт) № 20 «Аналитические процедуры»;
- Правило (стандарт) № 33 «Обзорная проверка финансовой (бухгалтерской) отчетности».

При использовании этих стандартов на практике (в аудиторской деятельности) существуют проблемы, связанные с отсутствием примерных рабочих документов, содержащих аналитические процедуры.

В отчете о контроле качества аудита (представляющем обобщенные сведения о контроле качества работы отдельных аудиторов и аудиторских организаций в РФ в 2010 г.), часто встречается следующее нарушение при осуществлении аудиторской деятельности - рабочая документация аудитора слишком низкого качества¹.

В данном отчете представлена полная и объективная характеристика положения дел в отечественном аудите, так как при составлении этого документа использовались отчеты разных аудиторских фирм, саморегулируемых организаций, индивидуальных аудиторов, которые ежегодно представлялись в Минфин России. Также при подготовке отчета использована:

- информация законодательных и иных нормативных правовых актов по регулированию аудиторской деятельности;
- информация результатов анализа материалов внешних проверок по качеству работы;

¹ Егорова И.С. Учетно-аналитическое обеспечение управления затратами в управленческом учете и аудите // Международный бухгалтерский учет. – 2012. - № 9. – С. 18-26.

- данные экспертных оценок и мнений по организации и осуществлению внешнего контроля по качеству работы;
- информация материалов обсуждений данных вопросов на заседаниях Совета по аудиторской деятельности.

В целях решения вышеназванных проблем, автором предложена модель учетно-аналитического обеспечения управленческого аудита затрат (рисунок 60).



Рисунок 60 - Модель учетно-аналитического обеспечения управленческого аудита затрат

Как отмечалось ранее, управленческий аудит может иметь три направления в зависимости от видов деятельности организации: для операционной деятельности – оперативный аудит, для инвестиционной деятельности – инвестиционный аудит, для финансовой деятельности – финансовый аудит.

Управленческий аудит по видам деятельности позволяет получить сведения о том, во что обходится содержание отдельного структурного подразделения, отвечающего за определенный вид деятельности, или какова эффективность производства той или иной продукции. Следовательно, рабочие документы аудитора должны содержать исчерпывающую информацию для принятия решений по каждому из этих вопросов.

По нашему мнению, в рабочих документах аудитора, которые сформированы в соответствии с ПСАД № 2, исходную информацию о затратах и результатах их оценки можно представить путем их классификации по элементам и статьям калькуляции. Также, информацию, содержащуюся в рабочих документах аудитора необходимо разделять по видам деятельности (структурным подразделениям), что позволит детализировать данные для управленческих целей.

Классификация затрат по элементам достаточно широко распространена в отечественных компаниях, так как этого требуют стандарты формирования финансовой отчетности – как по МСФО, так и РСБУ. К элементам затрат относятся, например, материальные затраты, затраты на оплату труда, амортизация, прочие затраты и т.д. Распределение затрат по элементам аудиторы могут использовать для того, чтобы отследить, во что обходится компании тот или иной вид ресурсов. Но здесь необходимо использовать более детальные элементы затрат, особенно для тех затрат, удельный вес которых в общих издержках велик. Например, затраты на оплату труда поделить по категориям сотрудников компании: производственные рабочие, обслуживающий персонал, офисные сотрудники и т.д.

Классификацию затрат по статьям калькуляции практикующие аудиторы могут использовать для определения себестоимости единицы вида продукции, отдельных видов аудиторских работ (услуг). Как правило, перечень статей калькуляции определяется непосредственно на предприятии. Единственное, что строго соблюдается во многих компаниях, - это выделение

таких укрупненных статей, как производственные, общепроизводственные и общехозяйственные издержки. Они в свою очередь включают более детальные статьи калькуляции. Например, в случае с производственными затратами это могут быть сырье, материалы, полуфабрикаты, топливо на технологические цели, вспомогательные материалы и т.д.

В данном исследовании автором предложены основные формы рабочих документов аудиторов, основываясь на обобщении теоретических разработок современных экономистов¹ и на практическом опыте отечественных компаний. Предлагаемые формы рабочих документов аудиторов на примере организации ОАО «Фабрика» составлены с учетом выделения структурных подразделений по видам деятельности (что отвечает требованиям международных стандартов при составлении отчетности) и классификацией затрат по их экономическому содержанию в постатейном и поэлементном разрезе (Приложение 17).

Необходимо отметить, что в рабочих документах должны присутствовать выводы аудитора и необходимые рекомендации. Перечень статей накладных расходов может изменяться в зависимости от специфики хозяйственной деятельности организации. Помимо этого, аудитор должен показать в отчете возможности по повышению эффективности производства.

Так как среди затрат производственного цеха № 1 наибольший удельный вес принадлежит материальным затратам, то первостепенной задачей аудитора является анализ управления данными затратами. Используя коэффициент материалоотдачи, для исчисления которого необходимо знать плановые и фактические данные по себестоимости продукции, аудитор может провести анализ рационального и эффективного использования материалов. Анализ материальных затрат производственного цеха № 1 предприятия ОАО «Фабрика» представлен в рабочем документе аудитора (Приложение 18).

¹ Егорова И.С. Учетно-аналитическое обеспечение управления затратами в управленческом учете и аудите // Международный бухгалтерский учет. – 2012. - № 9. – С. 18-26.

С целью поиска элементов структуры затрат, за счет которых возможно произвести экономию, необходимо провести факторный анализ, который позволит обозначить фактор, изменение которого в наибольшей степени оказывает влияние на результирующий показатель – себестоимость продукции. Исследование себестоимости продукции отдельно по статьям калькуляции будет способствовать более глубокому поиску внутрихозяйственных резервов ее снижения.

Как известно, на величину отклонений фактических затрат от нормативных, которые возникли в производственном процессе влияют три фактора: объем выпущенной продукции; структура продукции; уровень затрат по отдельным видам изделий (переменные затраты на единицу продукции и постоянные затраты в целом на продукцию).

Факторный анализ общей суммы затрат структурного подразделения предприятия представлен в рабочем документе аудитора (Приложение 19).

Структура предложенных документов и их количество может меняться в зависимости от специфики деятельности хозяйствующего субъекта. Также, предложенные формы отчетности легко автоматизировать в программе Microsoft Office Excel.

Таким образом, вышеназванные формы рабочих документов аудитора с использованием аналитических методов позволят качественно улучшить процедуру проведения управленческого аудита и усовершенствовать процесс принятия управленческих решений в части оптимизации затрат.

5.3. Механизм оценки эффективности службы управленческого аудита для принятия решений

Основными заказчиками и потребителями результатов деятельности системы управленческого аудита (далее - СУА) являются собственники организации (совет директоров), а также высшее руководство. Этим определяется двойственность задач управленческого аудита: с одной

стороны, в его функции входит проведение внутреннего аудита и предоставление собственникам независимой оценки состояния дел в компании, с другой – консультирование менеджмента по сложным вопросам текущей деятельности.

Следовательно, задачи, стоящие перед службой управленческого аудита, могут быть разнообразными: начиная с обычных аудиторских проверок и заканчивая комплексным анализом всей управленческой информации, оценкой всевозможных рисков, выработкой рекомендаций по повышению эффективности системы внутреннего контроля и управления предприятием.

Существует несколько вариантов организации службы управленческого аудита:

- создание собственной службы;
- привлечение специалистов из головной компании (если уже создана служба управленческого аудита);
- оказание услуг сторонними специалистами.

Большим организациям удобно создать собственное подразделение из нескольких внутренних аудиторов. Такая структура позволяет высшему менеджменту компании совершать операции по:

- выявлению внутрифирменных резервов и определению наиболее перспективных направлений развития предприятия;
- осуществлению эффективного контроля за автономными филиалами компании;
- обеспечению консультациями работников различных финансовых и бухгалтерских служб.

В процессе создания службы управленческого аудита необходимо обращать внимание на несколько моментов. Во-первых, управленческий аудит весьма специфическая профессия, требующая сочетания самых разных навыков и знаний, а также личностных характеристик. Поэтому особое

внимание необходимо уделять отбору, развитию и мотивации сотрудников этого направления.

Во-вторых, следует изначально сформировать представление о целях и задачах управленческого аудита в компании с целью предотвращения внутреннего сопротивления.

В-третьих, необходимо обеспечить службе управленческого аудита внутреннюю поддержку и заинтересованность высшего руководства, а также создать условия для своевременного внедрения в хозяйственные процессы разработанных предложений и рекомендаций.

Обозначим место службы управленческого аудита в организационной структуре компании. Особенности системы управленческого аудита во многом определяются масштабом бизнеса. При создании службы управленческого аудита необходимо изначально определить степень ее независимости. Абсолютная независимость службы практически недостижима, так как внутренние аудиторы - это сотрудники компании, и их рост в профессиональном плане зависит от руководства фирмы. В то же время уровень организационной независимости оказывает влияние на степень объективности суждений аудиторов. Начальник службы управленческого аудита должен непосредственно подчиняться лицу, которое обеспечивает независимость всех действий аудиторов и принимает адекватные меры для выполнения рекомендаций аудитора.

Подбор персонала. Существенным качеством для внутреннего аудитора является беспристрастность и профессиональная компетентность. Беспристрастность предполагает, что решение поставленных задач перед службой управленческого аудита обеспечивается без вмешательства со стороны органов управления, подразделений и других сотрудников компании.

Профессиональная компетентность предполагает, что сотрудники службы управленческого аудита являются квалифицированными

специалистами, обладающими максимально разносторонними знаниями и навыками.

Обязательным условием для внутреннего аудитора является знание принципов организации и управления, владение знаниями в бухгалтерском учете и финансах, праве, налогообложении, продажах, логистике, информационных технологиях, а также в области психологии, умение четко и правильно изложить информацию. Помимо этого необходимо иметь навыки проведения проверок: владеть методикой, уметь работать с большим объемом информации, планировать время проверки и т.д. Желательно, чтобы служба управленческого аудита имела в своем составе несколько квалифицированных аудиторов, специализирующихся в разных областях знаний. В процессе осуществления управленческого аудита не исключается привлечение внешних специалистов с более глубокими знаниями (оценщиков, инженеров, строителей и т.д.).

Рассмотрим этапы постановки службы управленческого аудита. Процесс создания службы управленческого аудита (СУА) требует решения многих методологических, организационных и технических вопросов. Схематично модель организации службы управленческого аудита представлена на рисунке 61.

После определения круга вопросов, которыми будет заниматься служба управленческого аудита (СУА), и объединения однотипных задач в группы, на основе которых формируются специализированные «звенья» СУА (этап 1-2), происходит разработка схемы взаимоотношений между группами, определяются обязанности, права и ответственность каждого структурного подразделения (этап 3). Например, на специалистов СУА могут быть возложены следующие обязанности:

- формирование плана проверок отделов управленческого аудита (при наличии обособленных структурных единиц);
- координация деятельности ревизионных комиссий;

- обобщение, анализ и контроль качества поставляемой структурными подразделениями информации для принятия управленческих решений.

- оценка эффективности деятельности структурной единицы.

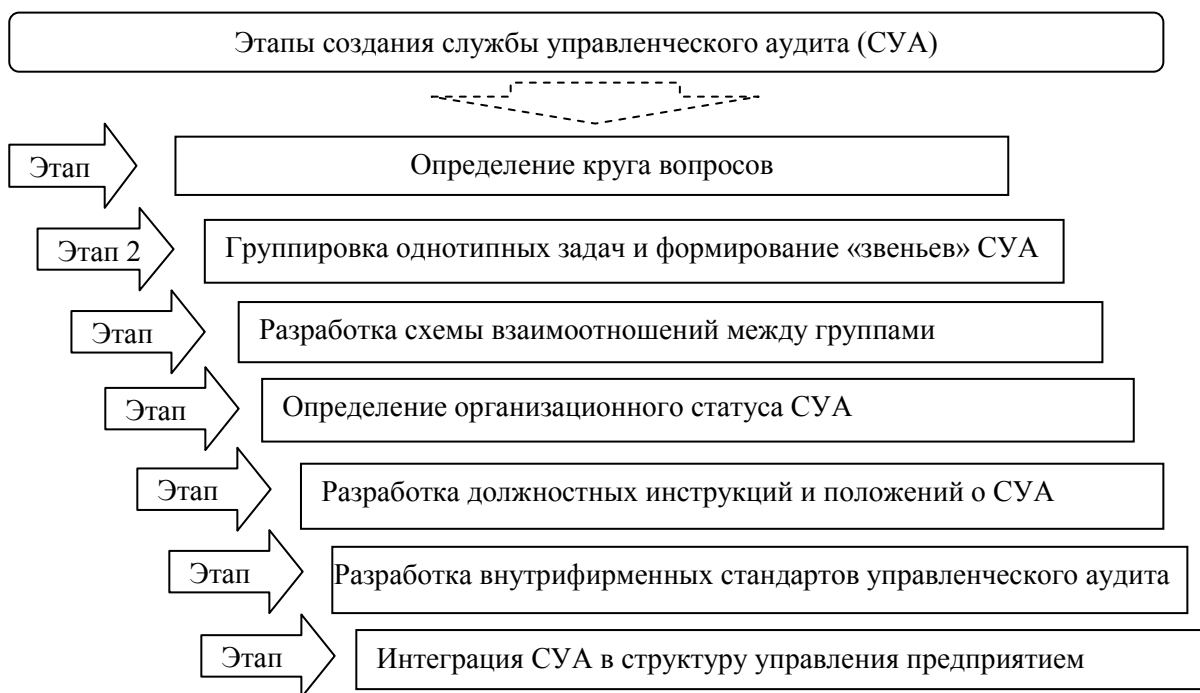


Рисунок 61 - Организационные аспекты постановки службы управленческого аудита в организации

Организационный статус службы управленческого аудита определяется в зависимости от решаемых ею задач. Возможны два варианта:

1. Службу управленческого аудита возглавляет директор, предоставляющий отчет президенту или правлению компании. При таком подходе управленческий аудит независим от руководства компании и направлен на создание и поддержание эффективной системы управленческого контроля, на выявление и уменьшение различного рода рисков.

2. Служба управленческого аудита является структурным подразделением финансового отдела, руководитель СУА непосредственно подчиняется финансовому директору. В этом случае управленческий аудит направлен на проверку финансовой отчетности.

Лучшей практикой в настоящее время является такая схема, при которой служба управленческого аудита имеет двойную подчиненность: административную – высшему руководству и функциональную – совету директоров. За построение и функционирование службы управленческого аудита отвечает менеджмент компании, перед которым стоит основная задача – управлять бизнесом¹.

Разработка должностных инструкций и положений о службе управленческого аудита является одним из трудоемких этапов. Создаваемая в компании СУА должна работать с применением разработанных методик и внутренних стандартов. В них описываются основные цели и принципы работы службы. Необходимо создать положение о системе управленческого аудита, в котором описывается порядок осуществления проверок, ответственность исполнителей и место СУА в организационной структуре компании.

Во внутрифирменных стандартах управленческого аудита указывается программа проверок, сроки, лица, которые ответственны за предоставление информации, за процедуры составления отчетности и перечень мероприятий по устранению выявленных нарушений.

Являясь неотъемлемой частью компании, специалисты службы управленческого аудита имеют доступ к корпоративной информации, в том числе к неформальным информационным потокам. Это дает им неоценимое преимущество при проведении контрольно-ревизионной работы по сравнению с внешними аудиторами. Интеграция в организационную структуру компании позволяет избежать многих трудностей, связанных со сбором необходимой информации, воплощением принятых решений и контролем их выполнения.

В целях снижения возможности возникновения конфликтных ситуаций и противодействий в процессе постановки службы управленческого аудита

¹ Бурсулая Т. Как организовать службу внутреннего аудита // МСФО: практика применения. – 2008. - № 4. – С.97-101.

необходимо заранее проводить разъяснительные мероприятия среди менеджмента среднего звена о целях и задачах, стоящих перед службой управленческого аудита, а также преимущества, которые она даст организации.

Управленческий аудит имеет огромный потенциал и его грамотное использование дает компании возможность решить возникшие проблемы и в значительной степени повысить эффективность бизнеса.

В дальнейшем представляется целесообразным рассмотреть методики оценки эффективности службы управленческого аудита для стратегических целей компании.

В последнее время специалисты управленческого аудита становятся все более востребованными. Эта профессия динамично развивается, так как собственники компаний все чаще испытывают необходимость в получении достоверных сведений о состоянии дел в организации. Основной задачей специалиста по управленческому аудиту становится следующая - помогать руководству предприятия повышать эффективность его деятельности.

Помимо этого, ощутимый вклад по развитию корпоративного управления вносит новая служба управленческого аудита (далее - СУА), так как деятельность этой службы - это важный и разумный путь к совершенствованию системы внутреннего контроля предприятия.

Оценка роли службы управленческого аудита (СУА) в компании зависит от многих обстоятельств. Представим модель оценки роли управленческого аудита, разделенного по видам деятельности для стратегических целей компании (рисунок 62), разработанную на основе модели компании «ПрайсвотерхаусКуперс»¹.

На первом этапе «Оценка текущего состояния» служба управленческого аудита проводит анализ бизнес-процессов, вопросов

¹ Хромов В.Е., Пашковский Д.А. Оценка эффективности деятельности службы внутреннего аудита в финансовых организациях // Управление в кредитных организациях. – 2011. - № 5.

корпоративного управления с использованием надежных и проверенных методик аудита. Основной акцент - уровень проектов, процессов и сделок.

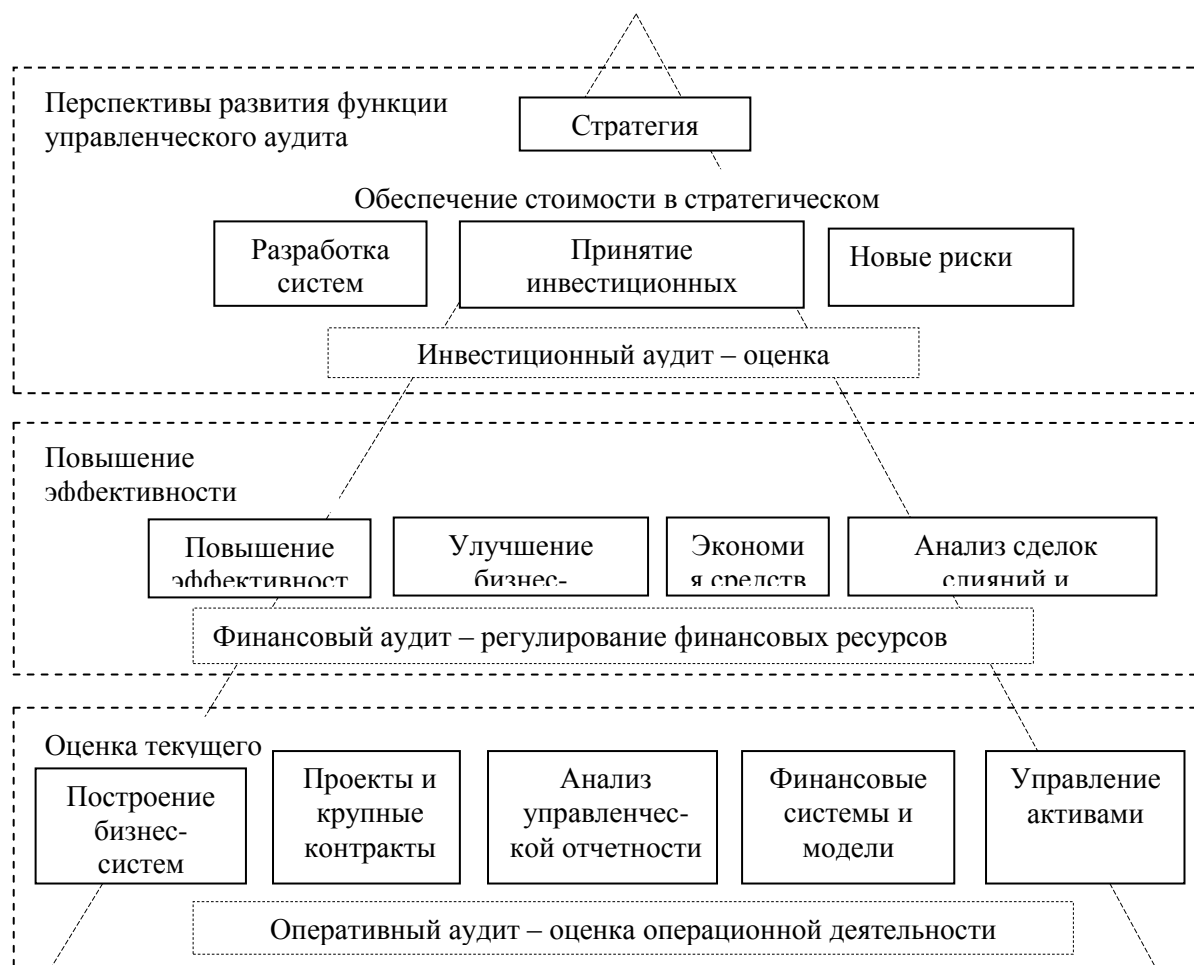


Рисунок 62 - Модель оценки роли управленческого аудита по видам деятельности для стратегических целей организации

Второй этап «Повышение эффективности бизнеса» характеризуется тем, что СУА содействует руководству компании в деятельности по совершенствованию бизнес-процессов, повышению эффективности и результативности, получению денежной экономии от проектов.

На третьем этапе «Перспективы развития функции управленческого аудита», дополнительно к перечисленным в п.п. 1 и 2 действиям, СУА подтверждает достаточность и эффективность контроля по реализации проектов и изменений бизнеса через оценку адекватности процессов по выявлению и управлению рисками. Осуществляет оценку финансовой

эффективности деятельности в будущем, учитывая риски, которые могут помешать процессу реализации обозначенной стратегии. Акцентируется контроль, процессы, управленческая информация. Существенным становится вопрос по обеспечению увеличения стоимости бизнеса, которое может быть достигнуто через следующие процедуры: учитывать долгосрочные перспективы и оказывать поддержку стратегическим целям и задачам организации.

В связи с тем, что повышается роль управленческого аудита, расширяются функции и полномочия руководства и акционеров начинают предъявляться повышенные требования относительно полноты и качества работы СУА, возникает потребность в своевременном выявлении и предотвращении нарушений, в адекватных рекомендациях и процедурах по мониторингу.

Эффективность деятельности службы управленческого аудита (СУА) зависит от соблюдения определенных качественных и количественных критериев оценки.

Каждой организации можно самостоятельно определять параметры, характеризующие эффективность СУА, через разработку процедур расчета и оценку ключевых показателей. Универсальный набор параметров не существует. Для каждой компании возможен свой индивидуальный выбор параметров и их приоритетность в зависимости от поставленных стратегических целей и задач, от особенностей организационной структуры. Критерии и показатели оценки эффективности СУА – это основа для формирования выводов по результатам контрольных мероприятий. Суть указанных критериев - установление стандартов качества аудита, которые способствуют проведению сравнительного анализа и оценке эффективности программ, экономических операций и т.п.

Представляет определенные сложности планирование аудита в менее предсказуемых областях деятельности, а также рискованно тестировать эффективность имеющейся системы внутреннего контроля, если отсутствует

карта рисков видов деятельности и методика ранжирования по их приоритетности. Следовательно, возникает необходимость по совершенствованию системы риск-менеджмента, документированию ключевых рисков и существующих контрольных процедур по отдельным бизнес-процессам. Выделим примерные ключевые параметры, оказывающие влияние на эффективность функционирования СУА на предприятии, которые можно использовать для оценки:

- соответствия выполняемых службой управленческого аудита задач поставленным стратегическим целям компании;
- эффективности деятельности СУА при решении конкретных задач;
- взаимодействия СУА с менеджментом организации с целью принятия управленческих решений.

Проведем группировку контрольных показателей, позволяющих оценить эффективность функций управленческого аудита, по типам задач и другим признакам, которые характеризуют степень соответствия управленческого аудита обозначенным стратегическим целям и стандартам международной практики. Необходимо отметить, что предложенный перечень критериев при необходимости может уточняться вместе с разработкой коэффициентов (определяющих вес), присваиваемых каждому параметру по степени важности этого критерия (Приложение 20).

Приведенные в таблице критерии бальной оценки являются примерными и на практике, в зависимости от специфики хозяйственной деятельности организации, возможно использование иных инструментов для оценки контрольных параметров.

Количественные критерии оценки деятельности службы управленческого аудита, как правило, не формализованы и не имеют унифицированных методик расчета. Для оценки эффективности управленческого аудита необходимо сгруппировать количественные показатели по трем направлениям:

- показатели, оценивающие экономический эффект;

- показатели, характеризующие эффективность организации СУА, действующей методики и процедур;
- показатели, характеризующие заинтересованность сотрудников службы (таблица 31).

Таблица 31 – Количественные критерии оценки эффективности деятельности службы управленческого аудита

Наименование показателя	Характеристика показателя
Показатели, характеризующие экономический эффект	- экономия от выявленных службой управленческого аудита нарушений; - эффективность от внедрения СУА (затраты на создание СУА относительно выручке).
Показатели, характеризующие эффективность организации СУА, действующей методики и процедур	- процент рекомендаций СУА, принятых к исполнению; - процент своевременно представленных СУА отчетов руководству компании по итогам проверок; - количество нарушений, выявленных СУА по итогам проверок; - количество улучшений процессов деятельности по итогам использования рекомендаций СУА.
Показатели, характеризующие заинтересованность сотрудников СУА	- количество незаполненных вакансий в структуре СУА; - частота смены персонала; - коэффициент отношения сертифицированных специалистов, находящихся СУА, к общему числу сотрудников службы; - определение доли сотрудников, находящихся в СУА с опытом работы по проведению аудита более трех лет.

Вышеназванные количественные и качественные показатели оценки эффективности деятельности службы управленческого аудита позволяют:

- определить соответствие выполняемых СУА задач поставленным стратегическим целям компании;
- определить эффективность деятельности СУА при решении отдельных задач;
- оценить степень оптимизации деятельности СУА с другими службами организации;
- определить порядок взаимодействия СУА с менеджментом организации с целью принятия управленческих решений;
- разработать систему мотивации сотрудников СУА, ориентированную на достижение поставленных целей отдельными работниками.

Для оценки деятельности службы управленческого аудита в компании может быть полезен документ «Практическое руководство по измерению и оценке результативности и эффективности работы службы внутреннего аудита» (декабрь 2010 г., Международный институт внутренних аудиторов). В вышеназванном документе содержится примерный перечень количественных и качественных показателей и даются рекомендации по внедрению системы оценки эффективности, предполагающие несколько этапов (рисунок 63).



Рисунок 63 - Этапы внедрения системы оценки эффективности деятельности службы управленческого аудита

Рассмотрим процесс выделение системы финансовых индикаторов – критериев эффективности УА по видам деятельности.

Управленческий аудит может иметь три направления в зависимости от видов деятельности организации: для операционной деятельности – оперативный аудит, для инвестиционной деятельности – инвестиционный аудит, для финансовой деятельности – финансовый аудит. Соответственно объект, методология, инструментарий и пользователи результатов

вышеназванных направлений аудита будут различаться. Структурные элементы управленческого аудита по видам деятельности представлены на рисунке 64.

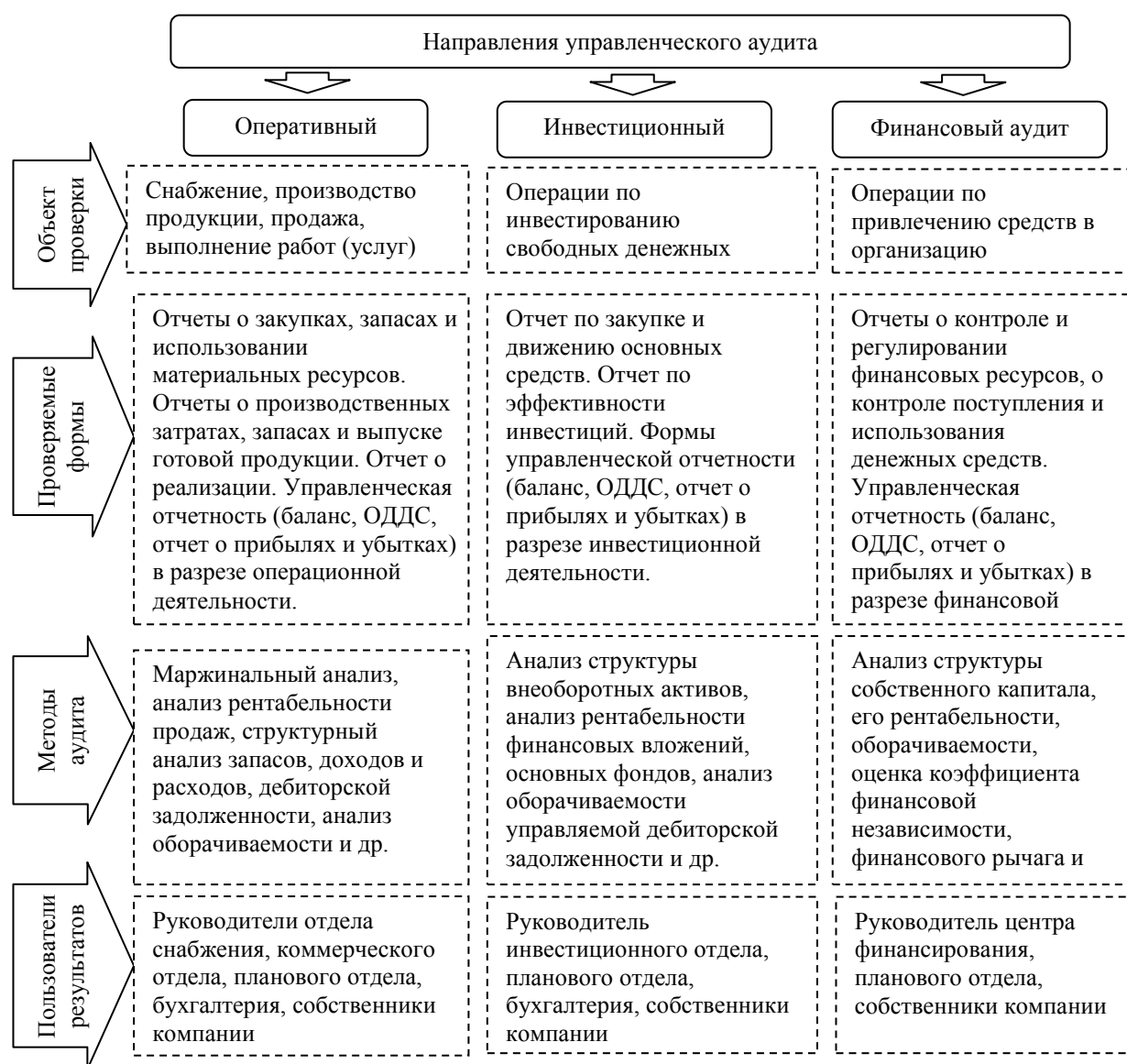


Рисунок 64 – Структурные элементы управленческого аудита по видам деятельности

Такой подход к организации управленческого аудита отвечает принципам международных стандартов, ориентированных на детализацию данных при составлении отчетности и выделении показателей по видам деятельности (инвестиционной, текущей (операционной) и финансовой). Следовательно, представим классификацию методов управленческого аудита по его областям (по анализу текущей деятельности, инвестиционному

анализу, анализу финансирования). Соответственно, каждому направлению аудита соответствуют специфические инструменты по аналитическому исследованию экономических процессов, а также сопоставлены группы финансовых (или нефинансовых) индикаторов.

Классификация методов управленческого аудита в зависимости от времени получения информации представлена на рисунке 65.

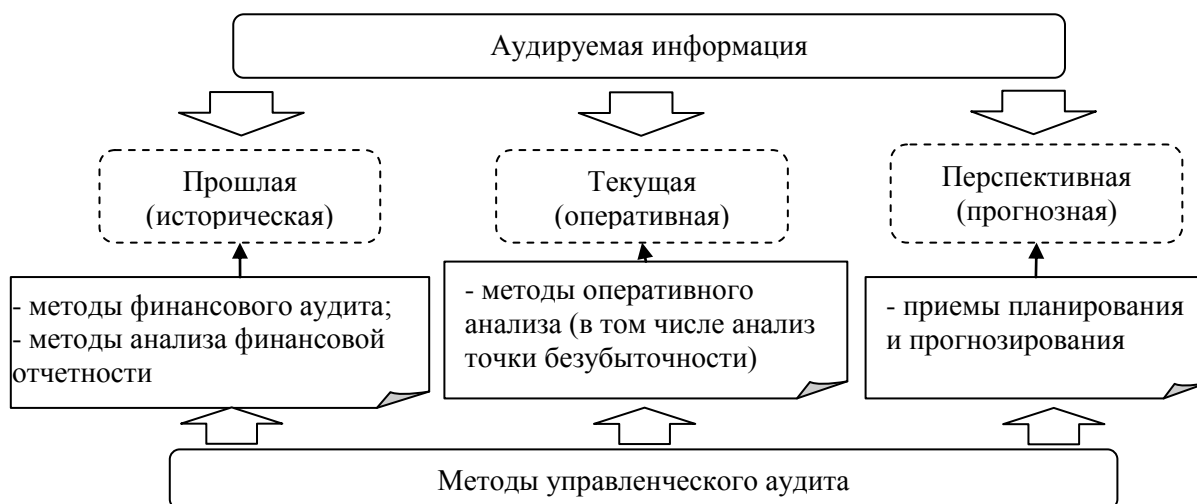


Рисунок 65 - Классификация методов управленческого аудита по временному признаку аудируемой информации

В соответствии с дальностью планирования управленческий аудит классифицируется на тактический (краткосрочный) и стратегический (долгосрочный). По полноте охвата управленческих вопросов аудит является комплексным (отражает всю деятельность проверяемой компании) и тематическим (реализует отдельные программы, в частности оценка исторической информации).

При организации управленческого аудита по видам деятельности каждому направлению такого аудита сопоставляются специальные инструменты для аналитического исследования процессов и финансовые индикаторы.

При создании системы финансовых индикаторов может быть полезным подход, принятый для аудита государственных средств - так называемого аудита эффективности.

Аудит эффективности является определенным комплексом приемов, которые позволяют оценить, в каком состоянии находятся изучаемые объекты, какова их эффективность. Специфика аудита - сочетать различные методы при осуществлении проверки. Например, при экспертизе предполагается использовать графический метод, метод аналогий и т.п.

Целевую направленность аудита эффективности западные страны обозначают как три Е: экономичность (economy), продуктивность (efficiency) и результативность (effectiveness)¹. Экономичность - снижать затраты и сохранять требуемое качество ресурсов, продукции. Продуктивность - получить оптимальный результат при вложении ресурсов. Результативность характеризуется степенью достижения целей предприятия (общих и детализированных).

Осуществляя управленческий аудит по видам деятельности, перечень критериев эффективности по текущей, инвестиционной и финансовой деятельности может иметь вид, представленный в таблице 32.

Каждый из названных трех критериев эффективности можно сгруппировать по оперативным (день, неделя, месяц, квартал и т.п.), краткосрочным (до года) и долгосрочным индикаторам.

Значимость управленческого аудита повышается при реализации высокорискованных проектов, которые требуют концентрировать большое количество разнообразных ресурсов. Необходима организация надлежащего (в соответствии с характером действий), достаточного (по объему процедур) и релевантного (значимого для принятия решений) контроля по их привлечению и использованию.

¹ Иванова Е.И. и др. Аудит эффективности в рыночной экономике: учебное пособие / Под ред. С.И. Гайдаржи. - М.: КНОРУС, 2007.

Таблица 32 – Критерии эффективности управленческого аудита по видам деятельности

Виды деятельности	Критерии эффективности управленческого аудита		
	экономичность	продуктивность	результативность
Текущая деятельность	Снижаются затраты по производству и продаже продукции (материалоемкость, трудоемкость, фондоемкость, прочие затраты). Сокращаются случайные расходы (штрафы, списание сомнительной дебиторской задолженности)	Растет прибыль от продаж. Увеличивается оборачиваемость товара, готовой продукции	Увеличивается рентабельность основной деятельности и другие показатели рентабельности
Инвестиционная деятельность	Снижаются затраты на покупку основных средств, нематериальных активов, на финансовые вложения вместе с финансированием по текущему обеспечению	Растет оборачиваемость вложений в инвестиции	Растет рентабельность инвестиций (в целом и по видам)
Финансовая деятельность	Снижается стоимость капитала (действительные ставки по кредитам, уровень текущих дивидендов)	Увеличивается оборачиваемость капитала	Растет показатель рентабельности капитала. Увеличивается экономическая добавленная стоимость (EVA)

Таким образом, рассмотренная методика оценки эффективности деятельности службы управленческого аудита является комплексным механизмом, основанным не на формальном принципе инспекционной проверки, а на творческом процессе, учитывающем стратегические цели, которые стоят перед компанией, а также изменения реалий в управленческом аудите.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

По результатам диссертационного исследования можно сформулировать следующие выводы.

1. В диссертационном исследовании рассмотрен процесс становления и развития системы управленческого учета. История развития управленческого учета неразрывно связана с историей становления и развития бухгалтерского и хозяйственного учета в целом. Проведенное исследование позволило установить, что периодизация развития управленческого учета в России не совпадает с общемировой тенденцией. Специфика развития российской учетной системы накладывает определенный отпечаток на становление управленческого учета в нашей стране. Были выделены следующие предпосылки развития управленческого учета в России: социально-экономические, теоретические, технологические, а также процессы интеграции и глобализации.

Развитие и применение управленческого учета в России имеет свои особенности, обусловленные плановым устройством экономики. Современное развитие управленческого учета связано с расширением масштабов бизнеса компаний. Такие факторы, как глобализация рынков, усилившаяся конкуренция, значительный скачок в развитии технологий, стимулируют внедрение нововведений в области управленческого учета.

2. С целью формирования единой теоретической основы для дальнейшего исследования, посредством которого осуществляется интеграция инструментов и элементов управленческого учета в целостную систему, была разработана модель управленческой учетно-аналитической системы в условиях адаптации к МСФО

Объединяя информационные потоки оперативного, статистического, бухгалтерского и налогового учета, система управленческого учета трансформируется в интегрированный информационный алгоритм. Диалектическое единство элементов системы управленческого учета

позволяет уполномоченным субъектам получать более объективную и детальную информацию для принятия управленческих решений.

Предложенная модель отражает взаимообусловленность следующих подсистем: оперативный и тактический управленческий учет, управленческая учетная политика, управленческий налоговый учет, управленческая отчетность, управленческий анализ, контроль и аудит, стратегический управленческий учет. МСФО обеспечивают режим гармонизации вышеназванных элементов системы посредством согласования, упорядочения, обеспечения соответствия учетных процессов финансово-хозяйственной деятельности предприятия. Результирующим итогом рассматриваемой системы управленческого учета является продукт с новыми свойствами – информация, обладающая качественно-новыми характеристиками, делающими ее универсальной основой для принятия взвешенных управленческих решений.

3. Идея наличия основополагающих принципов ведения бухгалтерского учета была экстраполирована и в сферу управленческого учета. Но отсутствие обязательности ведения, а также многообразие используемых учетных техник не позволяют осуществить простое наложение принципов ведения бухгалтерского учета на практику управленческого учета. Поэтому задача разработки базовых принципов управленческого учета и его основополагающих допущений по-прежнему сохраняет свою значимость.

Исследование экономических источников показало, что общеметодологические принципы построения учетных систем достаточно хорошо известны и широко освещены в литературе, но наибольший исследовательский интерес представляют те принципы и допущения управленческого учета, которые не могут быть воспроизведены в иной системе учета. К таким принципам относятся следующие: 1) соотнесение учетной информации с соответствующим уровнем принятия решений; 2) принцип соответствия управленческим целям всех используемых учетных

методов и процедур; 3) единство учетно-аналитического пространства принятия управленческих решений; 4) принцип управленческой отчитываемой единицы; 5) равнозначность количественной и качественной информации; 6) вариативность или вариантность (множественность) аналитических группировок затрат, учетных оценок и используемых показателей.

Самостоятельную предметную ценность управленческий учет приобретает не только благодаря вышеназванным принципам, но и основополагающим допущениям: допущение альтернативности возможных управленческих решений; высокая степень субъективности при принятии решений (значимость качественных оценок); относительность границ управленческой отчитываемой единицы.

Таким образом, выделение общих и специфических принципов управленческого учета и его базовых допущений определяют управленческий учет как обособленную предметную область.

4. Основной целью управленческого учета является предоставление менеджменту компании полного комплекта плановых, прогнозных и фактических данных о функционировании предприятия как экономической и производственно-хозяйственной единицы для обеспечения возможности принимать экономически-взвешенные управленческие решения. Другими словами, заинтересованные пользователи нуждаются в управленческой информации. В связи с этим представляется целесообразным уточнение категории «информация» применительно к управленческому учету.

В научных работах современных экономистов отсутствует однозначное толкование понятия «управленческая информация», а также современные авторы по-разному подходят к предназначению управленческой информации, в связи с чем, требования, предъявляемые к ней, отличаются по форме, но не противоречат друг другу. Выделение требования системности управленческой информации предполагает наличие системы информационного обеспечения.

Обобщая подходы различных авторов к определению понятия «информационное обеспечение», можно констатировать, что система информационного обеспечения управленческого учета представляет собой комплексное и емкое понятие, затрагивающее все управленческие процессы учетного комплекса предприятия и учитывает влияние внутренних и внешних факторов бизнес-среды. Анализ экономической литературы позволил предложить концептуальные основы системы информационного обеспечения управленческого учета, учитывающие либеральный характер и требование высокого качества, детализации и глубины предоставляемой управленческой информации

Проведенное исследование эволюции концепции управленческого учета, истоков его методологической обособленности, взглядов различных российских и зарубежных ученых на его сущность, роль и принципы, позволило уточнить сущностные характеристики категории «управленческий учет», под которым мы понимаем систему получения информации для принятия управленческих решений, структурированную как совокупность учетно-аналитических процедур и включающую в себя определенную часть бухгалтерской информационной базы, методы по ее реклассификации, перегруппировке, обобщению и обработке, выстроенную по принципу наибольшей адаптированности к специфике деятельности организации и релевантности к принятию решений.

5. Обобщая итоги исследования, направленные на выявление динамики развития основных технологий управленческого учета, на выявление факторов, определяющих выбор инструментария, а также на определение целей, стоящих перед управленческим учетом, можно сделать следующие выводы о перспективах его развития:

1) Традиционная практика управленческого учета и ее роль по-прежнему остаются важной. Однако развивающиеся компьютерные технологии бухгалтерского учета сужают круг работников, занимающихся

непосредственно учетом, и способствуют расширению круга лиц, ответственных за эффективное управление предприятием.

2) Роль бухгалтера в компании значительно меняется, он все больше вовлекается в процесс разработки стратегии бизнеса и внедрения информационных систем. Учет уже не является самоцелью, а служит средством для достижения успеха в бизнесе и сопровождает процесс разработки стратегических планов. Отсюда следует, что одним из приоритетных направлений является стратегический управленческий учет.

3) Важным остается вопрос о том, какое влияние оказывает деятельность различных структурных подразделений на эффективную работу компании в целом. Эту проблему помогает решить управленческий анализ.

Анализ современных концепций и технологий управленческого учета, позволил предложить авторский подход к систематизации их в зависимости от решаемых управленческих задач.

Обобщение исследований зарубежных и отечественных экономистов, позволили автору выделить основные направления развития методологического, информационного и правового сопровождения управленческого учета в России.

Таким образом, был сделан вывод, что российские организации нуждаются в институте управленческого учета, в функциональные обязанности которого необходимо включить не только разработку методических рекомендаций по организации управленческого учета, но и его методологическое сопровождение на предприятии с учетом отраслевых особенностей ведения бизнеса.

6. В рамках проведенного анализа современной доктрины отечественного учета в русле перехода на Международные стандарты финансовой отчетности были предложены и сформулированы положения в пользу перехода к составлению отчетности на основании МСФО, как для российских компаний (микроэкономический эффект), так и для экономики России в целом (макроэкономический эффект).

С теоретической точки зрения переход на МСФО возможен двумя способами («метод шоковой терапии» и «метод планомерного продвижения»), реализация одного из них предусматривает определенные меры государственного регулирования.

В ходе диссертационного исследования установлено, что управленческая и финансовая отчетность по международным стандартам решают разные задачи. Вместе с тем существует целый ряд вопросов, в которых использование МСФО при построении системы управленческого учета является полезным. В исследовании была предложена модель взаимодействия системы управленческого учета и МСФО на предприятии.

7. Проведенный анализ концепций унификации управленческого учета, позволил констатировать, что в экономическом сообществе не существует единого подхода к процессу стандартизации рассматриваемого механизма. Считаем, что стандартизация управленческого учета необходима, так как она обеспечивает не только экономию времени, средств, но и позволяет избежать субъективного отношения менеджеров к процессу подготовки управленческих отчетов.

В работе обосновано, что чем выше в иерархии управления находится менеджер, тем больше он пользуется данными именно финансового учета, так как его интересы и набор принимаемых управленческих решений приближаются к решениям внешних пользователей. Поэтому в крупных компаниях правила подготовки отчетности в соответствии с МСФО могут полностью входить в систему управленческого учета. Включение МСФО в управленческую учетно-аналитическую систему может быть полезным и для компаний средней капитализации, что позволит стандартизировать учет и повысить качество внутренней информации.

8. В основу построения механизма формирования учетной информации в рамках МСФО положены принципы, обеспечивающие выполнение основной цели финансовой отчетности - представления достоверной информации заинтересованным пользователям. В ходе исследования была

определена область конвергенции принципов МСФО и управленческого учета, а также обосновано использование отдельных стандартов МСФО в системе управленческого учета.

Таким образом, применение требований МСФО как базовой методологической основы для формирования управленческой учетно-аналитической системы не имеет серьезных препятствий и ограничений в рамках хозяйствующего субъекта. Управленческая отчетность, составленная с использованием принципов МСФО, станет не только более информативной, но и по форме и содержанию будет отвечать международным требованиям.

9. В ходе диссертационного исследования выявлено, что в существующих методических разработках различных авторов, отражающих отдельные методологические проблемы, связанные с постановкой управленческого учета на предприятии, отсутствует единый системный подход, иллюстрирующий интеграцию управленческого учета и международных стандартов финансовой отчетности.

В связи с этим разработана концепция формирования управленческой учетно-аналитической системы на основе информационной платформы МСФО. Специфика авторской модели состоит в описании поэтапного процесса постановки отдельных элементов данной системы с выделением и конкретизацией инструментов и технологий, используемых на каждом уровне рассматриваемой процедуры. Предлагаемый подход к построению системы повышает степень доступности принимаемых управленческих решений, что обусловлено использованием принципов МСФО в процессе реализации данной модели.

10. Процесс гармонизации двух учетных систем (управленческая учетно-аналитическая система и система учета по МСФО) является сложным. Управленческий учет – это оперативная информация о деятельности компании, которая формируется практически в режиме онлайн. Однако такая оперативность достигается за счет снижения точности

финансовой информации. Длительность подготовки отчетности по МСФО может варьироваться около 1,5 - 2 месяцев. Большие сроки подготовки отчетности снижают актуальность предоставляемой информации. По нашему мнению, внедрение системы быстрого закрытия периода (fast close) позволит сократить сроки подготовки управленческой отчетности и будет являться серьезным шагом на пути к гармонизации управленческого учета и МСФО в рамках хозяйствующего субъекта

Предлагаемая модель быстрого закрытия периода (fast-close), помимо изменений в организационной структуре предприятия, включает и методологическую составляющую, которая подразумевает использование механизмов, позволяющих реализовать метод учет доходов и расходов «по начислению» (что соответствует принципам МСФО), т.е. по факту совершения операции, а не по факту наличия оправдательных документов. Помимо этого, перед компаниями стоит задача: не нарушая основной принцип российского бухгалтерского учета («нет документа – нет проводки в учете»), осуществить аккумуляцию данных о хозяйственных операциях и расчет соответствующих показателей. Одним из путей решения такой задачи является расширение аналитики (субсчетов, справочников операций и т.д.). Это позволит отбирать соответствующие записи бухгалтерских регистров для формирования различных видов отчетности.

Таким образом, предлагаемая концепция формирования управленческой учетно-аналитической системы на основе информационной платформы МСФО, включающая описание организационных и методических процедур постановки каждого элемента системы, позволяет выявлять и разрешать нестандартные и проблемные ситуации в ходе осуществления хозяйственной деятельности, дает возможность оценить степень готовности предприятия к проведению унификации учетных процессов, а также предоставляет возможность оперативного реагирования менеджмента компании на динамично изменяющуюся рыночную конъюнктуру.

11. В связи с тем, что задачи учета затрат и калькулирования себестоимости продукции лежат в плоскости системы управленческого учета, которая, в свою очередь, обусловлена потребностями внешней бизнес-среды (быстрое реагирование на спрос продукции, высокие показатели эффективности деятельности для привлечения внешнего финансирования и др.), считаем целесообразным исследование возможности адаптации требований МСФО в части учета затрат и калькулирования производственной себестоимости продукции к потребностям учетных систем российских предприятий. Предлагаемая модель калькулирования производственной себестоимости продукции основана на концепции использования принципов МСФО в процессе дифференциации расходов.

Специфика предложенной модели состоит в методике распределения косвенных расходов при калькулировании себестоимости производственной продукции, базирующейся на использовании стандарта МСФО 2 «Запасы», который определяет для каждой группы косвенных затрат свою базу распределения - показатель измерителя мощности ресурсов: 1) «нормальная производственная мощность» - для постоянных косвенных расходов (общепроизводственные расходы, которые не зависят от объема производства, например, амортизация и обслуживание зданий и оборудования, административно - управленческие расходы); 2) «фактическая производственная мощность» - для переменных косвенных расходов (находятся в прямой зависимости от изменения объемов производства, например, затраты сырья в комплексных производствах)

12. В диссертационном исследовании на практическом примере показано влияние выбора базы распределения косвенных расходов с использованием принципов МСФО на прибыльность производственного продукта.

Сравнение полученных результатов позволяет сделать вывод, что применение принципов МСФО при расчете себестоимости продукции по

полным затратам и методом «директ-костинг» положительно сказывается на финансовых результатах деятельности, а именно:

1) операционная прибыль, рассчитанная методом «директ-костинг» в соответствии с принципами МСФО больше на 36 425 руб., чем полученная этим же методом, но при использовании классического подхода к расчету;

2) себестоимость изделий А и В при расчете методом полного калькулирования и методом «директ-костинг» с использованием положений МСФО ниже себестоимости, полученной при расчете этими методами традиционным способом. Следовательно, затраты за отчетный период, полученные методами с использованием принципов МСФО ниже на 36 425 руб. (3 346 875 – 3 383 300), а прибыльность от продаж возрастает.

Совсем иные результаты были получены при калькулировании себестоимости продукции при функциональной системе распределения затрат (метод ABC) с использованием положений МСФО. Так как МСФО 2 «Запасы» предусматривает использование показателя практической мощности (максимальная производственная мощность) в качестве базы распределения выделенных ресурсов, составляющих основную часть расходов при производстве, то небольшое отклонение в производстве, связанное с простоем оборудования или недостаточной загрузкой производственных мощностей, негативно сказывается на себестоимости продукции и, как следствие, на прибыльности от продаж.

Таким образом, переход российских компаний на МСФО требует внесения существенных корректировок в традиционную схему производственного бухгалтерского и управленческого учета, а также позволяет существенно повысить точность расчета себестоимости продукции и более прозрачно представить результаты деятельности в финансовой отчетности предприятия.

13. В работах отечественных экономистов управленческая учетная политика анализируется с позиции различных задач, решаемых в системе управленческого учета, в частности: правила ведения производственного

учета, бюджетирование, формирование управленческой отчетности для удобства руководителей подразделений, калькулирование себестоимости продукции и принципы распределения косвенных расходов. Изменения в содержании управленческого учета, произошедшие за последнее время, повлекло за собой структурное изменение содержания учетной политики, преобразование ее основных аспектов (методического, технического и организационного).

С позиции требований МСФО учетная политика рассматривается как средство обеспечения достоверной информацией заинтересованных пользователей, на основе которой может быть дана адекватная оценка финансового состояния организации, что отвечает основным задачам управленческого учета. В связи с этим представляется целесообразным сделать вывод, что разработка учетной политики для целей управленческого учета, ориентированного на требования МСФО, позволяет снизить затраты на проведение трансформационных процедур. С позиции анализа норм российского законодательства в области бухгалтерского учета и отчетности и международных стандартов предлагается алгоритм сближения учетной политики по российским стандартам и МСФО.

Авторский подход в предложенном алгоритме заключается в использовании следующих принципов:

1) принцип экономической обоснованности применения МСФО: если использование международных стандартов позволяло оптимизировать учет или получать пригодную для принятия адекватных управленческих решений отчетность, то стандарты соблюдаются. Если для отдельных элементов учетной политики необходимы методы или приемы, не содержащиеся в МСФО, то от применения международных стандартов можно отказаться;

2) принцип связи с системой мотивации – используется для более эффективной реализации отдельных элементов учетной политики;

3) принцип единства управленческой терминологии с международными стандартами – используется в целях повышения эффективности работы в

различных структурных подразделениях, отвечающих за отдельные участки деятельности (финансовые и нефинансовые подразделения).

14. В ходе диссертационного исследования сделан вывод, что управленческий анализ можно считать эффективным, если он, во-первых, эффективно сигнализирует о возникновении угрозы успешному финансовому функционированию предприятия, а во-вторых, выявляет признаки (факторы) и причины возникновения неудовлетворительных аналитических показателей в ограниченных пределах времени.

В рамках системного подхода в исследовании управленческий анализ изучен не как отдельный элемент организации с аналитическими функциями, а как сложное многоэлементное образование, поддерживающее учетные системы предприятия и состоящее из оперативного, тактического и стратегического анализа.

Разработанная в рамках диссертационного исследования методика оперативного управленческого анализа, использующая статистические оценки фактических показателей производственных ресурсов, дает возможность выявить ошибки первичной информации при ее вводе, оперативно реагировать на появление негативных тенденций в ходе выполнения производственных работ, благодаря чему повышается качество и эффективность управленческих решений.

15. В рамках методологического обеспечения тактического и стратегического анализа в диссертационном исследовании предложена и теоретически обоснована технология тактического и стратегического управленческого анализа отчетности, подготовленной с использованием принципов РСБУ и МСФО, содержащая в основе анализ отчетности на разных стадиях жизненного цикла предприятия и включающая специфические методы управленческого анализа, позволяющие оценить возможный эффект манипуляций с отчетностью, качество подготовки отчетности, выявить проблемные зоны компании на основе сравнения отчетов, подготовленных по национальным и международным стандартам.

Таким образом, стандартные инструменты и процедуры управленческого анализа, а также удельный вес различных коэффициентов при принятии управленческих решений меняются в зависимости от этапа развития компании. Применение только стандартных подходов к управленческому анализу не обеспечивает достоверной оценки финансово-хозяйственной деятельности предприятия, так как многие современные компании подготавливают несколько комплектов отчетности для разных пользователей (налоговую, управленческую, международную), руководствуясь при этом разными стандартами (РСБУ и МСФО). При этом изменение учетных принципов существенно влияет на коэффициенты, характеризующие финансовое состояние и, как следствие на принятие управленческих решений.

16. Отсутствие разработок по методическому сопровождению процесса формирования управленческой отчетности с использованием принципов МСФО, несовершенство инструментария, недостаточная осведомленность менеджмента предприятия относительно потребительских свойств МСФО, выраженных в основополагающих допущениях и качественных характеристиках, предъявляемых международными стандартами к отчетности, а также о перспективах использования МСФО для управленческих целей не позволяют большинству экономических субъектов генерировать управленческую отчетность, ориентированную на требования международных стандартов финансовой отчетности.

В диссертационном исследовании при разработке основных форм управленческой отчетности осуществлена интеграция принципов МСФО, которые необходимо соблюдать при составлении финансовой отчетности, с целями управленческого учета. Таким образом, предложенные методические рекомендации по формированию управленческой отчетности, ориентированной на требования МСФО, позволяют формализовать процесс составления управленческих отчетов.

17. На современном этапе развития экономики все больше компаний используют международные стандарты финансовой отчетности для ведения управленческого учета и, как следствие, составления управленческой отчетности. Во всем многообразии описанных в экономической литературе примеров отмечается отсутствие четкой модели, в комплексе описывающей поэтапный процесс проведения процедур составления управленческой отчетности. В рамках диссертационного исследования предложена модель трансформации бухгалтерской отчетности в формат управленческих отчетов, адаптированных к требованиям МСФО. Проведена трансформация бухгалтерской отчетности, в ходе которой выделена взаимосвязь отдельных показателей баланса по видам деятельности с другими управленческими отчетами.

Таким образом, среди совокупности перспективных результатов формирования и внедрения системы управленческой отчетности можно выделить следующие: 1) получение контроля над расходами и выплатами, поскольку в расходной части многих отечественных компаний высока доля неконтролируемых расходов; 2) достижение четкости при распределении накладных и общефирменных расходов; 3) повышение оперативности и полноты предоставления информации сотрудникам и руководству; 4) приобретение возможности структурирования и получения данных в различных срезах.

18. В рамках диссертационного исследования установлено, что управленческий аудит тесно связан с учетно-аналитическими, производственными и управленческими процессами. В зависимости от поставленных задач могут быть пересмотрены, уточнены цели и задачи управленческого аудита, а также «точки приоритетов» для повышения эффективности системы управления организацией. В связи с этим в исследовании определено место системы управленческого аудита и степень ее интеграции с другими отделами и службами организации.

Управленческий аудит является системообразующим звеном в системе управления организацией, основой управленческой информационной системы, ключевым элементом разработки научно обоснованных планов и подготовки управленческих решений, инструментом оперативного контроля принятых решений, действенным средством предотвращения неэффективной хозяйственной деятельности и выявления внутрихозяйственных резервов.

Методика управленческого аудита, на наш взгляд, должна интегрировать отдельные процедуры, присущие системе внутреннего контроля и соответствующие международным стандартам финансовой отчетности. В основу предложенной в рамках исследования интегрированной модели были положены принципы внутреннего контроля по стандартам COSO. Модель COSO ERM (ERM - Enterprise Risk Model) объединяет в себе компоненты системы внутреннего контроля и управления рисками. Выбор этой модели обусловлен адресностью документов COSO, направленных на менеджеров и совет директоров, т.е. на управленцев среднего и высшего звена.

19. В рамках диссертационного исследования теоретически обосновано положение о том, что с повышением роли управленческого аудита, расширением функций и полномочий, менеджмент компании предъявляет повышенные требования к полноте и качеству работы службы управленческого аудита. Считаем, что эффективность деятельности службы управленческого аудита (СУА) зависит от соблюдения определенных качественных и количественных критериев оценки.

Разработанные в ходе исследования количественные и качественные показатели оценки эффективности деятельности службы управленческого аудита позволяют: 1) определить соответствие выполняемых СУА задач поставленным стратегическим целям компании; 2) определить эффективность деятельности СУА при решении отдельных задач; 3) оценить степень оптимизации деятельности СУА с другими службами организации; 4) определить порядок взаимодействия СУА с менеджментом организации с

целью принятия управленческих решений; 5) разработать систему мотивации сотрудников СУА, ориентированную на достижение поставленных целей отдельными сотрудниками.

Предложенный в диссертационном исследовании подход к организации управленческого аудита отвечает принципам международных стандартов, ориентированных на детализацию данных при составлении отчетности и выделении показателей по видам деятельности (инвестиционной, текущей (операционной) и финансовой). Соответственно объект, методология, инструментарий и пользователи результатов вышеназванных направлений аудита будут различаться. Выработанные в рамках исследования критерии эффективности управленческого аудита сгруппированы по признаку целевой направленности: экономичность, продуктивность и результативность. Разработанная методика оценки эффективности деятельности службы управленческого аудита является комплексным механизмом, основанным не на формальном принципе инспекционной проверки, а на творческом процессе, учитывающем стратегические задачи, стоящие перед компанией, а также изменения реалий в области управленческого аудита.

Таким образом, в ходе диссертационного исследования предложено решение значимой научной проблемы: разработка теоретико-методологических положений и научно-методических рекомендаций по формированию системы управленческого учета в условиях адаптации к международным стандартам финансовой отчетности на основе интеграции учетных и аналитических процедур рассматриваемых систем учета.

Теоретическая значимость исследования заключается в том, что сформулированные теоретико-методологические положения на основе интеграции современных методов и моделей обеспечивают комплексный подход в вопросах исследования взаимодействия структурных элементов управленческой учетно-аналитической системы в условиях реформирования отечественной системы учета и отчетности в соответствии с МСФО, а также

стандартизации и глобализации учетно-управленческой деятельности хозяйствующих субъектов.

Практическая значимость исследования заключается в разработанных автором научно-методических рекомендаций по формированию управленческой учетно-аналитической системы на основе информационной платформы МСФО в качестве фундамента для организации учетно-управленческих потоков: предложена модель калькулирования производственной себестоимости продукции, базирующаяся на концепции использования принципов МСФО; разработана методика оперативного управленческого анализа расходов; предложена модель трансформации бухгалтерской отчетности в формат управленческих отчетов, адаптированных к требованиям МСФО; предложены научно-методические рекомендации по постановке управленческого аудита хозяйствующего субъекта в условиях адаптации к МСФО.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Федеральный закон от 18.07.2011 № 227-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты РФ в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения»
2. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011. № 402 – ФЗ // Российская газета, № 278, от 09.12.2011 г.
3. Постановление Правительства РФ от 25.02.2011 № 107 (ред. от 27.01.2012) «Об утверждении Положения о признании Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности для применения на территории Российской Федерации» // Российская газета. - 08.02.2012.
4. Приказ Минфина РФ от 01.07.2004 № 180 «Об одобрении Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу»// Российская Бизнес-газета. - № 27. - 20.07.2004.
5. Приказ Минфина РФ от 25.11.2011 № 160н «О введении в действие Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации» // Российская газета. - № 278, 09.12.2011.
6. Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов. Утв. Приказом Минфина России от 26.12.02 № 135н.
7. Аакер Д.А. Стратегическое рыночное управление. – СПб.: Питер, 2002.
8. Абдукаримов И.Т., Абдукаримова Л.Г. Оценка и анализ производственных затрат и их роль в эффективном управлении предпринимательской деятельностью // Финансы: планирование, управление, контроль.- 2011.- № 4.

9. Адамов Н., Адамова Г. Внутренняя управленческая отчетность: принципы, виды и методы составления // Финансовая газета. Региональный выпуск. – 2007. - № 30.
10. Аникин П.А. Учет операций в иностранной валюте и валюта отчетности в соответствии с МСФО // МСФО и МСА в кредитной организации.- 2007. - № 2.
11. Апчерч А. Управленческий учет: принципы и практика / Пер. с англ. М.: Финансы и статистика, 2002.
12. Бабаев Ю.А. Бухгалтерский учет / Под ред. Ю.А. Бабаева. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2002.
13. Бакаев А.С. Отчетность организации – важнейший механизм функционирования и развития экономики // Бухгалтерский учет. - № 1. – январь 2005 г.
14. Безруких П.С. О переходе российских организаций на международные стандарты финансовой отчетности // Бухгалтерский учет. – 2001. - № 5.
15. Бельских И.Е. Международные стандарты финансовой отчетности в системе развития российского предпринимательства: к вопросу об эффективном внедрении // Международный бухгалтерский учет. – 2011. - № 35.
16. Бельских И.Е. К вопросу использования МСФО, US GAAP и РСБУ в финансовой отчетности российского крупного бизнеса // Международный бухгалтерский учет. - 2011.- № 2(140).- С. 2 - 5.
17. Бороненкова С.А. Управленческий анализ. – М.: Финансы и статистика, 2001.
18. Бурсулая Т. Как организовать службу внутреннего аудита // МСФО: практика применения. – 2008. - № 4.
19. Бурцев В.В. Методология управленческого аудита // Аудиторские ведомости. - № 10. – 2003.

20. Валебникова Н.В. Современные тенденции управленческого учета / Н.В.Валебникова, И.П. Василевич // Бухгалтерский учет.-2000.-№18.- С.53-58.
21. Валуев Б.И. Проблемы развития учета в промышленности / Б.И. Валуев.- М: Финансы и статистика, 1984.-215с.
22. Вил Р.В. Управленческий учет / Р.В. Вил, В.Ф. Палий.- М: ИНФРА – М, 1997.-477с.
23. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет: учеб.для студентов вузов, обучающихся по экон.специальностям / М.А. Вахрушина. – 5-е изд., стер. – Москва: Омега-Л, 2006. – 576 с.
24. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет: учебник для студ., обуч. по экон.спец. / М.А. Вахрушина. – М.: Омега-Л, 2005.– 576с.
25. Вахрушина М.А. Внутрипроизводственный учет и отчетность. Сегментарный учет и отчетность. Российская практика: Проблемы и перспективы/ М.А. Вахрушина.- М: Экономика и жизнь, 2000.-192с.
26. Вахрушина М.А. Нормативный учет затрат как способ управления предприятием / М.А. Вахрушина // Экономика и жизнь. – 2001. - №17 (196).- С.9-16.
27. Вахрушина М.А., Лялькова Е.Е. Учетная политика в системе управленческого: методика формирования, практика применения. – М. Экономистъ, 2008.
28. Вахрушина М.А., Самарина Л.Б. Управленческий анализ: вопросы теории, практика проведения: монография. – М.: Вузовский учебник: ИНФРА-М, 2011. – 144. – (Научная книга).
29. Виханский О.М. Стратегическое управление: Учебник. – 2-е изд., перераб. И доп. – М.:Гардарики, 1999. – 296 с.
30. Вихров А. Управленческий баланс, который будет понятен топ-менеджменту компании // Финансовый директор. - № 7-8 (96). – 2010 г.
31. Внедрение сбалансированной системы показателей /Horvath & Partners; пер. с нем.- 3-е изд. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2008. – 478 с.

32. Войко Д.В. Сущность управленческого учета и его место в управлении предприятием // Управленческий учет. – 2005. - № 3, С.4-12.
33. Волкова О.Н. Управленческий анализ: учебник. – М.: Велби: Проспект, 2007. – 304 с.
34. Волкова О.Н. Управленческий учет: учеб. – М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2007. – 472 с.
35. Воронова Е. Распределение накладных расходов по подразделениям // Финансовая газета. Региональный выпуск, № 36, 2001.
36. Воронова Е.Ю. Неинституциональный анализ учетного процесса. М.: МГИМО - Университет, 2010.
37. Врублевский Н.Д. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник. М.: Бухгалтерский учет, 2005.
38. Вулферт И. Новый формат международной отчетности // Бизнес и Банки. - 2010. - № 5.
39. Гольдштейн Г.Я. Стратегический менеджмент: Учеб. пособие. 2-е изд. доп. Таганрог. URL:<http://www.aup.ru/books/m89>.
40. Грачева М.Е. Проблемы формирования и анализа показателей отчета о совокупном доходе и отчета об изменениях в собственном капитале // Международный бухгалтерский учет. – 2010. – № 11 (143).
41. Гуляев Н.С., Стеблецова О.В. Квалификационная характеристика объектов учетной политики управленческого учета // Экономический анализ: теория и практика, 2010. - № 19.
42. Гюлгюлян К.Г. Риск-менеджмент факторинговых операций - аспекты автоматизации // Факторинг и торговое финансирование. - 2009. - № 2.
43. Диркова Е.Ю. Приступаем к изучению МСФО // Практическая бухгалтерии. – 2012. - № 4.
44. Друри К. Управленческий и производственный учет : Пер. с англ.,; Учебник. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2005. – 1071 с.
45. Друри К. Управленческий учет для бизнес-решений / Пер. с англ. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003.

46. Егорова И.С. Учетно-аналитическое обеспечение управления затратами в управленческом учете и аудите // Международный бухгалтерский учет. – 2012. - № 9.
47. Ежова А.И. Организация управленческого учета в крупной компании // Финансовые и бухгалтерские консультации. – 2000. - № 12.
48. Завьялов П.С. Маркетинг в схемах, рисунках, таблицах: Учебное пособие. – М.:ИНФРА – М, 2000.
49. Зверенчук Л.Ф. Система оперативного контроля рентабельности швейного производства/ Л.Ф. Зверенчук, Л.С.Зернов, И.И.Фитерман.- М.: Легкая индустрия, 1976г.-144с.
50. Згода Е. Роль учетной политики в управлении компанией // Финансовая газета. Региональный выпуск, 2008. – № 28.
51. Зуб А.Т. Стратегический менеджмент: теория и практика. Учебное пособие для вузов. – М.: Аспект Пресс, 2002.
52. Зубарева С.А. Основные принципы организации управленческой отчетности / С.А. Зубарева // Бухгалтерский учет.- 2003. - № 12,с.45-47.
53. Иванова Е.И. и др. Аудит эффективности в рыночной экономике: учебное пособие / Под ред. С.И. Гайдаржи. - М.: КНОРУС, 2007.
54. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет: Учебник. М.: Юристъ, 2003. – С.22.
55. Ивашкевич В.Б., Зайцев С.С. Современные тенденции развития управленческого учета // Бухгалтерский учет. – 1996. - № 12. – с.34-35.
56. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет: Учеб.для вузов. – М.: Экономистъ, 2004. – 618с.
57. Ивашкевич В.Б. Организация управленческого учета по центрам ответственности и местам формирования затрат / В.Б. Ивашкевич// Бухгалтерский учет.-2000.- №5.-С.56-59.
58. Кабашкин В.А., Мышов В.А. Повышение роли внутреннего аудита и контроль в условиях рыночной экономики // Международный бухгалтерский учет. – 2011. - № 13.

59. Каверин М.М. Управленческий учет: организация, методика, опыт внедрения: Дисс. ... канд. экон. наук. – М.: 2002 г.
60. Каверина О.Д. Управленческий учет: системы, методы, процедуры. – М.: Финансы и статистика. 1982. - 175с.
61. Казакова Н.А., Наседкина Т.И. Из истории развития экономического анализа // Экономический анализ: теория и практика. - 2009. - № 12.
62. Казимова Е.И. Оперативное управление прибылью на предприятиях швейной промышленности. Автореф. дис...канд.техн.наук / Е.И. Казимова.-СПб.,1997.-19с.
63. Калькуляция себестоимости продукции в промышленности: Учеб.пособие / В.А. Белобородова, А.П. Чечета, Т.В. Слабинский.- 2-е изд., перераб. И доп.-М.: Финансы и статистика, 1989.-279с.
64. Каплан, Р. Сбалансированная система показателей. От стратегии к действию / Р.Каплан, Д. Нортон. – М.: Олимп-Бизнес, 2006. – 304 с.
65. Карданская Н.Л. Управленческие решения: Учебник. 2-е изд., перераб. и доп. М.: ЮНИТИ-ДАНА, Единство, 2003. – С.110
66. Карпова Т.П. Управленческий учет. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2004.
67. Карпова Т.П. Управленческий учет: учебник для вузов / Т. Карпова. – М.: Инфра-М, 2002. – 350 с.
68. Карпова Т.П. Управленческий учет: Учебник. 2-е изд., перераб. и доп. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2004.
69. Каспина Р.Г. Бухгалтерская отчетность в системе корпоративного управления. – М.: Изд-во «Бухгалтерский учет», 2006. – 224 с.
70. Катков Ю.Н., Никитина С.В. «Таргет-костинг» и «кайзен-костинг» в оптимизации затрат и калькулировании себестоимости продукции АПК // Бухучет в сельском хозяйстве. - 2011.- № 8.
71. Катцына С.А. Адаптация современных зарубежных систем хозяйственного учета в практике управления российскими предприятиями: Дисс. ... канд. экон. наук. Красноярск, 2003.

72. Керимов В.Э. Институциональные аспекты формирования и развития управленческого учета // Международный бухгалтерский учет. – 2011. - № 32.
73. Керимов В.Э. Институциональные аспекты формирования и развития управленческого учета // Международный бухгалтерский учет. – 2011. - № 32.
74. Керимов В.Э. Стратегический учет: Учеб. пособие. - М.: «Омега-Л», 2005. - 168 с.
75. Керимов В.Э. Управленческий учет: Учебник. М.: Дашков и К, 2003.
76. Керимов В.Э. Управленческий учет и проблемы квалификации затрат // Менеджмент в России и за рубежом. – 2002. - №1.
77. Керимов В.Э., Катанаева Л.А. Производственный учет на швейных предприятиях: Учебно-практическое пособие. – М: Информационно-внедренческий центр «Маркетинг», 2000. – 151с.
78. Керимов В.Э. Об организации управленческого учета./ В.Э.Керимов.// Бухгалтерский учет. – 2003.- № 14.- С.44-45.
79. Ковалева О.В., Константинов Ю.П. Аудит: учебное пособие / Под ред. О.В. Ковалевой. - М.: Издательство ПРИОР, 2002.
80. Колесников С.И., Фарненкова Н.А. Из истории становления и развития управленческого учета в торговле // Все для бухгалтера. – 2008. - № 4.
81. Комисарова И.П. Об учете расходов организации по экономическим элементам / И.П. Комисарова // Бухгалтерский учет. – 2003. - №2. – С.60-62.
82. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет: Учеб.пособие. М.: ИПБ – БИНФА, 2002.
83. Кондраков Н.П. Управленческий учет: Учебное пособие. М.:ИПБ – БИНФА, 2002.
84. Кондратова И.Г. Основы управленческого учета / И.Г. Кондратова. – М.: Финансы и статистика, 1998. – 144с.

85. Контроллинг как инструмент управления предприятием / Е.А. Ананькина, С.В. Данилочкин, Н.Г. Данилочкина; Под.ред. Н.Г. Данилочкиной. - М.: ЮНИТИ, 1998.-279с.
86. Концепции и принципы управленческого учета: Методические рекомендации. Проект Москва, 2001 // Internet resource: <http://www.cma.org.ru>.
87. Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России (одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине РФ, Президентским советом ИПБ РФ 29.12.1997) // Нормативная база бухгалтерского учета. Библиотека журнала Бухгалтерский учет, 2000.
88. Корнилович Е.М. Внутренний аудит после SOX // Управление корпоративными финансами. – 2008. - № 05(29).
89. Корчагина Л.М. Управленческие аспекты бухгалтерского учета на предприятии / Л.М. Корчагина // Бухгалтерский учет – 1996. - №10. – С.91.
90. Коротков Э.М. Концепция менеджмента, - М.: Издательско-консалтинговая компания «ДеКа», 1997. – 304с.
91. Костюкова Е.И., Феськова М.В. Управленческий учет на предприятиях виноделия в соответствии с принципами МСФО // Международный бухгалтерский учет. 2013. № 33. – С.20-27.
92. Крылов С.И. Сбалансированная система показателей - эффективный инструмент современного стратегического управленческого учета // Финансовый вестник: финансы, налоги, страхование, бухгалтерский учет. - 2011. - № 7.
93. Крылова Т.Б. Первые итоги внедрения МСФО за рубежом // Международный бухгалтерский учет.- 2008. - № 3.
94. Кузьмина М.С. Система учетно-аналитической информации для принятия управленческих решений пользователями отчетности (теория,

- методология, практика). Дисс. на соискание ученой степени д-ра экон. Наук. - Москва, 2009.
95. Кукукина И.Г. Управленческий учет: учебное пособие. – М.: Финансы и статистика, 2004.-400с.:ил.
 96. Кутер М.И. Теория бухгалтерского учета. 3-е изд., перераб. и доп. М.: Финансы и статистика, 2008.
 97. Лабынцев Н.Т., Михайленко Р.Г. Организация управленческого аудита в учетной системе современного предприятия // Финансовые и бухгалтерские консультации. - 2000. - № 6.
 98. Ластовецкий В.Е. Учет затрат по фактам производства и центрам ответственности / В.Е. Ластовецкий. – М.: Финансы и статистика, 1988. – 165 с.
 99. Лебедев П. «Ценовой» менеджмент в компании // Консультант. – 2010. - № 13.
 100. Лебедев В.Г., Дроздова Т.Г. и др. Управление затратами на предприятии: Учебник. / Под ред. Краюхина Г.А. – СПб.: «Издательский дом «Бизнес-Пресса», 2000.
 101. Левшин Г.В. Взаимосвязь учетной политики организации с управленческим учетом // Экономический анализ: теория и практика, 2007.- № 21.
 102. Лобзунов П. Организация управления затратами в условиях рыночной экономики России // Экономист. – 2002. - № 9.
 103. Лысенко Д. Организация управленческого учета // Аудит и налогообложение, 2009. - № 2.
 104. Лысенко Д. Управленческая отчетность // Аудит и налогообложение. – 2009. - № 3.
 105. Любушкин А.А. Исторические аспекты развития технологий и инструментов управленческого учета в торговых организациях // Все для бухгалтера. - 2009. - № 12.

106. Мазаренко Л.М. Стратегия управления предприятием // Пищевая промышленность. – 2002. - № 9.
107. Майер Э. Контроллинг как система мышления и управления / Э.Майер; Пер.с нем. Ю.Г. Жукова, С.М.Зайцева; Под.ред. С.А.Николаевой. – М.: Финансы и статистика,1993.- 208с.
108. Малышева Л.В. Контроллинг на предприятии // Открытые системы. – 2000. - № 1-2.
109. Маренков Н.Л. Международные стандарты финансовой отчетности: Учебное пособие / Н.Л. Маренков. – М.: Издательство «Экзамен», 2005. – 224с.
110. Маркова В.Д. Стратегический менеджмент. – М.: Новосибирск ИНФРА–М, 2000.
111. Мескон М., Альберт М., Хедоури Ф. Основы менеджмента./ Пер. с англ.- М.: Дело, 1992. – 701с.
112. Мельвенчук Д.Б. Семь граней стратегического управления предприятием // Менеджмент в России и за рубежом. – 2001. - № 5.
113. Машинистова Г. Как навести порядок в управленческом учете затрат // Финансовый директор. – 2010.-№ 3.
114. Международные стандарты финансовой отчетности // Финансовая газета, 2009. - № 41.
115. Мезенцова Т.М., Саенко К.С., Поляков А.В. Финансовая стратегия развития предприятия: бюджетирование и трансфертные цены // Аудиторские ведомости, 2001. - № 1.
116. Менеджмент (Современный российский менеджмент) / Под ред. Ф.М. Русинова, М.Л. Разу.- М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2000. – 504с.
117. Менн Р., Майер Э. Контроллинг для начинающих: Пер. с нем. – М.: Финансы и статистика, 1992.
118. Методика экономического анализа деятельности промышленного предприятия (объединения) / Под ред. А.И. Бужинского, А.Д. Шеремета. – 2-е изд., перераб. и доп.- М.: Финансы и статистика, 1988.–295 с.

119. Миддлтон Д. Бухгалтерский учет и принятие управленческих решений/ Д.Миддлтон. – М.: ЮНИТИ, 1997. – 407с.
120. Мизиковский С.А. Управленческий учет: необходимость и действительность / С.А. Мизиковский// Бухгалтерский учет. – 1995. - № 8.-с.44-46.
121. Мильнер Б.З. Теория организаций: Учебник для вузов. – М.: ИНФРА-М, 2002.
122. Модеров С.В. Анализ отчета о движении денег при вынесении суждения о работе компании // Международный бухгалтерский учет.- 2010. - № 2.
123. Модеров С.В. Трансформация финансовой отчетности в соответствии с МСФО// Международный бухгалтерский учет. – 2008. - № 3
124. Молчалина Е.А. Системы управления затратами: Учеб. пособие – Иркутск, 1997.
125. МСФО 2 «Запасы». Международные стандарты финансовой отчетности. М.: Аскери – АССА, 2005
126. Нидлз Б., Колдуэлл Д., Андерсон Х. Принципы управленческого учета. М.: Финансы и статистика, 1993.
127. Николаева О.Е., Алексеева О.В. Стратегический управленческий учет. Изд.2-е. – М.: Издательство ЛКИ, 2008. – С.11.
128. Николаева О.Е. Управленческий учет: система сбалансированных показателей / О.Е. Николаева, О.В. Алексеева // Бухгалтерский учет. – 2000. - №9. – С.74-78.
129. Николаева О.Е. Управленческий учет: Учеб. пособие / О.Е. Николаева, Т.В. Шишкова. – М.: УРСС, 1997.-366с.
130. Николаева С.А. Корпоративные стандарты: от концепции до инструкции, практика разработки // С.А. Николаева, С.В. Шебек. М.: Книжный мир, 2003.
131. Николаева С.А. Учетная политика организации. М.: ИНФРА-М, 2004.
132. Николаева С.А. Нормативное регулирование бухгалтерского учет // Бухгалтерский учет. – 2000. - № 2.

133. Никитин С.А., Чернова А.В., Ноздрин А.А., Котылева Н.Ю. Экономическая эффективность производственно-хозяйственной деятельности промышленного предприятия: оценка, моделирование и прогнозирование. – Тула: Изд-во ТГПИ, 1997.
134. Новиков С. Управление затратами по управлению производством. // Аудитор. – 2000. - № 8. – с.17-19.
135. Новиченко П.П. Система нормативного учета и контроля издержек производства / П.П.Новиченко // Бухгалтерский учет. – 1999. - №10 – С.73-75.
136. Новиченко П.П. Учет затрат и калькулирование себестоимости продукции в промышленности: Учебник / П.П. Новиченко, И.М. Рендухов. – М.: Финансы и статистика, 1992.-224с.
137. Новодворский В.Д. Бухгалтерский учет в системе управления / В.Д. Новодворский. – М.: Финансы и статистика, 1979. – 72с.
138. Организация и оперативное управление производством на предприятиях текстильной и легкой промышленности: Учеб.для вузов / В.А. Углов, А.И. Новичков, И.Г. Никитина, В.К. Ващенко, Ф.Ф. Светик. – М.: Знание, 1998.- 328с.
139. Основы экономики, организации и планирования промышленных предприятий / Под. Ред. Г.Я. Кипермана. – М.: Экономика, 1982.
140. Палий В.Ф. Основы калькулирования / В.Ф. Палий.- М.: Финансы и статистика, 1987.-288с.
141. Палий В.Ф. Управленческий учет – новое прочтение внутрихозяйственного расчета / В.Ф. Палий, В.В. Палий // Бухгалт.учет.- 2000.- №17. –С.58-62.
142. Палий В.Ф. Управленческий учет – система внутренней информации / В.Ф. Палий // Бухгалт.учет. – 2003. - №2. – С.57-59.
143. Палий В.Ф. Управленческий учет: внутрифирменная отчетность/ В.Ф. Палий// Бухгалтерский учет.- 2003. - №13. - с.62-64.

144. Парасоцкая Н.Н., Ефимова В.В., Некрасова Е.П. Первое применение Международных стандартов финансовой отчетности на российских предприятиях // Международный бухгалтерский учет.- 2011.- № 27.- С. 42 - 46.
145. Пашигорева О.С. Цели и задачи управленческого учета / О.С. Пашигорева, О.С. Савченко// Бухгалт.учет. – 2000. - №19. - С.63-65.
146. Пизенгольц М.З. О содержании управленческого учета / М.З. Пизенгольц // Бухгалтерский учет. – 2000. - №19. – С.60-62.
147. Полисюк Г.Б., Чистопашина С.С. Место и роль внутреннего аудита в системе внутрифирменного контроля // Все для бухгалтера. - 2010. -№ 7.
148. Попова Л.В. Современный управленческий анализ. Теория и практика контроллинга: учебное пособие/ Л.В. Попова, Т.А. Головина, И.А. Маслова. – М.: Дело и Сервис, 2006. – 272 с.
149. Попова Л.В., Никулина Л.Н. Отечественные стандарты финансовой отчетности. Учебное пособие. М.: Машиностроение, 2003. – 288 с.
150. Попова Л.В. Основные теоретические принципы построения учетно-аналитической системы / Л.В. Попова, Б.Г. Маслов, И.А. Маслова // Финансовый менеджмент. – 2003. - № 5.
151. Попова Л.В. Формирование учетно-аналитической системы затрат на промышленных предприятиях: учеб.-метод. пособие / И.А. Маслова, В.А. Константинов, М.М. Коростелкин. – М.: Дело и Сервис, 2007.
152. Портер М. Конкуренция: Пер. с англ. – М.: Издательский дом «Вильямс», 2000.
153. Протокол девятого заседания Экспертно-консультативного совета по вопросам управленческого учета при Минэкономразвития России. URL: <http://сma.org.ru/сma>.
154. Пунин Е.И. Маркетинг, менеджмент и ценообразование на предприятиях в условиях рыночной экономики / Под ред. Облинского Э.Е. – М.: Международные отношения, 1995.

155. Пушкарь М.С. Бухгалтерский учет в системе управления / М.С. Пушкарь. – М.: Финансы и статистика, 1991. – 175с.
156. Пятов М.Л., Смирнова И.А., Генералова Н.В. МСФО и их роль в экономической жизни общества // Бух. 1С. - 2006.- № 7.- С. 48 - 51.
157. Различия между МСФО и российской системой бухгалтерского учета // Новая бухгалтерия. – 2006. - № 12.
158. Ракетов А.Х. Управленческий учет по сегментам деятельности предприятия/ А.Х.Рахметов// Бухгалтерский учет. – 2000. - № 19.
159. Рассказова-Николаева С.А. Директ-костинг: правдивая себестоимость // Экономика и жизнь (Экономика бизнеса).- 2008.- № 50.
160. Райан Б. Стратегический учет для руководителя / Б. Райан; Пер.с англ.; Под ред. В.А. Микрюкова. – М.:Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 616с.
161. Рахлин К.М., Скрипко Л.Е. Состав затрат на обеспечение качества // Стандарты и качество. – 1998. - № 8.
162. Рахметов А.Х. Управленческий учет по сегментам деятельности предприятия / А.Х. Рахметов// Бухгалтер.учет. – 2000.-№ 20.-С.58-59.
163. Ревуцкий Л.Д. Управленческий аудит предприятий: основные задачи, сущность процедур и перспективы развития // Аудиторские ведомости. – 2007. - № 5.
164. Рожнова О.В. Как Международные стандарты финансовой отчетности можно использовать в России // Российский налоговый курьер. - 2012.- № 7.- С. 84 - 89.
165. Рожнова О.В. Трансформация отчетности в формат МСФО: практическое пособие для бухгалтера / О.В. Рожнова – М.: ИД «Юриспруденция», 2005. – 120с.
166. Розова Н.К. Управление качеством: Учебное пособие. – СПб Питер, 2002.
167. Роли Э. Исследование стратегии производства в организации // Проблемы теории и практики управления. – 2000. - № 5.

168. Ришар Ж. Бухгалтерский учет: Теория и практика / Ж. Ришар; Пер. с фр.; Под ред. Я.В. Соколова.-М.: Финансы и статистика, 2000.-160с.
169. Рыбакова О.В. Бухгалтерский управленческий учет и бюджетирование: принципы и практика: Учебное пособие. Издание второе, стереотипное. – М.: Изд-во РАГС, 2010. – 332 с.
170. Самигулин А.А. Моделирование в системе управленческого учета. // Бухгалтерский учет. – 1995. - № 5.
171. Саркисянц А. Финансовое моделирование в банках и компаниях // Бухгалтерия и банки. - 2011. - № 6.
172. Сафаров А.А. Учетная политика. Внутрифирменные стандарты управленческого учета // Управленческий учет. – 2006. - № 5.
173. Серия методических рекомендаций по управленческому учету Москва, 2005 // Internet resource: <http://www.cma.org.ru>.
174. Сеченова Т.В. Доходы и расходы в российском учете и МСФО // Международный бухгалтерский учет. – 2009. - № 5.
175. Скорохид Н.И. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности / Н.И. Скорохид, М.А. Скорохид.– М.: АТиСО, 2008.–152с.
176. Смирнова Л. Как и зачем в «HFS/ ИнтерМедиаГруп» внедряли внутренний контроль // Финансовый директор. – 2009. - № 6.
177. Снопок Ю.Н. Международный опыт ведения бухгалтерского учета. СПб.: Издательский дом «Бизнес-пресса», 2005. 208с.
178. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учеб.пособие для вузов/ Я.С. Соколов. – М.: ЮНИТИ, 1996. – 640с.
179. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2000.
180. Соколов Я.В. Управленческий учет: миф или реальность? / Я.В.Соколов // Бухгалтерский учет. – 2000. - № 18. – с.50-52.
181. Соколов Н.А., Каверина О.Д. Управленческий анализ: учеб.пособие. М.: Бухгалтерский учет, 2007. – С.54

182. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. - М.: Аудит, Юнити, 1996.
183. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2005. – С.30.
184. Солнышкина О.В., Зубова А.А. Бухгалтерский учет лизинговых операций у лизингополучателя // Лизинг. - 2011. - № 1.
185. Солоненко А.А., Панащенко Н.К. Проблемы перехода российских организаций на МСФО // Финансы. 2005. -№ 2.
186. Сонин А.М. Внутренний аудит: современный подход. М.: Финансы и статистика, 2007. С.56.
187. Сонин А.М. Внутренний контроль и внутренний аудит - необходимость для компании. URL: www.gaap.ru/biblio/audit/int/001.asp.
188. Сорокина Е.М. Проблемы перехода на международные стандарты финансовой отчетности // Международный бухгалтерский учет. – 2011. - № 27.
189. Соснаускене О.И. Как перевести российскую отчетность в Международный стандарт. – М.: Издательство «Альфа-Пресс». 2005. – 192с.
190. Стаханов А.Ю. Бухгалтерский баланс – международный и российский стандарты. – М.: Бизнес-информ, 2004.
191. Стражев В.И. Оперативное управление предприятием, проблемы учета и анализа. – Минск: Наука и техника, 1973. – 152 с.
192. Стуков С.А., Стуков Л.С. Международная стандартизация и гармонизация учета и отчетности. – М.: Бухгалтерский учет, 2005.
193. Суворов А. Подготовка к переходу на МСФО // Аудит и налогообложение. – 2004. - № 12.
194. Суворова С. Управленческий аудит в системе управления хозяйственной деятельности организации/ С. Суворова, А. Ковалева // Проблемы теории и практики управления. – 2007. – № 3. – С. 39-46.

195. Суконкина М. Сближение российских и международных стандартов отчетности / М. Суконкина // Главбух. – 2005. - № 3.
196. Сухарев И. Р. Сближение форм финансовой отчетности // МСФО: практика применения, 2007. - №3.
197. Сухарев И.Р. Значение введения МСФО в России // Бухгалтерский учет. 2012. - № 3.
198. Сухарев И.Р. Финансовая отчетность сегодня // Новое в бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации . – 2005. - № 9.
199. Сухарев И.Р., Сухарева О.А. Препятствия в законодательстве РФ для создания нормативной базы применения международных стандартов при составлении отчетности российскими организациями // Международный бухгалтерский учет. – 2007. - № 4.
200. Сухарев П. Как составить идеальный отчет о движении денежных средств для топ-менеджмента компании // Финансовый директор. – 2010. - № 6 (95).
201. Сухарева О.А. Предстоящая реформа системы регулирования российского бухгалтерского учета // Финансовые и бухгалтерские консультации. - № 9. – сентябрь, 2005 г.
202. Сысоев Н.И. Отражение затрат в управленческом учете // Бухгалтерский учет. – 2002. - № 6.
203. Тарасова Т.М. Организация управленческого учета на предприятии в современных условиях // Международный бухгалтерский учет. – 2012. - № 29.
204. Терехова В.А. Международные стандарты бухгалтерского учета в российской практике. – М.: Перспектива, 2005.
205. Ткач В.И. Ткач М.В. Управленческий учет: международный опыт. – М: Финансы и статистика, 1994.
206. Управленческий учет / Под ред. А.Д. Шеремета. М.: ФБК-Пресс, 2008.
207. Управленческий учет / Под ред. Я.В. Соколова. М.: Магистр, 2011.

208. Управленческий учет: официальная терминология СИМА / Пер. с англ. О.Е. Николаевой, Т.В. Шишковой. - М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2004.
209. Усатова Л.В. Организация современного управленческого учета на промышленном предприятии с применением зарубежных методик учета затрат // Управленческий учет. - 2008. - № 7.
210. Уткин Э.А. Основы инновационного менеджмента – М.: Изд-во «ЭКМОМ», 2000.
211. Учебные материалы, подготовленные в рамках проектов ТАСИС по бухгалтерскому учету и отчетности. МСФО (IFRS) 1 «Первое применение МСФО».
212. Фатхутдинов Р.А. Управленческие решения : Учебник. 5-е изд., перераб. И доп. М.: Инфра-М, 2003 (Серия «Высшее образование»).
213. Хан Д. Планирование и контроль: концепция контроллинга: Пер. с нем. / Под ред. и с предисл. А.А. Турчака, Л.Г. Головача, М.Л. Лукашевича. М.: Финансы и статистика, 1997.
214. Харченко О.Н., Самусенко С.А. Методологические аспекты учета затрат и калькулирования себестоимости продукции при переходе на МСФО // Международный бухгалтерский учет. – 2007. - № 3.
215. Хеддервик К. Финансово-экономический анализ деятельности предприятий/ пер. с англ.; под ред. Ю.Н. Воропаева. – М.: Финансы и статистика, 1996 – 190 с.
216. Хелферт Э. Техника финансового анализа/ пер. с англ.; под ред. Л.П. Белых. – М.: Аудит, Юнити, 1996. – 663 с.
217. Хендриксен Э.С., Ван Бред М.Ф. Теория бухгалтерского учета / пер. с англ. М.: Финансы и статистика, 2000.
218. Хозиков В. Лицом к инвестору // <http://www.ipppou.ru/print/001885/>.
219. Хорнгрен Ч., Фостер Дж., Датар Ш. Управленческий учет. СПб, 2005. – С. 43.
220. Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект. М.: Финансы и статистика, 2000.

221. Хоружий Л.И. Проблемы теории, методологии, методики и организации управленческого учета в сельском хозяйстве / Л.И. Хоружий. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 495 с.
222. Хромов В.Е., Пашковский Д.А. Оценка эффективности деятельности службы внутреннего аудита в финансовых организациях // Управление в кредитных организациях. – 2011. - № 5.
223. Чан Ким У., Рене Моборн. Стратегия голубого океана. Как создать свободную рыночную нишу и перестать бояться конкурентов. - М.: НИРРО, 2005.
224. Чая В.Т., Чичерина Е.Н. Сравнительная оценка принципов РСБУ и МСФО //Международный бухгалтерский учет. – 2009. - № 5
225. Чая В.Т., Чупахина Н.И. Аналитическое обоснование становления и развития системы управленческого учета // Все для бухгалтера. – 2007. - № 23.
226. Чая В.Т., Чупахина Н.И. Основные методологические проблемы становления управленческого учета // Экономический анализ: теория и практика, 2007. - № 15.
227. Чая В.Т., Чупахина Н.И. Перспективы развития управленческого учета // Экономический анализ: теория и практика. – 2007. - № 22.
228. Чая В.Т., Чупахина Н.И. Этапы развития управленческого учета // Все для бухгалтера. - 2008. - № 1.
229. Чернов В.А. Управленческий учет и анализ коммерческой деятельности./ Под ред. М.И. Баханова – М.: Финансы и статистика, 2001. – 234 с.
230. Чернова М.В. Виды аудита: современная классификация // Аудиторские ведомости. – 2011. - № 6.
231. Черных И.Н. Первое применение международных стандартов финансовой отчетности на российском предприятии // Международный бухгалтерский учет. - 2010. - № 8 (140).

232. Черных И.Н. Совершенствование ведения управленческого учета в организации на основе использования принципов МСФО // Международный бухгалтерский учет. - 2011. - № 37.
233. Чумаченко Н.Г. О внедрении управленческого учета./ Н.Г. Чумаченко // Бухгалтерский учет. – 2003. - №19.
234. Шеремет А.Д. Теория экономического анализа: Учебник. М.: ИНФРА-М, 2008.- 367 с.
235. Шигаев А.И. Совершенствование модели финансовой отчетности по МСФО // Международный бухгалтерский учет. – 2010. - № 16 (148).
236. Шредер Н.Г. Управленческий учет: анализ типичных ошибок. – М.: ООО «Журнал «Управление персоналом», 2005. – 96с.
237. Шнейдман Л.З. Как пользоваться международными стандартами финансовой отчетности // Бухгалтерский учет. 2001. № 11.
238. Шнейдман Л.З. Соответствие отчетности международным стандартам // Бухгалтерский учет. 2001. № 12.
239. Шнейдман Л.З. Со временем российские стандарты бухучета приблизятся к МСФО // Российский налоговый курьер. – 2004. - № 17.
240. Шуклов Л.В. Постановка внутреннего контроля как основа для перехода на МСФО: типичные проблемы и пути их решения // Международный бухгалтерский учет. – 2011. - № 38.
241. Шуклов Л.В. Специфика финансового анализа международной отчетности российских предприятий // Международный бухгалтерский учет.- 2012. - № 5.
242. Щеглова Т.Л. Международная система учета и анализа. – Новосибирск. Издательство НГАЭиУ, 2001.
243. Щукин А.Л. Управленческий учет для многофилиальных лизинговых компаний на основе МСФО // Управление финансами и рисками в лизинговой компании. – 2010. - № 1.
244. Экономика устойчивого развития: Учеб.пособие / Т.А. Акимова, Ю.Н. Мосейкин. М.: ЗАО «Издательство «Экономика», 2009. – 430 с.

245. Энтони Р., Рис Дж. Учет: ситуации и примеры / Пер. с англ. - М.: Финансы и статистика, 1993. С. 269.
246. Юдина Л.Н. Управленческая отчетность организации // Экономический анализ: теория и практика. – 2007. - № 15.
247. Albrecht W.S., Stice E.K., Stice J.D., Swain M.R. Accounting: Concepts & Applications. 10 e. Thomson South-Western, 2008.
248. Discussion Paper. Preliminary Views on Financial Statement Presentation. IASCF, 2008.
249. GAAP (Generally Accepted Accounting Principles) - Общепринятые принципы бухгалтерского учета.
250. Johnson H.T., Kaplan R.S. Relevance lost: The Rise and Fall of Management Accounting. - Boston: Harvard Business School Press, 1987.
251. Steven J. Root. Beyond COSO: Internal Control to Enhance Corporate Governance. Willey, 2000.
252. Warren C.S., Reeve J.M., Duchac J.E. Managerial Accounting. 10 e. South-Western Cengage Learning, 2009.
253. http://www.iaa-ru.ru/inner_auditor/publication/member_articles/rm_standard/
254. http://www.ispl.ru/Analiz_razvitiya_IT_v_korporatsii_na_osnove_COSO_ERM_2.html
255. [http://www1.minfin.ru/common/img/uploaded/library/2008/03/MSFO\(IFRS\)_1-_Pervoe_primenenie_MSFO.doc](http://www1.minfin.ru/common/img/uploaded/library/2008/03/MSFO(IFRS)_1-_Pervoe_primenenie_MSFO.doc).

ПРИЛОЖЕНИЯ

Приложение 1

Периодизация развития управленческого учета в мировой практике

Период	Характеристика системы учета	
Этап I. Зарождение и развитие хозяйственного учета		
До 1494 г.	Возникновение учета связано с развитием хозяйственных отношений. Возникшие потребности в хозяйственном учете дали мощный толчок развитию письменности и арифметики. Возникновение калькуляционного учета вместе с хозяйственным. Это явилось следствием обменных операций. Термин «калькуляция» - это «счет камешками» (в переводе с латинского) ¹ .	
Средние века	Становление учета в монастырях было определено наличием высокого уровня образованности монахов. В это время в сфере торговли появилась необходимость калькулирования себестоимости реализуемых товаров.	
Этап II. Возникновение и развитие бухгалтерского учета		
Конец XVIII в. («Промышленный переворот»)	Активное развитие науки по управлению предприятием промышленности и развитие производственного учета. Конец XIX в. – развивается теория по делению затрат на переменные и постоянные. Разрабатываются и внедряются методики по калькулированию себестоимости продукции промышленных предприятий	
XIX – середина XX вв.	Появились новые технические и технологические решения: развитие поточного производства и конвейерной сборки, появление автоматических линий обработки. Усложняется процесс управления производством, возникают проблемы по сбыту продукции, нехватка средств в обороте, активно привлекается заемный капитал.	
	1918 – 1940 гг. Развитие англо-американской школы управленческого учета (Ч.Э. Шпруг, А.Ч. Литтлтон, В.Э. Патон, О. Мэйя, Ч. Гаррисон, Г. Свиной, Д. Хиггинс, Р. Антони). Целью учета является управление. Это требует знания интересов сотрудников, которые можно использовать для принятия управленческих решений, благоприятных для компании. Выдвигаются новые идеи: измерение в натуральных единицах; появление стандартных издержек; центров ответственности; управленческого учета; бихевиоризм.	
	1910 – 1918 гг.	1911 г. (учение Ч. Гаррисона) - разработана и внедрена полная действующая система нормативного регулирования затрат. Он также была опубликована система уравнений для анализа переменных издержек.
	1936 г.	США - разработана системы учета «Директ-костинг».
1937-1940 гг.	Организация учета затрат по центрам ответственности. Центры ответственности разрабатывались в качестве дополнения к системе учета «Стандарт-кост».	

¹ Колесников С.И., Фаренкова Н.А. Из истории становления и развития управленческого учета в торговле // Все для бухгалтера. – 2008. - № 4.

Конец 1940-х гг.	США и отдельные страны Западной Европы - термин «калькуляционный учет» заменяется на «управленческий учет». Бухгалтерский учет стал применяться в процессе исполнения политики управления, в процессах прогнозирования, планирования. Использование двух планов счетов - финансового и управленческого.
Страны европейско-континентальной модели бухгалтерского учета	
1950 г.	Цели управленческого учета связаны с определением затрат и финансовым контролем, использовались бюджетирование и методы калькуляции.
1965 г.	Все больше информации стало предоставляться для целей планирования в области управления и осуществляется контроль с использованием методов анализа принятия решений и учета в центрах ответственности.
1985 г.	Сосредоточение внимания на уменьшении потери ресурсов, которые задействованы в бизнесе, путем использования процессного анализа, а также использовались другие точные методы управления затратами.
1995 г.	Концентрация внимания к управлению создания дополнительной стоимости через эффективное использование ресурсов, применение методов оценки, планирование показателей стоимости, капитализация знаний ¹
Развитие учета в России	
НЭП, 1923 – 1929 гг.	До вступления в командно-административную экономику профессия бухгалтера заключалась не только в том, чтобы вести учет. В трестах было две бухгалтерии - финансовая и бухгалтерия по учету производственных операций и калькулирования себестоимости продукции.
1928 г.	На российских предприятиях стали создаваться плановые отделы. В связи с развитием и укреплением в стране планирования по централизованному принципу, функциями бухгалтерии стали являться – контроль, учет. Плановые отделы стали заниматься планированием и анализом деятельности организаций.
Конец 1940-х начало 1950-х гг.	От традиционного бухгалтерского учета не поступала информация для прогноза хозяйственной деятельности и для того, чтобы можно было принимать своевременные управленческие решения. С развитием рыночной экономики в развитых странах стала появляться необходимость дополнить бухгалтерский (финансовый) учет управленческим.
Этап III. Финансовый и управленческий учеты разделяются, развивается управленческий учет как самостоятельная подсистема бухгалтерского учета	
1972 г.	Официальное признание управленческого учета как самостоятельной

¹ Любушкин А.А. Исторические аспекты развития технологий и инструментов управленческого учета в торговых организациях // Все для бухгалтера. - 2009. - № 12.

	подсистемы бухгалтерского учета. В это время американская ассоциация бухгалтеров разработала программу - получение диплома по управленческому учету, вместе с которой присваивалась квалификация бухгалтера-аналитика всем выпускникам.
Этап IV. Вариативность системы управленческого учета. Выделение стратегического управленческого учета.	
Середина 1970-х гг.	Разработана методика «Just-in-time» («точно в срок»). Первый раз ее применили в Японии (компания Toyota). В основе системы - производство продукции в небольших размерах и отказ от крупных партий.
Конец 80-х гг. XX в.	Разработан метод ABC (Activity Based Costing (учет затрат по видам деятельности)). Сначала этот метод ориентировался на то, чтобы повысить точность исчисления себестоимости продукции, потом этот метод стал эффективной моделью управления бизнесом.
1991 г.	Калькуляция затрат методом «Кайдзен». Цель - сокращение расходов на детали и продукты на предписанную величину.
Конец 90-х гг. XX в.	Разработана система АВМ - функциональный менеджмент (менеджмент на основе функциональных затрат)
	ERP - система, которая предоставляет большие возможности для осуществления хозяйственных связей с филиалами и зависимыми компаниями SCM (Supply Chain Management) – позволяет снижать расходы на транспорт и другие текущие расходы посредством построения оптимальных схем логистических поставок. Применение данной системы возможно только с использованием информационных технологий.

Использование отдельных стандартов МСФО в системе
управленческого учета

Стандарт МСФО	Содержание стандарта	Возможность использования в управленческом учете
МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности»	Рекомендует структуру отчетности и минимальные требования к ее содержанию	Можно пользоваться рекомендуемыми МСФО 1 формами (содержание, структуру) финансовой отчетности при расширении (детализации) ее по требованию руководства. Применение требований МСФО позволит сопоставить как собственную отчетность за различные отчетные периоды, так и отчетность других фирм.
МСФО (IAS) 2 «Запасы»	Определяет величину затрат и их последующее признание в качестве расходов, способов определения себестоимости запасов	Данные способы расчета себестоимости запасов можно применить и в управленческом учете. Соблюдение требований МСФО 2 в части оценки запасы по наименьшей из двух величин: себестоимость и возможная чистая стоимость реализации, может быть полезным больше для годовой отчетности, чем для ежемесячной (ежеквартальной) в связи со сложностью - постоянно определять чистую стоимость реализации запасов.
МСФО(IAS) 7 «Отчет о движении денежных средств»	Обязывает представить информацию об источниках изменения денежных средств	Обозначенное определение денежных средств (эквивалентов ДС) может быть полностью востребованным в управленческом учете. Представление информации о денежных средствах по видам деятельности соответствует управленческим целям.
МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»	Содержит описание критерий выбора и порядок изменения учетной политики, правил исправления допущенных ошибок в отчетности.	Возможность сопоставимости финансовой отчетности фирмы во времени. Но изменение в учетной политике по ретроспективному принципу не всегда будет подходить для управленческой отчетности, составляемой в оперативном режиме.
МСФО (IAS) 16 «Основные средства»	Содержит определение порядка признания активов как основных средств (балансовая стоимость, амортизационные отчисления и убытки от обесценения)	Применение стандарта дает компании точную оценку операций с основными средствами. Действие стандарта ограничено спецификой ведения управленческого учета, связанной с тем, что необходимо оперативно оперировать расчетными и прогнозными показателями
МСФО (IAS) 18 «Выручка»	Содержит определение порядка учета выручки (за исключением	Стандарт позволяет определять порядок учета выручки по различным видам сделок. Описанные в стандарте критерии признания выручки применимы при составлении отчетности в

	выручки по договорам аренды и на строительство)	управленческом учете
МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам»	Содержит определение правил учета (в частности, момент признания и оценка расходов) и раскрытие информации о вознаграждениях работникам	В управленческом учете будет полезным разделять вознаграждения работникам на краткосрочные и долгосрочные. А также использовать методiku оплаты времени отсутствия сотрудника на работе, закрепленную в стандарте. Заслуживает внимание определенные в стандарте пенсионные программы и пособия.
МСФО (IAS) 23 «Затраты по займам»	Содержит определение порядка учета и порядок отражения затрат по займам в отчетности	Принцип классификации затрат по займам, определяемый стандартом, можно использовать в управленческом учете, а также и два способа их учета. Учет затрат по займам дает возможность консервативно оценить финансово-хозяйственную деятельность фирмы
МСФО (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные предприятия»	Определяет порядок учета инвестиций в ассоциированные компании методом долевого участия (раскрытие информации, порядок отражения в отдельной финансовой отчетности)	Для управленческого учета будет полезным внедрение определения «ассоциированные компании» и правила учета инвестиций в них. Возможно применение метода долевого участия, порядок списания убытков от обесценения чистых инвестиций.
МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление информации»	Регламентирует принципы отнесения финансовых инструментов к обязательствам или капиталу	Стандарт регулирует процесс классификации финансовых инструментов, финансовых обязательств и долевого инструментов, а также процесс взаимозачета, что полностью отвечает требованиям управленческого учета.
МСФО (IAS) 34 «Промежуточная финансовая отчетность»	Определяет основные требования к структуре и содержанию промежуточной финансовой отчетности	Для управленческого учета будет полезным введение стандартизации внутренней отчетности, так как единые формы позволят менеджерам понимать отчетность различных структурных подразделений и ускорят процесс обработки информации, а, следовательно, и процесс принятия решений.
МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка»	Определяет установление принципов признания и оценки финансовых активов, а также финансовых обязательств и содержит правила по	В МСФО (IAS) 39 предъявляются требования к переоценке активов (учитывается их рыночная, справедливая и амортизированная стоимость). По стандарту определена необходимость деления финансовых инструментов по видам (на торговые, удерживаемые до погашения или для продажи и т.п.). Менеджмент компании может получить управленческую отчетность, которая

	некоторым контрактам, отражающих покупку или продажу нефинансовых статей.	содержит суждение о реальной стоимости активов и пассивов, может адекватно оценить стоимость бизнеса. Налицо связь с управленческими задачами и целями.
<u>МСФО (IFRS) 7</u> «Финансовые инструменты: раскрытие информации»	Устанавливает требования к предприятиям по представлению в финансовой отчетности информации о финансовых инструментах.	Описанные в стандарте требования по определению существенности влияния финансовых инструментов на финансовое положение, характера и размера рисков, а также требование описать процесс управления риском во многом соответствует целям управленческого учета.
<u>МСФО (IFRS) 8</u> «Операционные сегменты»	Устанавливает требования к раскрытию и представлению информации о сегментарной отчетности	Новая версия МСФО (IFRS) 8 по ряду критериев приравнивает отчетность по международным стандартам к управленческой отчетности. Стандарт рекомендует в большей степени раскрывать информацию качественного характера. Примечания по сегментам должны отражать логику принятия «операционных решений». Таким образом, положения стандарта соответствуют современным требованиям об управленческой отчетности.
МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты»	Стандарт вводит понятие бизнес-модели для управления финансовыми активами	Положения стандарта дают возможность классифицировать финансовые активы в соответствии с МСФО исходя из управленческих бизнес-моделей по управлению финансовыми активами и в будущем при формировании стоимости финансовых активов учесть «ожидаемые потери» (expected losses), что ранее на основе «исторического» подхода стандартов МСФО было невозможно.

Предпосылки создания эффективной системы управленческого учета
на предприятии

Предпосылки	Характеристика
Заинтересованность и инициатива руководителей предприятий	На сегодняшний день большинство сотрудников высшего и среднего руководящего уровней не достаточно представляют всех преимуществ, которые может дать внедрение и использование системы управленческого учета. Это связано с тем, что в основном их внимание сосредоточено на других проблемах: снижение налоговой нагрузки, рост объемов продаж, формирование бухгалтерского учета и налогового и др. После того, как бизнес становится самостоятельным, руководители все больше уделяют внимание постановке управленческого учета, осознавая все преимущества данной системы.
Наличие квалифицированных специалистов	Управление предприятием в современных условиях сопряжено с переходом к условиям гибкости, мобильности, удобства в работе. На принятие управленческих решений руководство компаний уже не имеет достаточного количества времени (например, несколько месяцев, как это было при административно-командной системе управления) для проведения плановых расчетов вручную. Применяемые на многих предприятиях методы планирования основаны на знании и интуиции конкретных исполнителей, которые опираются в своих выводах на большое количество документов, отражающих лишь движение материальных потоков. В связи с этим, является очень важным привлекать высококвалифицированных специалистов, которые имеют опыт организации управленческого учета в сочетании с технологиями анализа, налогового и бухгалтерского учета, международных принципов бухгалтерского учета, информационных систем.
Наличие методики адаптации к отдельным отраслям	Имеющееся многообразие методических подходов, которые касаются общих вопросов управленческого учета, практически не учитывают специфику отдельных производств. Следовательно, непременным условием формирования управленческого учета - это разработка специальной методики, учитывающей особенности каждого предприятия
Информационное обеспечение	Для управленческого учета в организациях происходит аккумуляция и обработка информации о различных сторонах деятельности. Информация предоставляется в виде: натуральных показателей, мнений персонала о компании, в виде прогнозов и моделей будущего развития фирмы, в виде определения необходимых показателей, которые позволят отследить положение фирмы в настоящий момент. Следовательно, информация имеет неоднородный вид, достаточно сложна схема взаимосвязей отдельных видов информации и налицо тенденция к их усложнению. Таким образом, наиболее сложная задача - это получить достоверную информацию в нужном разрезе.
Идеология коллектива	Зачастую сопротивление осознанию общей идеологии со стороны отдельных сотрудников связано с тем, что специалисты по управленческому учету - это для них контролеры, конкуренты или лица, мешающие работать. Важный аспект при формировании идеологии коллектива – это культура и качество управления. Составляющими этих элементов являются информационные технологии. При активном

	использовании их функциональных возможностей создаются условия для роста управляемости компании.
Наличие оптимальной системы бухгалтерского учета и товародвижения	<p>Система бухгалтерского учета и система товародвижения предполагают наличие компьютеризации, четкой организационно-производственной структуры предприятия. В последние годы отечественный рынок информационных технологий ознаменовался наличием бурного спроса на интегрированные системы управления. Времена, когда были автоматизированы отдельные функции (бухгалтерский учет или процесс управления производством) в прошлом. Укрупнение российских предприятий заставляет руководителей задумываться о процессе оптимизации бизнес-процессов одновременно: учета финансовых (материальных) потоков, управления персоналом, учета операций по сбыту и по производству и др.</p> <p>Здесь важное место отведено ERP-системам, которые по своему алгоритму ориентированы на ERP-методологию управления компаний (управление ресурсами).</p>
Совершенствование организационной и финансовой структуры предприятия	<p>Формирование управленческого учета связано с организационной структурой фирмы. Возникает проблема - как реализовать потенциальные преимущества управленческого учета в части эффективного управления предприятием в целом.</p> <p>В организационной структуре управления компании определены состав структурных подразделений, их функции, регламент схемы информационных потоков. В основе финансового планирования лежит финансовая структура предприятия, являющаяся основой финансового планирования организации. Следовательно, в основе построения системы управленческого учета лежит концепция децентрализации управления с выделением центров ответственности: центра финансовой ответственности (по бюджетному управлению), производственного центра и др.</p> <p>При совершенствовании организационной и финансовой структуры предприятия необходимо учитывать популярные в мировой практике методологии управления:</p> <ul style="list-style-type: none"> - MRP (Manufacturing Resource Planning – метод планирования производственными ресурсами). - JIT (Just in time) – метод управления, который основан на высокой организации бездефектного (без брака) производства, в основе лежит синхронизация производственных процессов, в том числе операции по поставкам материалов и комплектующих, по выполнению работ субподрядного вида. - SCM (Supply Chain Management) – метод управления расширенной производственной цепочкой. Этот метод предполагает поддержку полного цикла выпуска изделий - от работ по проектированию до сервисного и гарантийного обслуживания. - ERP (Enterprise Resource Planning) – метод управления ресурсами (финансовыми, материальными, трудовыми) в рамках единого объединения.

Приложение 4

Сравнительная характеристика основных положений учетной политики, формируемой для финансового учета (по РСБУ), управленческого учета и составления отчетности по принципам МСФО

Положение учетной политики	МСФО	РСБУ	Управленческий учет	Сближение управленческого учета с МСФО
1. Признание расходов	Специального стандарта не существует. МСФО (IAS 2) «Запасы» регулирует порядок оценки расходов по материалам, в МСФО (IAS 16) «Основные средства» - регулируется учет затрат по амортизации, МСФО (IAS 19) «Вознаграждения работникам» - порядок регулирования расходов на оплату труда. Эти стандарты регулируют включение затрат в себестоимость продукции (материалов, товаров), основных средств и нематериальных активов (их капитализацию), а также порядок их списания в виде амортизации (декапитализацию) или выбытия. Кроме того, в МСФО (IAS 23) «Затраты по займам» определяется порядок учета расходов по займам	Регулируется ПБУ 10/99	Управленческий учет законодательно не регламентирован и его ведение осуществляется по информационным запросам менеджеров предприятия. Следовательно, нет необходимости «привязывать» данные управленческой отчетности к наличию конкретных, подтверждающих расходы, документов.	Отсутствуют препятствия для применения в управленческом учете критерия признания расходов по МСФО
2. Процедура распределения косвенных расходов в процессе калькулирования себестоимости продукции	В МСФО 2 «Запасы» определена своя база распределения для каждой группы (вида) косвенных затрат - мощность ресурсов: 1) показатель «нормальная производственная мощность» - для постоянных косвенных расходов 2) «фактическая производственная мощность» - для перемен-	- заработная плата производственных рабочих; - показатель стоимости материалов; - прямые затраты; - количество машино-часов	Могут использоваться любые базы в зависимости от выбранного метода калькулирования. Косвенные расходы включаются в себестоимость продукции в зависимости от профессионального суждения бухгал-	Возможно распределение косвенных расходов и выбирать соответствующую базу распределения в соответствии с принципами МСФО

Выбор базы распределения косвенных расходов.	ных косвенных расходов. Стандарт дает разрешение на использование показателя «фактическая мощность» как база распределения постоянных косвенных расходов при условии его соответствия нормальной мощности.		тера-аналитика. Для этого определяют: 1) носитель затрат; 2) распределяемые расходы; 3) способ распределения косвенных расходов 4) базу распределения	
3. Перечень статей калькуляции	В соответствии с МСФО 2 «Запасы» в себестоимость включаются: - Затраты на приобретение, невозмещаемые налоги, затраты на обработку, затраты, непосредственно связанные с приобретением запасов) - Прочие затраты (связанные с приведением запасов в состояние и местоположение, в котором они находятся на данный момент) - Затраты на переработку (труда, распределенные переменные постоянные накладные расходы)	Предприятия сами разрабатывают статьи калькуляции (с учетом отраслевых инструкций)	В произвольном порядке с учетом организационной структуры, отраслевых особенностей, видов деятельности	Отсутствуют препятствия для составления статей калькуляции по принципам МСФО
4. Оценка запасов в случае отсрочки платежа	Согласно МСФО 2 задолженность кредиторов подлежит дисконтированию, не является частью себестоимости продукции	В себестоимость изделий включены все расходы	Зависит от методов калькулирования и каковы цели управления себестоимостью	Прописать в УП возможность дисконтирования кредиторской задолженности, так как это не нарушает требования нормативных актов, поскольку дисконтирование в российском учете не запрещено
5. Затраты по хранению запасов	Если процесс хранения не является частью производственных работ, то затраты не подлежат включению в себестоимость	Затраты на хранение запасов в незавершенном производстве	Предприятие самостоятельно выбирает по какому варианту учитывать затраты на хранение	Возможно использовать те же подходы, что и в МСФО

		относятся на себестоимость		
6. Расходы будущих периодов (РБП)	В МСФО нет статьи «Расходы будущих периодов». Признается либо расход текущего периода, либо конкретный вид актива.	Показываются в качестве отдельной статьи баланса в группе статей МПЗ	Метод учета РБП зависит от порядка калькулирования и каковы цели управления	При первой возможности отказаться от формирования РБП, так как практически всегда есть возможность назвать конкретный вид актива по имени или признать текущий расход
7. Выбор метода калькулирования	- Нормативный метод - метод продаж	- нормативный метод - попередельный; - попроцесный; - позаказный.	Методы: калькулирования полной и неполной себестоимости; - учета фактической себестоимости - учета нормативных затрат - попроцессного учета - попередельного учета - позаказный - ABC-Costing - метод Just in time (JIT) – точно в срок	Выбор метода калькулирования зависит от специфики деятельности предприятия. В зависимости от выбранного метода в учетной политике прописываются способы разделения затрат на постоянные и переменные.
8. Признание общехозяйственных или управленческих расходов	Относятся на текущие расходы	Согласно ПБУ 10/99 суммы, относимые к сч. 26 «Общехозяйственные расходы» относят: - на сч.20 «Осн. производство» - на сч.90 «Продажи»	Организация выбирает самостоятельно по какому варианту учитывать косвенные расходы	Нужно производить списание сумм в ограниченных объемах на сч.25, а сч.26 нужно целиком списывать на текущие расходы, т.е. на сч.90 «Продажи»

Приложение 5

Структурные элементы организационного раздела учетной политики, сформированной для целей управленческого учета, который ориентирован на использование положений МСФО

Элемент учетной политики	Варианты, допустимые законодательством или разработанные предприятием самостоятельно	МСФО	Процедуры сближения управленческого учета и МСФО
Организационный раздел			
1. Организация управленческой службы	Структуру службы организация разрабатывает самостоятельно		Организация управленческой службы зависит от структуры компании и от специфики хозяйственной деятельности
2. Определение лиц, ответственных за ведение управленческого учета	Назначение ответственных лиц осуществляется организацией самостоятельно с учетом опыта работы и личностных характеристик		Каждая функциональная область предприятия требует особых навыков и личных качеств.
3. Формирование внутренних сегментов - центров ответственности (ЦО)	Центры расходов, доходов, прибыли, инвестиций	В МСФО (IFRS) 8 «Операционные сегменты» разрешено определение операционных сегментов с использованием управленческого подхода: сегмент устанавливается менеджером. Операционный сегмент – подразделение предприятия, которое: - получает доход и несет расходы; - его результаты регулярно анализируются руководством; - имеет обособленную финансовую информацию.	Количество ЦО зависит от специфики деятельности компании, ее структуры, отраслевой принадлежности и др. В МСФО 8 собраны и систематизированы критерии сегментации, что немаловажно для управленческого учета.

4. Порядок организации системы внутреннего контроля	Назначить ответственных лиц из числа руководителей ЦО. Разрабатывается график проведения контрольных мероприятий.		Для повышения эффективности контрольных мероприятий необходимо результат работы каждого подразделения связать с системой мотивации.
5. Формирование системы управленческой терминологии	Порядок разработки отдельного положения о терминологии управленческого учета	Каждый стандарт МСФО содержит раздел «Определения», где приводятся все определения и термины	В положении о терминологии управленческого учета помимо специфических терминов, необходимо указать терминологию международных стандартов, используемых в организации
6. Регламент внутреннего документооборота	Подготовка графика документооборота		Регламент представления отчетов зависит от требований пользователей. Необходимо закрепить ответственное лицо за подготовку отдельного внутреннего документа (отчета) и разработать перечень типовых управленческих документов.

Приложение 6

Элементы технического раздела учетной политики для
управленческого учета, ориентирующегося на МСФО

Содержание элемента учетной политики	Варианты, допустимые законодательством или разработанные предприятием самостоятельно	МСФО	Процедуры сближения управленческого учета и МСФО
Технический раздел			
7. План счетов управленческого учета	Взять за основу российский План счетов, максимально детализированный. В управленческом учете счета по доходам и расходам группируют в соответствии с функциями затрат (зарплатой, арендой, рекламой и т.д.) и характером (расходы на продажу, управленческие издержки)	За основу берется кодировка счетов по МСФО	Определение факторов, которые влияют на построение управленческого плана счетов: - наличие взаимосвязи финансового, управленческого и налогового учета; - наличие специфики производства; - наличие способов ведения оперативного учета.
8. Техника составления и формы учетных регистров внутренней управленческой отчетности (с учетом качественных характеристик информации)	ПБУ 12/2000 «Информация по сегментам» Структура и содержание форм управленческой отчетности специфичны для каждого предприятия и уровня управления. Они определены потребностями менеджеров. Концепция бухгалтерского учета устанавливает качественные характеристики бухгалтерской информации: уместности, надежности, сопоставимости, нейтральности, досто-	МСФО 8 «Операционные сегменты» МСФО 34 «Промежуточная финансовая отчетность» Качественные характеристики отчетности по МСФО: уместность, понятность, надежность, преобладание сущности над формой, правдивое представление, нейтральность, полнота, осмотрительность, своевременность, сопоставимость. В МСФО 18	Возможно применение МСФО 8 к составу информации по сегментам, раскрываемой при формировании управленческой отчетности. Использование МСФО 34 является полезным для управленческого учета, поскольку в стандарте определены общие принципы по составлению промежуточной финансовой отчетности. Для управленческого учета оптимально использование качественных характеристик информации, обозначенных в МСФО. Описанные в МСФО 18 критерии

	верности информации. Характеристика «понятность информации» отсутствует.	«Выручка» определен учет выручки по определенным сделкам	признания выручки можно применять при составлении управленческой отчетности.
9. Валюта учета и предостав- ления отчетнос- ти	Рубль, евро, доллар	Условные единицы	Влияют разные факторы на выбор валюты управленческого учета. Например, имеется материнская компания или основной акционер, ведущий свой учет в другой валюте (евро, доллар и др.)
10. Опреде- ление калькуля- ционного периода	Пять дней, декада, месяц		Зависит от системы бюджетирования
11. Исто- чни- ки информа- ции для отраже- ния в управлен- ческом учете	Первичные документы бухгалтерского и управленческого учета		Источниками информации для отражения в управленческом учете могут служить как финансовые, так и нефинансовые показатели. Для каждой группы внутренней отчетности формируется соответствующий набор источников информации.

Содержание элементов методического раздела учетной политики для
целей управленческого учета, ориентированного на МСФО

Содержание элемента учетной политики	Варианты, допустимые законодательством или разработанные предприятием самостоятельно	МСФО	Процедуры сближения управленческого учета и МСФО
Методический раздел			
12. Порядок отнесения имущества к оборотным и внеоборотным активам	<p>По ПБУ:</p> <p>- внеоборотными активами являются активы, которые способны приносить доход, полностью не потребляются в течение операционного цикла (или имеют срок полезного использования более года). Речь идет об основных средствах, нематериальных активах, а также финансовых активах долгосрочного характера.</p> <p>- оборотными активами являются денежные средства и активы, которые впоследствии будут обращены в деньги, потреблены или проданы не более, чем через год или в течение одного производственного цикла (материальные ценности, запасы, которые отражены по второму разделу баланса, в т.ч. дебиторская</p>	<p>В МСФО активы определены как элемент, который связан с оценкой финансового положения, и одновременно является ресурсом, контролируемым компанией.</p> <p>Применяется два метода отражения и группировки активов:</p> <p>- к оборотным (краткосрочным) относят активы, которые удовлетворяют любому из критериев:</p> <p>предназначены для реализации или использования в течение обычного операционного цикла (12 месяцев), приобретены исключительно для продажи или с целью реализации в течение года с отчетной даты баланса или представляют собой денежные средства (их эквивалент);</p> <p>- к внеоборотным (долгосрочным) относят все прочие активы.</p>	<p>Для целей управленческого учета принципы отнесения активов к оборотным и внеоборотным по МСФО полностью подходят.</p> <p>Вся информация, выходящая за рамки перечисленных категорий основных средств, прописывается в отдельных стандартах более детально, помогающих бухгалтеру получить более полную и четкую картину учета и оценки специфических внеоборотных активов компании, а именно:</p> <ul style="list-style-type: none"> - основных средств, предназначенных для продажи (МСФО 5 «Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность»); - основных средств, предназначенных для передачи в аренду (МСФО 17 «Аренда»); - инвестиционной недвижимости, которая непосредственно не используется в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) с момента завершения строительства (МСФО 40 «Инвестиционная недвижимость»).

	задолженность (краткосрочная)).		<p>Внеоборотные активы переводятся в состав оборотных только в случае их соответствия критериям «предназначены для продажи» активов по МСФО 5. Это положение также распространено на внеоборотные активы, приобретенные для перепродажи.</p> <p>Самое существенное различие в вопросе признания активов заключается в том, что МСФО 16 не устанавливает единицу признания, то есть не определяет, что именно составляет объект ОС. По международным правилам применение критериев признания к конкретным обстоятельствам, в которых находится компания, требует профессионального суждения. В одних случаях можно объединять отдельные незначительные объекты, в других - без объединения объектов можно обойтись.</p>
13. Первоначальная оценка внеоборотных активов	В соответствии с п.8 ПБУ 6/01 «Учет основных средств»: по фактической стоимости (как сумма расходов на сооружение, приобретение, изготовление)	По МСФО 16 «Основные средства» (пар. 15): объект основных средств, который можно признать как актив, подлежит оценке по первоначальной стоимости; по МСФО 38 (пар.24) «Нематериальные активы»: нематериальный актив (НМА) необходимо первоначально оценивать по себестоимости; по МСФО 40 (пар.20) «Инвестиционная недвижимость»: первоначальная оценка инвестиционной недвижимости	<p>Нам представляется обоснованным применение установленных стандартом критерии первоначальной оценки внеоборотных активов по МСФО.</p> <p>В отличие от отечественных стандартов, в оценке объектов ОС по МСФО присутствуют затраты на демонтаж и ликвидацию имущества, взамен которого приобретается и устанавливается новый объект ОС.</p>

		производится по ее себестоимости. В состав первоначальной стоимости включают затраты по сделке.	
14. Методы начисления амортизации внеоборотных активов	Состав амортизируемых активов определен ПБУ 6/01 «Учет основных средств» ПБУ 14/07 «Учет нематериальных активов» ПБУ 17/02 «Учет расходов на НИОКР»	МСФО 16 «Основные средства», МСФО 38 «Нематериальные активы», МСФО 40 «Инвестиционная недвижимость» Для нематериальных активов специфика применения способа и правил амортизации (приведенных в МСФО 16) заключается только в том, что не подлежат амортизации объекты, у которых не может быть определен срок полезной службы	Для управленческого учета будет полезным применить критерии МСФО 38 о сроках полезной службы НМА.
15. Методы последующей оценки (переоценки) внеоборотных активов	В соответствии с п.15 ПБУ 6/01 «Учет основных средств» коммерческой организации разрешено не чаще одного раза в год (на начало отчетного года) проводить переоценку групп однородных объектов основных средств по текущей (восстановительной) стоимости. В соответствии с п.22 ПБУ 14/07: НМА можно проверять на обесценение, используя критерии МСФО.	МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы» и МСФО 16 «Основные средства» практически аналогично определяют порядок проведения двух моделей оценки ВНА после их первоначального признания: 1) по первоначальной стоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения (основные средства); - по себестоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения (НМА) 2) по переоцененной стоимости: по сумме переоценки, за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения (ОС и НМА).	Применение МСФО для целей управленческого учета позволяет более надежно оценивать основные средства Модель учета по переоцененной стоимости исходит из периодических переоценок внеоборотных активов по справедливой стоимости и, соответственно, может применяться ко всем объектам основных средств, справедливая стоимость которых может быть надежно оценена.
16. Форми-	В российской системе	В МСФО 37 «Резервы, условные обязательства	Для управленческого учета целесообразнее

рование резервов	бухгалтерского учета процедура по созданию резервов строго регламентирована. Количество резервов, создаваемых организациями, ограничено (резервы могут быть уставными, по предстоящим расходам и платежам, оценочными).	и условные активы» определены критерии признания и количественной оценки резервов, условных обязательств и условных активов. Установлены требования по раскрытию в финансовой отчетности соответствующей информации. Если положения, которые регламентируют учет специальных резервов, условных обязательств и активов, отражаются в других МСФО, то в этом случае применяют соответствующий стандарт.	использование принципов раскрытия информации о резервах в соответствии с МСФО. Это принцип: - постатейной подробной сверки балансовой стоимости резервов; - описания характеристик обязательств и предполагаемых сроков их погашения по каждому резерву; - наличия и присутствия причин неопределенности по отношению к сумме и срокам погашения обязательств; - предполагаемых компенсаций любой третьей стороны с указанием суммы признанных активов по известным компенсациям.
17. Трансфертные (внутрифирменные) цены	НК РФ с 01.01.2012 г. регулирует вопросы трансфертного ценообразования ¹ . До 01.01.2012 г. трансфертные цены регулируются ст.40 ч.1 НК РФ В практической деятельности наиболее часто применяют следующие методы расчета трансфертных цен: - по рыночным ценам; - по себестоимости (переменной или полной), по принципу «себестоимость плюс»; - по договорным трансфертным ценам, сформиро-	В МСФО 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах» определены цены между аффилированными лицами: - по методу сопоставимой неконтролируемой цены: установление цены производится по стоимости аналогичной продукции, проданной покупателю, который не является аффилированным лицом; - по методу цены перепродажи: цена товара при перепродаже уменьшается на величину наценки, представляющей собой сумму, за счет которой перепродавец хотел бы покрыть свои издержки и получить соответствующую прибыль; - методом «затраты	Трансфертные цены (ТЦ) складываются при сделках между взаимосвязанными компаниями исходя из соображений целесообразной организации бизнеса и оптимизации финансовых потоков, что относится к области управленческого учета. Для целей управленческого учета считаем обоснованным применение зарубежных принципов расчета трансфертных цен: - ТЦ должна отражать цели предприятия и способствовать согласованию с ними тактических целей подразделений; - ТЦ должна поддерживать автономность ЦО (децентрализованное управление внутри

¹ ФЗ от 18.07.2011 № 227-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты РФ в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения»

	ванным под воздействием рыночной конъюнктуры и производственных затрат на продукцию (работы, услуги) ¹ .	плюс»: прибавляется соответствующая надбавка к цене, которая установлена поставщиком. Считаем возможным применение МСФО 24 для регулирования отдельных аспектов трансфертного ценообразования, так как названный стандарт регламентирует ситуации, при которых связанные стороны могут взаимодействовать на условиях, не соответствующих концепции «справедливой стоимости»	предприятия); - ТЦ должна быть побудительным мотивом к контролю затрат и обеспечивать гибкость в качестве финансового инструмента управления ² .
18. Выбор способа оценки готовой продукции (работ, услуг)	- По фактической производственной себестоимости - по нормативной (плановой) себестоимости - по прямым статьям расходов; - по договорным ценам; - по ценам, предусмотренным вышестоящей организацией	МСФО 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка»: - по справедливой стоимости готовой продукции	Для управленческого учета подходят способы оценки готовой продукции, определенные в МСФО. Метод учета стоимости готовой продукции (работ, услуг) зависит от прогнозирования продаж.
19. Критерии и оценки деятельности центров ответственности (ЦО)	Зависят от стратегии компании: - финансовые показатели (рентабельность, прибыль и др.) - нефинансовые показатели На практике для анализа эффективности деятельности предприятия часто используется	МСФО (IFRS) 8 «Операционные сегменты» регулирует порядок раскрытия информации по каждому отчетному сегменту: - финансовые показатели (прибыль, сумма активов каждого сегмента) - нефинансовые (степень зависимости от крупных покупателей и др. (пар.34 МСФО 8)	Считаем возможным для целей управленческого учета использование интегрированного механизма оценки деятельности центров ответственности, сочетающего в себя финансовые и нефинансовые показатели, сформированные в ССП и МСФО.

¹ Вахрушина М.А., Лялькова Е.Е. Учетная политики в системе управленческого учета :методика формирования, практика применения. – М.: Экономистъ, 2008. – 205 с.- С.115.

² Мезенцова Т.М., Саенко К.С., Поляков А.В. Финансовая стратегия развития предприятия: бюджетирование и трансфертные цены // Аудиторские ведомости, 2001. - № 1.

	разработанная командой исследователей Гарвардского университета Д. Нортон и Р. Капланом (США) модель сбалансированной системы показателей (ССП), интегрирующая в себе финансовые и нефинансовые критерии оценки ¹ .		
20. Учет дебиторской и кредиторской задолженности	В отечественном учете, как правило, дебиторская задолженность (ДЗ) отражается в полном объеме без создания резервов на эти цели. ДЗ учитывается: - по срокам возникновения - по периодам погашения - по степени надежности	Учет ДЗ и КЗ регулируется: МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление в финансовой отчетности», МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка», МСФО (IFRS) 7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации». По МСФО 36 «Обесценение активов» при определении суммы ДЗ необходимо выполнить: 1) тестирование ДЗ на предмет обесценения и списание суммы безнадежных долгов; 2) корректировку суммы оставшейся ДЗ на сумму резерва по сомнительным долгам; 3) отражение ДЗ сроком погашения менее одного года (операционного цикла) в составе текущих активов, а долгосрочной задолженности - в составе внеоборотных активов.	Для управленческого учета считаем целесообразным применение принципов оценки ДЗ и КЗ по международным стандартам. Согласно МСФО все финансовые инструменты подлежат признанию по справедливой стоимости; исключение составляют долговые инструменты с базовыми признаками займа (basic loan feature), которые могут оцениваться по амортизированной или справедливой стоимости ² .
пп.21-28 Положения учетной политики для целей учета затрат и калькулирования себестоимости продукции рассмотрены в таблице (Приложение 4)			

¹ Внедрение сбалансированной системы показателей /Horvath & Partners; пер. с нем.- 3-е изд. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2008. – 478 с.

² Международные стандарты финансовой отчетности // Финансовая газета, 2009. - № 41.

Приложение 8

Использование принципов подготовки и представления финансовой отчетности по МСФО для формирования управленческой отчетности

Наименование принципа по МСФО	Использование принципов МСФО для управленческой отчетности
Основополагающие допущения	
Допущение имущественной обособленности (автономности)*	Допущение единого изолированного предприятия полагает, что оно существует как единое и в то же время самостоятельное объединение, отделенное в экономической деятельности от своих учредителей (владельцев), а также от всех контрагентов. Это допущение предполагает концентрацию на показателях, которые относятся только к этой организации.
Допущение непрерывности деятельности	Данное допущение предполагает, что предприятие продолжит свое существование в обозримом будущем после отчетной даты. Это предположение является полезным для управленческого учета, так как помогает избежать проблем, связанных с распознаванием прибылей и убытков, является основой для использования принципа себестоимости с целью оценки активов, а также дает возможность прогнозирования развития бизнеса сторонними пользователями.
Допущение последовательности применения учетной политики	Для целей управленческого учета соблюдение данного допущения обеспечивает создание определенной стабильности ведения учетного процесса. Если рассматривать учетную политику в качестве совокупности способов и методов ведения бухгалтерского учета, сложившуюся в конкретной организации, то учетная политика должна решать «стратегические» вопросы организации учетного процесса.
Допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности (по методу начисления)	Для целей управленческого учета целесообразнее применять метод начисления, так как кассовый метод не всегда подходит контрольных процедур и прогнозирования. Его использование предполагает поступление информации о понесенных убытках с некоторым опозданием с момента их возникновения, и у организации недостаточно времени для их исправления.
Качественные характеристики	
Понятность	В соответствии с МСФО отчетность должна составляться таким образом, чтобы быть понятной подготовленным пользователям (обладающим знаниями, необходимыми для понимания отчетности). В управленческом учете такими пользователями выступают управленцы среднего и высшего звена, менеджеры, а также другие лица, влияющие на принятие управленческих решений. Для управленческих целей сложная информация, которая должна быть включена в финансовую отчетность вследствие ее уместности для принятия экономических решений, не должна исключаться лишь по той причине, что она может оказаться слишком трудной для понимания определенных пользователей.
Уместность	Управленческая отчетность должна отвечать критерию полезности для целей принятия конкретных решений. Не должна просто

	информировать о фактах хозяйственной деятельности.
Существенность	Без существенных показателей невозможно объективно оценить результаты деятельности компании и принимать эффективные управленческие решения. Показатели управленческой отчетности будут существенными, если в отчетности будет содержаться вся полезная информация для целей обоснования управленческих решений, и отчетные формы будут не перегружены несущественными сведениями.
Своевременность и оперативность	Требование своевременно представлять управленческую отчетность вытекает из того, что отчетность – это необходимый источник для принятия управленческих решений после получения результатов анализа и получив оценку отчетных показателей. Для целей управленческого учета в условиях современной экономики скорость (оперативность) принятия решений является одним из наиболее значимых конкурентных преимуществ.
Сопоставимость	Характеристика сопоставимости управленческой отчетности предоставляет возможность выявления сходств и различий данных, представленных несколькими пакетами отчетности.
Достоверность	Информация должна максимально соответствовать реальным событиям. Получение достоверных данных связано не только со сложностями измерения различных аспектов деятельности, но и с возможностью достоверно измерить выбранные показатели, что является особенно важным для целей управленческого учета.
Преобладание содержания над формой	В соответствии с МСФО отчетная информация должна быть отражена с учетом своего экономического содержания. Отечественному учету присущи традиции - нормативно и законодательно регулировать бухгалтерскую практику. Такая юридическая ориентация учетных процессов в некоторой степени ограничивает содержание управленческой отчетности.
Нейтральность	В соответствии с п.36 Принципов МСФО информация, которая содержится в отчетных формах, должна отвечать критерию нейтральности (непредвзятости). Этот принцип можно отнести к существенному ограничителю управленческой информации. Финансовую отчетность нельзя признать нейтральной, если своим подбором или способом представления информации она влияет на принятие решений или формирование суждения для достижения нужного результата.
Осмотрительность	Основное требование МСФО: активы организации не должны быть завышенными, а обязательства – заниженными. Требование осмотрительности (осторожности) в управленческом учете означает признание расходов и обязательств в больше степени, чем признать возможные доходы и активы. Одним из условий реализации данного принципа на практике является отражение прибыли только после совершения учетного события, а убытка – с момента возникновения предположения о возможности его появления.
Полнота	В российском учете принцип полноты обеспечивается требованием сплошной регистрации учетных событий. Для управленческой отчетности требование полноты означает – отчетность должна содержать исчерпывающие сведения о том, какие ресурсы в наличии, а какие использованы, каковы финансовые ресурсы, капитал обязательства, доходы, расходы, о влиянии внешних факторов на результаты деятельности, полезные для обоснования эффективных

	управленческих решений.
Адресность и конкретность **	Необходимость предоставления отчетности конкретным менеджерам с учетом их положения в иерархии управления.
Достаточность **	Достаточность информации, которая содержится в отчетности для целей принятия решений. Отсутствие избыточной информации, которая могла бы отвлечь внимание менеджеров (руководителей) на второстепенные сведения
Аналитичность **	Управленческая отчетность предполагает возможность провести последующий анализ с минимальными временными затратами.
* В МСФО прямо не определяется допущение имущественной обособленности. Принципы по подготовке и составлению финансовой отчетности содержат допущение единой хозяйственной единицы, которое предполагает, что для того, чтобы составить финансовую отчетность необходимо наличие самостоятельной организации, которая отделена от контрагентов и своих владельцев. Это дает возможность пользователям быть уверенными, что отчетные формы раскрывают финансовые показатели обособленно от показателей других субъектов.	
** В МСФО не раскрыты	

Приложение 9

Бухгалтерский баланс компании «Фабрика», тыс.руб.

Наименование показателя	Код	на 31.12.11	на 31.12.10
АКТИВ			
Раздел I. Внеоборотные активы			
Нематериальные активы		0	5
Исследования и разработки		0	0
Основные средства		17485	12720
Доходн. вложения в материальн. ценности		0	0
Финансовые вложения		1730	448
Отложен. налоговые активы (ОНА)		0	0
Внеоборотные активы (прочие)		1330	1116
Итого раздел I		20545	14289
Раздел II. Оборотные активы			
Запасы (тыс. руб.)		10577	8920
Налог на добавленную стоимость (к возмещению)		187	182
Дебиторская задолженность (всего)		12181	9484
Финансов. вложения		2976	807
Денежные средства (расчетный счет, касса)		185	27
Оборотные активы (прочие)		0	0
Итого раздел II (тыс. руб.)		16106	19420
Баланс		46651	33709
ПАССИВ			
Раздел III. Капитал и резервы			
Уставн. капитал (уставн. фонд, складочный капитал, вклады соотарищей и пр.)		10000	10000
Акции (собственные), выкупленные у акционеров		0	0
По переоценке внеоборотных активов (тыс. руб)		0	0
Добавочн. капитал (без переоценки) (тыс. руб.)		1115	1116
Резервн. капитал (тыс. руб.)		57	55
Нераспределен. прибыль (непокрытые убытки)		1030	998
Итого раздел III (тыс. руб.)		12202	12169
Раздел IV. Долгосрочные обязательства			
Средства заемные		5038	2030
Отложен. налоговые обязательства (ОНО)		987	711
Оценочные обязательства (тыс. руб.)		0	0
Долгосрочные обязательства (прочие)		0	0
Итого раздел IV		6025	2741
Раздел V. Краткосрочные обязательства			
Заемные обязательства (краткосрочные)		13985	13223
Кредиторская задолженность (краткосрочная)		14423	5558
Величина доходов будущих периодов		0	0
Оценочные обязательства		0	0
Краткосрочные обязательства (прочие)		16	18
Итого раздел V		28424	18799
Баланс		46651	33709

Приложение 10

Управленческий баланс по видам деятельности компании «Фабрика»,
тыс.руб.

№ п/п	Статья	на 31.12.11	на 31.12.10	Изменение (+,-)
1	Секция 1. Основной капитал – инвестиционная деятельность (стр.2 – стр.8)	16045	12839	3206
2	Активы (сумма стр.3-7), в т.ч.:	20345	14039	6306
3	основные средства и НМА	17480	12731	4749
4	незавершенное строительство	0	0	0
5	финансовые вложения	1735	448	1287
6	инвестиционные авансы выданные	130	110	20
7	прочие инвестиционные активы	1000	750	250
8	Пассивы (стр.9), в т.ч.:	4300	1200	3100
9	инвестиционная кредиторская задолженность	4300	1200	3100
10	Секция 2. Текущий оборотный капитал – операционная (текущая) деятельность (стр.11 - стр.16)	15982	15267	715
11	Активы (сумма стр.12-16), в т.ч.:	26121	19643	6478
12	запасы	10577	8920	1657
13	дебиторская задолженность покупателей и заказчиков	12181	9484	2697
14	текущие авансы выданные	200	250	(50)
15	финансовые вложения	2976	807	2169
16	прочие оборотные активы	187	182	5
17	Пассивы (сумма стр.17-19), в т.ч.:	10139	4376	5763
18	текущая кредиторская задолженность перед поставщиками и подрядчиками	10123	4358	5765
19	авансы полученные	0	0	0
20	прочие краткосрочные обязательства	16	18	(2)
21	Секция 3. Денежные средства	185	27	158
22	Секция 4. Капитал – финансовая деятельность (стр.23+стр.24)	12202	12169	33
23	Капитал и резервы	11172	11171	1
24	Нераспределенная прибыль	1030	998	32
25	Секция 5. Долг – финансовая деятельность (стр.26+стр.27)	20010	15964	4046
26	Долгосрочные кредиты и займы	6025	2741	3284
27	Краткосрочные кредиты и займы	13985	13223	762
Справочная информация (выборочные данные баланса)				
28	Инвестированный капитал (стр.1+стр.10+ стр.21) (по инвестиционной и операционной деятельности)	32212	28133	4079
29	Собственный и заемный капитал (стр.22 + стр.25) (по финансовой деятельности)	32212	28133	4079
30	Пассивы, входящие в инвестиционную и операционную деятельности (стр.8 + стр.17)	14439	5576	8863
31	Итого активов (бух. баланс) (стр.2+стр.11+стр.21)	46651	33709	12942
32	Итого пассивов (бух. баланс) (стр. 29 + стр.30)	46651	33709	12942

Приложение 11

Отчет о финансовых результатах компании «Фабрика», тыс.руб.

Наименование показателя	Код	на 31.12.11	на 31.12.10
Выручка (всего)		53045	48880
Себестоимость продукции (работ, услуг)		(50486)	(45795)
Прибыль (убыток) (валовая)		2559	3085
Коммерческие расходы (общие: по всем видам деятельности)		(414)	(386)
Управленческие расходы (общие)		(110)	(105)
Прибыль (убытки) от продаж (общие)		2035	2594
Доходы от участия в иных организациях (общие)		0	0
Проценты к получению (все виды деятельности)		32	160
Суммы процентов к уплате (все виды деятельности.)		(2286)	(1986)
Доходы (прочие) (все виды деятельности)		4639	3808
Расходы (прочие) (все виды деятельности)		(4199)	(3828)
Прибыль (убыток) до налогообложения (общие)		221	748
Текущий налог на прибыль (к уплате)		(13)	(296)
В том числе ПНО (постоянные налоговые обязательства) (или активы)		106	149
Изменение (динамика) ОНО (отложенные налоговые обязательства)		(276)	(49)
Изменение (динамика) ОНА (отложенные налоговые активы)		117	9
Прочие		0	0
Чистая прибыль (убытки)		49	412
СПРАВОЧНО: Суммы результата от проведенной переоценки внеоборотн. активов, не включаемые в чистую прибыль (убыток) отчетного периода		16	74
Суммы результата от иных операций, не включаемые в чистую прибыль (убытки) отчетного периода		0	0
Сумма совокупного финансового результата периода		65	486

Приложение 12

Управленческий отчет о доходах и расходах компании «Фабрика», тыс. руб.

	Показатель	на 31.12.11	на 31.12.10	Изменение (+,-)
Операционная деятельность				
1	Выручка от реализации	53045	48880	4165
2	Себестоимость продаж	(50216)	(45510)	(4706)
3	Переменные коммерческие расходы	(209)	(185)	(24)
4	Маржинальная прибыль (стр.1 – стр.2 – стр.3)	2620	3185	(565)
5	Коммерческие расходы (постоянные)	(193)	(190)	(3)
6	Управленческие расходы (по операционной деятельности)	(102)	(96)	(6)
7	ЕБИТДА (прибыль до уплаты налогов, процентов и амортизации) (стр.4 – стр.5 – стр.6)	2325	2899	(574)
8	Амортизация основных средств и нематериальных активов	(290)	(305)	15
9	ЕБИТ (прибыль до уплаты налогов и процентов)	2035	2594	(559)
10	Доходы прочие	1200	1115	85
11	Расходы прочие	(2109)	(1980)	(129)
12	Операционная деятельность: Прибыль (или убыток) до налогообложения	1126	1729	(603)
Инвестиционная деятельность				
13	Сумма доходов от участия в других организациях (процентный доход)	0	0	0
14	Проценты и дивиденды, прибыли и убытки	0	0	0
15	Доля в прибыли ассоциированных компаний	0	0	0
16	Инвестиционная деятельность: Прибыль (убыток) до налогообложения	0	0	0
Финансовая деятельность				
17	Проценты к получен. (тыс.руб.)	32	160	(128)
18	Проценты для уплаты (тыс.руб.)	(2286)	(1986)	(300)
19	Доходы (прочие)	3439	2693	746
20	Расходы (прочие)	(2090)	(1848)	(242)
21	Финансовая деятельность: Прибыль (убыток) до налогообложения	(905)	(981)	76
22	Совокупная прибыль (или убыток) до налогообложения. (стр. 12 + стр. 16 + стр. 21)	221	748	(527)
23	Налог на прибыль (текущий)	(13)	(296)	283
24	В том числе ПНО (постоянные налоговые обязательства) (активы)	106	149	(43)
25	Изменение ОНО (отложенные налоговые обязательства)	(276)	(49)	(227)
26	Изменение ОНА (отложенные налоговые активы)	117	9	108
27	Прочие	0	0	0
28	Чистая прибыль (или убыток)	49	412	(363)

29	СПРАВОЧНО Сумма результата от переоценки внеоборотн. активов, не включаемая в чистую прибыль (убытки) отчетного периода	16	74	(58)
30	Сумма результата от прочих операций, не включаемая в чистую прибыль (убытки) отчетного периода	0	0	0
31	Сумма совокупного финансового результата периода	65	486	(421)
АНАЛИТИЧЕСКАЯ ЧАСТЬ				
32	Рентабельность продаж (Рп) (%) (стр.4/стр.1)	5	6,5	-1,5
33	Рентабельность деятельности (Рд) (%) (стр.7/стр.1)	4,4	5,9	-1,5

Приложение 13

Отчет о движении денежных средств компании «Фабрика»

за 2011 год, тыс. руб.

Наименование показателя	За 2011 г.	За 2010 г.
Движение ДС (денежные средства) по текущей деятельности		
Денежных средств поступило всего (тыс.руб.)	70398	69707
в том числе:		
- от продажи товаров, продукции (работ, услуг)	63103	59640
- платежи по аренде, лицензионные платежи, комиссионные платежи, гонорары и пр.	0	0
- поступления прочие	7295	10067
Денежных средств направлено всего:	(66532)	(75046)
в том числе:		
- оплата товаров (работ, услуг)	(44460)	(52535)
- оплата труда	(11100)	(9521)
- выплата процентов по обязательствам	(2011)	(1815)
- выплата налогов (сборов)	(5544)	(6335)
- прочие выплаты (прочие перечисления)	(3415)	(4840)
Результат движения ДС по текущей деятельности	3867	(5339)
Движение ДС по инвестиционной деятельности		
Денежных средств поступило всего	574	1003
в том числе:		
- продажа объектов ОС (основные средства) и иное имущество	508	77
- поступило дивидендов, процентов по финансовым вложениям	1	1
- поступления (прочие)	65	925
Денежных средств направлено (всего)	(5870)	(6709)
в том числе:		
- приобретены объекты ОС (основные средства) (в том числе вложения (доходные) в материальные ценности) и нематериальные активы	(3846)	(2860)
- совершенные финансовые вложения	(1476)	(3612)
- иные выплаты или перечисления	(548)	(237)
Результаты движения ДС по инвестиционной деятельности	(5296)	(5706)
Движение ДС по финансовой деятельности		
Денежных средств поступило всего	36910	36736
в том числе:		
- от кредитов и займов	36910	36736
- от бюджетных ассигнований и другого целевого финансирования	0	0
- от вкладов участников	0	0

- иные поступления	0	0
Денежных средств направлено всего	(35323)	(25832)
в том числе:		
- погашение займов и кредитов	(33673)	(25318)
- выплата дивидендов	0	0
- выплаты или перечисления (прочие)	(1650)	(514)
Результаты движения ДС по финансовой деятельности	1587	10904
Результаты движения ДС за отчетн. период	158	(141)
Остатки ДС (на начало отчетн. периода)	27	168
Остатки ДС (на конец отчетн. периода)	185	27
Влияние изменения курса иностран. валюты по отношению к рублю	8	25

Приложение 14

Управленческий отчет о движении денежных средств компании «Фабрика»
за 2011 г.

Наименование показателя	За 2011 г.				За 2010 г.		
	план	факт	статус (отклоне- ние от плана),%	тенден- ция (тренд), %	план	факт	статус (отклоне- ние от плана),%
Операционная (текущая) деятельность							
Остаток денежных средств на начало периода	30	27	-10	-83,9	170	168	-1,17
Поступило от операционной деятельности – всего	71000	70398	9,01	0,99	69920	69707	-0,3
в том числе: по основным видам деятельности	63000	63103	-1,4	5,8	59820	59640	-0,3
прочие поступления	7000	7295	4,21	-27,53	10100	10067	-0,32
Денежных средств направлено (всего)	(67000)	(66532)	-0,69	-11,34	(74950)	(75046)	0,12
в т.ч.: оплата труда	(11100)	(11100)	0	16,58	(9300)	(9521)	2,37
оплата товаров (работ, услуг)	(45400)	(44460)	-2,07	-15,37	(52700)	(52535)	-0,31
прочие выплаты	(10500)	(10970)	4,47	-15,55	(12950)	(12990)	0,3
Чистый денежный поток от операционной деятельности	4000	3867	-3,32	172,42	(5030)	(5339)	6,14
Содержание ЧП в чистом денежном потоке *	-	1,27	-	-	-	-	-
Рентабельность продаж (денежная), % *	5,63	5,49	-0,14	13,14	-7,19	-7,65	-0,46
Инвестиционная деятельность							
Поступило от инвестиционной деятельности – всего	570	574	0,7	-42,77	1009	1003	-0,59
в том числе: реализация ОС	510	508	-0,39	559,7	79	77	-2,53
Поступления (прочие)	60	66	10	-92,87	930	926	-0,43
Денежных средств направлено (всего)	(5850)	(5870)	0,34	-12,5	(6700)	(6709)	0,13
в том числе:							
на капитальные вложения	(3800)	(3846)	1,21	34,47	(2880)	(2860)	-0,69
Вложения (прочие)	(2050)	(2024)	-1,26	-47,41	(3850)	(3849)	-0,02
Чистый денежный поток от инвестиционной деят.	(5280)	(5296)	0,3	-7,18	(5691)	(5706)	0,26
Финансовая деятельность							
Поступило от финансовой деятельности – всего	37000	36910	-0,24	0,47	36720	36736	0,04

в т.ч.: получены кредиты и займы	37000	36910	-0,24	0,47	36720	36736	0,04
Денежных средств направлено (всего)	(35600)	(35323)	-0,77	36,74	(25913)	(25832)	-0,32
в том числе: на погашение кредитов	(34000)	(33673)	-0,96	33	(25400)	(25318)	-0,32
прочие выплаты	(1600)	(1650)	3,12	221,01	(515)	(514)	-0,19
Чистый денежный поток от финансовой деятельн.	1400	1587	13,35	-85,44	10805	10904	0,91
Чистый денежный поток – всего	120	158	31,66	-212,05	(84)	(141)	67,85
Остатки денежных средств на конец периода	150	185	23,33	585,18	86	27	-68,6

Концепции внутреннего контроля, разработанные на рубеже XX - XXI вв.

Год принятия	Название концепции	Разработчик	Краткое содержание концепции
1986 г.	SAS 55 (SAS 78) - указания по рассмотрению структуры внутреннего контроля при осуществлении аудита финансовой отчетности	Разработаны Американским институтом дипломированных бухгалтеров	В документах SAS 55 (1986) и SAS 78 (1995) представлены указания для внешних аудиторов как влияет внутренний контроль на деятельность по планированию и проведению аудита финансовой отчетности предприятия, содержится обсуждение влияния внутреннего контроля на составление планов и по проведению аудита финансовой отчетности, рассматривают взаимосвязь между рисками и средствами внутреннего контроля.
1991 г. (с изм. 1994г.)	SAC – это доклад, имеющий название «Контроль и аудит систем»	Исследовательский фонд института внутренних аудиторов (США)	В документе предлагается поддержка внутренним аудиторам по вопросам контроля и аудита в информационных системах и технологиях. Является детальным руководством о влиянии разных аспектов информационных технологий на средства внутреннего контроля.
1992 г.	Концепция COSO - является интегрированной концепцией внутреннего контроля (Internal Control – Integrated Framework)	Разработана рабочей группой под руководством комиссии по борьбе с представлением недостоверных данных в финансовой отчетности Трэдуя (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, COSO)	В модели COSO система внутреннего контроля структурно представлена пятью взаимосвязанными компонентами, относящимися индивидуально ко всем видам бизнес – целей (стратегические, операционные, цели отчетности и соответствие требованиям законодательства): - контрольная среда; - контрольные процедуры; - система наблюдения; - системы выявления и оценки рисков; - информационная среда, а также система коммуникаций.
1996 год	СОВИТ - Стандарт «Цели контроля при использовании информационных технологий»	Ассоциация аудита и контроля информационных систем ISACA	Является системой взглядов, которая обеспечивает руководителя бизнес-процесса инструментами для эффективного выполнения его обязанностей, связанных с контролем информационных систем. Является

			глобально одобренным сбором целей контроля, которые организованны в зоны (процессы) и связаны с бизнес-требованиями к содержанию информационных потоков.
2002 г.	SOX - закон Сарбейнса - Оксли	Разработчик - сенатор Пол Сарбейнс (Poul Sarbanes) и член Палаты представителей Майкл Оксли (Michael G. Oxsley) (США)	Законом был утвержден Наблюдательный совет (The Public Company Accounting Oversight Board, PCAOB), который отвечает за проведение мониторинга, регулирования, инспектирования аудиторских фирм. Охватывает вопросы: аудиторская независимость, корпоративное управление, оценка внутреннего контроля и расширенной финансовой отчетности.
2004 г.	Модель COSO ERM - Integrated Framework (ERM - Enterprise Risk Model)	Комитет спонсорских организаций – COSO (США)	Объединяет в себе структурные элементы системы внутреннего контроля и элементы системы управления рисками.
2006 г.	ICoFR - внутренний контроль за подготовкой финансовой отчетности	Комитет спонсорских организаций – COSO (США)	В помощь малому и среднему бизнесу. Модель предназначена для поддержки средних предприятий при осуществлении ими деятельности по надлежащему внутреннему контролю за подготовкой финансовой отчетности.

Виды внутреннего аудита

	Виды внутреннего аудита		
	Цели операционного аудита	Цели аудита на соответствие требованиям	Цели аудита финансовой отчетности
Определение	Исследовать хозяйственную систему с позиции ее производительности и эффективности	Исследовать хозяйственную систему - соответствует или нет нормативным правовым актам РФ, является ли функциональной	Соответствует отчетности установленным критериям и правилам бухгалтерского учета
Составляющие виды внутреннего аудита	<p>а) функциональный аудит - контролирует функции по производству, управлению, сбыту (в том числе технологический аудит контролирует технику и технологии (системы производства));</p> <p>б) организационный аудит – контролирует функционирование процессов (организационной структуры) с использованием принятых норм и законов;</p> <p>в) экономический аудит - контролирует соблюдение экономических норм, правила расчетов и отчетность (его часть аудит бухгалтерского учета);</p> <p>г) правовой аудит - контролирует исполнение международных, местных, государственных законодательных положений и актов, уставных документов и распоряжений руководителя;</p> <p>д) социальный аудит - контролирует выполнение коллективных договоров, соблюдение психофизиологических рекомендаций (когда работник назначается на должность);</p> <p>е) специальный аудит - определяется потребностями администрации, направлен на выявление причин неэффективности функционирования систем электронной обработки информации, исследование возможности злоупотреблений в конкретном подразделении и т.д.</p>	<p>а) аудит на соответствие принципам – это процедуры контроля за соблюдением нормативных требований законодательства, учетных стандартов, внутренних правил предприятия;</p> <p>б) аудит на соответствие целесообразности – включает процедуры контроля за деятельностью должностных лиц на предмет рациональности, целесообразности, обоснованности и эффективности.</p>	<p>а) плановый - по утвержденному плану;</p> <p>б) внеплановый - осуществляется по требованию собственника, руководителя.</p>

Приложение 17

Образец формы рабочего документа «Анализ динамики затрат по элементам и статьям калькуляции структурного подразделения предприятия»

Наименование организации: ОАО «Фабрика»										
Наименование структурного подразделения: «Производственный цех № 1»						Вид деятельности: Операционная				
Период проведения управленческого аудита: с 01.03.2012 г. – 31.03.2012 г.										
Часть 1. Проведение анализа затрат на производство изделий по элементам калькуляции Цеха №1 ОАО «Фабрика» за период 2009 – 2011 гг.										
Элемент затрат	2009 г.		2010 г.		2011 г.		Отклонения в 2011 г. относительно:			
							2009 г.		2010 г.	
	Сумма, тыс. руб.	Удельный вес, %	Сумма, тыс. руб.	Удельный вес, %	Сумма, тыс. руб.	Удельный вес, %	Сумма, тыс. руб.	Удельный вес, %	Сумма, тыс. руб.	Удельный вес, %
Затраты материальные	19 710	65,27	29 406	67,44	41662	65,2	21952	-0,07	12256	-2,24
Зарплата и отчисления	9129	30,23	12398	28,43	19266	30,15	10137	-0,08	6869	1,72
Амортизация основных средств	423	1,4	502	1,15	767	1,2	344	-0,02	265	0,05
Расходы (прочие)	936	3,1	1299	2,98	2205	3,45	1269	0,35	906	0,47
ИТОГО (себестоимость)	30198	100	43604	100	63900	100	33702	-	20296	-
Вывод аудитора	<p>В производственном цехе № 1 материальные затраты имеют наибольший удельный вес в общей сумме затрат. В 2009 г. затраты составляли 62,27 % от общей суммы затрат, в 2010 г. – 67,44 %, а в 2011 г. – 65,2 %. За анализируемый период наблюдается увеличение затрат в абсолютном значении: с 1970 тыс.руб. в 2009 г. до 29406 тыс.руб. и 41662 тыс.руб. в 2010 – 2011 гг. соответственно. За период 2009 – 2011 гг. удельный вес затрат на заработную плату снизился незначительно: с 30,23 % в 2009 г. по 30,15 % в 2011 г.</p> <p>Для принятия соответствующих управленческих решений относительно рационального использования материальных ресурсов необходимо провести факторный анализ, позволяющий определить влияние отдельных факторов (объема выпуска готовой продукции, цены на сырье и материалы и др.) на результативный показатель (затраты предприятия).</p>									
Часть 2. Проведение анализа фактической себестоимости изделий по статьям затрат в Цехе № 1 ОАО «Фабрика» за период 2009 – 2011 гг.										
Статья затрат	Расходы за период			Отклонение (+,-), тыс.руб. в 2011 г. относительно:		Темп прироста (%) в 2011 г. относительно:				
	2009 г.	2010 г.	2011 г.	2009 г.	2010 г.	2009 г.	2010 г.			
Прямые расходы всего:	24630	36159	52701	28071	16542	+ в 2,2	46			
В том числе:						раза				

Стоимость материалов	17512	26913	38660	21148	11747	121	44
- зарплата рабочих	4602	6423	9508	4906	3085	106	48
- отчисления в фонды социального назначения (ФСН)	1786	2086	2852	1066	766	60	37
- отпускные расходы с отчислениями в ФСН	384	467	620	236	153	61	33
- дополнительная зарплата с отчислениями в ФСН	346	270	1061	715	791	207	293
Расходы (накладные) всего:	5568	7445	11199	5631	3754	101	51
в том числе:							
- зарплата АУП с отчислениями в ФСН	1783	2640	4648	2865	2008	161	76
- отпускные АУП с отчислениями в ФСН	314	478	932	618	454	197	94
- командировочные расходы	387	417	618	231	201	60	48
- расходы на телефон и почту	117	196	285	168	89	144	45
- расходы на канцтовары	35	64	90	55	26	157	41
- расходы на содержание административного корпуса	454	579	803	349	224	77	39
- транспортные расходы	1274	1495	1625	351	130	28	9
- расходы на ремонт	61	51	604	543	553	+ в 10 раз	+ в 12 раз
- прочие расходы	586	785	782	196	-3	33	-1
- налоги, включаемые в себестоимость продукции	557	740	812	255	72	46	10
ВСЕГО:	30198	43604	63900	33702	20296	+ в 2 раза	47
Вывод аудитора	<p>За анализируемый период прямые расходы производственного цеха № 1 увеличились в 2011 г. относительно 2010 г. на 45 %, а по отношению к 2009 г. - почти в 2 раза. Увеличение накладных расходов за период 2009 - 2011 гг. происходит с небольшим опережением. Так, в 2011 г. по сравнению с 2010 г. они увеличились на 51% (что на 6 % быстрее роста прямых затрат), а по сравнению с 2009 г. – в 2 раза. Наибольший рост среди накладных расходов в 2011 г. относительно 2009 г. произошел:</p> <ul style="list-style-type: none"> - по заработной плате АУП – на 2865 тыс.руб., т.е. в 2, 6 раза; - по отпускным расходам АУП – на 618 тыс.руб. , или на 197% (т.е. почти в 3 раза). В 2011 г. намечается рост по большинству статей, за исключением статьи «прочие расходы». 						
Отчет подготовил:				Дата: _____			

**Форма рабочего документа аудитора «Анализ материальных затрат
структурного подразделения организации»**

Наименование организации: ОАО «Фабрика»							
Наименование структурного подразделения: «Производственный цех № 1»				Вид деятельности: Операционная			
Период проведения управленческого аудита: с 01.03.2012 г. – 31.03.2012 г.							
Определение показателя материалоотдачи производственного цеха №1 ОАО «Фабрика» за период 2009 – 2011 гг.							
№	Наименование показателя	2009 г.		2010 г.		2011 г.	
		План	Факт	План	Факт	План	Факт
1	Себестоимость продукции, т.р.	30 340	30 198	43 750	43 604	64 045	63 900
2	Материальные затраты, т.р.	19987	19710	29681	29406	41914	41662
3	Материалоотдача	1,518	1,532	1,474	1,483	1,528	1,534
Выводы аудитора по 2009 г.	<p>За период 2009 г. потребность в материальных ресурсах, имеющих фактическую себестоимость, при условии сохранения показателя материалоотдачи (по плану) составила: $30198 / 1,518 = 19892$ тыс.руб. Экономия (-) (перерасход (+)) материальных ресурсов (разница между фактическими материальными затратами и полученным результатом) в отчетном периоде составила: $19710 - 19892 = - 182$ т. р. Таким образом, мы видим относительную экономию материальных ресурсов в сумме 182 т. р. Это является положительной тенденцией, так как при сохранении планового значения материалоотдачи при себестоимости продукции (рассчитанной в фактическом значении) потребовалось бы материальных ресурсов на 182 т.р. больше, чем при их фактическом использовании.</p>						
Выводы аудитора по 2010 г.	<p>За период 2010 г. потребность в материальных ресурсах (с фактической себестоимостью) при сохранении показателя материалоотдачи (по плану) составила: $43604 / 1,474 = 29582$ тыс.руб. Экономия (-) (перерасход (+)) материальных ресурсов в отчетном периоде: $29406 - 29582 = - 176$ тыс. руб. Расчеты показывают, что в 2010 г. в производственном цехе № 1 так же как и в предыдущем году благодаря интенсификации производства сохранилась экономия материальных ресурсов в сумме 176 тыс. руб. по себестоимости произведенной продукции (выпущенной фактически) при плановом показателе материалоотдачи.</p>						
Выводы аудитора	<p>За анализируемый период потребность в материальных ресурсах по себестоимости (выпущенной фактически) при сохранении планового</p>						

по 2011 г.	<p>показателя материалоотдачи составила: $63900 / 1,528 = 41819$ тыс.руб. Экономия (-) (перерасход (+)) материальных ресурсов в отчетном периоде: $41662 - 41819 = - 157$ тыс. руб. Таким образом, анализируя расход материальных ресурсов в отчетном периоде можно заключить, что сохраняется положительная тенденция экономии материальных ресурсов по фактической себестоимости продукции при плановом показателе материалоотдачи.</p>
Общий вывод аудитора	<p>На протяжении 2009 – 2011 гг. производственный цех № 1 показывает устойчивые результаты по экономии используемых материальных ресурсов. Так, в 2009 г. экономия составила 183 тыс. руб., в 2010 г. – 176 тыс. руб., а в 2011 г. – 157 тыс. руб. Такая тенденция позволяет сделать вывод о возможности поиска резервов снижения себестоимости продукции, что будет способствовать повышению финансового результата деятельности организации.</p>
Отчет подготовил: _____	Дата: _____

Форма рабочего документа аудитора «Факторный анализ затрат
структурного подразделения организации»

Наименование организации: ОАО «Фабрика»						
Наименование структурного подразделения: «Производственный цех № 1»				Вид деятельности: Операционная		
Период проведения управленческого аудита: с 01.03.2012 г. – 31.03.2012 г.						
Часть 1. Анализ производственной себестоимости изделия (в поэлементном разрезе затрат) Производственного цеха №1 ОАО «Фабрика» за 2011 г.						
Элемент затрат	Сумма затрат, тыс. руб.			Удельный вес затрат (структура), %		
	По плану	Фактически	Отклонение (+,-)	По плану	Фактически	Отклонение (+,-)
Затраты материальные	41914	41662	- 321	65,4	65,1	- 0,3
Зарплата с отчислениями	19400	19266	134	30,3	30,2	- 0,1
Амортизация основных средств	786	767	- 19	1,2	1,2	0
Расходы (прочие)	1945	2205	260	3,1	3,5	0,4
ИТОГО себестоимость полная	64 045	63 900	- 145	100	100	-
В том числе:						
- расходы переменные	48 578	46 957	- 1621	75, 85	73, 485	- 2, 3
- расходы постоянные	15467	16943	1476	24,15	26, 515	2, 3
Вывод аудитора	<p>В анализируемом периоде фактические затраты на 321 тыс. руб. или на 3,3 % ($46957 / 48578 \times 100 - 100$) ниже плановых значений. Так как доля материальных затрат в структуре себестоимости продукции составляет 65, 4 %, то экономия данных ресурсов оказывает существенное влияние на фактическое потребление затрат в целом. Доля прочих расходов и заработной платы в структуре общих затрат невысока и составляет 3,1 % и 30, 3 % соответственно, и увеличение расходов по этим статьям не оказывает решающего значения на фактические затраты. Следовательно, на снижение себестоимости продукции существенное влияние оказывают два фактора: материальные и затраты и заработная плата работников.</p>					
Часть 2. Факторный анализ общей суммы затрат Производственного цеха № 1 ОАО «Фабрика» за 2011 г.						
Затраты	Формула расчета	Сумма затрат, тыс. руб. (З)	Наименование фактора			
			Объем выпущенной продукции, тыс. руб. (V)	Удельный вес переменных расходов, % (S)	Постоянные затраты, тыс. руб. (З _{пост})	Удельные переменные затраты, тыс. руб. (З _{пер.уд.})

Плановый выпуск продукции *	$Z = (V_0 \times S_0) + Z_{\text{пост } 0}$	$Z_0 = (64045 \times 75,85\%) + 15467 = 64045$	$V_0 = 64045$	$S_0 = 75,85$	$Z_{\text{пост } 0} = 15467$	$Z_{\text{пер.уд. } 0} = 48578$
Влияние факторов (используем метод цепных подстановок):						
При плановом выпуске продукции, пересчитанному на фактический объем производства ($K_v = V_1/V_0$) с сохранением плановых значений удельного веса переменных расходов (структуры)	$Z(K_v) = (V_0 \times S_0 \times (V_1/V_0)) + Z_{\text{пост } 0}$	$Z_0 = (64045 \times 75,85\% \times 0,997) + 15467 = 63899$	$K_v = V_1/V_0$ $V_0 = 64045$ $V_1 = 63900$	$S_0 = 75,85$	$Z_{\text{пост } 0} = 15467$	$Z_{\text{пер.уд. } 0} = 48578$
При фактическом выпуске продукции и ее структуры, и с сохранением планового удельного веса переменных расходов	$Z(V) = (V_1 \times S_0) + Z_{\text{пост } 0}$	$Z_0 = (63900 \times 75,85\%) + 15467 = 63935$	$V_1 = 63900$	$S_0 = 75,85$	$Z_{\text{пост } 0} = 15467$	$Z_{\text{пер.уд. } 0} = 48578$
Фактический выпуск продукции и фактические переменные расходы при плановых постоянных затратах	$Z(S) = (V_1 \times S_1) + Z_{\text{пост } 0}$	$Z_0 = (63900 \times 73,485\%) + 15467 = 62424$	$V_1 = 63900$	$S_1 = 73,485$	$Z_{\text{пост } 0} = 15467$	$Z_{\text{пер.уд. } 1} = 48578$
При фактических затратах	$Z(Z_{\text{пост}}) = (V_1 \times S_1) + Z_{\text{пост } 1}$	$Z_0 = (63900 \times 73,485\%) + 16943 = 63900$	$V_1 = 63900$	$S_1 = 73,485$	$Z_{\text{пост } 1} = 16943$	$Z_{\text{пер.уд. } 1} = 48578$
Вывод аудитора	Анализ влияния факторов на сумму затрат показал следующее: Недовыполнение плана по выпуску продукции привело к уменьшению суммы затрат на 146 т.р. Так как уровень структуры выпуска продукции существенно изменился (см расчет структуры в Части 1 отчета), это позволило получить экономию общей суммы затрат в размере 36 тыс. руб.(63935 – 63899). Уменьшение переменных удельных затрат повлекло за собой снижение затрат на 1511 тыс. руб. (62424 – 63935). В связи с тем, что за анализируемый период сумма постоянных затрат увеличилась (см. Часть 1 отчета), это стало причиной роста общей суммы затрат на 1476 тыс. руб. (63900 – 62424). Таким образом, в целом за анализируемый период сумма затрат на осуществление деятельности снизилась на 145 т.р., в том числе: на 35 т.р. – из-за снижения себестоимости; на 110 т.р. – в связи с изменением структуры продукции и невыполнением плана по ее производству.					
* Для удобства расчетов плановые показатели будем обозначать с индексом «0», а фактические значения - с индексом «1».						
Отчет подготовил: _____				Дата: _____		

Качественные критерии оценки эффективности деятельности службы
управленческого аудита

Задачи управленческого аудита (контрольные параметры)	Целевое значение контрольных параметров	Оценка значений контрольных параметров (в баллах)
1. Организационная структура и функции управленческого аудита		
1.1. Соблюдение принципа независимости управленческого аудита	СУА – независимое подразделение компании, подчиняется руководителю компании.	8-10 баллов – требование полностью выполняется; 4-7 баллов – контрольный параметр выполняется частично; 0-3 балла – имеются существенные недоработки
1.2. Полномочия и обязанности службы управленческого аудита	Существующее положение о СУА содержит полный перечень полномочий и описание обязанностей сотрудников службы управленческого аудита.	
1.3. Подотчетность управленческого аудита	Соблюдается подотчетность и периодичность в отчетности о деятельности СУА, представляемой руководителем службы руководством компании	
1.4. Миссия и цели управленческого аудита	Миссия и цели управленческого аудита отражены в Положении о СУА и соответствуют стратегии организации на среднесрочный период.	
1.5. Структура управленческого аудита	Структура СУА отвечает потребностям компании и способна качественно решать поставленные задачи.	
2. Методология и процедуры управленческого аудита		
2.1. Регулярность проведения управленческого аудита	Периодическая (не реже одного раза в год) оценка эффективности системы управленческого контроля для основных бизнес-процессов	8-10 баллов – требование полностью выполняется; 4-7 баллов – контрольный параметр выполняется частично; 0-3 балла – имеются существенные недоработки
2.2. Риск-ориентированный подход управленческого аудита	Осуществлять управленческий аудит, применяя риск-ориентированный подход с использованием матрицы проектов, которые ранжированы по степени значимости соответственно со стратегическими целями компании.	
2.3. Мониторинг и контроль за устранением нарушений	Мониторинг предполагает деятельность по ведению реестра найденных нарушений с указанием рекомендаций и ответственных за устранение сотрудников, сроков и специалиста СУА, осуществляющего мониторинг внедрения рекомендаций.	
2.4. Использование программного обеспечения	СУА использует специальное программное обеспечение при проведении управленческого аудита, ведении рабочей документации и подготовки управленческой отчетности по итогам проведения аудита.	

3. Отчетность и обмен информацией		
3.1. Внутренний обмен информацией и координация деятельности СУА с другими структурными подразделениями компании.	Разработаны и осуществляются на практике способы информационного обмена и координации деятельности СУА и другими структурными подразделениями. Имеется процедура по информированию СУА о фактах нарушений внутренних регламентов, выявленных злоупотреблениях при осуществлении хозяйственной деятельности.	8-10 баллов – требование полностью выполняется; 4-7 баллов – контрольный параметр выполняется частично;
3.2. Подготовка управленческой отчетности и информационных каналов СУА с руководством компании	Разработаны специальные формы отчетности по результатам деятельности СУА. Установлена периодичность подготовки отчетности для руководства компании, необходимая для эффективного процесса коммуникации с руководством компании.	0-3 балла – имеются существенные недоработки
4. Ресурсы службы управленческого аудита, система мотивации и профессионального роста персонала СУА		
4.1. Подбор ресурсов СУА	Разработана система квалификационных требований для каждой штатной единицы СУА. Разработаны должностные инструкции для всех сотрудников СУА с описанием обязанностей и полномочий.	8-10 баллов – требование полностью выполняется; 4-7 баллов – контрольный параметр выполняется частично;
4.2. Профессиональное развитие сотрудников СУА	Разработана программа повышения квалификации на среднесрочную перспективу. Утверждены и выполняются индивидуальные планы обучения сотрудников СУА с учетом карьерного роста.	0-3 балла – имеются существенные недоработки
4.3. Система мотивации сотрудников СУА	Оценка результатов профессиональной деятельности сотрудников СУА осуществляется на основании разработанной системы компетенций и ключевых показателей эффективности деятельности, влияющих на материальное вознаграждение специалистов службы.	имеются существенные недоработки