

УДК 657

В. А. Маняева

ФГАОУ ВО «Самарский государственный экономический университет», Самара,
e-mail: manyaeva58@mail.ru

Н. С. Митясова

ООО «Оздоровительно-спортивный комплекс», Новокуйбышевск,
e-mail: natysu@list.ru

ФОРМИРОВАНИЕ И ОЦЕНКА СИСТЕМЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА КОММЕРЧЕСКОЙ ОРГАНИЗАЦИИ

Ключевые слова: управленческий учет, система управленческого учета, коммерческая организация, оценка системы управленческого учета, критерий оценки.

В статье раскрывается процесс формирования и оценки системы управленческого учета коммерческой организации. Управленческий учет в деятельности коммерческой организации представляет собой упорядоченную систему сбора, анализа и предоставления информации заинтересованным пользователям об отдельных объектах для принятия ими управленческих решений оперативной и стратегической направленности. Постановку и ведение управленческого учета следует осуществлять на следующих принципах: принципе системности, принципе согласованности целей и задач стратегического и оперативного управления, принципе непрерывности, принципе напряженности и достижимости, принципе распределения ответственности. Система управленческого учета призвана выполнять следующие функции: коммуникационную, информационную, учетную, аналитическую и контрольную. Для внедрения системы управленческого учета в коммерческой организации необходимо осуществить методологическую, организационную и техническую работу по нескольким этапам. Оценка системы управленческого учета является важным управленческим процессом. Одним из инструментов экспертной оценки системы управленческого учета может быть анкетирование специалистов, занятых в данной системе, а также пользователей информации, формируемой в системе. Представлены предложения по интерпретации результатов анкетирования, которые могут быть использованы для разработки программы практических мероприятий по достижению максимального значения оценки шкалы по каждому критерию.

V. A. Manyeva

Samara state University of Economics, Samara, e-mail: manyaeva58@mail.ru

N. S. Mityasova

Health and sports complex, Novokuibyshevsk, e-mail: natysu@list.ru

FORMATION AND EVALUATION OF THE MANAGEMENT ACCOUNTING SYSTEM OF A COMMERCIAL ORGANIZATION

Keywords: management accounting, management accounting system, commercial organization, evaluation of management accounting system, evaluation criterion.

The article reveals the process of formation and evaluation of the management accounting system of a commercial organization. Management accounting in the activities of a commercial organization is an orderly system for collecting, analyzing and providing information to interested users about individual objects for them to make operational and strategic management decisions. The formulation and management of management accounting should be carried out on the following principles: the principle of consistency, the principle of consistency of goals and objectives of strategic and operational management, the principle of continuity, the principle of tension and achievability, the principle of responsibility allocation. The management accounting system is designed to perform the following functions: communication, information, accounting, analytical and control. To implement a management accounting system in a commercial organization, it is necessary to carry out methodological, organizational and technical work in several stages. Evaluation of the management accounting system is an important management process. One of the tools for expert evaluation of the management accounting system can be a survey of specialists employed in this system, as well as users of information generated in the system. The proposals on the interpretation of the survey results are presented, which can be used to develop a program of practical measures to achieve the maximum value of the scale assessment for each criterion.

Введение

В условиях конкуренции и высокой неопределенности рыночной среды с учетом влияния пандемии резервы увеличения прибыли коммерческих организаций за счет роста продаж существенно ограничены. Всё большую востребованность среди экономических субъектов приобретают современные методы учетно-аналитического обеспечения управления организации. Одним из ключевых направлений формирования информационного обеспечения принятия решений в настоящее время является формирование системы управленческого учета, поскольку ее наличие позволяет наиболее эффективно распределять ресурсы для обеспечения устойчивого развития коммерческой организации.

Различным теоретическим аспектам формирования системы управленческого учета посвящены работы Е.А. Боброва [1], Ж.М. Корзоватых [2], Е.И. Костюкова, Т.А. Башкатова и Н.А. Башкатова [3] Э.У. Кулова [4], Н.В. Макарова и А.А. Воробьева [5], Е.А. Медведева [7], А.В. Николаенко [8] и другие.

Методические подходы к экспертной оценке системы управленческого учета посвятили исследования отечественные ученые, среди них М.Н. Максакова [6], М.С. Романов [9], Е.А. Супрунова [10], М.С. Сысоева, Е.Ю. Меркулова и Н.М. Турбина [11], Тхамокова С.М. [12] и другие.

В развитии теоретических и методических положений по формированию и оценке системы управленческого учета коммерческой организации необходимы новые инструменты. Именно такая целевая установка исследования предполагает выработку предложений по развитию теоретических, методических и практических положений по формированию и оценке системы управленческого учета предпринимательской деятельности коммерческой организации.

Цель исследования: развитие теоретических и методических положений, разработка практических рекомендаций по формированию и оценке системы управленческого учета коммерческой организации в процессе оперативного и стратегического управления и отвечающие современным требованиям предпринимательской деятельности.

Материалы и методы исследования

Объектом исследования выступает системы управленческого учета коммерческой организации.

Исследование проведено с помощью общенаучных и специальных приемов и методов: методов наблюдения и изучения накопленного опыта, процедур системного и сравнительного анализа.

Результаты исследования и их обсуждение

Формально возникновение управленческого учета датируется 1972 годом, когда американской ассоциацией бухгалтеров была сформирована программа подготовки квалифицированных кадров по управленческому учету с присвоением квалификации бухгалтера-аналитика.

На сегодняшний день в международном масштабе центрами формирования методологической базы управленческого учета и подготовки профильных кадров требуемой квалификации являются два важнейших профессиональных объединения: Институт управленческого учета США (Institute of Management Accountants – IMA) и Институт управленческого учета Великобритании (Chartered Institute of Management Accountants (CIMA)).

В России появление управленческого учета формально датируется 2002 годом, когда был создан экспертно-консультационный совет по вопросам управленческого учета при Министерстве экономического развития и торговли Российской Федерации. Именно в 2002 году были разработаны и выпущены Методические рекомендации по организации и ведению управленческого учета, содержащие концептуальные правила постановки системы управленческого учета предприятия.

Управленческий учет в деятельности коммерческой организации представляет собой упорядоченную систему сбора, анализа и предоставления информации заинтересованным пользователям об отдельных объектах для принятия ими управленческих решений оперативной и стратегической направленности.

При постановке и ведении управленческого учета важно принимать во внимание, что все действия в этой области должны быть основаны на следующих ключевых принципах:

– Принцип системности, реализация которого подразумевает оценку всех видов экономической деятельности организаций, учет взаимосвязи различных бизнес-процессов, протекающих в ней, что позволяет при-

нимать комплексные управленческие решения в отношении затрат.

– Принцип согласованности целей и задач стратегического и оперативного управления, направленный на согласование текущих управленческих решений со стратегическими целями развития организации как целевыми ориентирами формирования показателей результативности.

– Принцип непрерывности, связывающий уже достигнутые результаты в области управления объектами прошлых периодов с текущим и последующими периодами.

– Принцип напряженности и достижимости, нацеливающий менеджмент на эффективный управления объектом во всех осуществляемых бизнес-процессах. При этом установление целевых показателей производится после проверки того, насколько они достижимы и реалистичны.

– Принцип распределения ответственности. Процесс управления объектами может функционировать лишь при условии выделения должностных лиц и (или) структурных подразделений, ответственных за достижение показателей результативности.

Для отражения типовых особенностей системы управленческого учета коммерческой организации можно выделить следующие функции (рисунок).

Для внедрения системы управленческого учета в коммерческой организации необходимо проведение серьезной многопрофильной работы, которую можно структурировать на несколько важных этапов, отличающихся характерными особенностями:

1) формирование методологической модели управленческого учета исходя из потребностей менеджмента в информационном обеспечении;



Функции управленческого учета

2) внедрение разработанной модели на уровне локальных актов, стандартов, должностных инструкций с сопутствующим распределением обязанностей персонала, вовлеченного в процесс функционирования системы управленческого учета;

3) подготовка к автоматизации процесса управленческого учета (приобретение или разработка программного продукта, возможная интеграция в единый контур учетного обеспечения с системой финансового учета);

4) обучение и подготовка персонала, вовлеченного в процесс функционирования системы управленческого учета затрат;

5) экспериментальное внедрение системы управленческого учета и отладка ее дизайна, процессов функционирования с целью доработки системы;

6) периодическая оценка результатов функционирования системы управленческого учета;

7) функционирование системы управленческого учета, сопровождающееся периодическим анкетированием пользователей информации с целью осуществления обратной связи и дальнейшего развития данной системы.

На первом этапе, когда экономическим субъектом принято решение о разработке и внедрении системы, производится формирование методологической модели управленческого учета исходя из потребностей менеджмента в информационном обеспечении. Для формирования методологической модели управленческого учета целесообразно отталкиваться от формулировки задач в области управления выбранными объектами, которые выдвигаются руководством коммерческой организации.

На втором этапе внедрения системы осуществляется разработка и утверждение локальных актов в области управленческого учета. Такие нормативные документы могут быть оформлены как положение о системе управленческого учета или внутрифирменные стандарты учета. Важно, чтобы их содержание было своевременно доведено до персонала организации, вовлеченного в процесс функционирования системы управленческого учета. Не менее значимо влияние указанных локальных актов в области управленческого учета на должностные инструкции персонала и положения о премировании, поскольку система будет работать только при условии, что функционал вменен в обязанности и есть должная мотивация.

На третьем этапе внедрения системы управленческого учета важна проработка вопросов автоматизации учетно-аналитического процесса. Чем больше масштаб финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта, тем сложнее реализовать все выше перечисленные учетные задачи, используя только ручной труд сотрудников. Именно поэтому все актуальнее становятся вопросы автоматизации процесса управленческого учета, позволяющие осуществлять регистрацию, обработку и систематизацию существенных по объему массивов информации. То есть в ходе разработки системы управленческого учета коммерческой организации следует предусмотреть возможность автоматизации финансовых расчетов, поскольку такие методы прогнозирования, как сценарный анализ, экстраполяция, оптимизация, дают весьма точные прогнозные значения, но при этом являются трудоемкими.

Целесообразно автоматизацию управленческого учета сочетать с постоянной эксплуатацией программного обеспечения для ведения бухгалтерского учета, что позволит интегрировать необходимую учетно-аналитическую информацию в едином контуре.

На четвертом этапе внедрения системы управленческого учета важно осуществить кадровую подготовку за счет реализации мероприятий по обучению персонала, вовлеченного в процесс функционирования системы. Внимание следует уделить формированию необходимых навыков у субъектов управления коммерческой организацией, роль которых выполняют менеджеры всех звеньев управления, а также специалисты в области соответствующего учетно-аналитического обеспечения.

Пятый этап внедрения системы управленческого учета направлен на экспериментальный запуск работы данной системы. Очевидно, что столь сложный процесс при первоначальной реализации будет сопровождаться некоторыми ошибками или задержкой требуемой информации. Предприятию важно понимать, что для оценки полученных результатов надо провести наблюдение как минимум за одним производственным циклом работы компании, чтобы провести дальнейшую отладку дизайна системы управленческого учета и процессов коммуникации сотрудников, необходимых для функционирования системы.

На шестом этапе внедрения системы управленческого учета целесообразно проводить периодическую оценку результатов функционирования системы, поскольку предприятию важно получать полезный эффект от функционирования указанной системы и стремиться к его максимизации.

На седьмом этапе внедрения системы управленческого учета целесообразно проводить периодическое анкетирование пользователей информации, генерируемой системой управленческого учета, с целью осуществления обратной связи и дальнейшего развития данной системы. Поскольку деятельность коммерческой организации осуществляется в постоянно меняющейся рыночной среде, важно чтобы учетная система была гибкой и трансформировалась под воздействием изменяющихся информационных потребностей пользователей.

Оценка системы управленческого учета является процессом не менее индивидуальным, чем формирование данной системы исходя из информационных потребностей

предприятия. Не существует общепризнанных методик проведения такой оценки, но можно выделить несколько предложенных учеными подходов.

Так, М.Н. Максакова [6] полагает, что на первом этапе оценки системы управленческого учета целесообразно произвести расчет полученного эффекта от функционирования системы. М.Н. Максакова предлагает применять следующие критерии оценки эффективности системы управленческого учета: материальный, кадровый, информационное обеспечение, программное обеспечение, методика.

Несколько иной подход для оценки управленческого учета затрат предприятия предлагает М.С. Романов [9]. Эффективность управленческого учета затрат, по мнению М.С. Романова, целесообразно измерять «с помощью стандартных методов оценки эффективности инвестиционных проектов или с использованием моделей и методов, которые присущи расчетам эффективности внедрения информационных технологий» [9].

Анкета для проведения экспертной оценки системы управленческого учета коммерческой организации

№ п/п	Критерий оценки	Шкала оценки	Баллы
1	Насколько применяемая система управленческого учета соответствует масштабам ведения финансово-хозяйственной деятельности организации?	0-10	
2	Выстроена ли системно деятельность по формированию информационного обеспечения управления объектом или действия осуществляются хаотично в части организационного взаимодействия должностных лиц или подразделений?	0-10	
3	Насколько четко регламентированы процедуры управленческого учета объекта в локальных актах и должностных инструкциях персонала?	0-10	
4	Достаточно ли детализирован управленческий учет объекта, чтобы обеспечить наличие необходимой информации для центра принятия решений?	0-10	
5	Обеспечена ли возможность бюджетирования, учета, анализа и контроля доходов, расходов и результатов по отдельным объектам управления?	0-10	
6	Насколько экономически обоснована система распределения косвенных затрат, применяемая в организации?	0-10	
7	Рационально ли организован процесс ведения управленческого учета объектов в части автоматизации процедур?	0-10	
8	Адаптирована ли система применяемых управленческих отчетов под потребности менеджеров, осуществляющих управление конкретными объектами?	0-10	
9	Позволяет ли генерируемая системой управленческого учета информация об объектах своевременно принимать корректирующие управленческие решения в отношении их?	0-10	
10	Производится ли периодический анализ «обратной связи», получаемой от менеджмента, для возможной адаптации дизайна системы управленческого учета под потребности пользователей?	0-10	
ИТОГО		0-100	

Е.А. Супрунова [10] отводит особую роль бенчмаркингу в оценки управленческого учета затрат предприятия. Бенчмаркинг как инструмент оценки представляет собой процесс сравнения собственной деятельности организации с точки зрения состояния управленческой деятельности и ее учетно-аналитического обеспечения с предприятиями-конкурентами в отраслевом сегменте.

По нашему мнению, поскольку система управленческого учета в информационном плане нацелена на удовлетворение информационных потребностей менеджеров, осуществляющих принятие управленческих решений, важно периодически оценивать их удовлетворенность результатами функционирования такой системы. Можно разработать анкеты для менеджеров с целью выполнения периодических процедур анкетирования. На наш взгляд, целесообразно выполнять анкетирование не реже одного раза в год до начала нового финансового года, чтобы успеть учесть выявленные недостатки и преимущества и успеть устранить или внедрить их в практику следующего года. Анкетирование подлежат все специалисты, занятые в системе управленческого учета, а также пользователи информации, формируемой в системе. Пример анкеты для экспертной оценки системы управленческого учета представлен в таблице.

Результаты анкетирования могут быть интерпретированы следующим образом:

- от 75 до 100 баллов – «хорошее состояние»;
- от 51 до 74 баллов – «удовлетворительное состояние»;
- до 50 баллов – «не удовлетворительное состояние».

В любом случае, даже если суммарный результат анкетирования позволяет сделать вывод о хорошем состоянии системы, необходимо проанализировать каждый критерий и сформировать программу практических мероприятий по достижению максимального показателя оценки шкалы по каждому критерию.

Заключение

Подводя итоги, можно сделать вывод, что система управленческого учета формируется индивидуально в каждой конкретной коммерческой организации под влиянием факторов: отраслевой принадлежности, масштабов ведения деятельности, сложности применяемой технологии выпуска продукции или оказания услуг, численности персонала, специфики применяемой организационной структуры, финансовых возможностей организации для привлечения консалтинговых услуг и найма штатных квалифицированных специалистов по управленческому учету. Оценка системы управленческого учета коммерческой организации требует также индивидуального подхода, формируемого в контексте ее целей, потребностей и возможностей.

Представленные методические положения и рекомендации по формированию и оценке системы управленческого учета коммерческой организации нацелены на развитие теории и практики управленческого учета. Практические рекомендации могут использоваться менеджерами компании, в профессиональные обязанности которых входят функции управленческого учета. Также результаты могут быть использованы в научных, исследовательских и высших учебных заведениях.

Библиографический список

1. Боброва Е.А. Методические подходы к разработке моделей управленческого учета в механизме управления затратами аграрных предприятий // Известия Тульского государственного университета. Экономические и юридические науки. 2015. № 4-1. С. 341-349.
2. Корзоватых Ж.М. Формирование системы управленческого учета с ориентацией на бизнес-процессы // Вестник Университета Российской академии образования. 2020. № 4. С. 80-90.
3. Костюкова Е.И., Башкатова Т.А., Башкатова Н.А. Влияние технологии и организации производства на построение системы управленческого учета // Международный бухгалтерский учет. 2011. № 39 (189). С. 18-24.
4. Кулова Э.У. Элементы системы управленческого учета // Известия Иссик-Кульского форума бухгалтеров и аудиторов стран Центральной Азии. 2016. № 1-2-2 (13). С. 424-427.

5. Макарова Н.В., Воробьева А.А. Правовые и экономические аспекты внедрения системы управленческого учёта на предприятии // Экономика и бизнес: теория и практика. 2020. № 4-2 (62). С. 127-130.
6. Максакова М.Н. Оценка эффективности использования системы управленческого учета в коммерческих организациях // Учет и статистика. 2007. № 2(10). С. 50-54.
7. Медведева Е.А. Формирование системы управленческого учета как основы учетно-аналитического комплекса // Вестник Чеченского государственного университета им. А.А. Кадырова. 2019. Т. 36. № 4. С. 66-73.
8. Николаенко А.В. Формирование многоуровневой системы управленческого учета и анализа бизнес-процессов // Экономические и гуманитарные науки. 2011. № 11 (238). С. 47-54.
9. Романов М.С. Оценка экономической эффективности управленческого учета на предприятии // Сервис в России и за рубежом. 2016. Т. 10. № 9 (70). С. 65-76.
10. Супрунова Е.А. Развитие инструментария оценки эффективности системы управленческого учета предприятия // Экономические и гуманитарные науки. 2018. № 10 (321). С. 21-28.
11. Сыроева М.С., Меркулова Е.Ю., Турбина Н.М. Экономическая эффективность внедрения управленческого учета // Социально-экономические явления и процессы. 2015. Т. 10. № 7. С. 124-132.
12. Тхамокова С.М. Анализ системы управленческого учета // Аграрный вестник Урала. 2019. № 1 (180). С. 72-80.