

УДК 658

**АКТУАЛЬНЫЕ ПРОБЛЕМЫ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА И
ПЕРСПЕКТИВЫ ЕГО РАЗВИТИЯ****Вакутина М.А.***бакалавриат, 4 курс,**Пермский государственный национальный исследовательский университет**Пермь, Россия***Богомолова Е.О.***бакалавриат, 4 курс,**Пермский государственный национальный исследовательский университет**Пермь, Россия***Котова К.Ю.***доцент, к. э. н.,**Пермский государственный национальный исследовательский университет**Пермь, Россия***Аннотация**

В условиях современной экономики, где информация играет важную роль, возрастает актуальность и востребованность управленческого учета. В статье рассмотрены основные проблемы управленческого учета, связанные с отсутствием единой теоретической и методологической базы и обозначено основное направление развития – стандартизация. С учетом зарубежного опыта предложено организовать в России Институт управленческого учета в виде некоммерческой саморегулируемой организации. Разработана структура системы стандартов управленческого учета и приведен ряд необходимых уточнений. Представленные мероприятия по развитию управленческого учета окажут положительное влияние на эффективность управленческих решений и качество управления в целом.

Ключевые слова: управленческий учет, проблемы управленческого учета, стандартизация, институционализация, перспективы развития, система стандартов, визуализация.

***ACTUAL PROBLEMS OF MANAGEMENT ACCOUNTING AND PROSPECTS
FOR ITS DEVELOPMENT***

Vakutina M.A.

Bachelor's degree, 4th year,

Perm State National Research University

Perm, Russia

Bogomolova E.O.

Bachelor's degree, 4th year,

Perm State National Research University

Perm, Russia

Kotova K.Y.

Associate Professor, Candidate of Economics,

Perm State National Research University

Perm, Russia

Annotation

In the modern economy, where information plays an important role, the relevance and relevance of management accounting is increasing. The article discusses the main problems of management accounting related to the lack of a unified theoretical and methodological framework and identifies the main direction of development – standardization. Taking into account foreign experience, it is proposed to form an Institute of Management Accounting in Russia in the form of a non-profit self-regulatory organization. The structure of the management accounting standards system has been developed and a number of necessary clarifications have been provided. The proposed measures for the development of management accounting

will have a positive impact on the effectiveness of management decisions and the quality of management in general.

Keywords: management accounting, management accounting problems, standardization, institutionalization, development prospects, standards system, visualization.

В современных экономических условиях ведение управленческого учета представляет собой объективную необходимость, т.к. менеджмент всех уровней нуждается в адекватной информационно-аналитической базе для принятия грамотных и эффективных решений. Одним из наиболее информативных источников данных является управленческий учет, на основании которого принимаются как оперативные, так и стратегические решения.

В зарубежной практике существуют различные взгляды на определение понятия управленческого учета. Например, в Германии оно не применяется, аналогичная дисциплина называется «исчисление затрат и результатов». Следовательно, управленческий учет сильно ограничен. Во Франции также вместо термина «управленческий учет» используется понятие «маржинальный учет», содержание которого позволяет отражать поиск и обоснование управленческих решений с применением показателей маржинальной прибыли. В англоязычных странах (США, Канада, Англия) управленческий учет определяют, как контроль, планирование, анализ издержек и выручки, производственные и финансовые инвестиции и результаты их использования. По мнению Национальной ассоциации бухгалтеров США, управленческий учет сводится к сбору, обработке, анализу и передаче финансовой информации, необходимой для планирования, оценки и контроля за производственной деятельностью и эффективностью использования ресурсов.

Что касается России, то в отечественном законодательстве не содержится определение управленческого учета. Это объясняется тем, что его ведение не является обязательным. Отсутствие единообразия в понимании основ

организации и ведения управленческого учета приводит к множеству различных проблем.

1. Неточность при толковании сущности, целей, задач, элементов, методов и основных понятий системы управленческого учета среди научного сообщества и ведущих практиков.
2. Сложность в определении требований к квалификации и подборе соответствующих специалистов, недостаточный уровень их профессионализма, устаревание программ обучения, что связано с отсутствием понимания такого участка работы, как управленческий учет.
3. Затруднительность внедрения специализированного программного обеспечения ввиду острого недостатка квалифицированных кадров, что сопровождается значительной трудоемкостью и низкой скоростью обработки информации.

Все перечисленные проблемы так или иначе вытекают из одной – отсутствие единой теоретической и методологической базы. Ее создание и совершенствование возможно только путем стандартизации, которая предполагает установление и применение определенных правил с целью упорядочения деятельности в той или иной области. Соответственно, развитие теоретико-методологической базы путем разработки соответствующих стандартов - одно из основных направлений развития управленческого учета в России.

Поиск путей решения обозначенной проблемы начнем с изучения зарубежной практики.

В 1919 году в США была создана Национальная ассоциация бухгалтеров по затратам, в 1957 г. сменившая свое название на институт управленческого учета (ИМА). Миссия ИМА состоит в том, чтобы способствовать обучению и развитию в области управленческого учета и финансов, соблюдении высочайших этических норм и лучших деловых практик.

Одним из важнейших направлений деятельности Института управленческого учета является разработка и публикация системы положений (Statements on Management Accounting – SMA) по управленческому учету. Данные положения не являются обязательными, но обобщают лучшие подходы из имеющейся практики [2]. Использование унифицированных и проверенных бизнесом подходов значительно повышает эффективность принятия решений.

Институтом управленческого учета на данный момент разработано более 60 положений. С течением времени не только актуализируются уже существующие стандарты, но и добавляются принципиально новые. Так, например, на сайте IMA опубликован стандарт “Визуализация данных” (“Data visualization”), а стандарт “Определение управленческого учета” (“Definition of Management Accounting”) был обновлен в связи с наличием предпосылок, которые также подробно разъяснены [7].

Положения SMA можно представить в виде системы, включающей в себя 5 категорий (табл.1).

Таблица 1 - Структура SMA

| Категория | Примеры стандартов |
|--|--|
| Категория 1. Цели | <ul style="list-style-type: none"> ● 1B «Цели управленческого учёта» (1B "Objectives of Management Accounting"); ● 1C «Стандарты этического поведения участников управленческого учёта и финансового менеджмента» (1C «Standards of Ethical Conduct for Practitioners of Management Accounting and Financial Management»). |
| Категория 2. Терминология | <ul style="list-style-type: none"> ● 2A «Толковый словарь управленческого учёта» (2A «Management Accounting Glossary») |
| Категория 3. Концепции | <ul style="list-style-type: none"> ● 3A “Концептуальные основы управленческого учета” (“The Conceptual Framework for Managerial Costing”) |
| Категория 4. Практика и Техника | <ul style="list-style-type: none"> ● 4G «Учёт распределения косвенных производственных затрат» (4G «Accounting for Indirect Production Costs»). ● 4A «Стоимость капитала» (4A «Cost of Capital»). |
| Категория 5. Управление учетной деятельностью | <ul style="list-style-type: none"> ● 5B «Основы отчётной информации для менеджеров» (5B «Fundamentals of Reporting Information to Managers»). ● 5G «Внедрение центров электронной обработки информации (SSC)» (5G «Implementing Shared Service Centers»). |

В Великобритании роль стандартизации и популяризации управленческого учета берет на себя Институт дипломированных специалистов по управленческому учету (CIMA), созданный в 1919 году. Акцент в данной ассоциации поставлен на подготовку квалифицированных кадров в области управленческого учета, но в то же время институт является одним из основных источников формирования его теоретико-методологической базы.

Что касается России, то подобные профессиональные объединения, к сожалению, отсутствуют, что создает почву для активного обсуждения учеными возможности стандартизации управленческого учета и создания институционального регулирования. Данной проблеме посвящены работы следующих авторов: Котова К.Ю., Вахрушина М.А., Шароватова Е.А., Макаренко Т.В. и др. [1,3,4,6].

Мы разделяем точку зрения научных деятелей в части необходимости создания в России Института управленческого учета. По мнению Вахрушиной М.А., стандартизация управленческого учета должна запустить процесс формирования его институционального регулирования. Мы считаем, что хронология должна быть обратной: сначала создание Института управленческого учета, а затем его стандартизация. Поскольку стандартизация - деятельность по установлению правил и характеристик, должен быть субъект, который эти правила установит.

Вахрушина М.А. предлагает организационную роль взять на себя Министерству экономического и социального развития РФ, а лишь в перспективе предполагает создание саморегулируемой профессиональной организации [2].

Мы считаем, что от такого варианта развития следует отказаться, поскольку попытка стандартизировать управленческий учет советом при Министерстве экономического развития уже была предпринята в 2002 г. Были разработаны методические рекомендации по организации и ведению

управленческого учета, которые не были популяризированы в дальнейшем, а совет на этом прекратил свою деятельность.

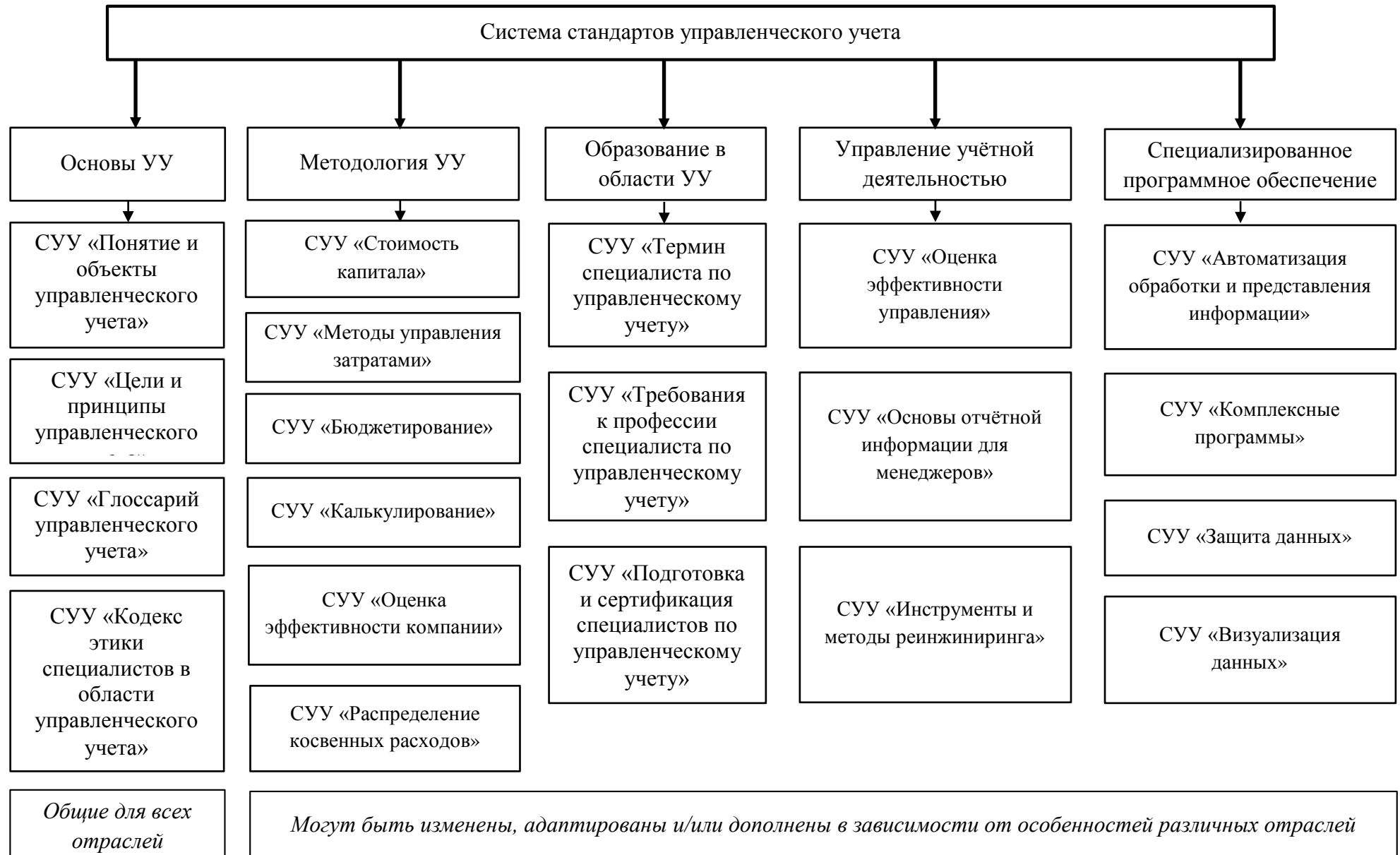
Целесообразно создать самостоятельную саморегулируемую организацию “Институт управленческого учета” и на начальном этапе заручиться поддержкой уже имеющихся в РФ крупнейших профессиональных объединений, например, Институтом профессиональных бухгалтеров России, который включает в себя более 1500 сертифицированных преподавателей и 1000 крупных отраслевых компаний. Это позволит не просто начать разработку стандартов управленческого учета, но и обсудить их проекты с уже сформированным научным сообществом и практикующими специалистами.

На институт управленческого учета, аналогично зарубежной практике, следует возложить ряд задач:

1. Разработка основных положений по управленческому учету, в том числе единых принципов и методов его организации и ведения;
2. Разработка программы развития системы управленческого учета в российских организациях;
3. Проведение исследований в области управленческого учета с целью последующего использования на практике передовых достижений науки;
4. Обучение и сертификация специалистов в области управленческого учета, разработка и актуализация программ повышения квалификации, организация семинаров с учетом особенностей отечественной экономики;
5. Сотрудничество с деловым и научным сообществом, в том числе с крупнейшими вузами в целях внесения корректив в образовательные программы с учетом современных требований к профессии;
6. Популяризация управленческого учета посредством взаимодействия со СМИ и общественностью.

Среди перечисленных задач первоочередной является разработка основных положений по управленческому учету, так как для дальнейшего его развития необходима система единых правил, принципов и методов.

На основе изученных положений SMA нами была разработана примерная структура системы стандартов управленческого учета (СУУ) для России (рис.). Стандарты необходимо представить именно в виде системы, то есть совокупности элементов, которые связаны друг с другом и образуют определённую целостность. Элементами в данном случае являются конкретные стандарты управленческого учета. Потребность в использовании термина «система» также обоснована тем, что следование рекомендациям какого-либо одного положения не окажет влияние на качество управленческого учета и эффективность принятия решений.



Систему стандартов управленческого учета предлагаем классифицировать по группам: основы управленческого учета, его методология, образование в области управленческого учета, управление учетной деятельностью и специализированное программное обеспечение.

В первую группу следует включить стандарты, раскрывающие экономические особенности управленческого учета, его понятие, цели, принципы. Также к разработке необходим кодекс этики, в котором стоит раскрыть модель поведения специалиста по управленческому учету, основные правила и этические принципы, угрозы и меры предосторожности, возможные конфликты и применение описанной модели поведения в различных ситуациях. К этому же блоку относится и глоссарий, раскрывающий определяющие термины в области управленческого учета, например, такие как элементы затрат, статьи затрат, объекты учета затрат, объекты калькулирования, центры финансовой ответственности и пр. Приведение определений большинства терминов управленческого учета сведет к минимуму разногласия в их толковании.

В блоке стандартов «Методология управленческого учета» следует представить практические рекомендации по применению прикладных управленческих методик. Данные стандарты должны раскрывать варианты расчета стоимости капитала, методы управления затратами (директ-костинг, стандарт-костинг, метод ABC, таргет-костинг и др.), методы бюджетирования (Activity-based budgeting, инкрементальный, нулевое бюджетирование и др.), методы калькулирования (попередельный, позаказный и др.), методы оценки потенциальной эффективности компании (измерение эффективности организации, показатели эффективности, инструменты и методы внедрения систем управления эффективностью и др.), методы распределения косвенных расходов (пропорционально заработной плате, материальным затратам, сумме прямых затрат и т.д.). Необходимо отметить, что в данном блоке стандартов приведен минимум необходимых положений. Методики должны

Вектор экономики | www.vectoreconomy.ru | СМИ Эл № ФС 77-66790, ISSN 2500-3666

актуализироваться с учетом изменений экономики, а за основу для разработки стандартов стоит взять американские положения SMA, относящиеся к категории «Практика и техника».

В отдельную группу мы предлагаем выделить стандарты, отражающие особенности образования специалистов по управленческому учету. В них должно содержаться понятие специалиста данной области, требования к нему, а также профессиональные и личностные качества. Кроме того, создание Института управленческого учета предполагает профессиональную подготовку кадров, следовательно, в отдельном стандарте следует прописать этапы, условия получения сертификата специалиста по управленческому учету и другие необходимые разъяснения.

Целью блока стандартов «Управление учетной деятельностью», как и в системе SMA, является разработка рекомендаций по оценке эффективности управления, формированию внутриорганизационной управленческой отчетности, ее формах и сроках предоставления, по применению инструментов реализации реинжиниринга.

Блок «Специализированное программное обеспечение» включает в себя рекомендации по автоматизации обработки и представления информации, ее основные преимущества и порядок внедрения. В отдельных стандартах следует привести руководство по использованию комплексных программ (1С, SAP, Excel), программ по защите данных (StaffCop, VeraCrypt, CryptoExpert 8, CertainSafe) и т.д. Современные тенденции в цифровизации и автоматизации управленческого учета следует раскрывать в отдельных стандартах. Так, например, мы предлагаем разработать положение по визуализации данных, которая в современном мире становится отдельной задачей. Ее основная роль – экономия времени при обработке больших массивов информации. На сегодняшний день популярность набирают аналитические дашборды (интерактивные панели с информацией, сгруппированной на одном экране). В стандарте необходимо раскрыть определение визуализации данных, ее

Вектор экономики | www.vectoreconomy.ru | СМИ Эл № ФС 77-66790, ISSN 2500-3666

основные тенденции и преимущества. Особое внимание следует уделить набирающим актуальность дашбордам, этапам его формирования и типовой структуре. Также в положении следует привести рекомендации по применению наиболее популярных и эффективных инструментов представления управленческой отчетности, в частности дашбордов. Примерами таких программ являются Tableau, LibreOffice, Qlik Sense, Power BI, SAP Lumira. Перечисленные программные продукты интегрируются с учетными приложениями (1С, SAP), просты в использовании и отличаются углубленной аналитикой данных. Однако, необходимо иметь ввиду, что их внедрение повлечет за собой дополнительные затраты на обучение специалистов.

В системе стандартов представлены общие положения, не учитывающие отраслевую специфику. Блок «Основы управленческого учета» для любой отрасли останется неизменным, поскольку понятие, цели и принципы управленческого учета не зависят от рода деятельности организации. Четыре других группы стандартов могут быть изменены, адаптированы и/или дополнены в зависимости от особенностей экономической отрасли. Например, требования к специалисту по управленческому учету могут включать знание терминологии и технологического процесса конкретного вида деятельности.

В дальнейшем следует разработать отдельные отраслевые стандарты управленческого учета или рекомендации по адаптации уже имеющихся правил к особенностям различных сфер деятельности и к отдельно взятым компаниям.

При создании системы национальных стандартов следует руководствоваться Международными принципами управленческого учета (Global Management Accounting Principles), которые были представлены британским Институтом специалистов управленческого учета (CIMA) и американским Институтом дипломированных бухгалтеров (AICPA).

1. Эффективная коммуникация (Influence). Данный принцип является инструментом для выявления проблемных областей и устранения недостатков. Установление тесных отношений с лицами, принимающими

Вектор экономики | www.vectoreconomy.ru | СМИ Эл № ФС 77-66790, ISSN 2500-3666

решения, позволяет специалистам управленческого учета получать и использовать правильную информацию для определения надежной бизнес-стратегии.

2. Использование актуальной информации (Relevance). Принцип заключается в оперативном предоставлении релевантной информации для принятия управленческих решений.
3. Анализ влияния различных факторов на ценность компании (Analyse). В основе принципа - определение воздействия разных обстоятельств на ценность компании путем применения аналитических процедур.
4. Управление, основанное на доверии (Trust). Принцип направлен на укрепление доверия в интересах процветания бизнеса в долгосрочной перспективе.

Эти принципы будут крайне полезны для российского рынка. Лебедев П.В. и Фалько С.Г. в своей работе отмечают, что текущий уровень понимания управленческого учета в российских компаниях соответствует уровню, на котором был управленческий учет в развитых экономиках около 30 лет назад. В России за основу берется лишь один из международных принципов, направленный на информационное обеспечение и передачу информации [5].

Использование всех международных принципов при разработке национальной системы стандартов привнесет упорядоченность в сложную систему управленческого учета, позволит сформировать структуру, определяющую, на каких аспектах учета необходимо сосредотачивать внимание, и будет способствовать принятию решений, основанных на фактах и учитывающих в первую очередь долгосрочное процветание бизнеса. Благодаря повсеместному внедрению принципов, менеджеры, инвесторы, заинтересованные стороны и общественность будут с большим доверием относиться к предпринимаемым компаниями действиям.

Таким образом, предложена система стандартов управленческого учета, требующая внесения ряда уточнений:

1. Рекомендованная система не является единственным и совершенным вариантом. Привести полное количество необходимых положений не представляется возможным.
2. Система должна регулярно проверяться на актуальность и дополняться новыми положениями. Так, например, в блок стандартов «Методология управленческого учета» можно включать отдельные стандарты, раскрывающие новейшие методы управленческого учета, а блок «Специализированное ПО» дополнять современными программными продуктами.
3. На начальном этапе разработки стандартов важнейшей является группа «Основы управленческого учета», т.к. построить управленческий учет грамотно без закрепления базовых понятий и принципов невозможно.
4. При разработке и последующих дополнениях стандартов опираться стоит на систему положений (SMA), разработанных Институтом управленческого учета в США (IMA). Но в то же время необходима адаптация к условиям отечественной экономики, например, высокие риски бизнеса, монополизация ряда секторов экономики, дефицит инвестированных иностранных средств и т.д.
5. Стандарты в области управленческого учета должны носить рекомендательный характер, поскольку, во-первых, на более высоком уровне законодательного регулирования РФ определено, что управленческий учет не является обязательным для всех организаций, во-вторых, создание и внедрение системы управленческого учета в компании зависит от ее характера деятельности, долгосрочных целей, стратегий, информационных потребностей и т.д.

Создание Института управленческого учета в России в виде некоммерческой саморегулируемой организации, а также стандартизация управленческого учета, которую мы обозначили первоочередной задачей данного профессионального объединения, обеспечат быстрое распространение Вектор экономики | www.vectoreconomy.ru | СМИ Эл № ФС 77-66790, ISSN 2500-3666

новых взглядов и практик среди организаций, формирование единообразия взглядов его участников [4].

Предложенные нами рекомендации позволят:

1. Систематизировать знания в части определения сущности, целей, задач, элементов и методов системы управленческого учета;
2. Актуализировать знания по управленческому учету путем гармонизации российских стандартов управленческого учета с американскими (SMA);
3. Установить на уровне профессиональной организации понятие специалиста по управленческому учету и требования к нему, а также повысить уровень квалификации в целом путем проведения аттестации и сертификации специалистов и обновления программ обучения в вузах;
4. Снизить трудоемкость управленческого учета, повысить скорость формирования отчетов, увеличить точность планирования и прогнозирования путем автоматизации обработки и представления информации и внедрения новейшего программного обеспечения.
5. Популяризировать управленческий учет на российских предприятиях и расширить его применение.

Перечисленные преимущества институционализации и стандартизации управленческого учета, как следствие, окажут положительное влияние на эффективность принимаемых управленческих решений и повысят качество управления на уровне хозяйствующих субъектов и экономики в целом.

Кроме рассмотренных в работе проблем управленческого учета, существуют и другие вопросы в этой области, которые в перспективе могут быть изучены. Например, в исследовании нуждается влияние социальной, политической и экономической ситуации в России и мире на управленческий учет и его развитие. Особенно интересно изучить зависимость динамики факторов, определяющих развитие управленческого учета, от пандемии COVID-19 и сложной политической обстановки. Исследования в этом направлении могли бы расширить и обогатить существующие знания.

Библиографический список:

1. Вахрушина М.А. Проблемы и перспективы российского управленческого учета // Международный бухгалтерский учет. 2014. №33. С. 12-23.
2. Вахрушина М.А. Стандартизация российского управленческого учета как условие его дальнейшего развития // Учет. Анализ. Аудит. 2018. №5. С. 72-81.
3. Котова К.Ю., Балеевских В.Г. Управленческий учет в России: предпосылки становления и перспективы развития // Международный бухгалтерский учет. 2015. №14. С. 16-29.
4. Котова К.Ю., Лукиных А.В. Совершенствование теории и практики управленческого учета в российских организациях на основе саморегулирования и стандартизации // Проблемы современной экономики. 2017. №2. С. 100-105.
5. Лебедев П.В., Фалько С.Г. Управленческий учет в России: эволюция и текущее состояние в компаниях среднего бизнеса // Контроллинг. 2021. №2. С. 2-11.
6. Шароватова Е.А., Макаренко Т.В. Проблемы унификации управленческого учета: российская теория и практика использования знаний // Международный бухгалтерский учет. 2018. №6 (444).
7. Institute of Management Accounting. URL: <https://www.imanet.org>. (Дата обращения 20.12.2021 г.)

Оригинальность 88%