

Розділ II. ДОСВІД ТРАНСФОРМАЦІЇ ОБЛІКУ І АУДИТУ ПОСТСОЦІАЛІСТИЧНИХ КРАЇН

В. Палій, д-р екон. наук, проф.
В. Палій, канд. екон. наук, доц.
Союзнаудит, Москва

УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ — НОВОЕ ПРОЧТЕНИЕ ВНУТРИХОЗЯЙСТВЕННОГО РАСЧЕТА

В последние несколько лет вновь, как и в 50—70-е годы, обострилась полемика вокруг управленческого учета. Одни трактуют его как сложную систему внутреннего управления экономикой предприятия, другие — как «квазинауку», с совершенно непонятными целями, задачами и методами их решения, третьи — как нечто искусственное и надуманное, неоправданно подменяющее ранее устоявшиеся понятия производственного учета затрат и калькулирования себестоимости. Высказываются и другие точки зрения на управленческий учет и управленческий анализ, но все исходит из того, что управленческий учет — это только учет, то есть часть, выделившаяся из бухгалтерского учета, может быть, также из оперативного учета, и выйти за рамки собственно учета не может и не должен.

Буквальное понимание управленческого учета только как учетной системы порождает многие несуразности и даже комические ситуации. Говорят, что управленческого учета нет, что это ошибка некомпетентных переводчиков, на самом деле, это — «учет для управления». «Ошибка», повторяемая и сегодня, восходит к 50-м годам, когда на русский язык был переведен отчет английских бухгалтеров об организации управленческого учета в США. Дескать, неправильно переводим: нужно «учет в управлении», а не «управленческий учет». Но ведь любой вид учета — это система наблюдения (мониторинга) и контроля, формирующая информацию обратной связи в управлении экономическими (хозяйственными) организациями, их объединениями и более общими (народнохозяйственными) системами.

Однако только на основе информации обратной связи невозможно решить проблемы внутреннего управления хозяйственными процессами. Это быстро поняли на крупных советских предприятиях и начали на основе американского опыта строить

не «учет для управления», а системы внутреннего управления, которые назывались «внутризаводской хозрасчет», «внутрипроизводственный хозрасчет», «внутрихозяйственный расчет» и т. п. Они позволяли комплексно использовать планирование, нормирование, учет и анализ во внутреннем управлении производственными затратами и обоснованно стимулировать их экономию.

Главенствующую роль во внутрихозяйственном расчете играл учет, прежде всего — бухгалтерский, поскольку планирование и нормирование — дискретные разовые процессы, а внутрихозяйственный учет, как обратная связь в этой системе, — непрерывный и постоянный. Появилась литература по внутрихозяйственному расчету, многочисленные диссертационные исследования. Их множество подпитывалось тем, что во внутрихозяйственном расчете много индивидуальных особенностей, присущих отрасли, подотрасли или даже отдельному предприятию.

Интересно отметить, что большинство диссертаций защищалось по специальности «Бухгалтерский учет и анализ хозяйственной деятельности», и это не случайно. Система внутрихозяйственного управления мертва без бухгалтерского и оперативного учета и анализа. При самом лучшем планировании и нормировании без постоянного, хорошо налаженного учета внутренний хозрасчет не может существовать. Любая система внутрихозяйственного управления без учета не действует. Видимо, этот факт явился не последним аргументом при выборе названия «управленческий учет». Таким образом, учет — решающее звено в системе внутреннего управления любой компанией.

Разделение бухгалтерского учета на финансовый и управленческий нельзя понимать формально. Следует рассмотреть их существенные характеристики. Действительно, система двойной записи на счетах, описанная Л. Пачоли и получившая впоследствии в России название «бухгалтерский учет», предназначалась для наблюдения за сохранением и приумножением индивидуального капитала, отражения расчетных операций и имущества индивидуального предпринимателя или нескольких предпринимателей, объединенных в простое товарищество. Бухгалтерский учет вели для внутреннего потребления, а оперативное управление осуществлялось путем личного надзора и наблюдения. Даже необходимость в калькулировании не возникала.

С появлением и развитием мануфактурного производства, в особенности текстильных и кораблестроительных мануфактур, получают развитие калькуляционные методы формирования информации. Британская энциклопедия сообщает, что время зарож-

дения калькуляции неизвестно, а методы калькулирования в кораблестроении породили позаказную, а в текстильном производстве — попроцессную калькуляцию, которые являются прямыми предшественниками всех современных методов калькулирования. Любой из них восходит либо к позаказной, либо к попроцессной калькуляции. Таковы истоки того, что мы теперь называем производственным учетом затрат и калькулированием. Производственный учет стал встроенной составной общего бухгалтерского учета.

Распространение акционерных обществ и фондовых рынков (бирж) в середине XIX века явилось началом не только финансового капитала. Сам акционерный капитал отделился от его производственного применения. Собственники капитала стали инвесторами и поручили специалистам-менеджерам управлять применением этого капитала. Личность собственника отделилась от личности управляющего компанией. Возникли отношения, требовавшие отчетности управляющих перед собственниками с целью подтвердить эффективность управления. Но собственники стали еще и акционерами, их акции свободно продавались и покупались. Сама собственность на капитал отделилась в виде акции не только от ее применения, но и изменила правила игры — перехода акций от одного владельца к другому. Необходимостью стала публичная бухгалтерская отчетность, достоверность которой подтверждается независимым специалистом-аудитором. Инвестор-акционер на основе анализа такой отчетности принимает важнейшие решения о том, покупать ли, держать или продавать акции данной компании.

Финансовый учет для составления финансовой (бухгалтерской) отчетности стал отдельным самоценным направлением бухгалтерского учета. Финансовая отчетность стала большой проблемой для любой компании, акции которой торгуются на фондовой бирже. Управляющие компанией должны показать через отчетность своим акционерам (и потенциальным инвесторам), что они заслуживают их доверия, что их можно утверждать в качестве управляющих на очередной срок, что вложение капитала в компанию надежно и выгодно.

Для того чтобы финансовая отчетность была понятна всем пользователям, она должна составляться по единым и всем известным правилам. Очевидность этого была окончательно осознана после биржевого краха 1929 года и последовавшего за ним мирового экономического кризиса. Появились общепризнанные правила финансового учета, так называемые ГААП, которые стали

предтечей современных международных стандартов финансовой отчетности (МСФО). В основе финансового учета лежит известный балансовый метод, который состоит в регистрации хозяйственных актов и событий при помощи двойной записи на счетах. По большому счету, финансовый учет воплотил в себе традиционный бухгалтерский учет, освобожденный от формирования несвойственной ему информации для внутривоздейственного управления (под которым принято подразумевать внутривоздейственный расчет).

Было бы неправильно утверждать, что финансовый учет не используется для внутривоздейственного управления. Но только в пределах той информации, которая формируется в нем в рамках требований МСФО или национальных стандартов учета и отчетности. Утверждения о том, что финансовый учет не служит целям управления финансовой деятельностью компании только потому, что есть еще управленческий учет, формирующий информацию для внутреннего управления, основаны на недоразумении или недомыслии. Учет всегда и во всех формах поставляет информацию для управления, формирует в системе управления наряду с анализом контур обратной связи. Но финансовый учет ограничивается управлением только теми процессами, для учета которых он предназначен.

Кто хоть однажды составлял финансовую отчетность по требованиям МСФО, тот знает, насколько это информационно насыщенный процесс. Стандарты требуют дополнительного раскрытия детальной информации по всем показателям, содержащимся в финансовой отчетности, описания операций и событий, имеющих существенное значение для оценки и анализа финансового состояния и финансовых результатов. Для этого в финансовом учете необходимо вести детальный аналитический учет, обеспечивающий прозрачность публикуемой отчетности. Обременение системы финансового учета обобщенной и аналитической информацией, которая по определению формируется для решения внутриуправленческих задач в управленческом учете, приведет к нагромождению в нем (финансовом учете) излишней информации, нужной для представляемой финансовой отчетности, но ведущей к утрате необходимой ей прозрачности, содержательности и надежности.

Управленческий учет возник в ответ на потребности крупного индустриального производства. Его истоки восходят к системе Тейлора, учету затрат по методу «стандарт-кост», бюджетированию и системе гибких смет, методу «директ-кост». Управленчес-

кий учет постепенно развивался в связи с усложнением производственных процессов, можно сказать исходя из жизненно важных потребностей внутреннего управления, и сложился в современную систему к концу 40-х годов XX века. Конечно же, управленческий учет выходит за рамки собственно учета. Это — комплексный метод внутрихозяйственного управления, очень похожий на хорошо у нас известный в прошлом внутрихозяйственный расчет. Мы считаем, что это — новое прочтение методов внутрихозяйственного расчета, усовершенствованное и приспособленное к условиям рыночной экономики.

Управленческий учет исторически развивался исходя из объективных потребностей производства и управления. Его нельзя считать абсурдным названием некоего квазиметода, оторванного от жизни и выдуманного для того, чтобы подорвать всю систему бухгалтерского учета, как утверждают некоторые наши специалисты. Если обобщить высказывания современных авторов **о содержании, целях и задачах управленческого учета**, то их можно свести к пяти нижепредставленным тезисам:

1) прогнозирование, нормирование, планирование и учет производственных затрат, калькулирование себестоимости; прогнозирование, планирование и учет периодических расходов отчетного периода; планирование и учет фиксированных (долгосрочных) расходов на капитальные вложения и инвестиционную деятельность;

2) контроль и анализ расходов по разным направлениям, сегментам, продуктам, подразделениям, а также отклонений от норм и смет расходов, динамики показателей и т. п.;

3) планирование, учет и анализ доходов и результатов деятельности по направлениям, подразделениям, сегментам, центрам ответственности и т. п.;

4) формирование внутренней количественной информации для использования в оперативном управлении хозяйственной деятельностью, контроле действий и стимулировании персонала;

5) система управленческого учета создается для управления конкретной компанией и не может регулироваться общеобязательными нормами и стандартами.

Хорошо организованный управленческий учет, адекватный условиям деятельности компании, обеспечивает не только контроль текущей работы, но и улучшение ее результатов в будущем.

Стержнем комбинированной системы внутреннего управления, безусловно, является учет, определяющий характеристику управленческого учета. Ясно, что это не только и не столько бух-

галтерский учет, так как многие управленческие параметры отражаются в оперативном учете и становятся методами статистического наблюдения. О приемлемости применения названия «управленческий учет» можно спорить. Но оно общеизвестно, уже устоялось и подразумевает вполне конкретное содержание. С таким же успехом можно говорить о несуразности привычного названия «бухгалтерский учет». В переводе оно звучит «книгосодержательный учет», т. е. можно подумать, что речь идет об учете книг. Ведь так никто не думает. Все привыкли к названию, знают, что оно обозначает, и не задумываются о филологических тонкостях терминологии.

Опыт организации управленческого учета свидетельствует о том, что он является внебалансовым учетом, т. е. его показатели не сводятся в единую балансовую систему. С этой точки зрения финансовый учет, используя балансовый метод обобщения данных, скорее всего, является бухгалтерским учетом в его традиционном понимании. На практике в управленческом учете применяют и простую, и двойную систему учета в зависимости от организационных условий и традиций учета. Мы не видим в этом серьезных затруднений и непреодолимых противоречий. Вспомним, что советский метод нормативного учета входил в систему бухгалтерского учета, но учет отклонений проводился оперативным путем вне системы счетов бухгалтерского учета. Вспомним не такие уж давние споры вокруг полуфабрикатного и бесполуфабрикатного методов учета заделов незавершенного производства.

Одни доказывали, что только бухгалтерский учет полуфабрикатов на счетах и в аналитическом учете может обеспечить достоверные данные и необходимый контроль за сохранностью полуфабрикатов. Другие не менее резонно утверждали, что оперативно-производственный учет полуфабрикатов обеспечивает не менее достоверную информацию. К тому же, затраты на получение информации во втором случае намного меньше, чем при аналитическом бухгалтерском учете полуфабрикатов. Поскольку не было строгих нормативных предписаний на сей счет, на одних предприятиях применяли полуфабрикатный, на других — бесполуфабрикатный вариант учета заделов незавершенного производства без особых последствий и затруднений для внутрипроизводственного управления хозяйственными процессами. Жизнь доказала, что и тот, и другой метод учета полуфабрикатов имеют право на существование. Выбор — за конкретными лицами — организаторами учета.

В зарубежной практике в финансовом учете ведут аналитический учет объектов и процессов, в основном, относящихся к финансовой деятельности. Количественно-сортовой учет производственных запасов, аналитический учет других объектов, представляющих интерес для внутрипроизводственного управления, ведут в управленческом учете. Естественно, в управленческом учете детальный аналитический учет может быть организован как бухгалтерскими, так и оперативными методами. В связи с этим отдельные авторы указывают на имеющее место нарушение связи между синтетическим и аналитическим бухгалтерским учетом. Отсутствие сверки показателей между ними ведет к утрате контроля за правильностью записей в аналитическом учете. Так ли это?

Количественно-сортовой учет производственных запасов, осуществляемый в управленческом учете бухгалтерскими методами, даже при униграфической записи на счетах, позволяет сверять сальдо и обороты по синтетическому счету с суммой соответствующих показателей по всему массиву аналитических счетов. Нарушения принципа увязки показателей аналитического и синтетического счета не возникает, если только сам бухгалтер по халатности или иным причинам не игнорирует проведение сверки показателей аналитического и синтетического учета.

Другое дело, когда управленческий учет производственных запасов осуществляется методами оперативного учета. Прямой связи между данными оперативного и синтетического учета нет, но поскольку они отражают данные по одним и тем же операциям, оформленным одними и теми же первичными документами, общая сверка итоговых показателей вполне возможна. Современные программы компьютерной обработки данных позволяют получать в оперативном учете максимально детализированные и весьма точные данные об объектах учета.

Выбор того или иного подхода к учету зависит от его организаторов, которые обычно исходят из выгоды от учетной информации, которая должна превышать затраты на содержание системы учета. Известно, например, что многие японские фирмы не ведут бухгалтерского учета материалов. Это дорого и невыгодно, поскольку сохранность материалов обеспечивается честным отношением персонала к собственности фирмы. Ведут только оперативный учет для управления запасами. Российский бесполуфабрикатный вариант — это тоже оперативный учет деталей и полуфабрикатов. Например, на автомобильных заводах в производстве обращаются тысячи запасных частей и агрегатов, представляющих большую ценность. Но потери от «несунов» намного

меньше, чем затраты на организацию и ведение бухгалтерского аналитического полуфабрикатного учета. При этом любой учет не является полной защитой от «несунов». Он может только обеспечить более точный учет расхищенного. Это общеизвестная истина, но очень удобно списывать на плохой учет недостатки в организации хранения и сохранности материальных ценностей.

Не нужно насильно, в общеобязательном порядке, вводить управленческий учет во всех российских организациях. Однако не надо и запрещать управленческий учет. Кто считает его полезным для внутрихозяйственного управления, пусть организывает управленческий учет и обеспечивает эффективное управление своей организацией. На некоторых, в особенности небольших предприятиях, он окажется невыгодным, поэтому там от его применения откажутся. Но это не умаляет значения управленческого учета. Не нужно предавать управленческий учет остракизму, а нужно создавать условия и возможности для его применения. Нужно учить специалистов по управленческому учету. Для этого следует организовать специальные кафедры в вузах, способные в комплексе преподавать всю совокупность методов управленческого учета.

С учетной точки зрения, а именно она интересует нас прежде всего, управленческий и финансовый учет основаны на одном и том же массиве первичных данных, но представляют их различную интерпретацию и воплощение в различной итоговой информации, как показано на схеме.

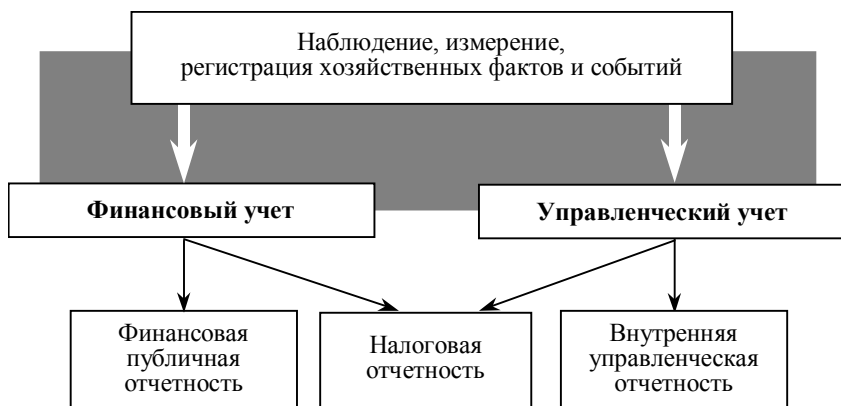


Схема. Интерпретация первичных данных в финансовом и управленческом учетах

Финансовый учет — сложная информационная система учета и отчетности, требующая специальных знаний для профессионального суждения об оценках, признании, раскрытии информации. Главный бухгалтер, как специалист по финансовому учету, зримо представляет самостоятельное бухгалтерское подразделение любой организации. Но он не может объять необъятное. Мы согласны с утверждением некоторых специалистов, что активным субъектом управленческого учета выступает бухгалтер-менеджер, бухгалтер-управленец. Он требует несколько иных профессиональных знаний, чем бухгалтер финансового учета. Институт профессиональных бухгалтеров России уже задумался над этим и предлагает учить и аттестовать бухгалтеров управленческого профиля. Своевременное решение.

Управленческий учет — новая комплексная отрасль знаний. Он объединяет несколько прикладных экономических наук: планирование, организацию и управление производством, нормирование, бухгалтерский и оперативный учет, управленческий анализ, ряд других. В этом мы видим его большое преимущество, так как именно на стыках наук, при использовании методов разных наук (биофизика, химико-физические методы, астрофизика) наблюдаются наиболее существенные прорывы к новым знаниям, новым технологиям.

І. Мацкевічус, д-р екон. наук, проф.
академік Міжнародної Академії інформатики
Вільнюський університет

ПРОБЛЕМЫ СОЗДАНИЯ АУДИТА ЛИТВЫ

После провозглашения независимости Литвы (11 марта 1990 г.) Правительством республики была поставлена задача создать новую систему контроля, соответствующую рыночным условиям экономики. 1990—1991 годы практически можно назвать периодом разрушения советской системы контроля. Для создания новой системы — независимого аудита первые шаги предприняла Ассоциация бухгалтеров и аудиторов Литвы, созданная 4 сентября 1990 г. При Ассоциации была создана комиссия аудита, которая должна была заняться методологией и методикой проведения аудита. По инициативе этой комиссии было подготовлено Положение об аудиторской деятельности, которое распоряжением правительства было утверждено 17 декабря 1991 г.