

С.Сейфуллин атындағы Қазақ агротехникалық зерттеу университетінің экономикалық факультетінің 60 жылдығына арналған «**Жаңа болмыс жағдайында экономика және қоғам**» Халықаралық ғылыми-практикалық конференциясының **материалдары**, 25 мамыр 2023 жыл, I бөлім= **Материалы** Международной научно-практической конференции «**Экономика и общество в условиях новой реальности**», посвящённой 60-летию экономического факультета Казахского агротехнического исследовательского университета имени С.Сейфуллина, 25 мая 2023 год, I часть = **Materials** of the International scientific and practical conference «**Economy and Society in a new reality**» dedicated to the 60th anniversary of the Faculty of Economics of the S. Seifullin Kazakh Agrotechnical Research University, May 25, 2023, I part. – 2023. – Ч.1. – С.56-62.

## **ГЕНЕЗИС ФОРМИРОВАНИЯ И РАЗВИТИЯ МЕТОДОЛОГИИ УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА В КОНТЕКСТЕ ДЕЛОВОЙ БИЗНЕС-СРЕДЫ**

УДК 659.29;368.05 (045)

*Щербатюк С.Ю., к.э.н., доцент  
Гродненский государственный аграрный университет  
г. Гродно, Республика Беларусь  
Ахметова А.Е., ст. преподаватель, м.э.н.  
КАТИУ им. С. Сейфуллина, г. Астана*

Проблема ограниченности информационных ресурсов для целей управления не утрачивает своей актуальности. Она обостряется по мере воздействия как объективных, так и субъективных факторов, начиная от глобальных экономических вызовов, сопровождающихся сменами управленческих парадигм, и заканчивая изменениями целевых установок отдельно взятого субъекта хозяйствования.

На ограниченность коммуникативно-информационной функции бухгалтерского учета указывают многие ученые и практики. Например, П. Терни видит в этом следующие причины: «новые практики управления изменили требования к бизнес-информации, какую невозможно получить из системы бухгалтерского учета» [1, с. 45]. «Бухгалтерский учет дает мало полезной информации для анализа качества бизнеса..., что создает противоречия между учетной [практикой] и бизнес-практиками» [1, с. 49]. «Компании необходима качественная информация о вкладе каждого подразделения в обеспечение финансовой устойчивости. Ценность точных и актуальных данных в свете последних изменений в управленческой практике, технологиях и информационных системах только возросла» [1, с. 65]. Он акцентирует внимание на том, что традиционные источники финансовых сведений могут быть полезны при формировании финансовой отчетности, но они не могут предоставить правильную информацию для принятия управленческого решения. Единственным решением, считает П. Терни, может

стать «выработка совсем других принципов учета, на основе которых будет формироваться финансовая и нефинансовая информация» [1, с. 65].

Решение данной проблемы в научном сообществе и в бизнес-среде видится в фундаментальном пересмотре инструментария. Так, сегодня организации все чаще обращаются к методам стратегического планирования и управления, рассматривая внезапные и резкие изменения во внешней среде, в технологиях, в конкуренции и рынках как реальность современной экономической жизни, требующей новых приемов менеджмента. Маневр в распределении ресурсов ценится выше, чем пунктуальность в их расходовании [2, с. 12-13]. П. Хорват подчеркивает важность последнего замечания: «Поток управленческой информации в сфере... управления должен быть регулируемым. Для управления потоком информации нужны инструменты, при помощи которых ее можно структурировать, ориентируясь на потребности пользователей, агрегировать и использовать при расчете значений показателей. Таким образом, данные превращаются в полезную для принятия управленческих решений информацию. Если не удастся собрать и представить значимую для принятия решений информацию, то не удастся построить и эффективную систему управления. Другими словами, важность информации для систем управления сегодня критична. Система сбора информации должна также обеспечить возможность проведения целенаправленного и детального анализа на основе представленных показателей» [3, с. 551-552].

Многочисленные исследователи и международные организации сходятся во мнении, что решение данной проблемы возможно на основе внедрения системы управленческого учета наряду с финансовым учетом.

В то же время, следует заметить, что управленческий учет как самостоятельная область научного познания, имеющий свой теоретический и концептуальный базис, сформирован сравнительно недавно, в начале XX века, и до сих пор находится на стадии активного развития. В рамках данной статьи невозможно более детально рассмотреть каждый этап развития управленческого учета, поэтому обобщая результаты исследования ведущих ученых в этой области, представим периодизацию развития управленческого учета в контексте развития его методологии на рисунке 1 [5].

Следует заметить, что основные прорывы в области управленческой мысли происходят из двух разных источников: практика компаний и включение концепций, моделей и теорий других междисциплинарных наук. В целом, развитию управленческого учета способствуют сами фирмы, заинтересованные в получении инвестиций. Одной из первых таких фирм является американская химическая компания DuPont, самая крупная по рыночной капитализации химическая компания в мире.

С этой точки зрения с 1991 г. в мировой практике менеджмента стала активно развиваться концепция процессно-ориентированного управления (Activity-based management) Р. Купера (Robin Cooper) и Р. Каплана (Robert Kaplan), направленная на управление протекающими на предприятии бизнес-процессами с целью улучшения качества конечного продукта и

удовлетворения потребностей клиента и, как следствие, роста эффективности и прибыльности бизнеса [6].

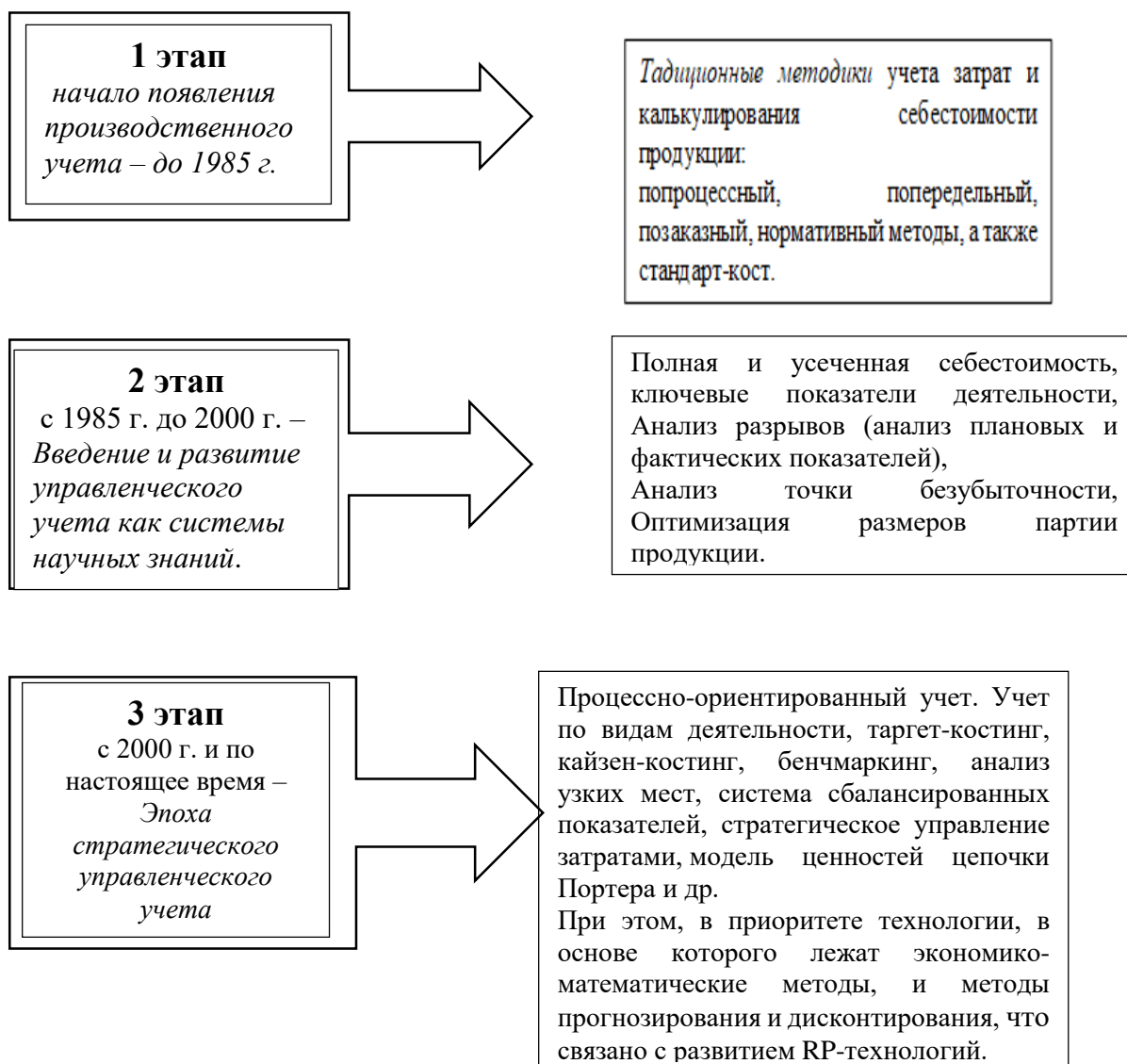


Рисунок 1. Этапы развития управленческого учета в контексте развития его методологии

Акцент делается на процессный подход, который ориентирован на бизнес-процессы, добавляющие ценность продукту, что предоставляет возможность руководству предприятия устранять неэффективные бизнес-процессы, определять финансовую эффективность работы с конкретным продуктом, клиентом. Такие технологии как концепция всестороннего управления затратами на основе цепочки ценностей, технологии управления качеством продукции, калькулирование на основе жизненного цикла продукта стали началом нового этапа в развитии методологии управленческого учета, связанного с выходом на стратегический уровень анализа.

В целом, современный стратегический управленческий учет, основоположником которого стал английский ученый Боб Район, больше нацелен на анализ внешней бизнес-среды, в связи с чем его задачи становятся шире, их ракурс концентрируется на создании информационного поля для оценки угроз, которых следовало бы заблаговременно избежать, а также о выгодных возможностях, которыми необходимо воспользоваться для обеспечения успешной деятельности компании в течение длительного периода времени. Так, стоимостно-ориентированная концепция управленческого учета и контроллинга позволила взглянуть на эффективность более шире с позиции экономической прибыли после выхода в свет известных в экономической науке работ А. Маршала, И. Фишера и Нобелевских лауреатов Ф. Модильяни и М. Миллера. Основное ее отличие от бухгалтерской и маржинальной (традиционной для управленческого учета) прибыли заключается в утверждении о том, что компания не является по-настоящему прибыльной до тех пор, пока ее доходы не только покроют производственные и операционные расходы, но и будут достаточными для того, чтобы обеспечить ее владельцам нормальную финансовую отдачу на инвестированный капитал. Такой подход существенно расширяет возможности теории и практики управленческого учета и контроллинга, позволяет им вторгнуться в сферу финансового управления, конечной целью которого является обеспечение роста рыночной стоимости компании и ее акций.

На этом основано и определение дефиниции «управленческий учет» согласно Международным принципам управленческого учета (GMAP – Global Management Accounting Principles ©), разработанным Американским институтом сертифицированных публичных бухгалтеров (AICPA) и Институтом присяжных бухгалтеров в области управленческого учета (CIMA), согласно которым управленческий учет – поиск, анализ, передача и использование финансовой и нефинансовой информации, связанной с принятием решений, в целях создания и сохранения стоимости для организаций [7, с. 50]. Согласно GMAP, бизнес-модель объединяет механизмы создания, обеспечения и сохранения стоимости. Это выбранная система факторов производства, хозяйственных операций, производства продукции и результатов. [7, с. 15]. Таким образом, базис построения управленческого учета в современном понимании – это концепция управления стоимостью (VBM, value based management).

Таким образом, в рамках, возложенных на управленческий учет функций, используется набор разных инструментов, которые позволяют реализовать разнообразные цели системы, начиная с оптимизации затрат и конечной целью становится увеличение рыночной стоимости компании.

При этом, подводя итог исследованию развития методологии управленческого учета в рамках эволюции его задач, следует отметить, что сегодня в арсенале стратегического учета используются целый комплекс методов, заимствованных из разных плоскостей экономических наук. Так,

Алданиязов К.Н. [8] отмечает, что в зависимости от выполняемой функции инструменты управленческого учета можно представить следующим образом:

– Бенчмаркинг (выявление угроз и возможностей предприятия с помощью сопоставления показателей предприятия с аналогичными показателями конкурентов);

– Портфельный анализ (планирование сокращения выпуска товара или увеличения объемов в соответствии с эффектом кривой опыта и жизненного цикла товара);

– Анализ потенциала (сравнение показателей предприятия с рыночным лидером);

– Анализ сценариев (планирование деятельности при неопределенных ситуациях);

– Сбалансированная система показателей (выработка стратегической цели и показателей);

– Анализ узких мест (расчет оптимальной структуры выпуска за счет расчета доходности, формируемого на единицу мест ограниченных возможностей предприятия);

– Анализ инвестиционных проектов (сравнение по издержкам, по прибыли, расчет рентабельности, срока амортизации, расчет ценности капитала, аннуитетов и динамические методы оценки инвестиционных объектов);

– Оптимизация размеров партии продукции (оптимальный размер выпуска продукции в точке пересечения кривой постоянных затрат и кривой роста складских затрат);

– Кружки качества (инструмент использования инициативы сотрудников, который помогает им отождествлять себя с предприятием);

– Функционально-стоимостной анализ (позволяет сократить расходы за счет подробное рассмотрение процесса производства с помощью детального анализа необходимости всех процессов и целесообразность затрат).

На наш взгляд, заслуживает внимания систематизация методов управленческого учета, предложенная Институтом присяжных бухгалтеров в области управленческого учета (СИМА), которая предполагает шесть больших групп, структурированных по типам используемого методического инструментария:

1. управление рисками;
2. стратегическое планирование;
3. управление производительностью и ценностью;
4. планирование и прогнозирование;
5. снабжение товарами и услугами;
6. признание ценности.

Выбор такой системы методического инструментария СИМА для управления бизнес-процессами обусловлен, очевидно, следующими причинами:

– все указанные методики и инструменты позаимствованы из практики ведущих компаний-мировых производителей (например, сценарное планирование – Royal Dutch Shell; бережливое производство, кайдзен – Toyota; «шесть сигм» – Motorola, General Electric и др.) и доказали свою максимальную эффективность;

– многие методы, особенно связанные с бережливым производством, разработаны японскими менеджерами (в частности, поток единичных изделий, канбан, всеобщий уход за оборудованием (англ. Total productive maintenance, TPM), система 5S, быстрая переналадка (SMED), кайдзен);

– многие методики пересекаются и взаимодополняются, используются совместно (так, к примеру, метод АBB использует инструментарий метода ABC – для составления бюджета в самой базовой форме АBB используются драйверы затрат (определяемые с помощью калькуляции затрат по видам деятельности, ABC); метод «шесть сигм» основан на системе ключевых показателей эффективности KPI; в то же время сама модель KPI также использует многие управленческие концепции (например, панель индикаторов (фр. Tableau de bord) французского учёного Ж. Л. Мало; менеджмент качества; управление компетенциями (англ. Competence Management); систему управления на основе показателей EVA (Экономической добавленной стоимости) Стюарта Штерна; модель стратегических карт Л. Мейсея; систему оценки эффективности деятельности и роста (англ. Effective Progress and Performance Measurement) К. Робертса и П. Адамса и др.).

Примечательно, что П. Терни представленный методический инструментарий определяет как «бизнес-практики нового типа» [1, с. 45], выделяя шесть основных бизнес-практик: «бережливые организации», «шесть сигм», «система сбалансированных показателей», «информационные технологии», «управление бизнес-процессами», а сам занимается углубленным изучением и внедрением методики учета по видам деятельности (ABC). Так, доказано, что с появлением ABC и его активной апробацией стало возможным развивать стратегическую компоненту учета затрат, рассматривая учет затрат как стратегический инструментарий [1, с. 12].

В то же время, на наш взгляд, незаслуженно осталась в стороне такая бизнес-практика как «управление по целям» П. Друкера, предусматривающая предвидение возможных результатов деятельности и планирование путей достижения результатов. Ценность данной практики была усилена тем, что именно П. Друкер разработал систему оценки достижения результатов (целей) через ключевые показатели эффективности, современным воплощением которой является модель KPI, которая дополняет классическое «управление по целям».

Таким образом, управленческий учет, как особая сфера бухгалтерского учета приобретает особое значение в решении проблемы расширения его информационного потенциала для менеджмента. Сегодня успех любой фирмы во многом зависит от того, насколько высоко поставлена организация стратегического управленческого учета.

## Список использованной литературы

1. Терни П. Разумный учет: как получить истинную картину затрат с помощью системы ABC. [Текст] – М.: ИД «Секрет фирмы», - 2006. – 384 с.
2. Ивасенко А. Г. Менеджмент. [Текст]: учебное пособие. А.Г.Ивасенко – Новосибирск, - 2011. – 97 с.
3. Quinn, M. and Hiebl, M.R.W. Management accounting routines: a framework on their foundations // Qualitative Research in Accounting & Management. -2018. - Vol. 15. - No. 4, - P. 535-562. [Electronic resource]: URL: <https://www.webofscience.com/wos/woscc/full-record/WOS:000448129700006>
4. В. Б. Ивашкевич. Проблемы теории управленческого учета и котнроллинга [Текст] // Международный бухгалтерский учет. - № 14. -2016. - С. 32-46
5. Кислая И.А. Развитие управленческого учета: исторический аспект [Электронный ресурс]: file:///C:/Users/ww/Downloads/razvitie-upravlencheskogo-ucheta-istoricheskiy-aspekt.pdf
6. Друри К. Управленческий и производственный учет [Текст]: учебное пособие / К. Друри: - 5-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, - 2012. – 735 с.
7. Global Management Accounting Principles [Electronic resource] / Chartered Institute of Management Accountants, 2017. [Electronic resource]: <http://www.cgma.org/Resources/Reports/Pages/GlobalManagementAccountingPrinciples.aspx?TestCookiesEnabled=redirect>. – Date of access : 10.02.2022.  
Алданиязов К.Н. Стратегический управленческий учет: место, роль и эффективность [Текст] // Вестник КазНУ, №6 (91), - 2014. – С. 194-198.