

## УПРАВЛЕНЧЕСКАЯ УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА КАК ОСНОВНОЙ ИСТОЧНИК ИНФОРМАЦИИ О ЗАТРАТАХ ПРЕДПРИЯТИЯ

© 2010 Н.С. Сахчинская\*

**Ключевые слова:** учетная политика, управленческий учет, затраты, бюджетирование, отчетность.

Представлено обоснование учетной политики с точки зрения ее влияния на управленческие решения предприятия. Для того чтобы собственники вовремя получали реальную информацию для принятия оптимальных бизнес-решений, рекомендовано разработать управленческую учетную политику, которая должна быть оформлена специальным документом - "Положением об управленческой учетной политике".

Разработка и реализация учетной политики связана с методом бухгалтерского учета, который представляет собой совокупность приемов: первичное наблюдение (документация и инвентаризация), стоимостное измерение (оценка и калькуляция), текущую группировку (счета и двойная запись), итоговое обобщение (баланс и отчетность) фактов хозяйственной деятельности. Все указанные сложнейшие процессы должны быть надлежащим образом обоснованно урегулированы на законодательном, подзаконном и методическом уровне. При этом императивные нормы права следует гибко сочетать с диспозитивными, с одной стороны, для достижения единообразия применения методологии бухгалтерского учета, а с другой - для предоставления необходимой меры самостоятельности организациям, осуществляющим самые разнообразные виды экономической деятельности. На практике каждый из перечисленных приемов может быть реализован по-разному, ибо в арсенале бухгалтерского учета имеется большое число разнообразных способов его ведения. Из всей совокупности способов необходимо выбрать пригодные для конкретной хозяйственной ситуации.

Возможность выбора конкретных способов оценки, калькуляции, состава и порядка ведения счетов и др., особенности использования этих приемов - и составляет в целом степень свободы предприятия в формировании учетной политики в части управленческого аспекта<sup>1</sup>. Учетная политика, являющаяся реализацией одного и того же метода бухгалтерского учета, обязательно будет отли-

чаться на разных предприятиях, иметь существенные отличия.

Вопросы эффективного финансового управления на предприятиях все чаще становятся предметом активного обсуждения. Актуализация этой темы связана с "взрослением" отечественного бизнеса - все большее количество предприятий с увеличением оборота и объемов производства (или наоборот в условиях финансового кризиса) приходят к необходимости пересмотра технологий внутреннего управления. Финансовое управление занимает среди них одну из ведущих позиций и достаточно часто ассоциируется с бюджетированием<sup>2</sup>.

Под этим термином в силу исторических причин часто подразумеваются различные аспекты бюджетного управления. Так называемое "традиционное" бюджетирование заключается в планировании бюджета ("составлении сметы расходов") на предстоящий год. Практика показала неэффективность такого бюджетирования. Новые тенденции - беспрецедентное количество слияний и поглощений, массовые онлайн-продажи и т.д. - сделали старые бюджетные подходы неэффективными и потребовали новых инструментов, обеспечивающих управляемую реакцию бизнеса на изменение внешней среды.

Одним из таких инструментов может стать современное бюджетирование, представляющее собой непрерывный технологический процесс. Он включает:

♦ постановку бизнесу целей: планирование прибыли и ее структуры по видам доходов, расходов;

\* Сахчинская Наталья Сергеевна, доцент НОУ ВПО "Самарская гуманитарная академия". E-mail: asakhchinskij2008@yandex.ru.

- ◆ контроль исполнения: управление ресурсами, подведение промежуточных итогов;
- ◆ подведение окончательных итогов: расчет показателей, анализ в разрезе “план/факт”, “факт/факт” (по периодам) и др.;
- ◆ экономический анализ: выяснение причин отклонений;
- ◆ внесение корректив: регулирование корпоративных стандартов и норм - внутренних цен, нормативов и т.п.<sup>3</sup>

Упомянутая годовая цикличность все более превращается в архаизм. Тенденции таковы, что циклы становятся все короче, а их применение учащается - вплоть до ежемесячного. Целью является повышение эффективности бюджетного процесса, включая максимально возможный учет изменчивости внешней среды. Таким образом, речь может идти о принятии корпоративного бюджета в течение нескольких недель и о его корректировке в пределах одной недели. Это возможно лишь при устранении итераций в ходе планирования с последующим делегированием полномочий и ответственности звеньям низшего уровня, наделением ресурсами и известной хозяйственной самостоятельностью подразделений. Необходимо возникновение финансовой ответственности подразделений, включающей мотивацию персонала в зависимости от результата, зависящего от собственных затрат и доходов, т.е. переход к управлению и оценке деятельности подразделений в терминах приносимой ими прибыли, даже если это - внутренние обеспечивающие подразделения предприятия. При этом включается следующий принцип: “Отвечаем за то, чем полностью управляем”.

Переход к такой технологии внутреннего финансового управления невозможен без переосмысления и реструктуризации исторически сложившихся на предприятии методов принятия решений.

Для целей бюджетирования необходимо определиться с основными принципами ведения учета и методами оценки активов и обязательств, расчета собственного капитала, признания доходов и расходов. Как известно, полноценное финансовое управление невозможно без организации адекватного и полноценного учета. Отражением финансовой эффективности предприятия и его подразделений, подтвержденной данными уче-

та, является отчетность. Известно, что в различных целях используются различные виды отчетности. Так, интересам акционеров предприятия ближе такие показатели, как стоимость предприятия, норма прибыли на капитал, норма прибыли на активы, собственный капитал. Интересам менеджмента в большей мере соответствует структура активов и обязательств, виды и структура доходов и расходов, соотношения, характеризующие эффективность предприятия в целом (например, соотношение административных расходов к операционным доходам, выручка от продажи на работника и т.д.). Формы и методики формирования отчетных показателей и отчетности сопрягаются с учетными системами предприятия. Столь же близко к этому стоят вопросы планирования, так как многие из отчетных форм интегрированы с учетом ранее запланированных и фактически достигнутых значений. Поэтому проектирование технологии планирования должно опираться на структуру отчетных форм и доступность учетных данных.

Все вышеперечисленное заставляет относиться к бюджетированию как к единой технологии, включающей в себя три компонента: учет, отчетность и планирование. В целях управления предприятием и интересах менеджмента эти компоненты должны выстраиваться с учетом именно управленческой специфики. В число ее требований входят: необходимость учета активов, обязательств, капитала и финансовых результатов по подразделениям; полноценное аналитическое сопровождение, позволяющее осуществлять многофакторный анализ на основании не только финансовых, но и иных показателей, связанных, возможно, с состоянием рынка, динамикой производительности труда, управлением ресурсами и т.д. Даже этот неполный список показывает, что прямое применение в данных целях РСБУ, IAS или GAAP встретит значительный объем методологических и практических трудностей, поскольку упомянутая выше специфика не является предметом рассмотрения в стандартах бухгалтерского учета<sup>4</sup>.

В бухгалтерском учете для отражения способов его ведения и оценки фактов финансово-хозяйственной деятельности предназначена бухгалтерская учетная политика

предприятия, а сами принципы ведения учета и методы оценки активов и обязательств определяются нормативными законодательными или имеющими иную силу (как, например, в случае IAS для предприятий РФ) актами. В управленческом же учете - не менее, а, с уверенностью можно сказать, более важным для целей управления предприятием, чем финансовый - формирование адекватной и полной учетной политики часто необоснованно откладывается, что связано с недопониманием ее роли в системе управления предприятием. Управленческий учет не регламентирован внешними нормативными актами, а ведется по правилам, установленным самим предприятием, учитывая специфику деятельности. Если ценность такого учета для предприятия выше, чем ценность данных официальной бухгалтерской отчетности, то к вопросу постановки и его организации необходимо подходить не менее серьезно. Вся принятая совокупность способов ведения управленческого учета (по аналогии с финансовым) должна быть урегулирована во внутреннем документе - "Положении об управленческой учетной политике".

Основным принципом управленческого учета является фиксирование совокупности совершаемых операций по существу бизнеса, в дополнение к установленным со стороны регулирующих органов правилам и нормам, т.е. имеет место абсолютное доминирование содержания над формой.

Следствием этого является характеристика деятельности предприятия и его подразделений в терминах финансово-хозяйственных схем, а именно: совокупности финансово-хозяйственных операций, отражающихся в балансе связанным финансовым или инвестиционным результатом. Отдельно взятые операции, оторванные от контекста, не дают представления об их истинной сути. Так, расходы, осуществляемые предприятием в рамках инвестиционного проекта в соответствии с определенными требованиями, могут классифицироваться как инвестиции, а не как текущие расходы. Однако при рассмотрении вопроса в отрыве от контекста такое суждение ошибочно не может быть вынесено. Следующей иллюстрацией применения данного принципа служит установление нижнего предела стоимости объекта основных средств на

определенном уровне: предусмотренном в настоящее время правилами бухгалтерского учета в 20 000 руб., или в 100 000 руб., или любом ином. Следовательно, главным является отнесение данных расходов по существу бизнеса. Если, например, в силу объективных требований предприятие вынуждено раз в полгода производить замену оборудования в связи с необходимостью осуществления тестирования драйверов на новейших дорогостоящих процессорах и контроллерах, то на предприятии может быть принято решение рассматривать расходы на приобретение такого оборудования как текущие. Альтернативно, в другом случае для дифференциации затрат на приобретение основных средств и текущих расходов может использоваться временной критерий.

Существует также проблема установления корректного отнесения расходов на будущие периоды при использовании метода начисления. При этом целесообразно помнить, что период списания расходов в управленческом учете вовсе не обязательно равен периоду списания расходов в формальном финансовом учете. Здесь работает принцип целесообразности.

Например, предприятие осуществляет приобретение в собственность или взятие в аренду имущественных комплексов (точек сбыта). Состояние зданий таково, что они нуждаются в ремонте. В течение определенного периода времени не функционирующие объекты нуждаются в хозяйственном обеспечении. Соответствующие затраты относятся на расходы будущих периодов. Момент списания затрат в управленческом учете может совпадать в зависимости от решений, принятых на самом предприятии, с моментом ввода объектов в эксплуатацию, или затраты должны списываться в течение 1-го года эксплуатации, или в течение договорного срока аренды здания, или немедленно, или как-то иначе. Допустимы разнообразные варианты. Например, если такая операция не характерна для предприятия и осуществляется единоразово, то может быть принято одно решение. Если же суть бизнеса предприятия состоит в непрерывном на протяжении ряда лет приобретении объектов недвижимости в собственность или взятии их в аренду, то обоснованным может быть иной подход. Все оп-

ределяется исключительно целесообразностью.

Отдельным и весьма актуальным вопросом являются заведомо приближенные схемы учета в рамках управленческой учетной политики, которые также обусловлены спецификой деятельности предприятия. Источники погрешности могут быть разными. Объективным источником погрешности является, например, учет косвенных затрат на предприятии, ведь это заведомо и по своей сути связано с определенными допущениями.

Другим объективным источником погрешности является распределение активов, обязательств и, тем более, собственного капитала предприятия по подразделениям, если таковое производится. В качестве примера субъективного источника погрешности рассмотрим учет дебиторской задолженности в рамках предполагаемых правил управленческой учетной политики предприятия. Если масштабы деятельности таковы, что объем дебиторской задолженности незначителен по сравнению с активами (валютой баланса), то в управленческой отчетности предприятие может посчитать целесообразным ее списание на расходы. При этом в финансовом учете для отражения дебиторской задолженности делается следующая проводка:

Бухгалтерский баланс: Дебет дебиторы  
Кредит касса

Отчет о прибылях и убытках: нет

В управленческом же учете (как вариант) вышеприведенная проводка может быть трансформирована в иную схему:

Бухгалтерский баланс: Дебет прибыль  
текущего периода Кредит касса

Отчет о прибылях и убытках: прочие расходы

В итоге при трансформации из финансового учета в управленческий учет дебиторская задолженность отражается как расходы текущего периода в отчете о прибылях и убытках и в балансе полностью списывается. Данный подход будет правильным, если учет или не учет дебиторской задолженности не мо-

жет повлиять на отражение финансового состояния предприятия и в реальности не является фактором, влияющим на управленческие решения.

Многообразие возможных решений по отношению к учету даже близких по содержанию операций велико. И при этом, как правило, невозможно утверждать, что какие-то из них являются неверными. Единственным мерилom в каждом конкретном случае выступает принцип целесообразности.

Отсутствие документа под названием "Положение об управленческой учетной политике" значительно снижает достоверность представления информации об истинном состоянии бизнеса предприятия и связанных с ним перспектив, приводит к ошибочным оценкам и управленческим решениям (в том числе - в разрезе по подразделениям предприятия). Это, в свою очередь, компрометирует затраты финансовых и временных ресурсов, ранее направленных на построение системы управленческого учета и отчетности.

Учетная политика для целей управленческого учета является локальным нормативным актом, обязательным для исполнения всеми сотрудниками предприятия, которые в соответствии с должностными обязанностями имеют отношение к сбору, обработке, передаче и анализу информации о финансово-хозяйственной деятельности предприятия. Управленческая учетная политика не имеет отношения к порядку ведения бухгалтерского финансового и налогового учета, так как определяет базовые принципы ведения управленческого учета, а также устанавливает порядок учета активов, обязательств и капитала в целях принятия оптимальных управленческих решений.

<sup>1</sup> Бороненкова С.А. Управленческий анализ : учеб. пособие. М., 2001. С. 45.

<sup>2</sup> Бочаров В.В. Финансовый анализ. СПб., 2007. С. 178.

<sup>3</sup> Там же. С. 187.

<sup>4</sup> Риполь-Сарагоси Ф.Б. Основы финансового и управленческого анализа. М., 2009. С. 98.

Поступила в редакцию 20.02.2010 г.